

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MALİYET BİLGİLERİNİN KONTROL AMAÇLI KULLANIM
TEKNİKLERİ VE BİR ÖNERİ**



YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehtap KOÇER

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

EKİM 2017

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MALİYET BİLGİLERİNİN KONTROL AMAÇLI KULLANIM
TEKNİKLERİ VE BİR ÖNERİ**



YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehtap KOÇER

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

EKİM 2017

ÖNSÖZ

Tez çalışmam sürecince her türlü fikir ve yönlendirmede bana destek olan, konumu belirleme ve çalışmamı oluşturma konusunda her zaman yardımcı olan değerli tez danışmanı hocam sayın Prof.Dr.Rüstem Hacırüstemoğlu'na, bu süreçte her türlü kolaylığı ve yardımı sağlayan sevgili yöneticilerime, hayatım boyunca her zaman yanımda olan ve bana inanan annem ve babama, benim cennetten bile yanımda olabilen canım abime ve varlıklarıyla her zaman iyi ve şanslı hissettiren dostlarıma ve kuzenlerime teşekkürü bir borç bilirim.

Mehtap KOÇER

İÇİNDEKİLER

RESUME-----	v
ABSTRACT -----	ix
ÖZET -----	xii
GİRİŞ -----	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYETLERİN YAPISAL ÇÖZÜMLEMESİ VE KONTROL

1. Maliyetin Tanımı -----	2
1.1. Değişken Maliyet Tanımı ve Özellikleri -----	3
1.1.1. Değişken Maliyet Türleri -----	6
1.1.1.1. Direkt İlk Madde Malzeme -----	6
1.1.1.2. Direkt İşçilik -----	6
1.1.1.3. Değişken Genel Üretim Giderleri -----	7
1.2. Sabit Maliyet Tanımı ve Özellikleri -----	7
1.2.1. Sabit Maliyet Türleri -----	9
1.2.1.1. Kira -----	9
1.2.1.2. Personel Ücretleri -----	9
1.2.1.3. Sigorta Giderleri -----	9
1.2.1.4. Amortisman -----	10
1.3. Yarı Değişken Maliyetler -----	10
1.4. Maliyetlerin Kontrolü -----	11
1.5. Maliyetin Kontrolde Kullanılması -----	12
1.5.1. Maliyetin Bütçe Kontrolünde Kullanılması -----	12
1.5.2. Fiyatlandırma Kontrolünde Kullanılması -----	14
1.5.3. Maliyet Hacim Kar Analizinde Kullanılması -----	14

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE BÜTÇE KONTROLÜ

2.1. İşletmelerde Bütçeler -----	18
2.2. Bütçeler Aracılığıyla Kontrol-----	19
2.3. Planlamayla Kontrol -----	20

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİYATLANDIRMA YAKLAŞIMI (PRICING) VE KONTROLE ETKİSİ

3.1. Fiyatlama ve Amaçları -----	21
3.1.1. Kâr Maksimizasyonu -----	24
3.1.2. Satış Hacmi Maksimizasyonu -----	25
3.1.3. Rekabetçilik -----	26
3.1.4. Ürün Konumlandırma -----	26
3.1.5. Sürdürülebilirlik -----	27
3.2. Fiyatlama Kararlarını Etkileyen Çıkar Grupları -----	27
3.3. Fiyatlama Sürecinde Göz Önünde Tutulması Gereken Faktörler -----	29
3.3.1. Katkı Marjı Yaklaşımı -----	29
3.3.2. Maliyet Hedeflemesi -----	30
3.3.3. Maliyet Artı Kar Fiyatlandırması -----	31
3.4. Fiyatlandırma Yaklaşımının Kontrol Açısından Değerlendirilmesi -----	33

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET HACİM KÂR ANALİZİ VE KONTROL

4.1. Maliyet Hacim Kar Analizlerinin Kullanımı -----	35
4.2. Maliyet Hacim Kâr Analizinin Kontrol Açısından Değerlendirilmesi -----	39

BEŞİNCİ BÖLÜM

MALİYET BİLGİLERİNİN KONTROL AMAÇLI KULLANIMINA BİR ÖNERİ: ERP SİSTEMLERİ

5.1. ERP SİSTEMLERİNİN GEREKLİLİĞİ -----	41
--	----

5.2. SİSTEM ÖZELLİKLERİ -----	42
5.2.1. Masraf ve Gelir Çeşitleri Muhasebesi -----	42
5.2.2. Genel Gider Kontrolü -----	42
5.2.3. Masraf Yeri Muhasebesi -----	43
5.2.4. İç Siparişler -----	43
5.2.5. Aktivite Bazlı Maliyet Muhasebesi -----	43
5.2.6. Karlılık Analizi ve Kar Merkezi Muhasebesi -----	44
5.2.7. Ürün Maliyet Muhasebesi -----	44
5.2.8. Bütçe Yönetimi -----	44
5.2.9. Seyahat Masrafları Yönetimi -----	45
5.3. ERP SİSTEMİNİN UYGULAMASI-----	45
5.3.1. Masraf Yeri Muhasebesi ve İç Siparişler -----	45
5.3.2. Ürün Maliyetlendirme Muhasebesi -----	46
5.3.3. Karlılık Analizi -----	46
5.3.4. Kar Merkezi Muhasebesi -----	47
SONUÇ -----	51
KAYNAKÇA -----	54
ÖZGEÇMİŞ -----	63

RESUME

Aujourd'hui, il est très important de calculer, contrôler et annoncer les coûts de produits/services produits par des entreprises. L'application des cibles et des plans des entreprises, calculation de coûts sont très importants pour que l'entreprise soit prospère. Les entreprises utilisent des divers outils afin d'atteindre leurs objectifs. Des divers indicateurs sont obtenus en analysant les mesurages et les plans, la structure actuelle du marché, l'environnement interne et externe de l'entreprise. Les entreprises déterminent leur route, leur stratégies, leurs points d'intervention grâce aux données obtenues. C'est la raison que les dirigeants attribuent l'importance à cette planification et comparaison.

Les entreprises doivent prendre en considération quand elles mesurent et contrôlent leurs activités. Puis que le coût est le plus important déterminant du profit. Le coût servira à indiquer la position d'entreprise à propos de la production et du marketing; et puis indiquer si le processus d'entreprise peut – être durable. A ce moment – là les travaux de fixation et de contrôle des coûts gagnent l'importance. Les entreprises précisent des divers méthodes afin de relever les travaux de contrôle du coût.

Particulièrement, ces dernières années l'approche basée sur les coûts est devenue une stratégie adoptée par presque toutes les entreprises. Par conséquent, tous les facteurs qui influencent la formation du coût et peuvent être évalués dans le cadre du concept de coût ont commencé à être examinés et évalués séparément les nombreux mécanismes de contrôle, couvrent toutes les activités menées dans l'entreprise, sont mis en place et utilisées. Grâce à ces mécanismes de contrôle, les événements et les problèmes qui mettent l'affaire en difficulté et leurs causes sont facilement découvertes. Dans ce cas, il devient possible d'intervenir les situations risquées et prévenir qu'elles ne se répètent.

Ces dernières années, basé sur les développements économiques vivants, les domaines d'activité des entreprises se sont considérablement développés. Pour cette raison, les chefs d'entreprises ont une perspective vitale de ce qu'ils recevront dans diverses matières et les conséquences de leurs décisions à mettre en œuvre.

A ce stade, il a été entendu que les entreprises devraient avoir un bon système d'information. Les entreprises n'ont pas seulement un bon système de connaissances, dans le même temps, l'importance d'une utilisation efficace des systèmes d'information de manière à mener au succès au bon endroit et au bon moment a émergé. Conformément à ce besoin, des concepts et des pratiques de comptabilité analytique ont émergé pour assurer le contrôle des coûts pour les entreprises. Les institutions de comptabilité analytique et les implémentations traitent l'utilisation systématique et disciplinée de l'information sur les coûts à des fins de contrôle (Horngren, 1982).

Au sens classique, le fonctionnement général de la comptabilité analytique consiste à déterminer les prix unitaires, à déterminer les coûts des biens et services produits dans les entreprises, à déterminer les dépenses des entreprises et à déterminer les prix de vente des biens ou services. Cependant, le changement et le développement de la structure économique ont conduit à l'insuffisance du sens classique de la comptabilité analytique qui se limitait le plus souvent au fonctionnement interne des entreprises et à l'émergence du concept de comptabilité de gestion. Comptabilisation des coûts au sens traditionnel et que le concept de contrôle a été déplacé vers un nouvel abrégé par la co-implémentation de la comptabilité de gestion, qui recommande d'utiliser les données de cette discipline dans la gestion des affaires.

Dans tous les cas, il est devenu important pour les entreprises de maîtriser leurs éléments de coûts et d'utiliser les données comme des données affectant les décisions de gestion, afin que les activités des entreprises aient une structure durable et établissent une identité institutionnelle.

À cette fin, le contrôle de l'information sur les coûts il est devenu essentiel pour le succès commercial et institutionnel des entreprises de convertir l'information en données

statistiques, de l'archiver, de construire une structure qui permettra de trouver des conclusions significatives. Il semble que les études sur ce sujet reposent davantage sur des connaissances théoriques générales et sur l'analyse d'entreprise que sur les techniques de contrôle utilisées. Par conséquent, on considère qu'il est nécessaire de faire des recherches sur les techniques de contrôle des coûts. Dans le cadre de la recherche, les méthodes de contrôle utilisées en comptabilité analytique et de gestion seront examinées d'un point de vue conceptuel. Dans le premier chapitre, les thèmes de l'analyse structurelle des coûts, des coûts variables, fixes et semi-variables seront abordés sous le titre principal. Dans la deuxième partie, le concept de prix sera discuté et son effet sur les processus de contrôle sera examiné. Dans la troisième partie, le système d'analyse des bénéfices volumiques sera discuté. Dans le quatrième chapitre, le système de coûts par activité sera examiné. Dans la cinquième section, les informations sur la méthode de contrôle seront fournies par la budgétisation.

Dans le sixième chapitre, le processus d'utilisation de l'information sur les coûts faisant l'objet de la comptabilité de gestion dans diverses décisions de gestion sera donné. Une enquête sur les ressources sera utilisée comme méthode d'étude.

Dans la période après 1980, en particulier les changements révolutionnaires expérimentés dans le domaine de la production, la distribution et la commercialisation, il a créé un impact significatif dans la structure interne de leurs organisations. Le plus important d'entre eux, méthode classique de contrôle des coûts en subir un changement, l'effet des décisions de gestion commencent à appliquer est le contrôle des coûts élevés. Pour les entreprises à augmenter leur qualité de service et accroître la rentabilité, il y a beaucoup d'approche importante proposée au contrôle des coûts d'information sur un véhicule.

Cette étude sera donnée dans les exemples, ainsi que pour les applications de contrôle de fonctionnement général et des méthodes relatives à l'approche de contrôle des coûts. Le passage au modèle de gestion des ressources de l'entreprise (ERP) a été proposée portée des travaux. Le système de gestion des ressources d'entreprise, les sociétés du plus petit aux plus grandes entreprises il est possible de réaliser facilement toutes les activités commerciales de

l'étape de gestion et de contrôle des coûts. Il est de faciliter pleinement le travail des systèmes d'automatisation de gestion des ressources de l'entreprise en fonction du chef d'entreprise. Il offre aussi une structure qui peut être facilement contrôlée pour les chefs d'entreprise. Ces aspects la gestion des ressources de l'entreprise, comme les entreprises ont besoin rapide, la gestion des coûts modernes, et auditable outil de contrôle.



ABSTRACT

Today, applications such as the calculation, control and reporting of the costs of goods and services produced by businesses are of vital importance from an administrative point of view. Successful implementation of business goals and plans, accurate and scientific keeping of cost accounts is gaining importance on the road to success. Enterprises use a variety of metrics and planning methods to reach their goals. Measures and plans from one side and the current market structure from the other side, the situation in which the operator is present and the current situation within the company are analyzed and various indicators are obtained. In the data obtained, companies can take a healthier path by estimating what kind of path they should take, what strategies they need to determine, and what kind of intervention or attack they will take. Therefore, managers attach great importance to these planning and benchmarking activities. When companies fulfill their functions, such as measuring and controlling their activities, they have to consider some factors in particular. The most important of these factors arise as costs. Because the cost of an enterprise is the most important item of profit and the contribution it will make. Cost helps to see whether an enterprise is in an advantageous position in operations such as production, marketing and promotion, whether it is in a sustainable process. At this point, efforts are being made to ensure that costs are accurately identified and kept under control. There are a number of ways and means for establishing cost control studies. Thus, the risk is reduced to a minimum level and a more accurate and scientific approach to the activities is provided.

Especially in recent years, the cost-driven approach has become a strategy adopted by almost all businesses. Therefore, all factors that have an effect on the formation of cost and can be evaluated within the scope of cost concept have begun to be examined and evaluated separately. A number of control mechanisms are being established and used covering all of the ongoing activities within the enterprise. Related to these control mechanisms, the events and issues that put the activities of the operator in trouble and their causes are easily revealed. In this respect, it is ensured that the operator intervenes and repeats situations that cause difficulties and create risks.

Based on the economic developments experienced in recent years, the fields of activity of the enterprises have expanded considerably. For this reason, business executives have a vital prospect for the results they will receive in various matters and the decisions they will put into practice. At this point it has been understood that enterprises should have a good information system. It is not only about having a good information system, but also about the effective use of information systems in such a way as to lead to success in the right place and time. In line with this need, cost accounting concepts and practices have emerged to provide cost control for enterprises. Cost accounting institutions and implementations handle systematic and disciplined use of cost information for control purposes (Horngren, 1982). In the classical sense, the general functioning of the cost accounting involves determining the unit prices, determining the costs of the goods and services produced in the enterprises, determining the expenses of the enterprises, determining the selling prices of the goods or services. However, the change and development of the economic structure led to the insufficiency of the classical sense of cost accounting, which was mostly confined to the inner workings of the enterprises, and the emergence of the concept of management accounting. It can be argued that the concept of control has been moved to a new abstract by the combination of cost accounting in classical sense and management accounting, which recommends using the data of this discipline in business management.

In all circumstances, it gained importance for enterprises to have control of their cost items and to use the data as data affecting management decisions, in order for the operations of the enterprises to have a sustainable structure and to establish an institutional identity. Providing control of cost information for this purpose has become a necessity in terms of commercial and institutional success of establishing a structure that will enable the transformation, archiving and meaningful deductions of the subject information into statistical data. It is seen that there are many studies in which the control of cost information referred to above in general terms and the application of cost accounting are theoretically related to work, it seems that the studies in this subject are based on the analysis of general theoretical knowledge and companies rather than the techniques used for control purposes. Therefore, it is considered that there is a need for researches on cost control techniques. Within the scope of the research, the control methods used in cost and management accounting will be examined from conceptual point of view. In the first chapter, the topics of structural analysis

of costs, variable, fixed and semi-variable costs will be discussed under the main heading. In the second part, the concept of pricing will be discussed and its effect on the control processes will be examined. In the third part, cost volume profit analysis system will be discussed.

In the fourth chapter, the activity based cost system will be examined. In the fifth section, information on the control method will be given through budgeting. In the sixth chapter, the process of using the cost information constituting the subject of management accounting in various management decisions will be given. A resource survey will be used as a method of study.

Evolutionary change that took place after 1980, especially in the areas of production, distribution and marketing has created changes also in the internal structures of the organizations. Most important change among them is the transformation from classical cost control methods to cost control methods which have huge effects on the management decisions. There exists different cost control approaches, which all aim to increase the profitability of the organizations and increase their service quality. In the current study, beside a general review on the cost control methods and approaches, recommendations are also made on alternative cost control methods. In the scope of the study, switching to the ERP cost control method is offered as a suitable alternative. By ERP model, all the organizations from the smallest one up to the largest one may effectively and easily manage their cost control processes. In this totally automatized system, the organization managers may also easily and effectively control and supervise their organization. From all of these aspects, it may be claimed that the ERP model is a fast, modern, reviewable cost management and control tool, which is a need for all the organization types.

ÖZET

Günümüzde, işletmeler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması, kontrol edilmesi ve raporlama işlemine tabi tutulması gibi uygulamalar, yönetsel açıdan hayati önem arz etmektedir. İşletmelerin hedeflerini ve planlarını başarıyla uygulaması, maliyet hesaplarının doğru ve bilimsel olarak tutulması, başarıya giden yolda önem kazanmaktadır. İşletmeler, koydukları hedeflere ulaşabilmek amacıyla çeşitli ölçüm ve planlamalar kullanmaktadırlar. Bir taraftan ölçüm ve planlamalar, bir taraftan da mevcut piyasa yapısı, işletmenin içinde bulunduğu durum ve şirket içi mevcut durum analiz edilerek çeşitli göstergeler elde edilmektedir. Elde edilen veriler ışığında şirketler ne tür bir yol izleyeceklerini, hangi stratejileri belirlemeleri gerektiğini ve hangi noktada ne gibi bir müdahale ya da atakta bulunacaklarını kestirerek daha sağlıklı yol alabilmektedirler. Dolayısıyla yöneticiler, bu planlama ve kıyaslama faaliyetlerine oldukça önem vermektedirler.

Şirketler, faaliyetlerini ölçme ve kontrol etme gibi işlevlerini yerine getirirken özellikle bazı etkenleri dikkate almak zorundadırlar. Bu etkenlerden en önemlisi maliyetler olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü bir işletmenin sağlayacağı kârın ve elde edeceği katkının en önemli kalemi maliyet kalemidir. Maliyet, bir işletmenin gerçekleştirdiği üretim, pazarlama ve tanıtım gibi faaliyetlerde avantajlı bir durum içerisinde olup olmadığını, sürdürülebilir bir süreç içerisinde olup olmadığını görmesine yardımcı olmaktadır. Bu noktada, maliyetlerin doğru şekilde saptanması ve kontrol altında tutulmasına yönelik çalışmalar devreye girmektedir. Maliyet kontrol çalışmalarının saptanması için işletmeler çeşitli yol ve yöntemler belirlemektedir. Böylelikle alınan risk en az seviyeye indirgenmekte, daha doğru ve bilimsel bir bakış açısıyla faaliyetlere yaklaşım sağlanmaktadır.

Özellikle son yıllarda, maliyet odaklı yaklaşım işletmelerin tamamına yakını tarafından benimsenen bir strateji haline gelmiştir. Dolayısıyla maliyetin oluşumunda etkisi bulunan ve maliyet kavramı kapsamında değerlendirilebilecek tüm etkenler, ayrı ayrı incelemeye ve değerlendirilmeye başlanmıştır. İşletme içerisinde sürdürülen faaliyetlerin

tamamını kapsayan birçok kontrol mekanizması kurulmakta ve kullanılmaktadır. Bu kontrol mekanizmaları sayesinde, işletmenin faaliyetlerini sıkıntıya sokan olaylar ve konular ile bunların nedenleri kolaylıkla ortaya çıkarılmaktadır. Bu sayede işletmenin faaliyetlerini sıkıntıya düşüren ve risk yaratan durumlara anında müdahale edilmesi ve yinelenmesinin önlenmesi sağlanmaktadır.

Son yıllarda yaşanan ekonomik gelişmelere dayalı olarak işletmelerin faaliyet alanları önemli ölçüde genişlemiştir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin çeşitli konularda alacakları ve uygulamaya koyacakları kararların getireceği sonuçlar hayati öneme sahip bir hale gelmiştir. Geline nokta, işletmelerin iyi derecede bir bilgi sistemine sahip olması gerektiği anlaşılmıştır. İşletmelerin sadece iyi derecede bir bilgi sistemine sahip olmak değil aynı zamanda söz konusu bilgi sistemlerini doğru yer ve zamanda başarıya yol açacak şekilde etkili kullanımının önemi ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda, işletmelerin maliyet kontrolünü sağlamak amacıyla maliyet muhasebesi kavramı ve uygulamaları ortaya çıkmıştır. Maliyet muhasebesi kurum ve uygulamaları, maliyet bilgilerinin kontrol amaçlı kullanımını sistemli ve disiplinli bir şekilde ele almaktadır (Horngren, 1982). Klasik anlamda maliyet muhasebesinin genel işleyişi birim fiyatların belirlenmesi, işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, işletmelerin giderlerinin tespit edilmesi, mal ya da hizmet satış fiyatlarının tespit edilmesi gibi temel konularla ilgilidir. Ancak ekonomik yapının değişmesi ve gelişmesi, daha çok işletmelerin iç işleyişiyle sınırlı kalan klasik anlamdaki maliyet muhasebesinin yetersiz kalmasına ve yönetim muhasebesi kavramının ortaya çıkışına yol açmıştır. Klasik anlamdaki maliyet muhasebesi ve bu disiplinin verilerini işletme yönetimlerinde kullanmayı salık veren yönetim muhasebesinin birlikte uygulanmasıyla kontrol kavramının yeni bir soyuta taşındığı söylenebilmektedir.

Her şart altında işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilir bir yapıya sahip olması ve kurumsal kimlik oluşturabilmesi adına, maliyet kalemlerinin kontrolünün sağlanması ve işletmelerin yönetimle ilgili kararlarını etkileyen veriler olarak kullanılması önemli hale gelmiştir. Bu amaçla maliyet bilgilerinin kontrolünün sağlanması, söz konusu bilgilerinin istatistik verilere dönüştürülmesi, arşivlenmesi, anlamlı çıkarımlarda bulunulmasını

sağlayacak bir yapıya kavuşturulması işletmelerin ticari ve kurumsal başarısı açısından olmazsa olmaz hale gelmiştir.

Yukarıda genel anlamda önemine değinilen maliyet bilgilerinin kontrolü ve maliyet muhasebesi uygulamalarının teorik anlamda çalışmalara konu olduğu birçok çalışma bulunmasına, bu konudaki çalışmaların kontrol amaçlı kullanılan tekniklerden daha çok genel teorik bilgilere ve şirketlerin analizine dayalı olduğu görülmektedir. Bu nedenle maliyet kontrol tekniklerini konu alan araştırmalara ihtiyaç bulunduğu düşünülmektedir. Araştırma kapsamında maliyet ve yönetim muhasebesi kapsamında kullanılan kontrol yöntemleri kavramsal açıdan incelenecektir. Birinci bölümde, maliyetlerin yapısal çözümlemesi ana başlığı altında değişken, sabit ve yarı değişken maliyetler konularına değinilecektir. İkinci bölümde fiyatlandırma kavramı ele alınacak ve kontrol süreçlerine etkisi incelenecektir. Üçüncü bölümde ise maliyet hacim kar analiz sistemi ele alınacaktır. Dördüncü bölümde faaliyet tabanlı maliyet sistemi incelenecektir. Beşinci bölümde bütçeleme aracılığıyla kontrol yöntemine ilişkin bilgilere yer verilecektir. Altıncı bölümde ise yönetim muhasebesinin konusunu oluşturan maliyet bilgilerinin çeşitli yönetim kararlarında kullanılması sürecine yer verilecektir. Çalışmada yöntem olarak kaynak araştırması kullanılacaktır.

GİRİŞ

Özellikle 1980 sonrası dönemde üretim, dağıtım ve pazarlama alanlarında yaşanan devrim niteliğinde değişimler, işletmelerin kendi kurum içi yapılarında da önemli etkiler yaratmıştır. Bunlardan en önemlisi, klasik maliyet kontrolü yöntemlerinin değişime uğrayarak, yönetim kararlarına etkisi yüksek maliyet kontrol yöntemlerinin uygulanmaya başlamasıdır. İşletmelerin karlılıklarının artması ve hizmet kalitelerinin yükselmesi için önemli bir araç olan maliyet bilgilerinin kontrolü hakkında öne sürülen birçok yaklaşım bulunmaktadır. Bu çalışmada, maliyet kontrolü yaklaşımlarına ve yöntemlere ilişkin genel bir taramanın yanı sıra, kontrol uygulamalarına ilişkin önerilere yer verilecektir.

Çalışma kapsamında, kurumsal kaynak yönetimi (ERP) modeline geçiş yapılması önerilmiştir. Kurumsal kaynak yönetimi sistemiyle, en küçük firmalardan en büyük firmalara kadar tüm ticari faaliyetlerin maliyet yönetimi ve kontrol aşamalarının kolaylıkla gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Tamamıyla otomasyon sistemine dayanan kurumsal kaynak yönetimi işletme yöneticilerinin işlerini de son derece kolaylaştırmakta, aynı zamanda kolaylıkla denetlenebilir bir yapıyı işletme yöneticilerine sunmaktadır. Bu yönleriyle kurumsal kaynak yönetimi, işletmelerin ihtiyaç duyduğu; hızlı, modern, denetlenebilir bir maliyet yönetimi ve kontrol aracıdır denilebilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYETLERİN YAPISAL ÇÖZÜMLEMESİ VE KONTROL

Günümüz dünyasında değişen ekonomik koşullara ayak uydurmak, ortaya konan yeni iş ve yönetim fikirlerini değerlendirerek kararlar almak ve uygulayabilmek, işletmelerin her açıdan başarılı olması için büyük önem arz etmektedir. İşletme faaliyetlerinde karşılaşılan tüm bu değerlendirme ve karar alma aşamalarında göz önüne alınması gereken en önemli noktalar ise, gerçekleştirilecek faaliyet sonucu sağlanacak gelir ve bu gelir için katlanılacak giderler olarak ortaya çıkmaktadır (Hacıüstemoğlu, 1995). Bu nedenle işletmeler faaliyet gösterdikleri alanlarda elde ettikleri ve katlandıkları tutarları karşılaştırarak süreklilik ölçümüne tabi tutmaktadır. Özellikle yöneticiler açısından, işletmenin hangi noktada olduğu, doğru bir gidişat içerisinde olup olmadığı ve karşılaşılan sorunlara hangi aşamada müdahale edilmesi gerektiği gibi hayati önemdeki tespitlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılmasının önemli olduğu tartışılmaz bir gerçeklik olarak ortaya çıkmaktadır (Gürsoy, 2009). Zamanında tespit edilemeyen ve dolayısıyla önlem alınamayan güçlüklerin, işletme başarısını ve kârlılığını olumsuz yönde etkileyeceği söylenebilir.

1.1. MALİYETİN TANIMI

Maliyet sözcüğünün tanımı, “Üretimde bir mal elde edinceye değin harcanan değerlerin toplamı” olarak belirtilmektedir (tdk.gov.tr, 2016). Klasik maliyet anlayışını ortaya koyan bu tanımın ve işletmelere yansımalarının, günümüzde yerini çağdaş yönetim yaklaşımına bıraktığını söylemek mümkündür. Çağdaş işletme yönetim anlayışında geleneksel yöntemlerden uzaklaşarak, işletme maliyetlerine yönelik çağdaş yaklaşımlara yer verilmesi dikkat çekmektedir. Çağdaş anlayışla hareket eden işletme yöneticileri, maliyetlerini birçok açıdan değerlendirmeye almıştır (Saban & Irak, 2012).

Çağdaş yaklaşımla geleneksel yaklaşım arasındaki en önemli fark, çağdaş yaklaşımda maliyetlerin karakteristik yönlerinin dikkate alınması ve buna göre sınıflandırma yapılmasıdır. Çağdaş yaklaşımda özellikle giderlerin sabit ve değişken karakterleri göz önüne alınarak değerlendirmeler yapılması söz konusudur. Bu nedenle maliyet bilgilerinin kontrol amacıyla kullanımı konusuna değinmeden önce sabit, değişken ve yarı değişken maliyet kavramlarına değinilmesi gerekmektedir.

1.1. DEĞİŞKEN MALİYET TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Değişken maliyet kavramı, kısa dönemli maliyetlerden biridir. Değişken maliyetler, üretim miktarına ve yapısına bağlı olarak ortaya çıkan bir fonksiyon olarak kabul edilmektedir. Değişken maliyetler bir dönem içerisinde işletmenin iş hacmine bağlı olarak değişebilen maliyet kalemlerine denilmektedir (Aydın vd., 2004). İşletmeler, mal veya hizmetlerine yönelik talebin artması ya da azalması durumunda esnek tedbirler alabilmektedir. İşletmeler, üretim hacmini artırmak istediğinde daha fazla hammadde satın alarak, daha fazla işçi çalıştırabilmekte ya da, daha fazla elektrik kullanabilmektedir. Kullanılan hammadde, iş gücü ve enerji miktarları değiştikçe bunlar için yapılan ödemeler yani maliyetler de değişmektedir. Üretim miktarı sıfıra düştüğü zaman da değişken maliyet sıfır olarak değişmektedir (Küçüksavaş vd., 2006). Değişken maliyetler, işletmenin faaliyet hacmiyle doğru orantılı şekilde artma ya da azalma gösteren maliyetler olarak da tanımlanabilir. Değişken maliyetler, ticari faaliyetin türüne göre farklı şekillerde ölçülebilmektedir.

İşletmelerin en önemli değişken maliyetlerini; hammadde, direkt işçilik, işletme malzemesi ve yardımcı madde gibi kalemler oluşturmaktadır. Üretim miktarı artar ise üretimde kullanılacak hammadde ve materyal ihtiyacı da artmaktadır. Aynı şekilde artan üretim bu üretimin gerçekleştirilmesinde direkt olarak çalışacak işçi sayısının da artmasına neden olmaktadır. Yatırım yapılmasının ardından işletmeyle ilgili verilecek olan kararlarda, değişken giderler büyük bir öneme sahiptir.

Değişken maliyet sistemi, mamul maliyetleri olarak sadece, faaliyet hacminde meydana gelen değişimlerle doğru orantılı olarak değişim gösteren üretim maliyetlerini kaydetmekte ve raporlamaktadır. İşletmelerin kârının hayati önemdeki belirleyicilerinden birini, faaliyetlerin sürdürüldüğü hacmin düzeyi oluşturmaktadır. İşletmeler üretim kapasitelerini daha etkin bir şekilde kullandıkça, üretilen mamullerin birim başına düşen sabit maliyet payı azalmakta ve birim başına daha çok kar elde edilmektedir (Kurnaz, 2016). İşletme yönetiminde karar alma işlevinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için değişken maliyet sisteminin iç raporlamalarda kullanılması gerekmektedir denilebilir.

Değişken maliyet sisteminde giderlerin tamamı üretim ve satış süreciyle ilişkilerine göre değişken ve sabit kısımlara ayrılmaktadır. Söz konusu ayrım; üretim ve satış giderlerinin yanı sıra Ar-Ge faaliyetleri, dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri gibi tüm işlevsel maliyet kalemlerine de uygulanabilmektedir. Değişken maliyet sisteminde, değişken olan üretim giderlerinin tamamı mamullere yüklenmektedir. Bir başka deyişle bu sistemde direkt hammadde maliyeti, direkt işçilik giderleri ve genel üretim maliyetinin değişken nitelikte olan unsurları mamul maliyetlerine yüklenmektedir. Değişken maliyet sisteminin uygulamasında etkinlik sağlanması için kendi özelliklerini belirterek bir kayıt ve raporlama sisteminin ortaya konulması zorunlu hale gelmektedir. Değişken maliyetlerde katkı payı önemli bir yere sahip olmaktadır. Mamul mal satışından beklenmekte olan gelir ile o mallara ait değişken maliyetler arasındaki farkın saptanması gerekmektedir yorumu yapılabilir.

Madde madde belirtmek gerekirse, değişken maliyet sisteminin yararları şunlardır:

1. Değişken maliyet sistemi kısa ve uzun dönemli şekilde kapasite kullanımının belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinden kârla çıkması, katkı payının sabit maliyetlerden daha yüksek olmasına bağlı olmaktadır. Satış ya da üretim düzeyinin belirlenmesi sürecinde bu konu mutlaka göz önünde bulundurulmaktadır.

2. İşletmenin kâr etmeye başlaması için hangi miktarda satış yapması gerektiğini ya da hedeflenmiş olan kâra ulaşmak için gerekli olan satış düzeyi gibi hesaplamalara yardımcı olmaktadır. Bu anlamda işletmeler, hedeflenen kârı eşitlik yöntemi ya da katkı payı yöntemi ile hesaplayabilmektedir.

EŞİTLİK YÖNTEMİ

$$\text{Satışlar} - \text{değişken giderler} - \text{sabit giderler} = \text{Hedeflenen kâr}$$

$$\text{Katkı payı} = (\text{sabit giderler} + \text{hedeflenen kar}) / \text{birim katkı payı}$$

3. İşletmelerin birden çok mamul üretimi ya da satışı halinde kârı sağlayacak satış karışımının hesaplanması sürecine yardımcı olmaktadır. Çünkü mamul malların katkı payları farklı olduğu için işletmenin toplam karına etkileri de farklı olacaktır denilebilir.

4. İşletmelerin bir mamul malın üretimini sürdürüp sürdürmeme ya da boş kapasitenin kullanılması gibi konularda karar verme işlemleri katkı payı analizlerine bağlı olmaktadır. Katkı payı (-) durumda olan bir mamul malın üretimine son verilebilmektedir.

5. Değişken maliyet sistemi, çeşitli üretim faktörlerinin satın alınması, kiralanması ya da işletme bünyesinde üretilmesine yönelik raporların hazırlanmasında da yardımcı olmaktadır.

6. Değişken maliyetler, aynı zamanda işletmelerin fiyatlandırmaya yönelik çalışmalarında da yardımcı olmaktadır.

7. Değişken maliyetler ihale ya da eksiltmeler gibi rekabet içeren ortamlarda en düşük fiyat düzeyinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Kurnaz, 2016).

Değişken maliyet sisteminin yukarıda belirtilen faydalarından yola çıkılarak, klasik maliyet anlayışında yarattığı değişimin nedenlerini görmek mümkündür. Değişken maliyet sistemi, işletmelerin esnek ve koşullara göre hızla değişebilen kararlar almasının önünü açarak önemli bir işlevi yerine getirmektedir değerlendirmesi yapılabilir.

1.1.1. Değişken Maliyet Türleri

Literatürde değişken maliyet türleri; direkt ilk madde malzeme, direk işçilik ve değişken genel üretim giderleri olarak sıralanmaktadır.

1.1.1.1. Direkt İlk Madde Malzeme

Direkt ilk madde malzeme kavramı, üretilmekte olan ürünün doğrudan bünyesine girmekte olan, temel yapısını oluşturmakta kullanılan, aynı zamanda herhangi bir ürün ya da ürün grubu için ne kadar ve nasıl kullanıldığı izlenebilen madde ve malzemeleri ifade etmektedir (Kartal vd, 2004: 31). Bu tanımlamadan yola çıkılarak, direkt ilk madde malzeme ile ifade edilen unsurlar incelendiğinde, işletmede üretilen ürünün bünyesine girerek temelini oluşturması en önemli unsur olarak görülmektedir. Bir madde ya da malzemenin, direkt ilk madde malzeme sayılabilmesi için bir diğer unsur, söz konusu madde ya da malzemenin hangi üründe ne kadar kullanılabildiğinin ölçülebilir olması gerekmektedir. Son olarak ne kadar madde kullanıldığının belirlenmesi, ekonomik açıdan anlamlıysa, o madde ya da malzeme direkt ilk madde malzeme olarak anılmaktadır denilebilir. Bu açıklamadan yola çıkılarak bazı işletmeler açısından direkt ilk madde malzeme olan ürünün, bazı işletmeler açısından nihai ürün olduğu söylenebilir.

1.1.1.2. Direkt İşçilik

Bir işletmedeki mal ya da hizmet üretiminde kullanılmakta olan ve o ürünün maliyet hesaplamasına dağıtım ölçütü uygulanmaksızın doğrudan katılabilen nitelikteki

işçilik giderine direkt işçilik denilmektedir. Direkt işçilik literatürde üretken, prodüktif veya yapıcı işçilik şeklinde de yer alabilmektedir. (Kartal vd, 2004: 53).

Bir işçilik giderinin direkt işçilik olarak kabul edilebilmesi için, üretilen mal ya da hizmetin ana faaliyet konusuyla doğrudan ilişkisi olmalıdır denilebilir. Uygulamada, daimi statüde çalışan işçiler ve taşeron ya da alt işveren olarak anılan işçilerin yaptığı işler değerlendirildiğinde bu tanımlamaya daimi statüdeki işçilerin dahil olduğu görülmektedir. Direkt işçilik giderinin üretilen ürünün maliyetine doğrudan katılabilmesi de gerekmektedir.

1.1.1.3. Değişken Genel Üretim Giderleri

Değişken genel üretim giderleri, bir işletmenin mal ya da hizmet üretim miktarının artmasıyla artan, üretim miktarının azalmasıyla azalan giderleri ifade etmektedir (Parlakkaya, 2004). Enerji giderleri değişken genel üretim giderleri arasında yer almaktadır. Aynı zamanda, üretimde kullanılan bazı mallar da bu sınıflandırmaya dahil olabilmektedir.

1.2. SABİT MALİYET TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Sabit maliyet kavramı, işletmelerin kısa dönem maliyetleri arasında yer almaktadır. Sabit maliyet, işletmenin mal ya da hizmet üretiminde miktar ne olursa olsun katlanmak durumunda olduğu maliyet türünü ifade etmektedir. Bir başka deyişle, sabit maliyet kavramı, işletmenin faaliyet hacmine bağlı olarak değişkenlik göstermeyen maliyet türü olarak da tanımlanabilir. Sabit maliyet kavramının ayırt edici özelliği, üretim olsa da olmasa da işletmenin katlanmak zorunda kalması şeklinde açıklanmaktadır. Çünkü işletmeler üretimlerini durdurduklarında dahi bir takım maliyet kalemlerinden kurtulamamaktadırlar (Türkay, 1991).

Sabit maliyetlerin yapısal özelliklerinden birisi, değişken maliyetlerden farklı olarak, toplam birim sayısı veya miktarının değişmesiyle değişkenlik göstermesidir. İşletmelerin sabit maliyetleri kısa dönemlerde değişkenlik göstermemektedir. Ancak baz alınan dönem uzun bir süreci kapsıyorsa, sabit maliyetlerin değişkenlik gösterdiği de gözlenmektedir.

Uygulamada üretime dolaylı olarak dahil olan giderlerin sabit maliyet kapsamında yer aldığını söylemek mümkündür. Sabit maliyetlerin genel maliyetin içerisinde önemli bir yer tuttuğunu belirtmek gerekmektedir. Amortisman, vergi, kira, sigorta gibi maliyet kalemleri değişkenlik göstermedikleri için sabit maliyetler kapsamına girmektedir. Sabit maliyetler, üretim yapılan tesis ile ilgili giderler olarak da tanımlanmaktadır. Üretim kapasitesi sıfır olsa dahi işletme tarafından karşılanması gereken maliyetlerdir. Yani sabit maliyetler, işletmelerin üretim miktarıyla zamandan bağımsız olarak, belirli bir dönem veya üretim sınırları içerisinde sabit kalmaktırlar.

Sabit maliyetler kavramının daha iyi anlaşılabilmesi bakımından kaizen maliyetleme sistemine göre çalışan Japon sermayeli otomobil fabrikaları örnek olarak verilebilir. Bu işletmelerde yapılan incelemelerde, toplam üretim maliyetinin yüzde 15'i sabit maliyetlerden oluştuğu görülmüştür. Japon üretim sisteminde sabit maliyetler, sürdürülebilir bir işletme olmanın vazgeçilmez özellikleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle maliyet kontrolü ve yönetim muhasebesi çalışmaları daha çok değişken maliyetler üzerine sürdürülmektedir (Altınbay, 2006). Buradan yola çıkılarak, sabit maliyetlerin üretilen mal ya da hizmet içerisindeki payının, üretim arttıkça azalma eğiliminde olduğu çıkarımında bulunulabilir.

Özellikle otomasyon sürecinin işletmelerde yaygınlaşmaya başlamasının ardından sabit maliyetlerde artış gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum, işletmelere kısa dönemde daha fazla sabit maliyet yükü doğurmuştur (Coşkun, 2003). Otomasyon kaynaklı kısa dönem sabit maliyetlerinin artışı, muhasebecileri yeni çözümler üretmeye

yöneltmiş ve hedef maliyetleme sistemi ortaya konulmuştur. Geline süreçte sabit maliyet sisteminin de, onun yarattığı sorunları çözmeye çalışan muhasebe yaklaşımlarının da kökten değişime uğradığı söylenebilir.

1.2.1. Sabit Maliyet Türleri

1.2.1.1. Kira

Kira giderleri, işletmelerin sabit maliyetlerinin başında gelmektedir (Karagül, 1997). İşletmelerin mal veya hizmet üretiminde kullandıkları fabrika, yönetim binası, ofis, depo, şube, arazi gibi taşınmaz varlıklarının aylık ya da yıllık olarak belirlenen kira giderleri, maliyet kalemleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Kira giderleri, işletme maliyetleri içerisinde kısa süreli olarak ele alındığında (örneğin 1 yıl) sabit özellik göstermektedir.

1.2.1.2. Personel Ücretleri

İşletmelerin personel ücretleri de önemli sabit giderler arasında yer almaktadır. Özellikle büyük işletmelerde yönetici ve personele ödenen toplam ücretlerin, astronomik rakamlara ulaşabildiği görülmektedir. Kira giderleri gibi kısa vadeli sabit giderler arasında yer alan personel ücretleri de işletmelerin önemli maliyet kalemleri arasında yer almaktadır. Bir işletmedeki çalışan sayısı belli olduğu için, personel ücretleri de

1.2.1.3. Sigorta Giderleri

Sigorta, işletmelerin öngörülebilir ve öngörülemez risk faktörlerinin bertaraf edilmesini sağlayan bir garanti sistemi olarak önemli sabit maliyet kalemleri arasında yer almaktadır. Sigortanın önemli bir maliyet unsuru olması, tutarının yüksekliğinden değil, engellediği zararların büyüklüğünden kaynaklanmaktadır.

1.2.1.4. Amortisman

Amortisman kavramı, ekonomi biliminde anaparanın kârla yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu yolla ekonomik değerlerin, anaparanın korunması aracılığıyla ekonomiye kazandırılması amaçlanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı, amortisman kavramının unsurlarını; Birden çok dönem kullanılmasının beklenmesi, sınırlı bir hizmet süreci bulunması ve işletme tarafından genel yönetim amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere elde tutulan varlıklar olarak tanımlanabilir.

1.3. YARI DEĞİŞKEN MALİYETLER

Yarı değişken maliyetler, üretim hacmi ve miktarına göre değişkenlik gösterebilen ancak, üretimin dönemlik olarak sıfırlanması durumunda bile ortadan kalkmayan maliyet türünü ifade etmektedir (Shim & Sudit, 1995). İmalat genel maliyetleri arasında yer alan yarı değişken maliyetler, üretimle tam olarak doğru orantılı olmasa bile, üretim miktarı veya satış hacminin değişmesi karşısında doğru orantılı olarak değişen maliyet türü olarak da tanımlanabilmektedir.

Yarı değişken maliyetler arasında üretimin ya da pazarlamanın devam etmesini sağlayacak olan enerji başta gelmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, üretim ya da pazarlama hacminin düşmesi ya da artması; ısıtma, aydınlatma ve üretimde kullanılan enerjinin miktarını değiştirecek ancak bir maliyet kalemi olarak enerji üretimin kısa süreli olarak durması halinde bile tam olarak ortadan kalkmayacaktır. Yarı değişken maliyetlere bir diğer örnek, bakım ve onarım giderleridir denilebilir. Enerjiyle benzer şekilde, işletmedeki üretim ya da pazarlama faaliyetinin artması ya da azalması bakım onarım giderlerini değiştirecek ancak bakım onarım giderleri işletme faaliyetini sürdürdüğü sürece ortadan kalkmayacaktır. Ticari faaliyetin konusunu oluşturan imalat malzemeleri alımı da bu tür yarı değişken maliyet sınıflandırması kapsamında ele alınmaktadır. Faaliyetin artması ya da azalması, malzeme alım miktarının değişimine neden olacak ancak işletme faaliyetini sürdürdüğü sırada malzeme alım giderleri hiç

sıfırlanmayacaktır. Dolaylı işçilik giderleri de yarı değişken maliyet kalemleri arasındadır.

1.4. MALİYETLERİN KONTROLÜ

Son yıllarda teknoloji alanında yaşanan önemli gelişme ve değişimler ile dünya ekonomisinin büyüyerek global bir hal alması, beraberinde rekabet kavramının öneminin artmasını getirmiştir. Bu bağlamda, rekabeti başarılı ve sürdürülebilir kılmamanın en önemli yollarından bir tanesi, maliyetlerin kontrolüdür (Çam, 2009: 503). Şirketler arasında görülen ve etkisi belirleyici olan rekabet sürecinde en kolay belirlenebilen ve kontrol altına alınabilen unsurun maliyet olduğu belirtilebilir.

Maliyet kontrolü kavramı, işletmeler tarafından hedef olarak konulmuş bulunan kalite düzeyinde üretim yapılabilmesi için gereken miktarların üzerinde girdiler kullanılmasının önlenmesi olarak tanımlanabilmektedir (Kutlan, 1998: 21).

Azaltun'a göre (2007: 26) maliyetlerin kontrol edilmesi, söz konusu kontrolün gerçekleştirilebilmesi için birtakım standartların geliştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu süreçte maliyeti belirlemede olan çeşitli unsurların mümkün olan en geniş şekilde hesaba katılması gerekmektedir. Maliyetlerin kontrolünde işletmenin standartlarıyla gerçekleşen maliyet rakamların karşılaştırılması ve sonuçta elde edilen verilerin arşivlenmesi ihtiyacı da bulunmaktadır. İşletme yöneticilerinin, bu süreçte kontrol edilebilen maliyet kalemlerinden nasıl ve hangi miktarlarda azami tasarrufun gerçekleştirilebileceğini bir sorun olarak ele almaları ve çözüm üretmeleri başarılı bir maliyet kontrol işleminin gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Maliyetlerin kontrol edilmesi, işletmenin rekabet edebilir seviyeye gelmesi ve kâr elde edebilmesi için hayati önemdedir denilebilir. Maliyet kontrolünü yapmayan ya

da eksik yapan işletmeler, kârlılık durumlarına ilişkin bir bilgiye ulaşmakta zorluk çekebilecektir. Maliyet kontrolüne önem vermeyen işletmelerin piyasada uzun süre yer tutmasının mümkün olmadığını belirtmek gerekmektedir.

Maliyetlerin kontrol edilmesi aynı zamanda işletme yöneticileri tarafından maliyetlerin düzenlenmesi ve aşırı maliyetlerden işletmenin korunması amacıyla kullanılmaktadır (Köroğlu vd. 2011: 35). Maliyet kontrolünün bu yanı sıra işletmenin devamlılığını sağlayacak ve kârlılığı artırabilecek bir yapıya kavuşmasının önkoşullarından bir tanesi olduğu söylenebilir. Maliyetlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesi sonucunda, işletmelerin daha önceden katlanmak zorunda kaldığı ya da katlanma riskiyle karşı karşıya kaldığı gereksiz maliyetlerin önüne geçilmektedir denilebilir. Bu süreç, özellikle etkin bir şekilde uygulandığında maliyet kontrolünün işletmelerin kendilerine koydukları hedefleri gerçekleştirebilmeyi sağlamaktadır.

İşletme yöneticilerinin en çok ihtiyaç duyduğu unsurlar arasında şeffaflık da yer almaktadır. Maliyetlerin kontrolünün, işletme iç bünyesinde şeffaflaşmaya yol açtığını belirtmek gerekmektedir. Şeffaflaşma, karlılığın sağlanabilmesi için alınması gereken kararların net bir şekilde ve somut veriler halinde ortaya konulmasına yol açmakta ve yöneticiler riskli bir takım kararları verirken daha rahat davranabilmektedir (Kutlan, 1998: 21).

1.5. MALİYETLERİN KONTROLDE KULLANILMASI

1.5.1. Maliyetin Bütçe Kontrolünde Kullanılması

Maliyet bilgilerinin bütçe kontrolünde kullanılması, oldukça yaygın bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütçe kontrolünün en önemli unsurlarından bir tanesi maliyet bilgilerinin kontrol edilmesi ve işletme yöneticilerinin buna uygun kararlar almasıdır denilebilir. Maliyet yönetiminin amaçları arasında, işletme

stratejilerinin belirlenmesi ve faaliyetlerin planlanması ile kontrolü de bulunmaktadır. Bu bakımdan bütçe kontrolünde maliyetin önemi azımsanamaz derecededir (Titiz ve Çetin, 2000: 125).

Maliyetin bütçe kontrolünde kullanılması sürecinde proje maliyet yönetimi kavramı ön plana çıkmaktadır. Proje maliyet yönetimi, bir çalışmanın onaylanmış olan bütçe kapsamında yürütülebilmesi ve tamamlanabilmesi amacıyla maliyetlerin tahmini, bütçelenmesi ve kontrolüne yönelik süreci ifade etmektedir. Bu süreç, maliyetlerin planlanması, bütçenin meydana getirilmesi ve maliyetlerin kontrolünü içermektedir denilebilir.

Bütçe kontrolü açısından maliyet tahminleri büyük önem taşımaktadır. Maliyet tahmini, belirli bir zamanda bilinmekte olan bilgilerin kullanılmasıyla yapılmış tahminler olarak tanımlanabilir. Söz konusu tahminler, alternatiflerin tanımlama ve değerlendirmelerini de içermektedir. Maliyet açısından risk yaratacak faktörlerin dikkate alınması ve buna uygun çözümlerin üretilmesi de tahmin sürecinde dikkat edilen faktörler arasında yer almaktadır. Çalışma için harekete geçirilecek tüm kaynakların maliyet tahmininde kullanılması gerekmektedir.

Bütçe kontrolünde maliyetlerin kullanılması sürecinde bütçe kapsamında hazırlanan maliyet planlarına tam uyumluluk esas alınmaktadır. Maliyet planına sadık kalınarak yapılacak harcamaların bütçe kontrolü açısından riskleri en aza indireceği söylenebilir. Bütçe kontrolünde maliyet unsuru ele alınırken, kontrol bölümünde meydana gelen değişikliklerin belirli bir planlamaya bağlı kalınarak yönetilmesi gerekmektedir. Bu süreçte ölçümlemeye de dikkat edilmelidir. Ölçülemeyen bir verinin kontrolünün sağlanamayacağı unutulmamalıdır.

1.5.2. Fiyatlandırma Kontrolünde Kullanılması

İşletme yöneticilerinin hedefledikleri kâra ulaşabilmeleri, üretmiş oldukları mal ya da hizmetleri kendilerinin belirledikleri fiyat üzerinden sunabilmelerinden geçmektedir. Yöneticiler, hedeflenen kâr miktarına ulaşamamaları durumunda ise maliyetlerin düşürülmesi yolunu seçmektedirler. Bu süreçte, maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kontrolünde kullanılması devreye girmektedir. Fiyatlandırma kontrolünde maliyet bilgilerinin önemli bir yeri bulunmaktadır. Fiyatlandırma süreci bir yanıyla maliyet bilgilerinin devamlı şekilde kontrolüyle birlikte yaşanmaktadır.

İşletmeler, ürettikleri mal ya da hizmetlerin fiyatlandırılması sürecinde maliyet aracılığıyla kontrol işlemini uygulamak durumundadır. Üretilen mal ya da hizmetlerin daha düşük bir fiyata mal edilebilmesi için maliyet kontrolünün etkili bir şekilde uygulanabilmesi gerekmektedir. İşletmeler bu amaçla, üretilen ürünlerin maliyetinin düşürülmesi ve bu yolla fiyatlandırmanın kontrol altında tutulmasına çalışmaktadırlar. Fiyatlandırmanın maliyet aracılığıyla kontrol altında tutulması için işletmeler bünyesinde çeşitli organizasyonların oluşturulduğunu söylemek gerekmektedir. Bu organizasyonlar, bir yandan maliyetlerini düşürülmesi için yapılacak çalışmalara ilişkin önerilerde bulunurken, bir yandan da yöneticiler tarafından alınan kararlar çerçevesinde bu kararların uygulanmasını sağlamaktadır. İşletmeler, fiyatlandırma kontrolünde maliyet verilerinin kullanılması için maliyete dayalı fiyatlandırma yaklaşımını kullanabilmektedir. Fiyatların hedeflenen kâr ve maliyete göre belirlenmesi söz konusudur. Bu anlamda, fiyatlandırma kontrolünde maliyet bilgilerinin kullanılmasının önemi daha açık şekilde ortaya çıkmaktadır (Güneş, 1991).

1.5.3. Maliyet Hacim Kâr Analizinde Kullanılması

Maliyet hacim kâr analizi, faaliyet hacminde meydana gelebilecek değişimlerin ortaya konulabilmesi için kullanılan bir analizdir. Maliyet, kâr ve hacim arasındaki ilişkilerin açıklanmasını içeren oldukça önemli bir yönetim muhasebesi yöntemi olarak kullanılmaktadır. Maliyet bilgileri, yukarıda da belirtildiği gibi analizin sacayaklarından bir tanesini oluşturmaktadır. Maliyet bilgilerinin maliyet hacim kâr analizinde

kullanılması sürecinde, maliyetin kâra etkisi ve hacimle ilişkisi ele alınmaktadır (Kaygusuz, 2007: 139).

İşletmeler, rekabetçi ve sınırları sürekli olarak değişkenlik gösteren kaygan bir zeminde faaliyet göstermektedir. Bu koşullar, işletmeleri sürekli kontrol uygulamaları ve planlamalar yapmaya itmektedir. Üretilen mal ya da hizmetlerin maliyetinin düşürülmesi ve rakip işletmelerle rekabetin sağlanabilmesi için kaliteli ve düşük maliyete sahip ürünlerin kısa zamanda üretilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle işletmeler, mevcut durumlarını kontrol etmekte ve üretim teknolojilerinin geliştirilmesine ilişkin yatırımlar yapmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1990: 40–41).

Maliyet sınıflandırmalarında üretim hacmi esas alınarak yapılan sınıflandırmalar, hala geçerliliğini korumaktadır. Hacme dayalı olan üretim miktarı, işçilik saati, makine saati gibi faaliyetlere bağlı oluşan maliyetler, bu yolla ele alınmakta ve kontrolde kullanılmaktadır. Aynı zamanda direkt ilk madde ve malzeme, enerji giderleri gibi maliyetler hacme dayalı olarak değişim gösterebilmektedir. Bu bağlamda, maliyet hacim kâr analizinde üretim hacminin belirlenmesi, maliyetlerinin saptanması ve buna dayanarak kâr oranının ortaya çıkarılması işlemi söz konusu olmaktadır. Maliyet bilgilerinin analizde kullanılması bu yolla gerçekleşmektedir (Metzger, 1993: 15). Maliyet hacim kâr analizinin başarılı bir şekilde yapılması için toplam sabit maliyetler ile üretilen mal ya da hizmetleri birim değişken maliyetlerinin hesaplanması gerekmektedir (Kaygusuz, 2007: 147).

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE BÜTÇE KONTROL

Ticari işletmelerin amaçlarının genel olarak, kâr elde etmek ve varlığının devamını sağlayarak büyümek olduğu söylenebilir. İşletmeler açısından hayati öneme haiz bu süreçte yöneticilerin elindeki en önemli araçlardan birisinin de kontrol olduğunu belirtmek gerekmektedir. Kontrol kavramı, ticari işletmelerin gerek günlük faaliyetlerini yerine getirebilmesi, gerekse orta ve uzun vadeli hedeflerine ulaşarak büyümesi için olmazsa olmaz bir kavramı ifade etmektedir. Kontrol, işletmeler açısından hammadde temininden üretime, pazarlama faaliyetlerinden araştırma geliştirme ve halkla ilişkiler faaliyetlerine kadar tüm aşamaları ilgilendiren önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır denilebilir.

İşletmeler, karmaşık birçok etmenin bir araya getirilmesiyle gelir sağlayarak hayatlarını sürdürmektedirler. Bu nedenle yöneticiler planlama ve yürütme gibi önemli işlemlerini kontrol aracılığıyla tamamlanabilir. İşletmelerin tüm işlevlerinin başarılı olup olmadığı kontrolle analiz edilebilir ve raporlanarak değerlendirilebilir. Kontrol işlevi, işletmelerin süreçlerinde, yapılarında hangi noktalarda ne aşamada olunduğunun ve sergilenen performansın başarısının en önemli göstergesidir. Amacı ise; piyasada mevcut durumu korumak ya da ilerleme sağlamak amacıyla doğru stratejik kararlar alarak yol haritalarını belirleyebilmektir. Bu işlevin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için işletmelerde organize olmuş kontrol mekanizmalarının yer alması ve verimli bir şekilde kullanılabiliyor olması gerekmektedir. Etkin bir şekilde kontrol söz konusu olduğunda hem organize ve koordinasyon sağlama hem de mevcut ve olası fırsatlardan maksimum seviyede yararlanma avantajı ortaya çıkar.

İşletmeler çeşitli yöntemler ile faaliyetlerini kontrol altında tutmaktadırlar. Sorumluluk merkezleri oluşturarak, faaliyet gösterilen alanlarda kar merkezlerinin performansı takip edilebilmektedir. Bu yöntem ile kar/zarar göstergeleri, satış ve üretim

performansları ve piyasa analizleri ortaya konularak işletmenin konumu, mevcut ve olası fırsat ve tehditleri ile güçlü ve zayıf yönleri belirlenir ve bu veriler ışığında hareket edilir.

İşletmelerde kontrolün en önemli aracı muhasebe kayıtlarıdır. Elde edilen verilerin sağlıklı ve etkin kontrolü ile yönetimin dikkati, önem arz eden noktalara çekilerek şirket performansı için daha verimli olabilecek sonuçların altı çizilir. Verilerin güvenilir olabilmesi için işletmelerde verimli bir muhasebe ve maliyet yapısının olması gerekmektedir. Doğru verilerin aktığı sistemler kurularak, doğru muhasebe süreçleri ile kayıtların girişlerinin yapılması, maliyetlerin sağlıklı belirlenmesi ve buna bağlı olarak çeşitli raporlamaların da ortaya konularak ileriye dönük stratejik kararlar alınabilmesi kolaylaştırılabilir.

Literatürde iç kontrol olarak da adlandırılan kavram, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi'nin (AICPA) tanımına göre işletmelerin aktiflerini koruma, finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği, faaliyetlerde verimlilik artışı, yönetim politika ve uygulamalarına bağlılığı özendirmek amaçlarıyla kabul edilerek ve uygulanan tedbir ve yöntemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (AICPA, 1949). Genel anlamda bir ticari işletmelerin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasına yardım edecek politikalar ve yönetmeliklerin tamamına kontrol denilmektedir (Hacırüstemoğlu vd. 2001: 60). Söz konusu tanımlarda vurgulanmakta olan kontrol kavramı bir eylemden ziyade organizasyon ve prosedürleri ifade etmektedir.

Kontrol kavramının en önemli işlevi işletmelerin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesini sağlamak olarak değerlendirilebilir. Kavramın önemi, amacıyla doğru orantılıdır. İşletmelerde iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilir ve anlaşılabilir olmasını hedeflemektedir. Kontrol, işletmelerin varlıklarının korunmasına, ilgili mevzuata uygun hale getirilmesine ve verimliliğinin artırılmasına destek olmaktadır (Dabbağolu, 2007: 109).

İç kontrol sisteminin başarıyla uygulanabilmesi için belirli faktörlerin bir araya getirilmesi ve işletilmesi gerekmektedir. Bunlar, işletmelerin organizasyon yapısı, yönetimin yaklaşımları, iç denetim sistemi ve muhasebe sistemi olarak sıralanabilir. Bu faktörlerin bulunmaması ya da etkili olarak işletilmemesi durumlarında iç kontrol başarıya ulaşamamaktadır (Güredin, 2000: 174). İç kontrol sisteminin başarılı şekilde işlevlerini yerine getirmesi için, organizasyon şemasındaki hiçbir bölüm ya da personelin bir iş sürecinin sorumluluğunu tek başına üstlenmemesi gerekmektedir. Birim ya da çalışanlar arasında çapraz kontrol sistemi olmalıdır. İşin içeriği itibarıyla birbirinden ayrı olan birimlerin birbirinden bağımsızlığı sağlanmalıdır. Bu süreçte tüm birimler ve personelin yetkileri ve sorumlulukları net şekilde tanımlanarak açıklığa kavuşturulmalıdır (Koçel, 1982: 237). İşletmelerde etkin bir kontrol sisteminin kurulabilmesi için, kesinlikle yönetimin onayı ve desteği gerekmektedir. Bu durum, yönetim desteği şartı olarak da ifade edilmektedir.

Bütçe kavramı ise bir bütçenin yapılabilmesi için işletmeye gerekli olan tekniklerle yöntemlerden oluşmakta olan süreci ve işlemlerin toplamını ifade etmektedir. Bu bakımdan bütçe kavramının, bütçe oluşturma sürecinin tamamını kapsadığı söylenebilir.

2.1. İŞLETMELERDE BÜTÇELER

Geleneksel olarak bütçe sürecinin, bir işletmede üretilmesi düşünülen mal ya da hizmetlere dair tahmini satış miktarının belirlenmiş olduğu satış bütçesinin hazırlanmasıyla birlikte başlamaktadır. Bu ilk aşamayı takip eden bir sonraki aşamada, işletmenin üretmeyi planladığı mal ya da hizmet miktarının; satış bütçesiyle, stok politikalarına göre belirlendiği üretim bütçesinin hazırlanması takip etmektedir. Üretim bütçesiyle üretilecek olan mal veya hizmet miktarı belirlenince, bu üretim bütçesine dayanarak, direkt ilk maddeyle malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri bütçeleri ayrı ayrı hazırlanmaktadır. Bu bütçelerle üretim yapabilmek için gerekli malzemeler, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim giderlerinin tutarları hesaplanmaya çalışılmaktadır (Parlakkaya, 2004b: 231).

Bütçeler aracılığıyla kontrol, işletmelerdeki en etkili kontrol yöntemlerinden bir tanesi olarak kabul edilebilir. Bütçe çalışmasıyla üretime yönelik tüm maliyetlerin tahmini ve gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması yöntemi, özellikle de günümüzde görülen performansa dayalı ve faaliyet tabanlı çalışmalarda etkili bir şekilde kullanılmaktadır.

2.2. BÜTÇELER ARACILIĞIYLA KONTROL

Öncelikle bütçenin tanımını yapmak gerekmektedir. İlk olarak İngiltere’de ortaya çıkan bütçenin literatürde birçok farklı tanımı bulunmaktadır. Bunlardan birisi bütçeyi toplu ödeme yöntemi ile sunulacak kamu hizmetlerinin ve bunların maliyetinin karşılanması yollarının listesi şeklindedir (Bulutoğlu, 1977). Bir başka tanıma göre bütçe, devletin belirli bir zaman aralığında yapacak olduğu masraflar ve toplayacak olduğu gelirlerini gösteren, yasama organı tarafından hazırlanan belge şeklinde ifade edilmektedir (Uluatam, 1977). Bir diğer tanıma göre bütçe, gelir ve gider takiplerinin bir denklik düzeninde yapılmakta olduğu resmi belgeye verilen addır (Erdem vd. 1998: 283). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nda ise bütçe kavramı, “Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge” şeklinde tanımlanmaktadır (mevzuat.gov.tr, 2016).

İşletmeler, gelecek faaliyet yılı ya dönemi için, kurumun amaç, hedef ve politikalarına ilişkin olarak, yönetimi tarafından hazırlanan ve gelecekteki faaliyetleri ve sonuçlarını parasal ve sayısal olarak ifade eden bütçelerle çalışmaktadırlar. Bütçeler, etkin bir maliyet kontrol sistemi olarak kullanılmaktadır. Bu sistemin etkin olarak kullanılabilmesi için, gerçekleşen maliyetlerle, bütçelenmiş maliyetlerin karşılaştırılması gerekmektedir (Parlakkaya, 2004b: 230). Bütçeler aracılığıyla kontrol sistemi, bir yandan planlamayı ve planlamaya göre organize olmayı içerirken, diğer yandan işletmedeki kontrol mekanizmaları aracılığıyla, maliyet bilgilerini, hedeflerin tutturulma oranını ele alan ve yönetsel kararlara etki eden bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.3. PLANLAMAYLA KONTROL

Bütçenin temelde bir plan olduğu düşünülürse en önemli amaç, geleceğe dönük hedef ve amaçlara ulaşmada en etkin ve verimli şekilde hareket edebilmeyi sağlamaktır. Planlama, eldeki alternatifleri değerlendirmek adına işletmenin mevcut kaynaklarını en verimli şekilde kullanılabilmesi için hedefleri ve hedeflere ulaşma yöntemlerini belirlemek için en önemli araçtır. İşletmelerin belirli dönemlerde gerçekleştirecekleri faaliyetler için bir aksiyon tablosu niteliği taşıyan bütçeler, üretim ve satış potansiyelleri göz önünde bulundurularak kapasite ve faaliyet düzeyinin belirlenmesi ile üretim sürecinin en başından son aşama olan satış sürecinin tamamlanmasına kadar tüm gereksinimler, yapılması gerekenler, nakit akışı gibi konuların tespiti ile hareket noktaları belirlenir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİYATLANDIRMA YAKLAŞIMI (PRICING) VE KONTROLE ETKİSİ

Ticari işletmeler hangi alanda faaliyet gösterirlerse gösterebilirler, amaçları kâr elde etmektir. Kâr elde edebilmenin tek yolu ise üretilen mal ya da hizmete bir değer biçerek, tatmin edici bir fiyat belirlenmesidir. İşletmeler açısından hayati bir öneme sahip olan fiyatlama konusu, aynı zamanda ciddi bir risk de barındırmaktadır. İşletmenin faaliyet alanı ve amaçları ne olursa olsun, başarıya ulaşılabilmesi için işletmelerin fon yaratması gerekmektedir. Fon yaratmak ise ancak kâr elde edilebilmesiyle mümkün olabilmektedir.

İşletmeler, kendi alanlarında faaliyet göstererek katma değer yaratan kuruluşlardır. İşletmelerin aynı zamanda topluma yeterli sayı ve düzeyde mal ya da hizmet sunmak sorumluluğuna sahiptir. Bunun karşılığı olarak da üretilen mal ya da hizmetleri, yaşam ve işlevini sürdürmesine olanak sağlayacak biçimde katma değere dönüştürmek zorundadır. İşletmelerin katma değere dönüştürdüğü kaynakların belli bir bölümü ise kâr olmaktadır. İşletmelerin meydana getirdikleri fiyatlandırma politikaları bu nedenle hayati önem arz etmektedir. Üretilen mal ya da hizmetlerin satış fiyatını içeren fiyatlandırma politikaları ve uygulamaları işletmelerin kâr ve süreklilik çalışmalarıyla yakından ilgilidir denilebilir. Bu bağlamda fiyatlandırma uygulamalarının işletmeler açısından olmazsa olmaz bir uygulama olduğunu belirtmek gerekmektedir.

3.1. FİYATLAMA VE AMAÇLARI

Fiyat kavramı, bir mal ya da hizmet karşılığında işletmelere ödenen para miktarı olarak tanımlanmaktadır (Karunakaran, 2008: 160). Piyasa ekonomisi olarak tanımlanan modelde, kullanılan her mal ya da hizmetin, bir diğer deyimle oluşan faydanın bir fiyatı bulunmaktadır. Fiyat kavramı, farklı şekillerde tanımlanmakla birlikte, aynı anlamı ifade etmektedir. Kira, komisyon, satış ücreti gibi farklı adlar altında olsa da fiyat

kavramı, elde edilen faydanın parasal karşılığıdır (Oluç, 2006: 205). Fiyat ve fiyatlama süreci aynı zamanda önemli bir kontrol aracı olarak kullanılmaktadır.

Pazarlama karmasındaki kalemlerin tamamı maliyet unsuru olarak yer alırken, fiyat işletmelere gelir sağlayan tek kalem olarak ortaya çıkmaktadır. Fiyat kavramı, işletmelerin kârını etkileyen en önemli belirleyen konumundadır. Fiyat, pazarlama karmasının en esnek unsuru olması itibarıyla de önem taşımaktadır. Fiyat kavramı, işletmeler açısından ciddi sonuçlar doğurabilecek bir unsur olduğu için dikkatli kullanılması gereken etkili bir pazarlama aracı olarak karşımıza çıkmaktadır (Hundekar vd., 2010: 78). Fiyatlandırma hakkındaki yönetim kararları ve fiyat konusundaki rekabet pazarlamacıların karşılaştıkları sorunların başında gelmektedir. Bu bakımdan fiyatlandırma politikaları işletmeler ve yöneticileri için kritik bir karar unsuru haline gelmektedir denilebilir. Fiyat, aynı zamanda kısa vadeli şekilde mal ya da hizmete olan tüketici ilgisini artırabilmek amacıyla bir tutundurma aracı şeklinde de kullanılmaktadır (Peterson, 2007: 188).

Fiyatlandırma konusunun günümüzde işletmeleri ilgilendiren en önemli konulardan birisi olduğu söylenebilir. İşletmeler, doğru bir şekilde oluşturulmuş fiyatlandırma politikaları sonucunda devamlılığı sağlamakta, kâr elde edebilmekte ve pazar paylarını artırmaktadır. Bu nedenle fiyatlandırma sürecinin işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmesinde kritik bir öneme sahip olduğu ifade edilebilir. İşletmeler için fiyatlandırma konusunun önemi bu kadarla sınırlı kalmamaktadır. İşletmelerin rakipleriyle rekabet ortamı yaratabilmesinde, markalaşma sürecinin başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmesinde ve mal ya da hizmetin gerçek değerini yansıtabilmesinde fiyatlandırmaya önemli roller yüklenmektedir. Fiyatlandırma, mal ya da hizmetin müşteriler tarafından satın alınması sürecinde doğrudan etkili olmaktadır denilebilir.

Fiyatlandırma ile ilgili kararlar, yöneticilerin kolay vereceği kararlar olmamaktadır. Bu kararlar ayrıca maliyetler, satış hacmi, rakip işletmelerin fiyatları, pazar ve çevre şartları gibi unsurlara göre de değişebilmektedir (Yıldırım, 2015: 11). Bu

durum, fiyatlandırma aşamasından önce işletmelerin yöneticilerinin ciddi pazarlama araştırmaları yapmasını gerektirmektedir denilebilir. Araştırmalar sırasında kontrol uygulaması da yapılmaktadır. Maliyet kontrolü, satış hacminin kontrolü, piyasa fiyatlarının kontrolü gibi etmenler ile fiyatlandırma kararları alınabilmektedir.

Fiyat, bir işletmenin ürettiği mal ya da hizmetlerin piyasadaki en önemli farklılaşma aracı olarak görülmektedir. Mal ya da hizmetlerin fiyatının ölçülebilme kolaylığına sahip olması, aynı zamanda arz ile talep arasında dengeyi kurması, bu kavrama neden bu kadar önem verildiğini göstermektedir (Tek, 1999: 47).

Fiyatlandırma uygulamasının amaçlarına değinmeden önce, işletmelerin piyasaya çıkardığı ürün ile neleri başarmak istediğine karar vermesinin ve buna bağlı şekilde fiyatlandırma stratejilerini oluşturmasının önemine dikkat çekmek gerekmektedir. İşletmeler, pazarda var olmalarının amacını ve pazarda bulunacakları pozisyonu doğru bir şekilde seçerlerse, bu sürecin doğal bir sonucu olarak fiyatlandırmaya ilişkin hedeflerini de belirlemelerinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Kotler, 1997: 496). Hedeflerin belirlenmesinin ardından, fiyatlandırma ile kontrol işlevinin sağlanması da mümkündür. Fiyatlandırma ile hedeflere yaklaşıp yaklaşılmadığı, başarı durumu gibi etkenlerin kontrol edilmesi mümkün hale gelmektedir. Fiyatlandırma süreci bu bakımdan önemli bir kontrol aracıdır.

İşletmeler, pazarda yer alma amaçlarını ve buradaki pozisyonlarını doğru ve dikkatli bir şekilde belirlemeli ve fiyatlandırma hedefleri ortaya konulmalıdır. Fiyatlandırma süreci sonucunda alınan kararlarda, pazara ilişkin hedeflerin de seçilmesi gerekmektedir. Fiyatlandırma sürecinde amaç ile hedefin genel olarak işletme ve pazarlama araçları olduğunu söylemek mümkündür. Bu süreçte aynı zamanda fiyatlandırma aracılığıyla kontrol yapılması gerekmektedir.

İşletmeler fiyatlandırma politikalarını ve fiyatlarını belirlerken, kâr maksimizasyonu, satış hacmi maksimizasyonu, rekabetçilik, ürün konumlandırma, yaşamını sürdürme gibi temel amaçlarla hareket etmektedir. Bu amaçların tek tek sıralanmasında fayda bulunmaktadır.

3.1.1. Kâr Maksimizasyonu

İşletmelerin fiyatlandırma ile ilgili kararlarında temel amaç kâr maksimizasyonunu gerçekleştirebilecek şekilde fiyat belirlenmesi olarak açıklanabilir. Kâr maksimizasyonu uygulaması, işletmenin mal ya da hizmetleriyle ilgili talepler ve maliyet fonksiyonlarının hakkında bilgi sahibi olması varsayımına dayanmaktadır denilebilir. Bu uygulamada işletme yöneticilerinin toplam gelirler ile toplam maliyetler arasındaki fark doğrultusunda en yüksek kârı oluşturan fiyatı belirleyeceği belirtilmektedir. Ancak kâr maksimizasyonu kavramı tek başına en yüksek fiyatı vermek olarak anlaşılmamalıdır. Kâr maksimizasyonu uygulaması, maliyetlerin durumu ve ürünlere ilişkin talebe bağlı olarak gerçekleştirilmektedir (Oluç, 2006: 213). Kâr maksimizasyonu uygulaması, fiyatlandırma sürecinde talepler ve maliyetlerin rol ve etkilerini içeren bir niteliktedir.

Kâr maksimizasyonu aynı zamanda kontrol ile de yakından ilişkili bir kavramdır. Kâr maksimizasyonunun gerçekleştirilebilmesi için maliyetlerin kontrol altında tutularak düşürülmesi ve piyasaya ilişkin kontrollerin yapılarak isabetli tahminlerde bulunulması gerekmektedir. Kâr maksimizasyonu ancak bu şekilde sağlanabilmektedir.

Kâr maksimizasyonu uygulamalarının birçok sınırlayıcı etmeni bulunmaktadır. Pazarlama karmasının diğer unsurlarının ihmal edilmesi söz konusudur (Mucuk, 2001: 146). Kâr maksimizasyonunda değişik fiyatlar da çeşitli etkiler meydana getirmektedir. Rakip durumundaki işletmelerin fiyatlarının sabit kaldığı varsayılmaktadır ancak gerçekte diğer işletmeler de değişik fiyatlara karşılık değişik fiyatlarla tepki verebilmektedirler. Bu uygulamada, pazarlama sisteminin diğer bileşenlerinin, bir başka deyimle diğer işletmelerin, fiyatlara verdikleri tepkiler ihmal edilmektedir. Kâr

maksimizasyonu uygulamasında sadece tüketicilerin tepkisi değerlendirmeye esas alınmaktadır. Uygulama kapsamında, maliyet ve talep fonksiyonlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği kabul edilmekte ancak çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Özellikle taleplerin tahmin edilmesiyle ilgili ciddi zorlukların ortaya çıktığı görülmektedir (Yıldırım, 2015).

3.1.2. Satış Hacmi Maksimizasyonu

Satış hacmi maksimizasyonu da, işletmeler açısından fiyatlandırma uygulamasının amaçları arasında yer almaktadır. İşletmeler kendilerine belirli zaman aralıklarında belirli satış düzeylerine ulaşmaya yönelik hedefler koymaktadır. Satış hacmi maksimizasyonu üzerinde duran işletmeler yüksek satış hacminin mal ya da hizmetlerin birim fiyatlarında düşüş yaratacağını ileri sürmektedir. Buradan hareketle, uzun vadede işletme kârlılığını olumlu şekilde etkileyeceği düşünülmektedir.

Satış hacmi maksimizasyonu yönteminin başarıya ulaşabilmesi için de kontrol uygulamasının başarılı şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Satış hacmi maksimizasyonunun bir hedef olarak konulmasının ardından, bu hedefe ulaşıp ulaşılmadığının kontrolü de önem taşımaktadır.

Satış hacmi maksimizasyonu uygulamasında fiyatlar, mümkün olabilecek en düşük seviyede tutulmaktadır. Burada amaçlanan en yüksek pazar payını elde etmeye çalışmaktır denilebilir. Satış hacmi maksimizasyonu uygulamasının bir diğer adı da pazara nüfuz etme fiyatlandırmasıdır (Yıldırım, 2015). Ancak bu stratejinin bazı belirli şartlar altında uygun görüldüğünü söylemek gerekmektedir. Pazarın fiyata önemli derecede hassas olması ve düşük fiyatın söz konusu pazarda büyümeye yol açabilmesi esas olmaktadır. Artan üretim miktarı hem üretim hem de dağıtım maliyetlerinde düşüşe yol açmalıdır. Ayrıca, işletmenin belirlediği düşük fiyat, söz konusu pazara girenleri ve girmeyi hedefleyenleri bu kararlarından vazgeçirecek düzeyde olmalıdır (Altunışık vd., 2001:165).

3.1.3. Rekabetçilik

Rekabetçi amaçlar da fiyatlandırmanın amaçları arasında önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler, fiyat politikalarını ve fiyatlarını belirleme sürecinde rakiplerine göre kararlar verebilmektedir. Yöneticiler, pazarda sadece kendi işletmelerinin satış yapabilmesini hedeflemektedirler. Bu kapsamda işletmelerin bir amacı da diğer işletmeleri pazar dışına atmaktır denilebilir. Rekabetçilik sürecinde kontrol önemli bir işleve sahiptir. İşletmenin rekabet kapsamında aldığı kararların etkili bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmelidir. Yöneticiler aynı anda rakip firmaların durumlarını kontrol etmekle de yükümlüdür ifadesi kullanılabilir.

Bazı işletmeler ise, güncel bir sorun olmamakla birlikte, gelecekte meydana gelmesi muhtemel rekabet risklerini önceden engellemek amacıyla fiyatlandırma uygulamalarını kullanabilmektedir. Rekabetçi amaçlarla yapılan fiyatlandırma uygulamasında, yöneticilerin öncelikle pazarı ele geçirip daha sonra korumaya yöneldiği görülmektedir. Özellikle pazara girişin görece kolay olduğu ortamlarda, önceden pazara hakim olmasının büyük önem taşıdığı belirtilmektedir (İslamoğlu, 2006: 331).

3.1.4. Ürün Konumlandırma

Ürün konumlandırma, fiyatlandırmanın önemli amaçları arasında yer almaktadır. İşletmeler fiyatlandırma politikalarını hayata geçirirken, bir mal ya da hizmetin fiyatını belirleyen en önemli etkenin, tüketiciler tarafından o ürüne verilen değer olduğunu unutmamalıdır. Fiyatı ile değeri arasında ters orantı bulunan ürünlerin müşteri bulamayacağını belirtmek gerekmektedir. Bu kapsamda, fiyat ile değer dengesinin sağlanması gerekmektedir. Bu da tüketicilerin söz konusu ürünün işletme tarafından istenilen fiyata değdiğine inandırılması zorunluluğunu doğurmaktadır. Kasapoğlu'na (2007: 30) göre, işletmelerin ürünlerini tüketici gözüyle değerlendirmesi ve buna göre ürünlerini pazarda konumlandırması gerekmektedir. Bu bağlamda ürünün pazarda tüketiciler tarafından algılanan değerine uygun olması gerekliliği ortaya çıkmaktadır denilebilir.

Ürün konumlandırma sürecinde de kontrol önemli bir yer tutmaktadır. Ürünlerin tüketiciler tarafından algılanan değerini oluşturma süreci, yöneticiler tarafından kontrol sürecine tabi tutulmaktadır. İşletme yöneticilerinin ürünlere yönelik tüketici algılarını kontrol etmesi ve buna uygun kararlar alması ürünün tüketiciler nezdindeki değerini artıracaktır.

3.1.5. Sürdürülebilirlik

İşletmeler, kâr elde etme amaçlarının yanında topluma hizmet etme, büyüme ve gelişme gibi amaçlara da sahip olmaktadır. İşletmeler, kendi varlıklarını tehdit etmekte olan birçok olumsuz unsurla dolu olan piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet göstermektedir. Bu bakımdan işletmelerin sürekli büyük değişime sahne olan bu koşullarda yaşamını sürdürmektedir (Mucuk, 2001: 30). Yaşamı sürdürme amacı, fiyatlandırma kavramının tüketici tercihlerindeki değişiklikler, kızışmış rekabet ve aşırı kapasite nedeniyle işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesini ifade etmektedir.

İşletmeler, rekabet gücünü artırdıkları, tüketicilerin istek ve beklentilerini çeşitlendirdiği ve bunları karşılayabildiği sürece yaşamını sürdürebilmektedir. Bu nedenle işletmeler, uzun vadede yok olmamaya karşı koruma tedbirleri ortaya koyabilmelidir. Aynı zamanda uzun vadede değerinin nasıl artacağına ilişkin politikaların geliştirilmesi de işletmelerin zorunlulukları arasında yer almaktadır (Kotler & Armstrong, 2010). İşletmeler kriz dönemlerinde ayakta kalmak amacıyla fiyatlarını düşürebilmektedir. Bu uygulamada işletmelerin öncelikli hedefi kâr elde edebilmekten ziyade varlığını sürdürmek olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2. FİYATLAMA KARARLARINI ETKİLEYEN ÇIKAR GRUPLARI

İşletmelerin ürettikleri mal ya da hizmetlerin fiyatlama kararlarını alma süreçlerinde bu kararları etkileyen ana faktörün tüketiciler olduğu kabul edilmektedir.

Ancak, işletme yöneticilerinin fiyatlama kararlarında etkili olan çeşitli gruplar da bulunmaktadır. Çıkar grupları olarak adlandırılan bu faktörleri, aracılık yapan kuruluşlar, rakip işletmeler, üretim faktörlerinin sahipleri, devlet ve işletmedeki diğer bölümlerindeki yöneticiler olarak sıralamak mümkündür. Mal ya da hizmetlere fiyat konulması sürecinde bu faktörlerde önemli ölçüde etkili olmaktadır. Kotler (2004: 347); fiyatlama sürecinde pazarın yapısının ve taleplerin durumunun, rekabetin, genel ekonomik koşulların ve hükümet yapısının da aralarında bulunduğu çevresel faktörlere dikkat çekmektedir. Fiyatlama kararları üzerinde politik ve yasal sınırlamalar ile firma imajı gibi önemli sınırlandırmaların da etkili olduğu savunulmaktadır (Yükçü, 1999: 871).

Aracılık yapan kuruluşların fiyatlama üzerindeki etkisini şöyle açıklamak mümkündür. Aracı kuruluş, mal ya da hizmeti üreten işletmeden satın alarak belli bir kâr oranıyla tüketicilere satmaktadır. Bu açıdan fiyatlama sürecinde aracı kuruluşların istek ve beklentileri de belirleyici konuma gelmektedir. Fiyatlama sürecinde aracı kuruluşa tatminkar oranda bir kâr ayrılmamışsa, bu durum, ürünün satışında olumsuz etkiye neden olabilmektedir yorumu yapılabilir.

Rakip durumdaki işletmelerin, aynı işleve sahip ya da yakın ürünlerinin fiyatlama politikaları da işletmeleri bu süreçte önemli ölçüde etkilemektedir. Çünkü bir ticari mal ya da hizmetin değerlendirmeye esas ilk ölçütlerinden bir tanesinin de fiyatlama olduğu söylenebilir. Bu durumda, işletmelerin fiyatlama politikalarını belirlerken, rakiplerinin hamlelerini görmesi ve onlara göre kararlar alması beklenebilir.

Üretim faktörlerinin sahipleri de fiyatlama sürecinde önemli olarak sayılan faktörler arasında yer almaktadır. Üretimin çeşitli aşamalarında işlevi bulunan bu faktörlerle geliştirilecek olan ilişki biçiminin fiyatlamada doğrudan etkili olduğu ifade edilebilir.

Devlet yönetimi de işletmelerin fiyatlama faaliyetleri açısından hayati önemdedir. Öncelikle, yasal altyapı, yatırımlar, teşvikler, yeni pazar alanlarının açılması, asgari ücret, vergilendirme gibi hayati konularda devlet doğrudan söz sahibi ve belirleyen konumundadır. Bu bakımdan fiyatlama faaliyetlerinde devlet kurumları ve yöneticilerinin tavırları büyük önem taşımaktadır. Bazı sektörlerde fiyatlamanın devlet kurumları tarafından yapıldığı görülmektedir (Karadaş vd., 2006: 33).

3.3. FİYATLAMADA GÖZ ÖNÜNDE TUTULMASI GEREKEN FAKTÖRLER

İşletme yöneticileri, şirketlerin amaç ve hedeflerine göre mal ve hizmetlerin fiyatlarını belirlemektedirler. Yöneticilerin fiyatlama sürecinde göz önünde bulundurdıkları ve nihai kararlarını etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler; üretim ve satın alma maliyeti, talep, rekabet, hedef pazar payı, pazarın kaymağını almak ya da derinlemesine girmek stratejileri ve pazarlama karmasının diğer unsurları olarak sıralanabilir (Oluç, 1998).

3.3.1. Katkı Marjı Yaklaşımı

Çağdaş muhasebe yaklaşımı, yönetsel kararlarda önemli bir etkiye sahip olan katkı marjı yaklaşımını kullanmaktadır. Geleneksel olan gelir tablosunun verdiği bilgiler sadece brüt kâr bilgisini yöneticilere vermektedir. Ancak marja dayalı kâr ve zarar bilgilerini veren katkı marjı yaklaşımı, farklı karar aşamalarında kararla ilgili marjları açıklamaktadır (Ökten, 2016: 270).

Ticari işletmeler faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmek amacıyla kâr ve katkı değerlerini de dikkate almaktadırlar. Ana faaliyet konusunu oluşturmakta olan satış rakamlarından, katlanılmış üretim ve faaliyet giderleri düşülerek karlılık hesaplanabilmekte ve değerlendirme yapılabilmektedir. Katkı marjı yaklaşımı kullanılırken, işletmenin giderleri, sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımla birlikte, üretime bağlı ve üretimden bağımsız giderler ayrı ayrı izlenebilmekte ve kontrol altında tutulabilmektedir. Söz konusu ayrıştırmayla birlikte, işletmelerin

giderlerini anlaşılabilir, kolay ve mantıklı bir biçimde takip edebilmeleri mümkün hale gelmektedir denilebilir.

Günümüzde işletme yöneticileri kâr değerlerinden ziyade, katkıyla ilgili değerlere yönelmektedir. Çağdaş yönetim anlayışında kâr, tek bayına bir şirket için performans veya kontrol göstergesi durumunda değildir. Yöneticiler, katkı marjı yaklaşımını kullanarak, işletmelerin üretime bağlı ve üretimden bağımsız durumdaki giderleri derinlemesine inceleme imkânı bulmaktadırlar (White, 2009: 69).

3.3.2. Maliyet Hedeflemesi

Hedef maliyet kavramı, bir mal ya da hizmetin düşünülen bir kârla satılması amacıyla ortaya konulan ve üretim sırasında tüketilmesi öngörülen tüm kaynakların maliyeti olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, 2003: 25). Hedef maliyetlemenin yalın bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Bu yöntemde gelecekteki malların satış fiyatlarının hedef pazarda belirleneceğinden yola çıkılmakta, gerçekleştirilmesi hedeflenen kâr marjı, satış fiyatından çıkartılmakta, kalan değerse, malın üretileceği hedef maliyeti göstermektedir (Hacırüstemoğlu & Şakrak, 2002: 118).

Maliyet hedeflemesi uygulaması, sıklıkla yeni üretilcek olan mal ya da hizmetin üretim yöntemlerinin tasarlanarak oluşturulmasından önceki aşamalarda kullanılan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yöntemde, yapılan işlemler sırası müşterilerin taleplerine göre yönlenmektedir. Üretimin tasarımının yapılmasından itibaren, yöntem tüm sürece hakim hale gelmektedir denilebilir. Maliyet hedeflemesi yönteminde amaç, istenen kârın elde edilebilmesini sağlayacak bir üretim sürecini meydana getirmektir. Bu yöntemin uygulanmasıyla, kâr ve maliyet planına aynı anda bakılabilmekte ve değer zincirinin halkaları arasında uyum sağlanabilmektedir. Bu alanda yapılan araştırmalar, üretim maliyetlerinin yüzde 80'inin, üretim başlamadan önce sabitleştirilebildiğini göstermektedir. Dolayısıyla, belirlenen kaynakların, üretim sürecinde değiştirilmesi maliyetlerin artmasına ve kârın azalmasına neden olacaktır (Meigs vd., 1999: 799). Böylelikle, maliyet hedeflemesi yönteminin, en yalın anlamıyla

bir mal ya da hizmetin hedeflenmiş bir kârdan satılması için üretim öncesinde, tüketilecek olan kaynakların maliyeti olarak açıklanabilir. Aralarında Toyota, Daimler Chrysler, Ford, Isuzu Motors, Compaq, Matsushita Electric, Daihatsu Motors, Nissan, Engine, ITT Automotive, Culp, Komatsu, NEC, Olympus, Nippodensho, Sharp, Mitsubishi Kasei ve Texas Instruments gibi büyük şirketlerin de bulunduğu birçok işletme, maliyet hedeflemesi yöntemini kullanmaktadır (Coşkun, 2003: 26).

Maliyet hedeflemesi yönteminin iki önemli kullanıma nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, mal ve hizmet fiyatlarının gerçekte piyasada oluşması ya da bir başka deyimle piyasa tarafından belirlenmesidir. Bu nedenle birçok işletme, fiyatları kontrol altında tutmakta zorlanmaktadır ve bu hedeflenen kâra ulaşmak zorlaşmaktadır. Bu nedenle maliyet hedeflemesi yöntemi kullanılmakta ve piyasa fiyatı göz önüne alınarak değerlendirmelerde bulunmaktadır. Yöntemin ikinci önemli kullanım nedeni ise, maliyet kalemlerinin çok büyük bir bölümünün plan ve tasarım aşamalarında belirlenebilmesidir. Bir ürün planlanarak tasarım aşamasını geçtikten ve üretime gönderildikten sonra, maliyetini değiştirecek ölçekte büyük çalışmalar yapılamamaktadır (Garrison & Noreen, 2000: 880).

3.3.3. Maliyet Artı Kar Fiyatlandırması

Japon otomotiv şirketi Toyota tarafından 1970'lerin başında uygulanmaya başlayan hedef maliyetleme kavramının en önemli faktörlerinden bir tanesi maliyet artı kar fiyatlandırması olarak karşımıza çıkmaktadır. Hedef birim maliyeti satış fiyatından kârın düşülmesiyle, hedef toplam maliyeti ise hedef satış miktarından toplam hedef kârın çıkartılmasıyla bulunmaktadır (Bahşi & Can, 2001: 50-51).

Piyasa fiyatı, alıcılar ve satıcıların etkileşimi sonucunda oluşmaktadır. Piyasadaki tüm bileşenlerin bir araya gelmesiyle piyasa fiyatı ortaya çıkmaktadır. İşletmeler, alıcının ödemeye hazır olduğu fiyatı iyi kestirebilmek ve maliyet artı kâr yöntemini kullanarak fiyatı düzenlemek durumundadırlar. Maliyet artı kâr yöntemi, piyasayı iyi analiz eden gerçekçi bir süreç sonucunda fiyatı oluşturduğundan,

sapmaların azalmasına dolayısıyla hedeflerin daha gerçekçi olarak ortaya çıkışına neden olacaktır. Geleneksel mantığı temsil etmekte olan maliyet artı kâr yönteminde, ilk olarak üretim maliyeti belirlenmektedir. Daha sonra da bu maliyetin üzerine bir kâr payı konularak satış fiyatı belirlenmektedir. Üretim maliyetinin yanında, malın müşterilere ulaşmaya dek işletmenin katlanacağı her tür maliyet de dikkate alınarak bir kâr ve katkı hesaplaması yapılmaktadır. Yöneticiler, malın kar ve katkısını bilmek ve bu noktadan hareketle fiyatlama yapmak isteyeceğinden, karar alma süreçlerinde bu plan ve hesaplamalar büyük önem taşımaktadır yorumu yapılabilir.

Maliyet artı kâr fiyatlandırması yönteminde müşteriye odaklanma yaklaşımı önemli bir yer tutmaktadır. Müşteriye odaklanma, işletmelerin sürekli olarak müşterileriyle etkileşim içerisinde olması ve kendisini müşterilerinin yerine koyması olarak değerlendirilebilir. Müşteriye odaklanma yaklaşımı, işletmelerin müşterilerinin gereksinimlerin araştırılması, anlaşılması ve buna uygun çözümler üretilmesi anlamına gelmektedir (Bozkurt, 1996: 33). Müşteriye odaklanma kavramından yalnızca mal ya da hizmetin satıldığı tüketiciler anlaşılmalıdır. Kalite yönetimi sürecinde müşteri kavramı iç ve dış müşteri olarak ikiye ayrılmaktadır. Dış müşteriler ücret karşılığı mal ya da hizmeti satın alanlar olarak adlandırılmaktadır. İç müşteriler ise işletme içerisinde birbirine bağlı olarak üretim yapan bölümlerdir. Odaklanma yaklaşımı, üretimdeki her bölümün kendisinden önceki bölümün müşterisi olduğu anlayışına göre hareket etmektedir. Bu anlayışın gereği olarak her bölüm, kalite ve verimliliği had safhada tutarak, üretimi kendisinden sonraki bölüme sorunsuz şekilde devretmekle yükümlüdür. Bu sürecin sonunda müşterinin beklediği kaliteli ürün ortaya çıkmaktadır (Özveren, 1997: 40).

Müşteri tatmininin sağlanması; memnuniyetin artışı, şikayetlerdeki azalma ve müşterilerin elde tutulması şeklinde tanımlanabilir. Toplam kalite yönetimi ifadesiyle vücut bulan odaklanma anlayışı, işletmedeki organizasyonun tüm dikkatini müşterilerin kalite beklentilerini karşılamak üzerine yoğunlaştırmaktadır (Halis, 2000: 129).

Değişken ve sabit maliyet kavramları hakkında önceki bölümlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştı. Maliyet artı kâr fiyatlandırmasında önemli bir faktör de sabit ve değişken maliyetlerin ayrımının sağlanmasıdır. Değişken ve sabit maliyetleri birbirinden ayırarak, satış hedeflerinin belirlendiği fiyatlandırma uygulamasına katkı yaklaşımı denilmektedir. Maliyet artı kâr fiyatlandırması yönteminde üretim maliyetinin belirlenmesi ve daha sonrasında malın müşteriye ulaşana kadar işletmenin katlanması gereken maliyetlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle katkı kavramının fiyatlandırmada işletme yöneticileri tarafından titizlikle ele alınması gerekmektedir.

3.4. FİYATLANDIRMA YAKLAŞIMININ KONTROL AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Fiyatlandırma, bir ticari faaliyetin olmazsa olmazları arasında yer almakta ve firmanın geleceği açısından alınan en önemli kararlar arasında yer almaktadır denilebilir. Bu kapsamda, yukarıda fiyatlandırmayla ilgili veriler ışığında, bu yaklaşımın işletmelerde mali kontrol açısından dikkate değer bir unsur olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bir ticari mal ya da hizmetin satışa sunulmasında ve tüketiciler tarafından tercih edilmesinde en önemli unsurlardan birisinin fiyatlandırma olduğu dikkate alındığında, bu yaklaşım üzerinden yapılacak kontrol uygulamalarının önemi de daha net bir şekilde ortaya çıkacaktır denilebilir.

Elde edilen faydanın parasal karşılığı olarak tanımlanan (Oluç, 2006: 205) fiyat kavramı, işletmelere gelir sağlamakta olan tek kaynak olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle bir firmanın yöneticilerinin fiyatlandırma sürecinde dikkate almaları gereken en önemli verilerin kontrol süreçlerinde elde edilen veriler olduğu ortaya çıkmaktadır. İşletmenin fiyatlandırma politikasının, tüm üretim ve dağıtım süreçleriyle iç içe olan bir kontrol aşamasından geçerek meydana getirilmesinin firmanın başarısına olumlu etkide bulunacağı belirtilebilir. Dolayısıyla fiyatlandırma aracılığıyla tüketici ilgisinin kontrol edilmesi, rakip firmaların faaliyetlerinin kontrol edilmesi, maliyetlerin kontrol edilmesi ve fiyatlandırmaya etkisinin değerlendirilmesi gibi bir işletme için zorunlu görevlerin ortaya çıkacağını söylemek mümkündür. Fiyatlandırma ve kontrol kavramları

arasındaki ilişkinin birbirine önemli ölçüde bağlı olduğunu görmeden yapılacak fiyatlandırma çalışmalarının başarısızlıkla sonuçlanma ihtimali yüksektir.

Fiyatlandırma, işletmeler için gelir getiren kalem olmasının yanında etkili bir kontrol aracı olarak da ortaya çıkmaktadır. Üretilen mal ya da hizmetin bütçe içerisindeki yerinin doğru belirlenmesi ve bütçe tahminlerinin gerçekleşebilmesi için fiyatlandırma aracılığıyla kontrol uygulamalarının etkili şekilde kullanılabilmesi gerekmektedir yorumu yapılabilir. Firma ve rakiplerinin geçmiş dönemlerdeki fiyatlandırma uygulamalarının başarısı ya da başarısızlığının istatistik verileri, hedeflenen kâr, bu kârın elde edilmesi için hedeflenen maliyet, üretim miktarı gibi unsurların hepsi karmaşık kontrol mekanizmaları içerisinde bir değer kazanmaktadır denilebilir. Fiyatlandırma aşamasında yapılacak ciddi pazar araştırmaları ve bu araştırmalar ışığında firmanın kontrol amaçlı üretilen verilerinin bir araya getirilmesiyle başarı şansının artırılması sağlanabilecektir. Fiyatlandırmanın kontrolle ilişkisinde en kritik nokta, birbirini destekler içerikteki verilerin yöneticiler tarafından dikkatli şekilde karşılaştırılması ve kontrol mekanizmalarının etkin şekilde kullanımıyla fiyatlandırma politikalarının belirlenmesi olarak öne çıkmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET HACİM KÂR ANALİZİ VE KONTROL

4.1. MALİYET HACİM KAR ANALİZLERİNİN KULLANIMI

Maliyet hacim kâr analizi maliyet ile işletmenin üretim hacmi arasındaki ilişkinin işletmenin kârına olan etkisini araştırmayı sağlamaktadır. Maliyet hacim kâr analizi, işletmenin toplam gelirleri, toplam maliyetleri ve kârının tespit edilmesi, başa baş satış hacminin belirlenmesi ve hacim-kâr karşılaştırmasında kullanılan grafiklerin çizilmesini içeren sıralı işlemler bütünüdür. Maliyet hacim kâr analizinin kullanımı, yukarıdaki süreci kapsamaktadır.

Maliyet hacim kâr analizi uygulamasında öncelikle kâr fonksiyonunun belirlenmesi işlemi yapılmaktadır. Kâr fonksiyonunun işletme yönetimlerinin kararlarında geniş bir kullanım alanı bulunmaktadır. İşletmenin toplam gelirinden toplam maliyetinin çıkartılması sonucunda kâr fonksiyonu elde edilmektedir (Büyükmirza, 1998).

Kâr fonksiyonunun belirlenmesi sürecini formülle açıklamak gerekirse; f değeri birim satış fiyatını, x değeri satış miktarını, a değeri birim değişken maliyeti, b değeri de toplam sabit maliyeti ifade etmektedir.

$$\text{Toplam Maliyet} = a.x + b$$

$$\text{Toplam Gelir} = f.x$$

$$\text{Kâr} = (fx) - (ax+b)$$

$$\text{Kâr} = fx - ax - b$$

$$\text{Kâr} = (f-a)x - b$$

İşletmelerin kâr fonksiyonlarının hesaplanmasında satış miktarı ya da satış tutarı cinsinden iki ayrı yöntem kullanılmaktadır. İşletmenin birim satışlarından, birim değişken giderlerin çıkartılması ile işletmenin net kazancı ve sabit maliyetlerini karşılamak amacıyla elde edilmiş olan rakam, katkı payını oluşturmaktadır (Türksoy, 1998). Bir diğer deyişle katkı payı, satılmış olan her birim mal ya da hizmetin, birime dair değişken giderin karşılanması ardından, sabit giderler toplamını karşılama ve kâr etme için oluşturduğu katkıyı içerdiği söylenebilir. Satışın sabit maliyet ve kâra katkısını anlatan katkı payı marjinal kâr şeklinde de ifade edilebilir. Katkı payı şu formülle bulunmaktadır (Ocak vd, 2004):

$$\text{Birim Katkı Payı} = \text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}$$

$$\text{Birim Katkı Payı} = f - a$$

$$\text{Toplam Katkı Payı} = \text{Toplam Satış Geliri} - \text{Toplam Değişken Maliyet}$$

Katkı payıyla kullanılan kâr formüllerinin satış miktarı türü üzerinden yapılmak istenen analizlerde kullanıldığı bilinmektedir. Katkı payı türünden kâr fonksiyonunu elde etmek için şu formül kullanılmaktadır:

$$\text{Kâr} = \text{KP} \cdot x - b$$

$$(x = \text{satış miktarı})$$

Katkı oranı da birim satıştan, birim değişken giderin çıkartılması ve sonucun birim satışa bölünmesi şeklinde tanımlanır. Katkı oranı kavramı, satıştan elde edilen her birim kazancın değişken giderlerin karşılanması ardından toplam sabit giderlere ve kâra katkısını göstermekte olan bir orandır (Büyükmirza, 1998). Formülle ifade etmek gerekirse;

$$\text{BKO} = (\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}) / \text{Birim Satış Fiyatı}$$

$$\text{TKO} = (\text{Toplam Net Satışlar} - \text{Toplam Değişken Maliyet}) / \text{Toplam Net Satışlar}$$

$$\text{KO} = (f - a) / f$$

Katkı oranı türünden kâr fonksiyonunun belirlenmesi için şu formül kullanılmaktadır:

$$\text{Kâr} = \text{KO} \cdot x - b$$

$$x = \text{satış tutarı}$$

Başabaş satış hacmi belirleme süreci de maliyet hacim kâr analizinin kullanımında önemli bir yer tutmaktadır. Başabaş noktası, toplam gelirlerin toplam maliyetlere eşitlenmiş olduğu noktayı ifade etmektedir. Bir diğer deyişle başabaş noktası, işletmelerin kâra geçiş aşaması olarak da adlandırılabilir (Mazhin, 1987). Söz konusu süreçte, işletmenin kârı da zararı da bulunmamaktadır. Faiz ve vergiden önceki kâr sıfır olarak ifade edilir (Bayar ve Aydın, 1994).

Kullanım şekline bakıldığında başabaş noktasının belirlenebilmesi için yukarıda belirtilen formüllerde kâr bölümü sıfır olarak alınırsa, başabaş noktasını veren formüller elde edilecektir.

Satış miktarının fonksiyonunun hesaplanmasında kullanılan formüller şu şekildedir:

$$\text{BBN}_{\text{satış miktarı}} = \text{Toplam Sabit Maliyet} / \text{Katkı Payı}$$

$$\text{BBN}_x = b / \text{KP} \quad (x = \text{satış miktarı})$$

Satış tutarı fonksiyonunun hesaplanmasında ise aşağıdaki formül kullanılmaktadır:

$$\text{BBNsatış tutarı} = \text{Toplam Sabit Maliyet} / \text{Katkı Oranı}$$

$$\text{BBN}_x = b / \text{KO} \quad (x=\text{satış tutarı})$$

Güvenlik payı ile güvenlik oranı da maliyet hacim kâr analizlerinde kullanılan kavramlar arasında yer almaktadır. Güvenlik payı kavramı, fiili ya da planlanmış olan satış hacmiyle başabaş noktasında yer alan satış hacminin arasındaki fark şeklinde tanımlanmaktadır. Güvenlik payı kavramı, işletmelerin zarar etmeye ne kadar yakın ya da ne kadar uzak olduklarını göstermektedir. Hesaplaması aşağıdaki formülle yapılmaktadır (Sevgener ve Hacırustemoğlu, 2000):

$$\text{Güvenlik Payı} = \text{Fiili (planlanmış) satışlar} - \text{BBN Satışlar}$$

Güvenlik oranı kavramı ise, güvenlik payının fiili ya da planlanan satışlar yüzdesi şeklindeki anlatımıdır. İşletme yönetiminde güvenlik oranının mümkün olan en üst seviyede bulunması hedeflenmektedir. Güvenlik oranı, başabaş noktasında yer alan satış tutarına oranlanarak zarar noktasına düşüş riskini ifade etmektedir. Hesaplanması şöyle yapılmaktadır (Sevgener ve Hacırustemoğlu, 2000).:

$$\text{Güvenlik Oranı} = \text{Güvenlik Payı} / \text{Fiili (planlanmış) satışlar}$$

Kâr marjı kavramı ise işletme tarafından elde edilen kârın, satışlara oranı olarak tanımlanmaktadır. Kâr marjı güvenlik oranıyla katkı oranının çarpımıyla elde edilmektedir. Formülü aşağıdaki gibidir (Büyükmirza 1998):

$\text{Kâr Marjı} = \text{Güvenlik Oranı} * \text{Katkı Oranı}$

4.2. MALİYET HACİM KÂR ANALİZİNİN KONTROL AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Maliyet hacim kâr analizinin işletmenin maliyetleri ile üretim hacmi arasında bulunan ilişkinin kâra etkisini araştırmaya yaradığı belirtilmişti. Bu işlem, başlı başına bir kontrol aracı olarak ortaya çıkmaktadır. Maliyet hacim kâr analizi süreci, kontrol sürecinin önemli yöntemlerinden birisidir. Gelirlerin, maliyetlerin ve kârın tespit edilmesi, başabaş noktasının ortaya konulması, güvenlik payı, güvenlik oranı gibi faktörlerin belirlenmesi işlemlerinin tamamı doğrudan kontrole ilişkilidir.

Maliyet hacim kâr analizi kullanımı sırasında ilk işlem olarak yapılan kâr fonksiyonunun belirlenmesi, işletme yönetimlerinin aldığı kararları yakından etkileyen bir kontrol aracıdır. Toplam gelirden toplam maliyetin çıkartılmasıyla elde edilen kâr fonksiyonu işletmelerin geleceğe yönelik alacağı kararlarda ve kâra ilişkin önceki kararların sonuçlarının kontrolünde önemli bir yer tutmaktadır (Büyükmirza, 1998).

Analizde kullanılan katkı payı da bir kontrol aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Katkı payı, satışı yapılan her birim mal ya da hizmetin sabit giderler toplamını karşılama miktarı ve kâra olan katkısını ifade etmektedir. Bu kapsamda katkı payının belirlenmesi, üretilen mal ya da hizmetlerin kârlılığının kontrol edilebilmesi için gerekli bir işlem olarak ifade edilebilir.

Katkı oranı ise benzer bir yolla bulunmaktadır. Katkı oranı kavramı, üretilen mal ya da hizmetlerin sabit giderler toplamını karşılama düzeyi ve kâra katkısını yüzdelik olarak ifade etmektedir. Katkı oranı da kontrol işlevi yerine getirilirken, mevcut durumun oransal açıdan ortaya koyarak alınacak kararlarda kullanılabilir.

Başabaş noktasının belirlenmesi de kontrol sürecinde kullanılan maliyet hacim kâr analizi faktörüdür. Üretilen bir mal ya da hizmetin satışından elde edilen toplam gelirlerin toplam maliyetlere eşitlendiği noktayı anlatan başabaş noktası, işletme yöneticileri tarafından önemsenen bir kontrol aracıdır (Mazhin, 1987). Başabaş noktasının bilinmesi, üretilen mal ya da hizmetin satışı sonucunda hangi noktada kâra geçileceğinin bilinmesini ve buna uygun kararlar alınabilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda başabaş noktasının belirlenmesi, işletme yöneticilerin hangi noktada zarar edileceğini bilmesini ve uygun kontrol tedbirleri almasını da sağlamaktadır.

Genel olarak ifade etmek gerekirse, bir işletmenin üretim ve pazarlama süreçlerinin kontrolünün sağlanmasında maliyet hacim kâr analizinin önemli bir yeri bulunmaktadır yorumu yapılabilir. İşletme yöneticilerinin, gelişen üretim teknolojileri ve Pazar koşulları nedeniyle giderek karmaşıklaşan faaliyet alanlarıyla ilgili kontrol uygulamalarında maliyet hacim kâr analizinin önemli bir yeri bulunmaktadır denilebilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

MALİYET BİLGİLERİNİN KONTROL AMAÇLI KULLANIMINA

BİR ÖNERİ: ERP SİSTEMLERİ

5.1. ERP SİSTEMLERİNİN GEREKLİLİĞİ

İşletmeler süreç ve faaliyetlerini kontrol altında tutabilmek adına verimli ve düzenli süreçler oluşturmak için çeşitli yöntemler kullanırlar. Bu yöntemler içinde en çok tercih edilenlerden biri de kullanışlı bir ERP sistemi kurulmasıdır. Şirket süreçlerine en uygun ERP sistemi belirlenerek mevcut prosesin belirlenen sistem üzerinden hareketle kurgulanması ve uygulanması sağlanır. ERP, kurumsal kaynak yönetimi olarak tanımlanmaktadır. Bu sistem, bilgisayar destekli bir otomasyon sistemidir ve kaynak yönetiminin tek bir merkezden yapılmasına olanak sağlamaktadır (Rajagopal, 2002: 88).

Günümüz işletmelerinin neredeyse tamamında muhasebe, finans, lojistik, tedarik, insan kaynakları ve bilgi işlem süreçlerinin yer aldığı sistemler kullanılarak hem daha hızlı hem de daha verimli veri tabanı oluşturulması ve raporlama araçlarının kullanılması sağlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerine yön veren stratejik kararların alınması için kullanılan raporlamaların yapılabilmesinin yanında bu raporlara baz oluşturan dataların da sağlıklı ve kontrollü olarak işlenmesi açısından her organizasyon için sistematik süreçlerin oluşturulması ve uygulanması günümüz koşullarında olmazsa olmaz haline gelmiştir (Bayraktar & Efe, 2006: 690).

Çeşitli ERP sistemlerinde maliyet muhasebesi, karlılık analizi ve raporlama araçlarının yer aldığı farklı modüller mevcuttur. Bu modüller, tez çalışmasında detaylıca anlatılan kontrol süreçlerinin uygulanması ve raporlanarak yönlendirici sonuçlar elde edilmesi açısından oldukça kullanışlı olmaktadır.

Maliyet muhasebesi yapılandırmalarında yönetim muhasebesi uygulamaları ve raporlama yapısı belirgin bir şekilde etkili ve belirleyicidir. Dolayısıyla organizasyonların beklenti ve ihtiyaçları yapılar kurulurken önem kazanmaktadır. Maliyet ve yönetim muhasebesi tüm raporlama süreci ve kurgusunun dolayısıyla da bunu besleyen tüm modüllerin birleşme noktasıdır. Maliyet muhasebesi, kontrol ve karlılık analizi tasarımı, gerek maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının gerekse de raporlamanın temel noktasıdır.

5.2. SİSTEM ÖZELLİKLERİ

ERP kapsamında kullanılan maliyet muhasebesi ve kontrol modülleri işletmelere karar verme süreçlerine yardımcı olacak maliyet ve gelir hesaplamaları için gerekli bütün fonksiyonları içermektedir. Kontrol modülü, diğer modüllerinin çatısı konumundadır. Çeşitli modüllerden sürekli olarak veri akışı vardır. Maliyet muhasebesi ve kontrol modülleri aşağıdaki süreçleri kapsamaktadır (Bayraktar & Efe, 2006: 693).

5.2.1. Masraf ve Gelir Çeşitleri Muhasebesi

Organizasyon içerisinde hangi gelir ve giderlerin oluştuğunu detaylı olarak gösteren bir yapıdır. Faaliyetler sonucu oluşan masraf ve gelirlerin takibini, analizini ve raporlamasının yapılmasını sağlayarak maliyet kalemleri ve üretim faktörleri ile ilgili kararların sağlıklı bir biçimde alınmasını sağlar. Gerekli verilerin mali muhasebe modülünden otomatik olarak akması ile maliyetlerdeki değişimler sürekli güncellenerek canlı bir süreç yürütülür. Masraf çeşitleri hesap planında bilanço hesapları dışında yer alan maliyet hesapları ve gelir hesapları gibi hesaplara atılan kayıtların maliyet muhasebesi modülüne aktarımını sağlar.

5.2.2. Genel Gider Kontrolü

İşletme faaliyetlerinde oluşan genel giderlerin takibini, planlanmasını, detaylı analizini ve kontrolünü içerir. Doğru ürün maliyetlendirme ve karlılık analizinde gerekli veriler için önemlidir.

5.2.3. Masraf Yeri Muhasebesi

İşletmelerin masraf yerlerine ayrılması ve masrafların hangi departmanlarda oluştuğunu belirleyip meydana gelen gelir ve giderlerin kontrol edilmesi amacıyla kullanılır. Böylelikle her bir fonksiyonel alanın maliyet verimliliğinin takibi daha mümkün olur ve yönetim için karar alma sürecinde destekleyici olur. Masraf yerleri, giderlerin toplandığı alt birimlerdir. Gider kayıtlarının masraf yerleriyle ilişkilendirilmesiyle hangi departmanda hangi masraf çeşidinden ne kadar tutarlık harcama gerçekleştiği raporlanabilir. Bunun yanında modül aracılığıyla bütçe fiili karşılaştırması yapıp departmanın performansları ve hedef gerçekleşme oranları da belirlenebilir.

5.2.4. İç Siparişler

Masraf yerlerinin dışında gider raporlamada masraf yerlerinden daha fazla detay ihtiyacını karşılamak için kullanılan kırılımlar iç sipariş olarak adlandırılır. Organizasyon içindeki fonksiyon olarak üretim, bakım/onarım, pazarlama ve yatırım gibi iç sipariş kırılımlarından doğan masrafların takibini, planlanmasını ve analizini kapsar. Planlanan ile gerçekleşen giderler, belirlenen dönemlerin dikkate alınması suretiyle karşılaştırılarak bu masrafların sürekli kontrol altında tutulması sağlanır.

5.2.5. Aktivite Bazlı Maliyet Muhasebesi

Masraf yeri yapısı ile birlikte maliyetlerin hangi departmanlarda oluştuğu ile ilgili data temin edilirken, destekleyici ve tamamlayıcı süreç olarak Aktivite Bazlı Maliyet Muhasebesi ile maliyetler daha stratejik bir şekilde ve yapılan aktivitelerin türü dikkate alınarak değerlendirilir ve oluşan maliyetlerin işletme hedeflerini desteklenmesi amaçlanmaktadır.

5.2.6. Karlılık Analizi ve Kar Merkezi Muhasebesi

İşletmelerde, karlılık analizinin yapılabileceği birbirinden bağımsız alanlara ayrılarak bu birimlerin oluşturduğu maliyet ve elde ettiği gelirin analizi, dönemsel karşılaştırması ve geliştirilen maliyet/gelir simülasyonlarının karlılık üzerindeki etkilerinin takibi yapılır. Ürün maliyetlendirme sürecinde hesaplanan maliyet ile gelir masraf çeşitlerinden gelen gelir kayıtları karlılık analizi modülünde karlılık hesaplanmasında kullanılır. Firmalar bu raporlama modülü sayesinde çok detaylı analizler gerçekleştirerek örneğin bölge, müşteri, ürün ve mal grubu bazında karlılıklarını görüp analiz edebilirler. Kar merkezi muhasebesinde ise organizasyon içerisinde iç karlılığın analiz edilebileceği hem giderlerin hem gelirlerin takip edildiği birimler incelenir ve analiz edilir.

5.2.7. Ürün Maliyet Muhasebesi

Bir ürünün üretim safhası boyunca oluşan tüm giderlerinin kontrolü ve hesaplanmasını sağlayan modül detaydır. Ürünün karlılığı, fiyat politikası ve düzeyi, üretim miktarı gibi kalemlere karar verilmesinde temel teşkil eder. İşletmenin kâr elde edebileceği satış fiyatını belirlemek için ilgili ürün maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlayan ara modüldür. Üretim safhasında harcanan hammadde maliyetleri, işçilik maliyetleri ve üretim masraf yerlerinde gerçekleşen diğer tüm giderlerin üretilen ürüne dağıtılması bu modül içerisinde gerçekleşir.

5.2.8. Bütçe Yönetimi

Bütçe Yönetimi, işletmelerin kaynaklarını etkin bir şekilde kullanmaları, doğru yerde doğru planlamaların yapılması ve gerçekleşen işlemlerin bütçelerle kontrolünü sağlayıp yönetim mekanizmalarının kararlarına destek sağlamak için kullanılmaktadır. (<http://www.acron.com.tr>)

5.2.9. Seyahat Masrafları Yönetimi

İşletme çalışanları ve süreçler esnasında ortaya çıkan seyahat masraflarının plan, kayıt ve takip işlemlerini kapsayan ve ilgili raporlamaları yapan fonksiyondur.

Yönetim ve maliyet muhasebesi ve kontrol modülleri ilgili seviyelerdeki kişilere şirket içi gelir ve giderlerin takibi ve raporlanması amaçlı bilgi akışı sağlar. Maliyet muhasebesi dışındaki departmanlar tarafından oluşturulan kayıtların, şirketlerin raporlama/analiz ihtiyaçlarına uygun şekilde oluşmasını ve oluşan bu verilerin kullanılarak detaylı maliyet ve karlılık analizlerinin yapılabilmesini mümkün kılar. Maliyet ve karlılık analizlerinin tüm şirketler için hayati önem taşımasından dolayı bahsedilen modül, bütün sektörlerin ihtiyaç duyduğu bir modüldür. (<http://www.detaysoft.com>)

Maliyet Muhasebesi ve Kontrol modülü masraf yeri muhasebesi ve iç siparişler, ürün maliyetlendirme (plan maliyetlendirme ve fiili maliyetlendirme-malzeme defteri) , kar merkezi muhasebesi ve karlılık analizi olmak üzere 4 başlık altında toplanabilir (<http://www.detaysoft.com>) :

5.3. ERP SİSTEMİNİN UYGULAMASI

5.3.1. Masraf Yeri Muhasebesi ve İç Siparişler

Özellikle muhasebe, finans ve üretim bölümlerinden akan bilgilerin şirketlerin organizasyon yapılarına uygun şekilde ilgili sorumluluk alanlarında (masraf yerleri) kayıt altına alınmasını hedeflemektedir. Masraf yerlerine dönem içerisinde yapılan kayıtlar dönem (ay) sonu kapanış işlemlerinde ürün maliyetlendirme muhasebesi ve karlılık analizi modüllerini beslemektedir (<http://www.detaysoft.com>).

İç siparişler, masraf yerlerine göre daha detaylı olup, araç plakası, cep telefonu, fuar vs. gibi detaylarda gider takibi yapılmasını sağlamaktadır. Bunun yanında masraf yeri ve iç sipariş bazında gider bütçeleri sisteme tanımlanarak bütçe/fiili karşılaştırmaları ve raporlarının da yapılabilmesi mümkündür.

5.3.2. Ürün Maliyetlendirme Muhasebesi

Üretim safhasında meydana gelen direkt hammadde malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri vs. masrafların ürün bazında detaylı bir şekilde takip ve analiz edilebilmesine imkan sağlamaktadır. Bu yapı malzeme defteri olarak tanımlanmaktadır. Malzeme defteri yapısı ile ilgili her dönem içerisinde oluşan giderler raporlanarak ürün/mal grubu/ müşteri sipariş stoğu gibi bir çok detay ve kırılımda fiili maliyetler hesaplanabilmektedir. Ayrıca IFRS gibi yasal ve yönetim raporlamalarının yanında yapılan diğer raporlamalarda fiili maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi, ikinci bir malzeme ile mümkündür. Bu fonksiyon ile yasal zorunlulukların gerektirdiği VUK'a göre tutulan defter ve kayıtlar ile IFRS defterlerinde farklı değerlerin oluşmasına neden olan kıdem karşılıkları, amortisman giderleri, satın alma peşine indirgenmesi gibi kayıtlar dikkate alınarak fiili IFRS değerleri de hesaplanmakta ve IFRS kayıtlarına ve defterine ilgili kayıtlar otomatik olarak kaydedilmektedir.

5.3.3. Karlılık Analizi

Özellikle Satış&Dağıtım modülünden gelen satış verileri ile ay sonlarında hesaplanan fiili maliyetleri kullanarak ürün/müşteri/müşteri grubu/ülke/satış grubu vs. gibi kırılımlarda detaylı karlılık analizlerinin yapılabilmesini sağlamaktadır.

Dönem içerisinde masraf yerlerinde biriken satış pazarlama, genel yönetim ve finansman giderlerinin satış miktarı/net satış geliri/brüt satış geliri vs. gibi dağıtım anahtarları ile dağıtılarak ürün/müşteri/müşteri grubu/ülke/satış grubu vs. kırılımlarında raporlama yapılabilir.

5.3.4. Kar Merkezi Muhasebesi

Kar merkezi yapısı, masraf yeri yapısına paralel olarak veya departman/mal grubu/ürün/ müşteri gibi detaylarda çeşitli hiyerarşik yapılar ile oluşturulabilmektedir. Kar merkezi yapısında hammadde, malzeme, masraf yeri, üretim siparişleri, müşteri siparişleri, vb. ana verilerin içerisine tanımlanarak aynı fonksiyon altında farklı detaylarda (bölge/müşteri/mal grubu) finansal tabloların ve raporların alınabilmesine olanak sağlamaktadır.

Özellikle birden çok şirketten oluşan organizasyonlarda söz konusu olan transfer fiyatlandırması ile şirketler/departmanlar arası yapılan stok/malzeme/ürün transferleri esnasında gelir ve gider kayıtları oluşturularak süreçte aslında satış yapmayan şirket ya da departmanların da gelir elde etmesi mümkün olmaktadır.

Kar merkezi yapısı neredeyse her firmada bulunan, ancak özellikle satış odaklı şirketlerde özenli bir şekilde tasarımının yapılması gereken bir yapıdır. Örneğin retailde yani perakende sektöründe mağaza bazlı ya da bölgesel bazda satışların analizinin önemli olduğu bir firmada kar merkezi kurgusu sadece üretim bazlı, tek bir müşteri için çalışan firmalara göre daha önemlidir. Bu yapılarda her kar merkezi arka planda, elde ettiği geliri sağlamak için katlanılması muhtemel giderlerin akacağı maliyet merkezi ve masraf merkezini barındırmaktadır. (<https://maliplatform.wordpress.com>)

İşletmelerin maliyet muhasebesi ve kontrol süreçlerinin yanında bütçe ve planlama süreçlerinin de takip edilebilmesi adına yine çeşitli ERP sistemlerinde kurgulanmış ve uygulanan yapılar söz konusudur.

Bütçe ve planlama modülleri, şirketlerin her düzeydeki planlamalarını izlenebilir bir süreç haline getirip verilerin doğruluğunu artırır. Bu sistemde bütçe süreçleri, ihtiyaçlar doğrultusunda kurgulanarak çalışanlara hızlı ve daha sağlıklı bütçeleme

yapma imkanı sağlar. Tüm bu hesaplamalar raporlama araçlarında yazılıp ihtiyaç duyulan tüm veriler bu hesaplamalarla üretilir. Aynı zamanda yine bu yapılarda bölge/departman gibi şirket organizasyonları, kendi taslak bütçelerini istedikleri versiyonda ve senaryoda yapabilir ve bir final bütçe versiyonu oluşturabilirler. Bu sistem bütçeleme ve raporlama departmanına bütçe süreçlerini takip ve kontrol edebilme olanağı sağlar. Departmanlar arası manuel işlemler yerini sistem üzerinde verilerin izlenmesine bırakır. Veri girişi yapılan ve hesaplanan tüm datalar ile kayıtlar ve finansal tablolar otomatik olarak tek bir sistemde oluşmuş olur ve tüm fiili rakamlarla ihtiyaç duyulan tüm analiz ve karşılaştırma raporları oluşturulabilir. Kurgulanan sistem sayesinde çoklu yapıya sahip organizasyonlarda konsolidasyon, raporlama ve analiz özellikleri, yasal raporlama ve yönetim raporlaması ihtiyaçları ister fiili verilerle ister bütçe verileriyle oluşturulabilir.

Kurulan sistemler ile birlikte düzenlenen ve kontrol edilebilir duruma getirilen süreçler sonrasında raporlamalar ve analizler yapılmaya başlanır ve belirlenen hedef ve stratejilerin gerçekleşme düzeyleri belirlenerek incelenir. Bunun için de karlılık analizi modülleri kullanılır.

Karlılık ve maliyet analizi modülleri, şirket performans göstergelerinin organizasyonun faaliyet yapısına uygun bir şekilde tasarlanıp, ürün/müşteri/bölge vs gibi bazlarda ürün karlılıklarının izlenebildiği yapılardır. Söz konusu yapılar ile şirketler, hangi gider kalemlerinin ne kadarlık tutarda gerçekleştiğini, hangi ürünlerin ne kadar karlılık getirdiğini izleyip daha doğru karar verme yetisine sahip olurlar ve dinamik olarak değişen maliyet ve fiyatların oluşturduğu sonuçlar izlenip doğru verilerle daha doğru stratejiler belirleyebilirler.

Şirketlerin öncelikli kuruluş amaçları daha önce de belirtildiği gibi kar elde etmek ve sürdürülebilir olmaktır. Bunun için de sektör ve pazar şartları göz önüne alınarak hedef ve stratejiler belirlenir. Belirlenen hedef ve stratejilere ulaşılma düzeyini ölçümleyebilmek adına da yine farklı uygulamalar ve sistematik süreçler mevcuttur.

Doğru stratejik planlarla riskleri yönetmek, kurum önceliklerini etkin bir şekilde belirlemek ve kurum performansını doğru verilerle ölçmek için süreç ve ihtiyaçlara uygun olan ilgili sistemler kullanılır. Kurumlara, stratejik planlarını hazırlamalarında ve bu planlar çerçevesinde kurum hedeflerine uygun hareket edip edilmediğinin tespit edilmesinde çok önemli kolaylıklar sağlayan bu çözümler işletme hedeflerinin operasyonel süreçlerinin bağlantılı bir şekilde yürümesini de kolaylaştırmaktadır. Stratejik yönetim amaçlı kullanılan sistemler ile faaliyetler, görevler, temel hedefler ve alt görevler yönetilebilmektedir. Bu sistemlerin faydalarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz : (<http://www.vektora.com>)

- ✓ Anahtar performans göstergelerini ve şirket hedeflerine uyumlandırma,
- ✓ İş süreçlerine göre kategorize etme ,
- ✓ Anahtar performans göstergeleri üzerindeki etkiyi ölçme,
- ✓ Kaynak kullanımı optimizasyonunu sağlamak,
- ✓ Durum ve gerçekleşme yüzdesinin raporlaması.

Kurumların performanslarının puanlandığı bir diğer sistem olan Puan Kartı yöntemiyle de şirket performansı çok daha verimli ve kolay bir şekilde yorumlanabilir. Puan kartında bir alt hiyerarşiye inerek daha detaylı analizler yapılabilir ve iş birimlerinin genel performansa yaptığı katkıyı görüntülenebilir. Bu sistem ile hızlıca problemi belirleme, problemin kaynağını belirledikten sonra detaylı inceleme, iş biriminin bireysel katkısını belirleme ve performans karşılaştırmasını (benchmark) yapabilmek mümkün olmaktadır. (<http://www.vektora.com>)

Strateji yönetimi modülleri ile hiyerarşik yapılar kurularak organizasyonlar uyumlandırılabilir. Hedeflere, anahtar performans göstergelerine ve faaliyetlere ilişkin açıklama ve düzenlemelerin yanı sıra zamana duyarlı uyarılar sayesinde zamanında aksiyon alınabilmektedir. Bu uygulamayla birlikte anahtar faaliyetler üzerine odaklanma, çapraz fonksiyonel önceliklere atanacak kaynağı belirleme, istisnaları

zamanında işleyebilme olanakları söz konusu olmaktadır. Ayrıca bu değerlendirmeler sonucu faaliyetler kategorize edilerek hızlı uygulama, performans iyileştirilmesine hemen başlayabilme, kanıtlanmış çözümlerden faydalanma, günlük yönetsel ihtiyaçlar için IT gereksinimlerinde azalma gibi faydalar da sağlanabilmektedir. (<http://www.vektora.com>)

Sistematsik süreçler kurgulanırken şirket yöneticileri ile bir araya gelinerek gerekli araçlar belirlenir. Belirlenen araçların hedef ve stratejilere ulaştırarak kalemler olması için de kavramsal tasarım çalışmaları yapılır. Bu kavramsal tasarım çalışmalarında şirket süreçleri tamamıyla gözden geçirilerek o şirket özelinde süreçler ve stratejiler belirlenir. Tüm bu çalışmalar sonrasında ise bir strateji planı ve strateji haritası oluşturulur. Strateji haritaları ile stratejiler incelenir, görselleştirilir ve dinamik göstergeler ile stratejilerin durumu belirlenebilir. Böylelikle stratejik planın anlaşılmasını ve iletişimi kolaylaştırma, amaçlar arasındaki sebep sonuç ilişkilerini belirleme, strateji içerisindeki alt bileşenlere odaklanmaya yardımcı olma, simülasyon yapabilme izni ile daha ayrıntılı görünümlere erişim imkanı sağlanabilmektedir. (<http://www.vektora.com>)

SONUÇ

Gerek Türkiye’de, gerekse dünyada 20. yüzyılın ikinci yarısından sonra fordist üretim biçimi yerini post-fordist üretime bırakmıştır. Küreselleşme sürecinden hemen önce başlayan ve küreselleşmeyle tamamen ortadan kalkma noktasına gelen geleneksel üretim, hem maliyet muhasebesinde hem de yönetim muhasebesinde köklü değişimlerin yaşanmasına yol açmıştır. Üretim ve bilişim teknolojilerinin tüm dünya ülkelerine yayılmasıyla birlikte, rekabetçilik ilkesi daha önemli hale gelmiş ve işletmeler bu anlamda kurumsallaşmaya daha çok önem vermeye başlamışlardır. Aynı zamanda söz konusu teknolojilerin birçok işletme tarafından kullanılabilir hale gelmesi aynı zamanda üretim biçimlerinin değişmesine ortam sağlamıştır. Bu durum, işletmelerin üretiminin artmasına yol açarken bir yandan da kâr oranlarının düşmesiyle sonuçlanmıştır. Bu sonucun tüm dünyada işletmeleri olumsuz etkilediği ve çeşitli önlemler almaya ittiği görülmektedir.

Rekabetçiliğin sağlanması, verimliliğin artması, yeni teknolojilere uyum, kurumsallaşma gibi anahtar sözcüklerle ifade edilebilecek olan yeni dönemde, işletmeler kontrol uygulamalarına daha çok önem vermeye başlamıştır. Yukarıda sıralanan koşullar içerisinde sürdürülebilir bir kârlılığın sağlanması için birçok işletme, yönetim organizasyonlarında önemli değişikliklere giderek kurumsal yapı içerisinde kontrol çalışmalarını daha etkili bir şekilde yürütebilecek organizasyon değişikliklerini uygulamaya sokmuştur. Söz konusu süreçte kontrol uygulamalarının başarılı bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla yapılan çalışmalarda maliyet kavramı odak noktasını oluşturmaktadır denilebilir.

Maliyet hakkında yapılacak araştırmalar, varılacak sonuçlar ve alınacak yönetim kararları, işletmelerin hedeflerine ulaşmasında ve başarılı olmasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle, maliyet bilgilerinin kontrol amacıyla kullanılması, yukarıda sözü edilen yeni dönemin ayırt edici özellikleri arasında yer almaktadır. Gerek verimliliğin sağlanması, gerek kârlılığın artırılması, gerekse üretim teknolojilerinin

yenilenmesi gibi birçok hedef, yöneticilerin maliyet ile ilgili araştırmaları, organizasyonların kontrol çalışmaları ve sonrasında alınacak kararlar sonucunda gerçekleşebilmektedir. Maliyet bilgilerinin gerçekçi bir şekilde ele alınması, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi, işletme yönetimlerinin ihtiyaç duydukları en önemli verilerin ortaya konulmasını sağlamaktadır. Bu nedenle maliyet bilgilerinin kontrol amaçlı kullanılmasının azımsanamayacak bir öneme sahip olduğu net bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Maliyet bilgilerinin bütçe kontrolü, fiyatlandırma yaklaşımı, maliyet hacim kâr analizi ve faaliyet tabanlı maliyet sistemi gibi maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarını ilgilendiren çok geniş bir alanda kullanıldığı görülmektedir. Daha net bir ifadeyle, maliyet bilgilerinin yukarıda sözü edilen sistem, yöntem ve analizler açısından belirleyici bir konumda olduğunu belirtmek gerekmektedir. İşletmelerin amacı kâr etmek olunca, kârlılığı sağlayabilmek için maliyet bilgilerinin ele alınmasının ve kontrol kararlarına konu olmasının önemi daha iyi anlaşılabilmektedir.

Geleneksel üretimden modern tarzda üretime evrilmekte acele eden Batı ülkelerinde maliyetlerin yüzde 40'a varan oranlarda düşürülebilmesi de bu sayede mümkün olmuştur. Türkiye açısından değerlendirmede bulunulduğunda, kurumsallaşma, rekabetçilik ve verimlilik gibi hedeflerin konulduğu birçok işletmede bu tür çalışmaların Batı'ya kıyasla daha geç ve daha yavaş gerçekleştiği yorumunu yapmak mümkündür. Ancak, işletmelerin birçok iç ve dış nedenle kontrol organizasyonlarına daha çok önem vermeye başladığı ve bu alanda literatürde birçok yerel ölçekli araştırmanın yapıldığı gerçeği, kontrol konusunda bir fikir birliğine varıldığını ortaya koymaktadır. Sürecin, olumlu ilerlemesinde kontrol konusunu merkeze alan akademik çalışmaların artırılmasının önemli bir etkisinin olduğu değerlendirilmektedir.

Tezimizde öneri olarak sunulan kurumsal kaynak yönetimi (ERP), son yıllarda meydana gelen bilimsel ve teknolojik gelişmelerin, maliyet muhasebesi ve kontrol alanındaki bilimsel gelişmelerle bir araya getirilmesi sonucunda oluşturulmuş önemli

bir yönetim ve kontrol aracı olarak bilinmektedir. Kurumsal kaynak yönetimi sistemiyle, en küçük firmalardan en büyük firmalara kadar tüm ticari faaliyetlerin maliyet yönetimi ve kontrol aşamalarının kolaylıkla gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Tamamıyla otomasyon sistemine dayanan kurumsal kaynak yönetimi burada işletme yöneticilerinin işlerini de son derece kolaylaştırmaktadır. Kurumsal kaynak yönetimi aynı zamanda kolaylıkla denetlenebilir bir yapıyı işletme yöneticilerine sunmaktadır.

Kurumsal kaynak yönetimi sistemiyle, tek bir yönetici bile, holding düzeyindeki bir işletmenin maliyet yönetimi ve kontrolünü sağlayabilecek düzeye gelmektedir. Bu yönüyle kurumsal kaynak yönetimi, işletmelerin ihtiyaç duyduğu; hızlı, modern, denetlenebilir bir maliyet yönetimi ve kontrol aracıdır denilebilir.

KAYNAKÇA

Altınbay, A. (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (C.VIII, S.1). ISO 690.

Altunışık, R.. Şuayıp Ö. & Ömer T., (2001). Modern Pazarlama, Adapazarı: Değişim Yayınları.

Aydın, N., Coşkun, M., Bakır, H., Ceylan, A. & Başar, M. (2004). Finansal Yönetim. 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

Bahşi G. & Can A.V., (2001). Hedef Maliyetleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2001.

Bayar D. & Aydın N. (1994). İşletmelerde Finansal Yönetim. II. Baskı, Eskişehir: Eten A. Ş.

Bayraktar, E. & Efe, M. (2006). Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ve Yazılım Seçim Süreci. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (15), 689-709.

Bengu, H., (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Maliyet Uygulaması. MUFAD Dergisi, Sayı: 25, İstanbul, s. 186-194.

Bozkurt, R. (1996). Toplam Kalite Uygulamasında Performans Ölçümü. Önce Kalite Dergisi, Kalder Yayını, Sayı: 26, Ankara.

Bulutoğlu, K. (1977). Kamu Ekonomisine Giriş. İstanbul: Sermet Matbaası.

Büyükmirza K. (1998) Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. 5. Baskı, Ankara: Barış Yayınevi.

Can, A. V. & Öztürk, E. (2014). Maliyet Yönetiminde Etkinliğin Artırılmasına İlişkin Bir Yöntem Önerisi: Maliyet-Hacim-Risk Analizi (Mhra). Academic Review Of Economics & Administrative Sciences, 7(1).

Committee on Auditing Procedure, Internal Control Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountants, New York, AICPA, 1949.

Cookins, G. (1996). Activity-Based Management: Making It Work, A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System. Chicago: Irwin Professional Publishing.

Cooper, R. ve Kaplan, R.S. (1990), Measure Cost Right: Make the Right Decision, The CPA Journal, (February).

Cooper, R. & Kaplan R.S. (2006). Measure Cost Right: Make the Right Decision. Harvard Business Review No: 5, September-October 1988.

Coşkun, A. (2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. Akademik Araştırmalar Dergisi, 15, 25-34.

Çam, M. (2006). Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer EVA ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin FTMY Birlikte Kullanımı. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15(2).

Çam, M. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(11).

Dabbağolu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm Dergisi, 82, 164.

Doğan, Z. (2000). “Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım” (Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Yöntemi), Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (Möдав) Cilt 2 Sayı: 1 Mart 2000, S. 92–94.

Elitaş, C. (2010). Maliyet Muhasebesi Ders Notları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Afyon.

Ersoy, A. (1996). Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi – “JİT Üretim Sistemi, Kalite Maliyet Sistemi, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, Ankara.

Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (2000). Managerial Accounting; Boston: McGraw-Hill.

Güneş, R. (1991). Maliyete Dayalı Fiyatlandırma ve Türkiye Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi, GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Doktora Tezi, Ankara.

Güredin E. (2000). Denetim, İstanbul: Beta Yayınevi.

Gürsoy, C. T. (2009). Yönetim ve maliyet muhasebesi. Beta Basım Yayım Dağıtım.

Hacıüstemoğlu, R. (1995). Maliyet muhasebesi. Ders Kitapları Anonim Şirketleri Tesisleri. ISO 690.

Hacıüstemoğlu, R., Ataman Ü., Bozkurt N., (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Yayınları.

Hacıüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Halis, M. (2000). Toplam Kalite Toplam Kalite Yönetimi. İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Horngren, C.T. (1982). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall Publication., 5th edition, ABD.

Hundekar, S.G. ve Reddy, P.N. ve Appannaiah, H.R. ve Ramanath, H.R. (2010). Principles of Marketing, Mumbai: Himalaya Publishing House.

İslamoğlu, A. H. (2006). Pazarlama Stratejileri: Stratejik ve Global Yaklaşım, İstanbul: Beta Yayınları.

Johnson H.T. & Kaplan R.S. (1986). Relevance Lost: The Rise And Fall Of Management Accounting, Harvard Business School Press, Cambridge.

Kara, A. (1987). Enflasyon Ortamında Firmaların Fiyatlama Stratejileri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1(1).

Karacan, S. (2000). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Hizmet Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Karadaş, E., Mutluer, D., Özer, Y. B., & Aysoy, C. (2006). Türkiye’de imalat sanayindeki firmaların fiyatlama davranışı. İktisat, İşletme Finans Dergisi, 23(268), 7-34.

Karcioğlu, R. (1994). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme, Verimlilik Dergisi, No: 1994/2.

Kargöl, İ. D. (1997). Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yönetim Sorunları ve Çözümleri. İstanbul Ticaret Odası Yayını no: 47.

Kartal, A. Sevim, A. ve Gündüz, H.E. (2004). Maliyet Muhasebesi. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524.

Karunakaran, K. (2008). Marketing Management, Mumbai: Himalaya Publishing House.

Kasapoğlu, V. (2007). Maliyet Temeline Dayalı Fiyatlandırma Yöntemleri. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Kaygusuz, S.Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kâr Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (33).

Koçel, T. (1982). İşletme Yöneticiliği, İstanbul: Beta Yayınları.

Kotler, P. (1997). Manajemen Pemasaran: Marketing Management 9e Jilid 2.

Kotler, P. & Gary A. (2004). Principles of Marketing. New Jersey: Pearson-Prentice Hall Education International.

Kotler, P. & Armstrong, G., (2010). Principles of Marketing, Pearson Education, 13. Edition, New Jersey.

Köroğlu, Ç., Biçici, F., & Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. İşletme Araştırmaları Dergisi 3/1, 33-48.

Kurnaz, N., (2016). Değişken Maliyet. 5 Ağustos 2016 tarihinde www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/88/degiskenMaliyetler.ppt adresinden erişilmiştir.

Kutlan, S. (1998). Maliyet Kontrolü, İstanbul: Alfa Yayıncılık.

Küçükşavaş, N., Tanış, V. N., & Ünal, E. (2006). Kısıtlar teorisi ve değişken maliyet sistemi. Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz, 6(15), 15.

Mazhin E. (1987). Micros in Accounting. Journal of Accountancy, January.

Meigs, R. F., Williams, J. R., Haka, S. F & Bettner, M. S., (1999). Accounting: The Basis for Business Decision; Boston: Irwin / McGraw-Hill.

Metzger, L.M. (1993). The Power to Compete: The New Math of Precision Management, The National Public Accountant. Vol: 38, No: 5.

mevzuat.gov.tr, (2016). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu. 13.11.2016 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> adresinden erişilmiştir.

Ocak, S., Gider, Ö., Top, M., ve Akar, Ç. (2004). Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 7(1), 3-38.

Oluç, M. (1998). Fiyatlandırma. Pazarlama Dünyası Dergisi, (10).

Oluç, M. (2006). Temel pazarlama kavramları. Beta Yayınları.

Ökten, B. (2016). Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 38(1), 261-277.

Özveren, M. (1997). Toplam Kalite Yönetimi. İstanbul: Alpa Basım Dağıtım.

Parlakkaya, R. (2004b). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1).

Parlakkaya, R. (2004). Modüler Üretimde Maliyetleme Ve Fiyatlama Sorunları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (11), 513-521.

Peterson, R. (2007). Principles of Marketing, Delhi: Global Media.

Rajagopal, R. (2002). An Innovation Diffusion View Of Implementation Of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems And Development Of A Research Models. Information & Management 40, ss. 87–114.

Rasmussen, R.R., Savory P.A. & Williams R.E. (1999) Integrating Simulation With Activity Based Management to Evaluate Manufacturing Cell Part Sequencing, Computers & Industrial Engineering Vol 37, 1999. s.757-768.

Saban, M. & İrak, G. G., (2012). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 5(10), 97-108.

Sevgener, A.S. & Hacırüstemoglu, R. (2000). Yönetim Muhasebesi. 7.Baskı. İstanbul: Alfa Basım.

Shim, E., & Sudit, E. F. (1995). How manufacturers price products. Strategic Finance, 76(8), 37.

tdk.gov.tr, (2016). Maliyet. 3.08.2016 tarihinde http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=MAL%C4%B0YET adresinden erişilmiştir.

Tek, Ö. B. (1999). Pazarlama İlkeleri Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları. İstanbul: Beta Yayınları.

Titiz, İ. ve Çetin C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(2). 121-138.

Türkay, O. (1991). Mikroiktisat teorisi. Cilt 1. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları no: 551.

Türksoy A. (1998). Otel Yönetim Muhasebesi. Ankara: Turhan Kitabevi.

Uluatam, Ö. (1977). Kamu Maliyesi, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık.

Yıldırım, N.T. (2015). Fiyatlandırma ve İnternet Ortamında Fiyatlandırma Stratejileri. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C: 5 S: 8 Yaz 2015. 10-29.

Yükçü, S. (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı. İzmir: Cem Ofset.

White, L. (2009). Resource Consumption Accounting: Manager – Focused Management Accounting. The Journal of Corporate Accounting & Finance, May - June 2009, p. 63-77.

Jordan, J. (2016). Product Cost Controlling with SAP

Schmalzing, K.(2016). Configuring Controlling in SAP ERP

Salmon,J. (2014).Controlling with SAP—Practical Guide

<http://www.vektora.com>

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

<https://maliplatform.wordpress.com/>

ÖZGEÇMİŞ

Mehtap Koçer 18 Haziran 1988 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. Lise öğrenimini Bahçelievler Lisesi'nde tamamlamış ardından 2005 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'ni kazanmıştır. 2009 yılında mezun olup yine aynı yıl Galatasaray Üniversitesi Tezli İşletme Yüksek Lisans bölümüne başlamıştır. 2009 yılında iş hayatına başlamış ve ilk olarak Kardem Tekstil San. ve Tic. A.Ş.'de Maliyet Muhasebesi Uzmanı sonrasında da Stratejik Planlama Uzmanı olarak görev almıştır. Sonrasında Marmara Şirketler Grubu bünyesinde Kıdemli Mali Analist olarak görev almış yaklaşık 3 yıllık bir süre sonunda da Eczacıbaşı Tüketim Ürünleri Grubu'na geçmiş ve yine Bütçe Raporlama departmanında görev almıştır. Bu süre zarfında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik belgesini almaya hak kazanmıştır. Şu an Mavi Jeans Genel Müdürlük'te Finansal Planlama Yöneticisi görevini yürütmektedir.

TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : T.C. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Hazırlayanın Adı Soyadı : Mehtap KOÇER
Tez Başlığı : Maliyet Bilgilerinin Kontrol Amaçlı Kullanım Teknikleri ve Bir
Öneri
Savunma Tarihi : 04/10 / 2017
Danışmanı : Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

JÜRİ ÜYELERİ

Unvanı, Adı Soyadı

İmza

Prof. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU



Doç.Dr. Sevgi GENÇAY İNECİ



Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR



Enstitü Müdürü

Prof. Dr. M. Yaman ÖZTEK

