



STRATEJİK BAŞARI DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE VARYANS ANALİZLERİ: KISA VADELİ PERSPEKTİF

Using Variance Analysis To Evaluate Strategic Success Level: Short-Term Perspective

Doç.Dr. Rifat YILMAZ

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü- Bilecik/Türkiye

Yılmaz, R. (2017). "Stratejik Başarı Düzeyinin Değerlendirilmesinde Varyans Analizleri: Kısa Vadeli Perspektif",
Vol:3, Issue:16; pp: 7-22 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

14/10/2017

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

15/11/2017

Anahtar Kelimeler

Karın Stratejik Analizi,
Stratejik Analiz, Kısa Dönemli
Bakış Açısı, Kısıt-Temelli
Muhasebe

Keywords

Strategic Analysis of Income,
Short Term Perspective,
Throughput Accounting

ÖZ

Günümüz rekabet ortamında rekabet avantajı sağlamak isteyen işletmeler belirli bir strateji seçmelidirler. Ancak seçilen stratejinin uygulanmasının sonucunda ulaşılan başarı düzeyi finansal tablolar üzerinden değerlendirilmek istendiğinde, sadece bir yıldan diğer bir yıla karlılık artışını analiz etmek bize yeterli bilgiyi sağlamayacaktır. Karlılıktaki artış; fiyat artışından, maliyet azalışından ve satış miktarındaki artıştan kaynaklanıyor olabilir. Varyans analizleri ile bu artışın nedenlerini ortaya koymak ve bunu strateji ile ilişkili olarak değerlendirmek, işletmenin stratejik amaçları doğrultusunda ilerleyip ilerlemediğinin de değerlendirilmeye imkan sağlayacaktır. Bu çalışmada, kısa dönemde seçilmiş olan stratejinin başarılı olup olmadığının ve başarı düzeyinin varyans analizleri ile nasıl değerlendirilebileceği ele alınmıştır.

ABSTRACT

In today's competitive environment, the companies should choose a particular strategy to gain a competitive advantage over their competitors. However, when evaluating the success of the chosen strategy, considering only profit increases only year-over-year has a limited use. Profitability increases come from changes in sale price, product costs and/or sales volume. Using variance analysis for determining the reasons for these changes and relating them back to the strategy, will enable us to evaluate whether or not the companies are progressing progress in line with their strategic aims. The aim of this study is to show how can we use the variance analysis in the short term to evaluate the success level of the chosen strategy.

1. GİRİŞ

Strateji Grusu Porter (1980)'ın, işletmelerin rekabet gücü kazanma ve bunu sürdürme açısından önermiş olduğu genel stratejiler; odaklanma, düşük maliyet ve farklılaştırma stratejileridir. Porter, işletmelerin, bu üç stratejiden birini seçmeleri gerektiğini, eğer kesin bir strateji uygulamayıp ortada takılırlarsa rekabet avantajı elde edemeyeceklerini belirtmektedir. Burada amaç, rakiplere göre rekabet avantajı sağlayacak faktörlerin araştırılması, buna bağlı olarak bu stratejilerden birinin seçilmesi ile müşteri nezdinde rakip ürünlere göre bir tercih etkeninin oluşturulmaya çalışılmasıdır.

İşletmeler; odaklanma, düşük maliyet yada farklılaştırma stratejilerinden birini izleyeceklerine göre, ele alınan dönemde, işletme bir önceki döneme göre karlılık artışı sağlamışsa bu kar artışı strateji olarak seçilen unsur açısından nasıl analiz edilecektir? Mudde ve Sopariwala (2011:25-30), bu farkın nedeninin her zaman finansal ifadelerden anlaşılabilirliğini belirtmektedirler. Bu nedenle karın varyans analizleri ile ele alınması gerektiğini belirtmektedirler. Kar genellikle üç faktör tarafından etkilenir; satış fiyatı, satış hacmi ve maliyetler. Karda oluşacak değişmelerin sebebi bu üç faktördeki değişmelerle

ilgilidir. Karı, varyans analizi ile analiz edilmesi; işletme karlılık artışının, satış fiyatındaki artıştan mı, maliyetlerdeki azalıştan mı yada satış hacmindeki artıştan mı kaynaklandığının analiz edilmesidir. Seçilen strateji ekseninde bu faktörlerle bağlantıyı araştırmak bizi stratejik varyans analizine götürecektir.

Bu çalışmanın amacı; işletmelerin seçilen stratejik amaçlar doğrultusunda ilerleyip ilerlemediklerinin Kısıt Temelli Muhasebe uygulamaları açısından işletme faaliyet karının varyans analizleri ile nasıl analiz edilebileceğini ortaya koymak ve işletmelere sağlayabileceği avantajları belirlemektir. Kısıt temelli muhasebe açısından neden “kısa vadeli bakış açısı” olarak isimlendirildiği ve ele alındığı ise çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

2. REKABET ÜSTÜNLÜĞÜ VE STRATEJİ SEÇİMİ

Ansof'a göre, stratejinin “genel” olabileceği fikri, stratejinin kendisi kadar eskidir (Kotha ve diğ,1997:29). Burada genel (generic*) stratejiden anlatılmak istenen, her işletme tarafından alınıp, adapte edilebilecek stratejilerdir. Porter(1980), belirli bir endüstri dalında savunulabilir bir pozisyon oluşturmak ve rakiplere göre üstünlük sağlamak için 3 genel strateji önermektedir. Bu stratejiler; odaklanma, maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileridir.

Bu üç strateji, üç geniş stratejik grup çeşidini temsil eder. Strateji seçimi demek bu üç gruptan hangisinin temel alınacağını ve ve hangi alanda rekabet edileceğinin seçimi demektir. Bu üç stratejiden birini seçmeyen işletmeler, başka bir ifade ile stratejilerini bu temelde geliştirmeyen işletmeler, porter'a göre “ortada sıkışmış” yada “ortada takılmış” işletmelerdir ve rekabet avantajı elde edemezler. Bu işletmeler, bu stratejilerden birini seçerek belirli bir stratejiye odaklanan diğer işletmelere rekabet üstünlüğünü kaptıracaklardır. Strateji seçimini yapamayan bu işletmeler Porter'a göre düşük karı zaten garantilemişlerdir (Dess ve Davis, 1984:469, Cole,2003:73). Odaklanma stratejisi aşağı doğru; maliyet üstünlüğü elde etmeye odaklanma ve farklılaştırmayı geliştirmeye odaklanma şeklinde kırılabilir (Cole,2003:73).

Aşağıda, şekil.1; işletmelerin rekabetçi avantaj için, maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri arasında seçim yaparken rekabetçi alan açısından nasıl bir seçim yapmaları gerektiğini göstermektedir.

Rekabet Avantajı

		Daha Düşük Maliyet	Farklılaştırma
Rekabet Alanı	Kapsamlı (Geniş) Hedef	1.Maliyet Liderliği	2. Farklılaştırma
	Daraltılmış (Dar) Hedef	3A. Maliyet Odaklanması	3B.Farklılaştırma Odaklanması

Şekil 1: Porter'ın genel stratejileri

Kaynak: Porter, 1985, s.12

* Generic= applicable to an entire class or group, general (Bir sınıf yada grubun tamamına uygulanabilir, genel)
http://www.thefreedictionary.com/generic

Porter'ın genel stratejilerinin geçerliliği, bir çok araştırmada gözleme dayalı olarak bulunmuştur. Ancak Porter'ın genel stratejilerine eleştiri getiren bir kaç araştırmada mevcuttur (Kotha, ve Vadlamani:1995:75-76).

2.1. Odaklanma Stratejisi

Odaklanma stratejisi, işletmenin; belirli bir grup müşteri, coğrafi pazar veya bir ürün hattı bölümü üzerine odaklanması olarak tanımlanabilir (Dess ve Davis,1984:469). Porter'a göre bir işletme geniş hedef stratejisi veya odaklanma stratejilerinden birini maliyet liderliği yada farklılaştırma stratejilerinden bağımsız olarak uygulayabilir. Aynı şekilde maliyet liderliği yada farklılaştırma stratejilerinden birini uygularken geniş hedef stratejisi yada odaklanma stratejilerinden bağımsız olarak uygulayabilir. Bu literatürde çok karıştırılan bir konudur. Porter (1985) ikinci kitanında bu yanlış anlaşılmayı çözmeyi amaçlamıştır (Murray,1988:391).

2.2. Maliyet Liderliği Stratejisi

Tam maliyet liderliği stratejisi, kalite servis ve diğer alanları ihmal etmeden rakiplere göre düşük maliyet sağlanmasını vurgular (Dess ve Davis,1984:469). Maliyet liderliği stratejisi "fiyat esnekliği" olan ürünler için oldukça başarılı olabilir. Ancak, fiyat esnekliği gerekli bir koşul olmakla birlikte tek başına yeterlide değildir. Endüstri içindeki firmaların maliyet yapılarının farklılaşması gerekir. Her firma aynı maliyet yapısına sahipse maliyet liderliği uygulanamayabilir. Örneğin petrol istasyonları hemen hemen aynı maliyet yapısıyla çalışırlar (Murray,1988:391).

2.3. Farklılaştırma Stratejisi

İşletmenin ürettiği ürünün veya servisin, endüstri çapında eşsiz olması olarak tanımlanabilir. Ürünün bu özelliği ortalama bir fiyattan daha yüksek bir fiyatlama imkanı sağlar (Dess ve Davis,1984:469). Ürün farklılaştırma stratejisi, sadece müşteriler satın alma kararı verirken fiyattan daha ziyade ürünün özniteliklerine göre karar veriyorlarsa geçerli olabilir (Murray,1988:394). Mintzberg (1991), maliyet liderliği stratejisini de "fiyat farklılaştırması" olarak ele almakta ve farklılaştırmayı 6 temel katagoriye ayırmaktadır (Cole,2003:73); fiyat farklılaşması, imaj farklılaşması, destek farklılaşması, kalite farklılaştırması, tasarım farklılaştırması, farklılaştırmama stratejisi.

3. YÖNETİM MUHASEBESİNDE VARYANS ANALİZLERİNİN KULLANIMI

Stratejik yönetim muhasebesi; işletmeyi etkileyen dış faktörlerle ilgili bilgilerin önemi üzerinde durur ve finansal yönetimin stratejik konular ve faaliyetlerle ilgili kararlarını sorgular. Faaliyetlerde amaçlara göre sapma meydana geldiği durumlarda, stratejik varyans analizleri kullanılır (Cheong, Eriş. 15.08.2011).

"İstatistik bilim dalında varyans analizi (ANOVA), gözlenen varyansı çeşitli kısımlara ayırma yöntemiyle bazı değişkenlerin başka bir değişken üzerindeki etkisini incelemeye yarayan bir grup modelleme türü ve bu modellerle ilişkili işlemlere verilen genel isimdir. Anakütle ortalamaları arasında farkın olup olmamasını sınar" (Wikipedia).

Tarihsel olarak yönetim muhasebesinde varyans analizleri; bütçe ile gerçek sonuçların satır satır karşılaştırılmasını içeren basit bir metodoloji olarak kullanılmıştır. Shank ve Churchill (1977), bütçe ile ilgili kullanılan varyans analizlerini bir adım ileriye taşıyarak yönetim-yönlü bir yaklaşım önermişlerdir. Daha sonra Shank ve Govindarajan(1993) ise varyans analizinin stratejik analizlerle açıkça ilişkilendirildiğinde anlamlı olacağını ifade etmişlerdir (Shank ve Govindarajan,1993:111).

Varyans analizi yöneticilere şu andaki maliyetleri anlama ve gelecekteki maliyetleri kontrol etme imkanı sağlamaktadır (Averkamp, Eriş.15.11.2011). Varyans analizlerinin yönetim

muhasebesinde; standart maliyet yöntemi içinde ve kar analizlerinde kullanıldığını görüyoruz.

Standart maliyetleme yönteminde, varyans analizi genellikle iyi bir çıktıyı sağlayan standart maliyetlerle gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmayı (varyans) açıklamakla ilgilidir. Örneğin, hammadde maliyetleri içindeki fark bir hammadde fiyat varyansına ve meteryal kullanım varyansına ayrılabilir.

Kar analizi açısından ise, varyans analizi bir işletmenin iki zaman aralığındaki faaliyet karı içindeki fark için nedenleri ortaya koymakta kullanılan bir yönetim aracıdır. Bu farkın nedeni her zaman finansal ifadelerden anlaşılabilir. varyans analizi yöneticilere; satış hacmi, satış fiyatları, faaliyet birimi başına birim maliyetler, verimlilik ve kapasite kullanımı içinde değişikliklerden sonuçlanan operasyonel gelirler içindeki değişiklikleri performans varyanslarının formu içinde belirlemeye imkan tanır (Mudde ve Sopariwala, 2011:25-27). Başka bir ifade ile kar varyans analizi, belirgin yönetsel meslelere ışık tutmak için period esnasında kara ne olduğunu özetleyen süreçtir (Shank ve Govinderajan, 1993:111). Stratejik amaçlarla ilişkilendirilerek bu analiz ele alındığında ise varyans analizi; stratejik varyans analizi olarak ele alınmış olmaktadır.

4. UYGULANAN BİR STRATEJİNİN BAŞARISININ DEĞERLENDİRİLMESİNDE FAALİYET KARININ VARYANS ANALİZLERİ İLE ANALİZİ - "STRATEJİK VARYANS ANALİZİ"

Bazı işletmeler uyguladıkları bir stratejinin başarısını, bir yıldan diğer bir yıla gelirlerinde meydana gelen değişmeyi ölçmekle değerlendirebilirler. Ancak bu yaklaşım yetersizdir. Çünkü, bu gelir artışının sebebi uygulanan stratejiden bağımsız olarak, basit olarak pazar büyümesinden de kaynaklanmış olabilir. Bu nedenle, uygulanan stratejinin başarısını belirlemek için gelir artışının uygulanan strateji ile bağlantılı mı arttığı yoksa stratejiden bağımsız mı arttığı belirlenmesi gerekir. Bunun yanında, gelir artışının; maliyet liderliği stratejisi veya farklılaştırma stratejilerinden hangisi nedeniyle arttığı analizi gerekir. Elbetteki Pazar büyümesi gelir artışına yardımcı olmuş olabilir ve bununda analiz edilmesi gerekir (Horngern ve diğ. 1999:470).

Karın varyans analizleri ile analizinde farklı yaklaşımlar vardır. Shim ve Siegel (2005:301)'e göre varyans analizi karlılıkla ilgili olarak yapıldığında genellikle "brüt kar analizi olarak bilinir". Karlılık varyans analizi; gerçek kar, önceki yılın gelirleri ile bütçelenen rakamlar arasındaki sapmayı oluşturan kar varyanslarının nasıl analiz edileceği ile ilgilidir. Asıl amacı gelecekte karlılığı ve performansı geliştirmektir.

Shank ve Govinderajan (1993:118-123)'a göre, bir işletme biriminin stratejisi iki boyutta değerlendirilebilir; misyon (oluşturma, tutma, hasat) ve rekabetçi avantaj (düşük maliyet farklılaştırma). Varyans analizi, işletme stratejisinin kontrolünde bir anahtar bağlantıyı temsil eder. Bunun için ilk olarak, tüm kar varyansının anahtar ve nedensel faktörlere göre aşağı kırılması gerekir. ikinci olarak yönetsel performansı değerlendirmeye yönelik bir bakış açısıyla parçaların en anlamlı şekilde tekrar bir araya getirilmesi gerekir. Burada stratejik amaçlara göre kar varyanslarının analiz edilmesi gerekecektir. Banker ve Johnson (2002)'a göre, Shank ve Govinderajan kar varyanslarını birbirini dışlayan, altında yatan anahtar nedensel faktörlerin ayrı etkisini kapsayan toplu olarak ayrıntılı varyanslar setine ayırmaktadır. Örneğin; gerçek ve bütçelenmiş satış hacimleri arasındaki sapmalar ve karışıklıklar, pazar büyüklüğü ve payı, üretim maliyetleri, katkı marjları ve isteğe bağlı maliyetler gibi.

Simon(2000) ise kar varyanslarını; etkinlik varyansları (pazar boyutu, pazar payı, satış fiyatı ve ürün hacmi ve karması varyansı) ve verimlilik varyansları (hammadde ve işgücü fiyatları, verimlilik, ihtiyari ve kararlı maliyet harcama varyansı ve /veya faaliyet tabanlı varyanslar)'na ayırmaktadır. Simons; etkinlik varyanslarının farklılaştırma stratejilerini izlemede iş

birimi açısından önemli olduğunu; verimlilik varyanslarının ise düşük maliyet yüksek volüm stratejilerini izlenmesinde özellikle önemli olduğuna dikkat çekmektedir (Banker ve Johnson,2002).

Horngern ve diğerlerine göre ise, gelir artışının; büyüme, ürün farklılaştırması ve maliyet stratejileri alt bileşenlerine bölünerek değerlendirilmesi gerekir. Burada odaklanılan nokta, gerçek faaliyet performansını iki farklı zaman diliminde karşılaştırarak uygulanan strateji ile açık olarak ilişkilendirmektir (Horngern ve diğ. 1999:470).

Sopariwala (2003)'ya göre ise Horngern ve diğerleri (1999), varyans analizlerini kısıt temelli muhasebe açısından, başka bir ifade ile kısa vadeli bakış açısına göre ele almaktadırlar. Bunun yerine, faaliyet tabanlı maliyetleme, yani uzun vadeli bakış açısının kullanılmasını önermektedir. Bu amaçla Sopariwala, Horngern ve diğ.'nin kullandığı üç komponente ek olarak "kullanımdaki kapasite" komponentini önermektedir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, faaliyet karının stratejik analizi iki açıdan ele alınmıştır; kısa vadeli bakış açısı (Horngern,1999: 470-477) ve uzun vadeli bakış açısı (Sopariwala,2003:25-42).

4.1. Faaliyet Karının Analizinde Kısa Vadeli Bakış Açısı - Kısıt Temelli Muhasebe

Goldratt ve Cox (1984) tarafından geliştirilmiş olan kısıtlar teorisi bir işletmeyi bir sistem olarak görür ve her işletmenin verimini sınırlayan en az bir kısıtı olduğu varsayımına dayanır. Sistemin en zayıf halkası kadar sağlam olduğu ve bu zayıf halka tespit edilip ne kadar güçlendirilirse, sistemin o kadar sağlam olacağı varsayımına dayanır (Corbett, 2000:37-45). Standart maliyet sisteminin önemini kaybetmesi ile beraber bir alternatif olarak ele alınmıştır. Standart maliyet sisteminde gerçek maliyetlerle standart maliyetler; hammadde, işçilik ve miktar sapmaları açısından ele alınarak karşılaştırılır. Buna göre yönetim kararları alınır.

Kısıtlar teorisine göre, kısıt bir mamulün toplam üretim zamanını yavaşlatan ve dolayısıyla bir işletmenin para kazanma hedefini geciktiren ve engelleyen herhangi bir unsur olarak ifade edilmektedir. Kısıtlar teorisi kısıtların yönetilmesi yoluyla sürekli gelişmeye ve sistemin bütününde verimliliği maksimize etmeye odaklanan bir yönetim yaklaşımıdır (Utku ve diğ:1629-1647).

Kısıt temelli muhasebesinin temelleri kısıtlar teorisine dayanmaktadır(Roslender1995:53). Kısıt temelli muhasebe kavramı, ilk olarak Galloway ve Waldron tarafından 1988 yılında kullanılmıştır (Throughput accounting Part 1: the need for a new language for manufacturing, ve Throughput accounting part 2–ranking products profitability). Daha sonra 1992 yılında, Darlington ve diğerleri tarafından Garrett Automotive Limited'de; satış karmasında geniş bir değişimle başa çıkabilmek için ve yeni üretim zaman tabloları sisteminin oluşturulmasında, Optimize Edilmiş Üretim Teknolojisi (OEÜT) olarak isimlendirdikleri bir sistem içinde uygulamışlardır (Coughan ve Darlington:1993:71). Kısıt temelli muhasebenin, genel üretim giderlerinin ve işçilik giderlerinin önemsiz olduğu üretim ortamlarını için daha uygun olduğu söylenebilir(Utku ve diğ:1629-1647).

Öncelikle, "kısıt temelli muhasebe" kavramının Türkçe literatürde "süreç katkı muhasebesi" olarak yer bulduğunu belirtmek yararlı olacaktır. Ancak burada bizim önerimiz kısıt temelli muhasebenin kaynağı ve odaklandığı amaç dikkate alınarak bir isim kullanılmalıdır. Lockamy (2003:593)'nin de belirttiği gibi kısıt temelli muhasebede sabit maliyetler ürünle ilişkilendirilmemektedir. Başka bir ifade ile kısıt temelli muhasebe maliyetleri sabit ve değişken olarak ikiye ayırır. Tam ve değişken maliyetlemeden de farklı olarak maliyetleri süreçler. Kısıt temelli muhasebede, değişken maliyet sadece direk hammadde giderleridir. Direk hammadde giderlerinin dışındaki bütün giderler sabit kabul edilmektedir.

Kısıt temelli muhasebe, "Throughput Accounting" olarak İngilizce literatürde kullanılmaktadır. Throughput'ın Türkçe kelime olarak anlamı, "çıktı", "veri'dir. Burada çıktılan kastedilen anlam; verim, mahsul, semere' dir. "Verim" yada "Semere*", kelime anlamı olarak "throughput" kelimesini tam olarak karşılar. Şöyle ki, bir işletme üretim yapar, ancak ürünleri sattığı anda verim sağlanmış olur. Başka bir ifade ile üretilen ürün "çıktı" ise, ürün satıldığı zaman "verim"e dönüşür. Çünkü kısıt temelli muhasebenin odaklandığı nokta, üretilen ürün değil, üretilenlerden paraya dönüşendir. Throughput, satışlardan değişken maliyetlerin çıkartılması sonucu elde edilen bir oran olarak tanımlanmaktadır(Lockamy,2003:593). Başka bir ifade ile, biraz "katkı marjı" kavramı ile benzerlik göstermektedir. Ancak, kısıt temelli muhasebede; değişken maliyetlemeden farklı olarak, değişken maliyet olarak sadece direkt hammadde kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu yönüyle de değişken maliyetlemeden ayrılmaktadır. Ayrıca, Albright ve Lam(2006:163)'in belirttikleri gibi zaman aralığı olarak değişken maliyetlemede "ay" esas alınırken, kısıt temelli muhasebede "hafta" alınmaktadır. Kısıt temelli muhasebe envanteri sadece satmak amacıyla para yatırılan unsurlar olarak ele alınarak direkt hammadde ve genel üretim giderleri yoluyla eklenen değerleri dışlamaktadır. Kaygusuz (2011) bu nedenle haklı bir yaklaşımla, satışlar ve direkt hammadde arasındaki farkı ifade eden throughput'u "kısıtlı katkı payı" olarak ifade etmektedir. Bu şekilde de kullanılabilir. Ancak, Throughput, değişken maliyetleme ile karşılaştırıldığında "kısıtlı katkı payı" olarak değerlendirilebilir, fakat kısıt temelli muhasebede "throughput" katkının asıl kaynağı olarak, başka bir ifade ile tam katkı olarak görülmektedir. Amaç olabildiğince pazar talebine uygun olarak "throughput"u artırmaktır. Odaklanılan; fiyat, değişken maliyet ve satış miktarıdır. Diğer bütün maliyetler sabit kabul edilmektedir.

Sonuç olarak, Türkçe literatürde, "Throughput Accounting" için çıkış amacını daha iyi ifade etmesi açısından Lockamy (2003:593)'nin kullandığı gibi (constraint based accounting) "kısıt temelli muhasebe" kullanılabilir. Kaygusuz (2011:177)'un da ifade ettiği gibi kısıt temelli muhasebede amaç; klasik verimlilik anlayışındaki üretim miktarının zamana göre artışına odaklanılmasından daha ziyade satış miktarına odaklanmadır. Başka bir ifade ile odaklanılan, işin semeresidir. Bu nedenle amacı daha iyi ifade etmesi açısından; "verim (semere anlamında) muhasebesi" kavramı da kullanılabilir. Throughput için ise, Kaygusuz'un kullandığı gibi "kısıtlı katkı payı" yada burada önerilen; "semere", "verim" kavramları kullanılabilir. Bu çalışmada throughput kavramı için "verim" kavramı kullanılması tercih edilmiştir.

Kısıtlar teorisi bir organizasyonunun amacının şu anda ve gelecekte para kazanmak olduğunu varsayar. Bu amacı gerçekleştirmek için organizasyonun performansını ölçmeye yönelik Goldrat ve Fox tarafından tanımlanan iki grup ölçüyü kullanır: global(finansal) ölçüler ve operasyonel ölçüler (Rahman,1998:339).

Operasyonel ölçüler (Rahman,1998:339, Mac-Arthur,1996:33, Lockamy,2003:593);

- ✓ **Verim (V):** Sistemin satışlar yoluyla ürettiği para oranı olarak tanımlanabilir. Çıktı (üretilen ürün) satılmamışta olabilir, o zaman verim değildir fakat envanterdir
- ✓ **Envanter (E):** Sistemin satma amacıyla para yatırdığı unsurlar.
- ✓ **Operasyonel Harcamalar (OH):** Envanteri verim'e dönüştürmek için sistemin harcadığı bütün paralar.

Verim= satışlar-toplam değişken maliyetler olarak tanımlanır. Envanter, her türlü fiziksel envanterleri içerir. Hammadde, süreçteki işler, satılmamış ürünler, araçlar, binalar, sermaye yatırımlarını ve mobilyalarenvanteri oluşturur. Operasyonel harcamalar ise, direkt ve endirek işçilikleri, tedarik maliyetlerini, faiz ödemelerini ve dış işlere yapılan ödemeler ve benzerlerini içerir (Rahman,1998:339, Lockamy, 2003:593).

* İstenilen sonuç, verim (Büyük Türkçe Sözlük)

Üç global (finansal) ölçü vardır (Rahman,1998:339);

- ✓ **Nek Kar:** “Verim- Operasyonel harcamalar” sonucunun tamamen para cinsinden ifadesi
- ✓ **Yatırımın Geri Dönüş Oranı(YGDO):** Net karın envantere bölünmesi ile elde edilen göreceli bir ölçüyü temsil eder.
- ✓ **Nakit Akışı:** İşletmenin nakit sıkıntısına düştüğünde önemi artan, nakit fazlalığı olduğunda önem verilmeyen bir ölçüyü temsil etmektedir. İşletmenin varlığını devam ettirmesinde, nakit sıkıntısı çekilen dönemlerde en önemli şey nakittir.

V; E ve OH’de bir artışa neden olmadan arttığı zaman finansal ölçüler eş zamanlı olarak gelişecektir. Aynı şekilde V ve E de bir değişime neden olmadan OH azaldığı zaman yine finansal ölçüler gelişecektir. Eğer envanter azaltılırsa, envantere bağlı bazı operasyonel harcamalar azalacağından, dolaylı olarak finansal ölçüler gelişecektir. Goldratt’ a göre “verim” artırıldığında en büyük kazanç elde edilmektedir, daha sonra envanter azaltılması tercih edilmeli, operasyonel harcamaların azaltılması ise son öncelik olmalıdır (Rahman,1998:339, Lockamy, 2003:593).

Lockamy (2003:593)’e göre kısıt temelli muhasebe; operasyonel ölçüleri kullanarak işletmenin karlılığının nasıl geliştirebileceği üzerine odaklanır.

Kısıt temelli muhasebe, tam zamanında üretim ortamları için geliştirilmiş ve üretim yönetimi açısından “optimize edilmiş üretim teknolojileri yaklaşımı” ile uyumludur. Süreç katkı muhasebesinin arkasındaki temel fikir, süreç katkısını veya bir müşterinin veya siparişini karşılamaya üretimin tepki süresini (siparişin yerine getirilme süresi) azaltmakla belirli bir ölçüde işletme rekabet avantajı kazanabilir. Verim süresinin azaltmak üretim darboğaz yada tıkanıklarının, organizasyondaki durgunlukların tekrar çalışma düzeylerinin ve düzenli zaman tablolarındaki hataların belirlenmesi ve aşılması açısından gereklidir. Bu tür sorunların tamamen aşılması mümkün olmadığından yönetim yapabildiği kadar şu andaki durumu iyileştirmeye çalışmalıdır (Roslender 1995:53).

Kaplan(1990) , Shank(1990) ve Sopariwala(2003) kısıt temelli muhasebeyi, kısa vadeli bakış açısı nedeniyle eleştirmektedirler. Ancak bu yaklaşımın savunucuları tarafından işletme içinde var olan darboğaz ve sorunların aşılması uzun dönem başarı için kritik başarı unsurları olarak görülmektedir. Kısıt temelli muhasebe yaklaşımına “kısa vadeli bakış açısı” olarak vurgu yapılmasının nedeni, direk hammadde gideri dışındaki tüm giderleri sabit kabul etmesidir. Oysa, yönetim muhasebesinde genel kabul görmüş yaklaşım, uzun dönemde sabit maliyet olmadığı bütün maliyetlerin değişken olduğu yönündedir.

Hornngerrn ve diğerleri(1999), Hansen ve Moven (2000) tarafından faaliyet karının analizi için önerilen verimlilik ve fiyat iyileşmesi komponentlerine büyüme komponentini ekleyerek stratejik varyans analizini genişletmişlerdir (Sopariwala, 2003:25). Ancak Hornngern ve diğ. kapasitenin değişmeyeceği varsayımından hareket etmekte ve kapasite kullanımına bağlı faaliyet karındaki etkilenmeyi dikkate almamaktadırlar. Sopariwala (2003:33)’e göre bu yönüyle kısa dönemli bakış açısına göre işlem yapmakta ve üretim kapasitesi ile diğer kapasiteleri kısıt temelli muhasebe anlayışına göre değerlendirmektedirler.

Çalışmanın ilk bölümünde burada açıkladığımız kısa vadeli bakış açısına göre, başka bir ifade ile, kısıt temelli muhasebeye göre faaliyet karının analizi ele alınmıştır. Hornngern ve diğerleri, faaliyet karının analizinde üç komponent kullanmaktadırlar. Bunlar; büyüme komponenti, fiyat iyileşme komponenti ve verimlilik komponentidir.

4.1.1. Büyüme Komponenti

Büyüme komponenti, ele alınan yıllar arasında faaliyet karındaki artışın sadece satış miktarına ilişkilendirilebilen kısmını ölçmeyi amaçlar. Gelirlerdeki artıştan daha fazla birim satmanın neden olduğu maliyet artışını çıkartmakla ölçülür (Horngern ve diğ.:472). Bunun için; satış fiyatı, girdi maliyetleri ve girdi-çıkıtı ilişkisi sabit tutulur (Mudde ve Sopariwala,2008:22)

4.1.2. Fiyat-İyileşme Komponenti

Fiyat- iyileşme komponenti, ele alınan yıllar arasında faaliyet karında meydana gelen artışı, girdilerin ve çıktıkların fiyatlarındaki değişimle ilişkilendirerek ölçer. Eğer bir işletme başarılı bir şekilde farklılaştırma stratejisi uyguluyorsa kolaylıkla satış fiyatını artılabilecektir (Horngern ve diğ.1999:472). Başka bir ifade ile, faaliyet karındaki değişimin nedeni fiyat başarısından kaynaklanıyorsa farklılaştırma stratejisinin başarılı bir şekilde uygulandığını gösterecektir.

4.1.3. Verimlilik Komponenti

Verimlilik komponenti, ele alınan yıllar arasındaki maliyetlerde meydana gelen değişimi verimlilik faktörü ile ilişkilendirerek açıklamayı amaçlar. Bunun için, sonraki yıl kullanılan girdi miktarındaki değişimi verimlilik açısından değerlendirebilmek için bir önceki yıl girdi- çıkıtı ilişkisine dayalı olarak sonraki yıl olması gereken girdi düzeyi belirlenir. Olması gereken girdi düzeyi ile gerçekleşen girdi düzeyindeki fark verimlilikten kaynaklanmaktadır.

4.2. Sayısal Örnek

Horngern ve diğ (1999:470-477) ve Sopariwala (2003:25-42) yararlanılarak aşağıdaki örnek geliştirilmiştir.

Tablo 1: İŞMAK A.Ş., 2015-2016 Yılları Faaliyet Verileri

	2015	2016	Fark
Ürün " A" İçin Birim Satış Fiyatı	350 TL	380 TL	(30) TL
Üretilen ve Satılan "A" Ürün Miktarı	20.000 Ad	22.000 Ad	(2.000)
Kullanılan Direk Hammadde (kg)	140.000 kg	170.000Kg	30.000
Direk Hammadde Kilogram Maliyeti	7 TL	9TL	2TL
Üretim Kapasitesi ("A"nın birimi olarak)	25.000 Ad.	25.000 Ad.	5.000
Toplam Dönüştürme Maliyeti	1.025.000 TL	1.050.000 TL	230.000TL
Kapasite Birimi Başına Dönüştürme	41TL	42 TL	1 TL
Satış ve Dağıtım Kapasitesi (müşteri adedi)	80 Ad.	75 Ad.	(5)
Satış ve Dağıtım Maliyetleri	1.000.000 TL	975.000 TL	(25.000)
Müşteri Başına Satış ve Dağıtım maliyeti	12.500 TL	13.000 TL	500 TL
Müşteri Sayısı	60	65	5

İŞMAK A.Ş. iş makineleri için yedek parça üreten bir şirkettir.

- Her bir birim üretilen A ürünü 7 kg demir sac gerektirmektedir.
- Dönüştürme maliyetleri; direk hammadde dışında kalan diğer üretim giderlerinden oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetleri her bir yıl için üretilebilecek A miktarına göre tanımlanan üretim kapasitesine bağlıdır. Böyle maliyetler, üretilen A miktarının birimine göre değişmezler. Çünkü direk işçilik giderleri küçüktür (ve kapasiteye bağlıdır). İŞMAK A.Ş. bu maliyetleri içermektedir ve bu maliyetler ayrı bir maliyet katagorisi yerine dönüştürme maliyetlerinin bir parçası olarak ele alınmıştır. Dönüştürme maliyetlerini azaltmak için, işletme; bazı üretim ekipmanlarını satarak ve işçi sayısını azaltarak kapasiteyi azaltmalıdır.

3. İŞMAK A.Ş.'nin pazarlama maliyetleri, müşteriye satılan makine parçası satış maliyetleridir. Buna bağlı olarak satış ve dağıtım maliyetleri her bir yıl, müşteri-servis fonksiyonunun desteklemek amacıyla tasarlandığı müşteri sayısına bağlıdır. Bunlar, her yıl satılan gerçek müşteri sayısına göre farklılaşmazlar. Başka bir ifade ile, örneğin satış- servis fonksiyonu 100 müşteri için tasarlanmışsa, gerçek müşteri sayısının 90'dan 95'e çıkması bu maliyetleri artırmaz. İŞMAK A.Ş. müşteri 2015 yılında 60 müşteriye 2016 yılında 65 müşteriye satış yapmıştır. İŞMAK A.Ş., satış ve müşteri servis elemanlarını işten çıkartarak bu maliyetleri azaltabilir.

4- Yatırımlar ve varlık yapısı 2015 ve 2016 yılları arasında maddi olarak aynıdır.

Bu verilerden yararlanarak, her iki yıl işletmenin karlılığı ve karlılıktaki değişim aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 2: Faaliyet Karındaki Değişim Belirlenmesi

	2015	2016	Fark
Satışlar	7.000.000 TL	8.360.000 TL	(1.360.000) TL
Eksi: Maliyetler			
Hammadde Maliyeti	980.000 TL	1.530.000 TL	550.000 TL
Dönüştürme Maliyeti	1025.000 TL	1.050.000 TL	25.000 TL
Satış ve Dağıtım Maliyetleri	1.000.000 TL	975.000 TL	(25.000) TL
Toplam Maliyetler	3.005.000 TL	3.555.000 TL	755.000 TL
Faaliyet Karı	3.995.000 TL	4.805.000 TL	(810.000 TL)
() = Olumlu Varyans			

Bizim buradaki amacımız; "810.00 TL faaliyet kar artışı, stratejik amaçlar açısından nasıl değerlendirilmelidir?", bunun belirlenmesidir.

4.2.1. Faaliyet Karındaki Artışın Varyans Analizleri İle Analizi

Faaliyet karında, 2015 ve 2016 yılları arasında elde edilen 810.000 TL'lik artışın nedenleri; fiyatta sağlanan artıştan, maliyet azalışından yada satış miktarının artmasından kaynaklanmış olabilir. Bu nedenle, bu artışın nedenlerinin, bu faktörler içinde aranması gereklidir. Bu amaçla Horngern ve diğ. (1999)'nin geliştirdiği üç komponente göre analiz gerçekleştirilmiştir.

4.2.1.1. Büyüme Komponentinin Analizi

Faaliyet karındaki değişimin 2015 ve 2016 yılı arasında satış başarısına bağlı olarak sağlanan birimsel artışla ilgilidir. Bu; daha fazla birim satmanın neden olduğu gelirden daha fazla birim satmanın neden olduğu maliyetin çıkartılması ile bulunabilir.

$$\text{A) Büyüme Komponentinin Gelir Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2015 \text{ Yılı Birim} \\ \text{Satış Fiyatı} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} 2015 \\ \text{Satış} \\ \text{Miktarı} \end{array} - \begin{array}{c} 2016 \text{ Satış} \\ \text{Miktarı} \end{array} \right] \text{Varyans}$$

A'nın Birimi	350 TL	20.000br	22.000br	(700.000) TL
--------------	--------	----------	----------	--------------

Şekil 2. Büyüme Komponentinin Gelir Etkisi

Burada (şekil 2), 700.000 TL olumlu bir varyanstır. Çünkü satış miktarı artmış ve buna bağlı olarak faaliyet karında iyileşme sağlanmıştır. 2016 yılında 22.000 birim üretilmiş ve 2015 yılına göre 2.000 birimlik iyileşme sağlanmıştır. Burada dikkat edilecek unsur, 2015 yılı fiyatı

üzerinden bu artışın etkisinin ele alındığıdır. Çünkü amaç, fiyat artışından bağımsız olarak sadece miktar artışının yani “büyümenin” etkisinin ölçülmesidir.

$$\text{B) Hammadde Maliyetlerinin Büyüme Komponentine Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2015 \text{ Yılı} \\ \text{kammadde} \\ \text{Kg. maliyeti} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} \text{Ayarlanmış} \\ \text{Birim}^* \end{array} - \begin{array}{c} 2015 \text{ yılında} \\ \text{kullanılan} \\ \text{Hammadde} \\ \text{kg} \end{array} \right] \text{Varyans}$$

Hammadde Maliyetleri	7 TL	154.0000 kg	140.0000 kg	98.000TL
----------------------	------	-------------	-------------	----------

*t yılı çıktısını üretmek için t-1 yılda kullanılmış olan gerçek girdi birimleri veya kapasite, t-1 yılında mevcut olan girdi çıktı ilişkisini kullandığı varsayılmaktadır (7kg*22.000 ad)

Şekil 3. Hammadde Maliyetlerinin Büyüme Komponentine Etkisi

Yukarıda şekil 2’de, 2.000 birim fazla satış yapıldığını belirlemiştik. Elbette bu fazla satılan kısmında bir maliyeti olacaktır. Burada (şekil 3) fazla satılan kısmın maliyeti belirlenmeye çalışılmıştır. 2015 yılı hammadde kg fiyatı 7 TL ile 2016 yılında 2000 birim fazla üretimin neden olduğu maliyet artışı; “2015 yılı girdi çıktı ilişkisi” ile (7 kg*20.000-7kg*22.000=14.000kg) 14.000 kg fazla hammadde kullanılması ile ilgilidir. Bunun maliyeti ise; 7 TL*14.000kg=98.000TL’dir. Bu olumsuz bir varyanstır.

$$\text{C) Büyüme Komponentinin Sabit maliyet Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2015 \text{ Yılı} \\ \text{Kapasite /br} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} \text{Ayarlanmış} \\ \text{Birim} \end{array} - \begin{array}{c} 2016 \\ \text{Kullanılmış} \\ \text{Kapasitei} \end{array} \right] \text{Varyans}$$

Dönüştürme Maliyetleri	41 TL	25.000 br.	25.000 br.	-----
Satış ve Dağıtım Maliyetleri	12.500 TL	65Ad.	65Ad.	-----
TOPLAM				----

Şekil 4. Sabit Maliyetlerin Büyüme Komponentine Etkisi

Kapasite maliyetlerinin sabit maliyet etkisi açısından (Şekil 4), Horngern ve diğerlerine göre, verilen herhangi bir kapasite düzeyinde dönüştürme maliyetleri sabittir. Bu, kısa vadeli bir bakış açısidir. Soppariwala (2003)’ya göre Horngern ve diğ. bu nedenle kısıt temelli muhasebeyi esas almaktadırlar.

İŞMAK A.Ş., 25.000 birim üretim kapasitesinde 1.025.000 TL dönüştürme maliyetini, 2015 yılında yapmıştır. 2016 yılında bir önceki yıla göre 2.000 birim fazla üretmesine rağmen 2015 yılı girdi-çıktı ilişkisi ile mevcut kapasite yeterlidir, işletmenin herhangi bir kapasite artışına gitmesine gerek yoktur. Bu nedenle burada herhangi bir maliyet etkisi olmamıştır.

Satış ve dağıtım giderleri, verilen herhangi bir kapasite düzeyinde sabit giderlerdir. 2015 yılı kapasitesi 80 adet müşteridir, gerçekleşen ise 60 adettir. İşletme bunu 2016 yılında 65’e artırmışsada bile 2015 yılı kapasitesi bu artışı karşılamak için yeterlidir zaten.

Sonuç olarak Büyüme Komponenti’nin faaliyet karına etkisi:

Tablo 3. Büyüme Komponenti Toplam Maliyet Etkisi

Direk Hammadde Giderleri	(154.000kg-140.000kg)*7 TL	98.000 TL
Dönüştürme Maliyeti	(25.000 br-25.000br)*41 TL	-----
Satış ve Dağıtım Giderleri	(65 ad.-65 ad.)*12.500 TL	-----
Büyüme Komponenti Maliyet Etkisi		98.000 TL

Tablo 4. Büyüme Komponentine Bağlı Faaliyet Karında Artış

Büyüme Komponentinin Gelir Etkisi	(700.000)TL Olumlu
Büyüme Komponentinin Maliyet Etkisi	98.000 TL Olumsuz
Büyüme Komponentine Bağlı Faaliyet Karı Artışı	(602.000) TL Net

4.2.1.2. Fiyat İyileşme Komponentinin Analizi

2015 yılı ve 2016 yılı arasında girdi ve çıktılarının fiyatlarının değişmesinin sonucu olarak faaliyet karının nasıl etkilendiğinin belirlemekle ilgilidir. Çıktı fiyatı işletmenin ürünü satış fiyatıdır ve işletmenin fiyatlama gücü ile ilgilidir. Girdi fiyatlarında da artış yada azalış meydana gelmiş olabilir. Bununda değerlendirilmesi gerekir. Girdi fiyatları ise, yine işletmenin sağlayacağı indirim ve iskontolarlada etkilenebilir. Ancak, eğer işletme, farklılaştırma stratejisi uygulayan bir işletme ise faaliyet karının büyük oranda fiyat artış komponentine bağlı olarak oluşması beklenir. Çünkü farklılaştırma stratejisinin özünde müşteriye uygun fiyatlı ürün sunmak yerine eşsiz ürün ve tecrübe sunmak vardır. Maliyet azaltımı asıl amaç değildir. Bu nedenle satış fiyatındaki artışın, girdi fiyatlarındaki artıştan daha hızlı olması beklenir. Eğer tersine, işletme “maliyet liderliği” üzerine odaklanıyorsa, bu komponentte girdi fiyatlarında azalmadan dolayı bir iyileşme beklenir. Fiyat İyileşme Komponenti, 2016 yılında 22.000 birim A üretmek için maliyetlerde ve 22.000 birim satış sonucu gelirlerde meydana gelen fiyat artışına bağlı değişmeyi ölçer. Bunun için 2015 yılı fiyatlarına göre, 2016 yılı fiyatlarındaki değişme belirlenir.

$$D) \text{ Fiyat İyileşme Komponenti Gelir Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2016 \text{ Yılı} \\ \text{Satış} \\ \text{Miktarı} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} 2016 \text{ Birim} \\ \text{Satış Fiyatı} \end{array} - \begin{array}{c} 2015 \text{ Birim} \\ \text{Satış Fiyatı} \end{array} \right] \text{ Varyans}$$

A'nın birimi	22.000br.	380 TL	350 TL	(660.000)TL
--------------	-----------	--------	--------	-------------

Şekil 5: Fiyat İyileşme Komponenti Gelir Etkisi

Fiyat iyileşmesinin gelir etkisi, 2015 yılına göre 2016 yılında fiyat değişmesinin belirlenmesi (380 TL-350 TL) ve bu artıştan 2016 yılı toplam satış miktarına bağlı olarak oluşturduğu toplam gelir artışı, $22.000 \text{ br} * 30 \text{ TL} = 660.000 \text{ TL}$ olarak ifade edilebilir (Şekil 5). Burada dikkat edilmesi gereken, sadece 2015-2016 fiyat farkının dikkate alındığıdır. Miktar farkı büyüme komponenti içinde daha önce ele alınmıştı.

$$E) \text{ Fiyat İyileşme Komponentinin Hammadde Maliyet Etkisi} = \left[\begin{array}{c} \text{Ayarlanmış} \\ \text{Birim*} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} 2016 \\ \text{Hammadde} \\ \text{Maliyeti(kg)} \end{array} - \begin{array}{c} 2015 \\ \text{Hammadde} \\ \text{Maliyeti} \\ \text{(kg)} \end{array} \right] \text{ Varyans}$$

Hammadde Maliyeti	154.000 kg	9 TL	7 TL	308.000TL
-------------------	------------	------	------	-----------

Şekil 6. Fiyat İyileşme Komponenti Hammadde Maliyet Etkisi

$$\text{F) Fiyat İyileşme Komponenti Sabit Maliyet Etkisi} = \left[\text{Ayarlanmış Birim*} \right] \left[\text{2016 Kapasite Bir. Mal.} - \text{2015 Kapasite Bir. Mal} \right] \text{Varyans}$$

Dönüştürme Maliyetleri	25.000 br.	42 TL	41TL	25.000TL
Satış ve Dağıtım Maliyetleri	80 Ad.	13.000 TL	12.500 TL	40.000 TL
TOPLAM				65.000 TL

Şekil 7. Fiyat İyileşme Komponenti Sabit Maliyet Etkisi

Daha önce belirlediğimiz gibi, 2016 yılında, 2015 yılı girdi çıktı ilişkisine göre kullanılması gereken hammadde miktarı (7kg/br* 22.000br) 154.000 kg. idi. Burada hammadde fiyatlarındaki (9 TL/br - 7 TL/br) 2 TL'lik artış 308.000 TL hammadde maliyetlerinde artışa neden olmaktadır (Şekil 6). Bu olumsuz bir varyanstır. Burada dikkat edilmesi ve karıştırılmaması gereken nokta şudur. 2016 yılı kullanılan hammadde 170.000 kg'dır ancak burada "2015 yılı girdi çıktı ilişkisi"ne göre kullanılması gereken hammadde miktarı 154.000 Kg dır. Aradaki fark verimlilik komponenti içinde değerlendirilecektir. Başka bir ifade ile olması gerekenle gerçekleşen karşılaştırılacak ve verimlilik açısından ele alınacaktır.

Kapasite birim maliyetinde, dönüştürme maliyetleri için 1 TL'lik artış, toplam 25.000 TL' lik artış oluşturmuştur (şekil 7). Aynı şekilde, satış ve dağıtım maliyetlerinde de 500 TL'lik bir artış vardır ve bu toplam 80 adet müşteri kapasitesi açısından 40.000 TL'lik bir artışa neden olmuştur. Her iki varyans ta olumsuzdur.

Tablo 5: Fiyat İyileşme Komponenti Toplam Maliyet Etkisi

Direk Hammadde Maliyetleri	(9 TL-7 TL) *154.000 kg	308.000 TL
Dönüştürme Maliyetleri	(42TL-41TL)*25.000 br.	25.000 TL
Satış ve Dağıtım Giderleri	(13.000 TL-12.500 TL)*80 ad.	40.000 TL
Büyüme Komponenti Toplam Maliyet Etkisi		373.000 TL

Tablo 6: Fiyat İyileşme Komponentine Bağlı Faaliyet Karında Artış

Fiyat İyileşme Komponenti Gelir Etkisi	(660.000) TL Olumlu
Fiyat İyileşme Komponenti Maliyet Etkisi	373.000 TL Olumsuz
Fiyat İyileşme Komponentine Bağlı Faaliyet Karı Artışı	(287.000) TL Net

Burada fiyat iyileştirme komponenti, İŞMAK A.Ş.'nin A ürününün girdi fiyatlarında meydana gelen artışı müşteriye yansıtılabildiğini göstermektedir.

4.2.1.3. Verimlilik Komponentinin Analizi

2015 yılı girdi çıktı ilişkisinin 2016 yılında nasıl değiştiğini analiz etmeye yöneliktir. Örneğin 2015 yılında girdi olarak 140.000 Kg hammadde kullanılmış 20.000 adet üretilmiştir.(140.000/20.000= 7kg) Birim başına 7 kg hammadde kullanılmıştır. 2015 yılında mevcut girdi çıktı ilişkisi 2016 yılında nasıl devam etmiştir? Verimlilik, artmış mıdır azalmış mıdır? Verimlilik komponenti, bunların analizi ile ilgilidir. Kısaca, verimlilik

komponenti, verimliliğe bağlı maliyet farklılaşmasını değerlendirmeye yöneliktir. Eğer işletme “maliyet liderliği” üzerine odaklanan bir işletme ise burada pozitif gelişme beklenir ve faaliyet karının buradan pay alması beklenir.

Faaliyet karının verimlilik komponenti, 2016 yılının girdi fiyatlarını kullanarak , daha az girdi kullanarak, daha iyi girdi karması ve ve 2016 yılında üretim yapmak için daha az kapasite kullanarak maliyetlerin nasıl azaldığını ölçmeyi amaçlar. Burada 2015 yılında kullanılmış olan kapasiteye bağlı girdi çıktı ilişkisinin 2016 yılındada kullanılmış olabileceği varsayımı ile öncelikle olması gereken daha sonrada gerçekleşen rakamlar dikkate alınarak işlem yapılır.

$$\text{G) Verimlilik Komponentinin Hammadde Maliyet Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2016 \text{ Yılı} \\ \text{Hammadde} \\ \text{Kg. Maliyeti.} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} 2016 \text{ Yılında} \\ \text{kullanılan Kg.} \\ \text{---} \\ \text{Ayarlanmış} \\ \text{Birim*} \end{array} \right] \text{Varyans}$$

Dönüştürme Maliyeti	9 TL	170.000 kg.	154.000 kg.	144.000 TL
---------------------	------	-------------	-------------	------------

Şekil 8. Verimlilik Komponenti Hammadde Maliyet Etkisi

2015 yılı verilerine göre 2016 yılında kullanılması gereken kapasite 154.000 birimdir. [7kg (2015 için kullanılan birim hammadde; 140.000kg /20.000 birim= 7 kg/br) *22.000 br.(2016 yılı üretim mik)=154.000br]. 2016 yılı hammadde fiyatı ile çarpılarak (9 TL) 144.000 TL olarak, hammadde verimsiz kullanımına bağlı, maliyet artışı tespit edilmiştir (Şekil 8).

$$\text{H) Kullanılabilir kapasitenin sabit maliyet Etkisi} = \left[\begin{array}{c} 2016 \text{ Yılı} \\ \text{Kapasite} \\ \text{Birim} \end{array} \right] \left[\begin{array}{c} 2016 \\ \text{Kapasite} \\ \text{---} \\ \text{Ayarlanmış} \\ \text{Birim} \end{array} \right] \text{Varyans}$$

Dönüştürme Maliyetleri	42 TL	25.000 br.	25.000 br.	-----
Satış ve Dağıtım Maliyetleri	13.000 TL	75 Ad.	80 Ad.	(65.000) TL
TOPLAM				(65.000) TL

Şekil 9. Kullanılabilir Kapasitenin Sabit Maliyet Etkisi

Dönüştürme maliyetleri için, 2016 yılında 2015 yılı üretim kapasitesine göre bir artış olmadığından dolayı dönüştürme faaliyetlerinin maliyet etkisi olmamıştır (Şekil 9). Ancak 2016 yılında satış kapasitesi 80 adetten 75 adede düşürülerek 65.000 TL maliyet azaltımı sağlanmış başaka bir ifade ile atıl kapasite azaltıldığından dolayı bu olumlu olarak yansımıştır.

Tablo 7. Verimlilik Komponentinin Faaliyet Karına Etkisi

Direk Hammadde Maliyetleri	(170.000kg -154.000kg)*9 TL	144.000 TL Olumsuz
Dönüştürme maliyeti	(25.000br-25.000br)*42 TL	----
Satış ve dağıtım Giderleri	(75 Ad-80 Ad)*13.000 TL	(65.000 TL) Olumlu
Verimlilik Komponentinin Faaliyet Karına Etkisi		79.0000 TL Net

Tablo 8: Varyansların Özeti

	Büyüme	Fiyat-İyileşme	Verimlilik	TOPLAM
Satışlar	(700.000) TL	(660.000) TL		(1.360.000) TL
Hammadde Maliyetleri	98.000 TL	308.000 TL	144.000 TL	550.000 TL
Üretim Kapasitesi	----	25.000 TL		25.000 TL
Satış Ve dağıtım Maliyetleri	----	40.000 TL	(65.000) TL	(25.000) TL
TOPLAM	(602.000) TL	(287.000) TL	79.000 TL	(810.000) TL
()= Olumlu Varyans				

4.2.2. Varyansların Yorumlanması

Varyansların işletme stratejisi ile ilişkilendirilerek değerlendirilmesi bize işletmenin stratejik amacı doğrultusunda ilerleyip ilerlemediğini değerlendirme imkanı sağlayacaktır. Eğer işletme sırf “odaklanma” stratejisini uyguluyorsa, başka bir ifade ile maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejilerinden bağımsız olarak sadece odaklanma stratejisini seçmişse, büyüme komponentinde sağlanan 602.000 TL lik faaliyet karı odaklanma stratejisi ile ilişkilendirilebilir. Kısacası, 602.000 TL lik artış odaklanma stratejisinin bir sonucu denilebilir. Ancak pazarda meydana gelen doğal büyüme'nin gelir artışı etkisi üzerindeki etkisinde ele alınması ve bunun net bir strateji değerlendirilmesi için elimine edilmesi gerekir.

Eğer işletme sırf, maliyet liderliği stratejisini benimseyen bir işletme ise, fiyat iyileşme komponentinin maliyet kısımlarındaki gelişmenin değerlendirilmesi gerekir. Ancak bunun yanında verimlilik komponentinde maliyet liderliği stratejisi ekseninde değerlendirilmesi gerekir. Verimlilik komponentindeki 79.000 TL'lik olumsuz varyans maliyet liderliğinin başarılı uygulanamadığına yönelik bir işaret sayılabilir. Ancak bu tek başına yeterli değildir, fiyat iyileşme komponentinin maliyet kısımlarındaki gelişmenin değerlendirilmesi gerekir. Bu işletme için bu kısımlarda (hammadde maliyetleri, kapasite ve satış dağıtım giderleri) artış gözlenmekte olduğundan ve verimlilik açısından olumsuz varyans olduğundan, bu işletmenin maliyet liderliği peşinde koşan bir işletme olduğunu söyleyemeyiz.

Eğer işletme, sırf farklılaştırma stratejisi uygulayan bir işletme ise, beklenti; işletmenin maliyetlerden bağımsız olarak fiyatlama gücüne bağlı olarak fiyat iyileşme komponentinden kar sağlamış olmasıdır. Bu işletmenin fiyat iyileşme komponentinden 287.000 TL lik kar sağladığı gözlemlenmektedir (olumlu varyans). Büyüme komponentindeki artışın farklılaşma stratejisinin bir sonucu olduğu şeklinde bir yorumda yapılabilir.

Eğer işletme odaklanma stratejisini, maliyet liderliği yada farklılaştırma yoluyla gerçekleştiriyorsa o zaman büyüme komponentindeki artışla beraber fiyat iyileşme komponentinin; satışlar, maliyetler ve verimlilik komponentinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Örneğin farklılaştırma stratejisi eksenli odaklanma uygulanıyorsa, beklenti büyüme komponentinden ve fiyat iyileşme komponentinin satışlar kısmından kar artışı sağlanmasıdır. Eğer odaklanma, maliyet liderliği eksenli ise, o zaman büyüme komponenti ile birlikte fiyat iyileşme komponentinin maliyetler kısmı ve verimlilik komponentinden kar artışı sağlanması beklenir.

Bu işletme için genel bir değerlendirme yaparsak, varyanslar işletmenin farklılaştırma stratejisini başarılı bir şekilde uyguladığını göstermektedir. Bununla birlikte odaklanma stratejisinde farklılaşma stratejisi temelli olarak uygulanıyor olabilir.

4. SONUÇ

İşletmenin seçtiği stratejinin başarısını faaliyet karı üzerinden varyans analizleri yolu ile analiz edilmesi, seçilen temel stratejinin başarısının değerlendirilmesinde oldukça faydalı olmaktadır. Kısıt temelli muhasebe yaklaşımından hareketle, kısa dönemde sabit maliyetlerin ve özellikle kapasite maliyetlerinin değişmediği ve işletmenin daha çok maliyetlerinin hammadde ve satış ve dağıtım giderlerinden ağırlıklı olarak oluştuğu “kısa vadeli bakış açısı” dikkate alınarak konu ele alınmıştır. Varyans analizlerinin işletme karının analizinde uygulanması, işletmenin bu günkü durumunu ortaya koyarken, stratejik amaçlara ulaşabilmesi için gelecekte hangi faktörleri iyileştirmeye çalışması gerektiği yönünde fikir vermektedir. Çalışmanın bundan sonraki aşamasında, kapasite maliyetlerinin uzun dönemde değişebileceği dikkate alınarak, analiz faaliyet tabanlı maliyetleme eksenli ele alınacaktır.

KAYNAKÇA

Albright, T., Lam M., (2006) “ Managerial Accounting and Continious Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework” Journal of Managerial issues, Vol.18, No.2 pp.157-174

Averkamp ,H. 2011. “What is Variance analysis?”, <http://blog.accountingcoach.com/variance-analysis-standard-cost/> (Erişim, 15 Ağustos 2011)

Banker, R.D. ve Johnston H.H. (2002). "Strategic Management Accounting and Control," Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, ed. A. Wagenhofer, Schaeffer-Poeschel Publisher, Stuttgart, 2002.

Cheong, F. C., Implementation of Strategic Management Accounting, http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/PBE_Paper_II_Strategic_Management_Accounting.pdf (Erişim:15.08.2011)

Cole, Gerald A., (2003), Strategic Management, Cengage Learning EMEA, 2003

Corbett, T.(200), “Thoughtput Accounting and Activity-Based Costing:The Driving Factors Behind Each Methodology”, Journal of Cost Management (January/February):37-45

Couglan, P., Darlington, J., (1993), “As fast as the slowest operation: The theory of Constraints”, Financial Management, Jun,1993;71, 6, pp14-17

Demirel Utku, B., Ersoy, A., (2011), “Kısıtlar teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim/Maliyet Muhasebesi Yöntemleri İle Karşılaştırılması”, Journal of Yaşar University, 3(11), s.1627-1661

Dess, Gregory- Davis Peter S.,(1984), “Generic Strategies as Determinants of Strategic Group Membership and Organizational Performance” The Academy of Management Journal, Vol.27, No.3, pp.467-488

Goldratt, E.M, Fox, J.,(1984), The Goal: An Ongoing Improvement Process, Gower, Aldershot

Hornigern, C.T. Foster, G, Datar, S. M. (1999), Cost Accounting: A Managerial Emphasis Prentice Hall; 10th edition,

Kaplan, R.S. (1990), “Contribution Margin Analysis and the Activity Based Approach” Journal of Management Accounting Research,2, pp2-15

Kaygusuz, Sait (2011), “Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim,2011

Kota, Suresh, Vadlamani, Bhatt, Nair Anil(1997), “Generic Strategy Research: Application of Liisrel and Smallest Space Analysis, Kitap Bölümü, Chapter 2, (Michel Ghertman, Jacques Obadia, Jean-Luc Arregle, Statistical models for strategic management), Springer, 1997

- Kota, Suresh, Vadlamani, Bhatt L., (1995) "Assessing Generic Strategies: An Empirical Investigation of Two Competing Typologies in Discrete Manufacturing Industries", *Strategic Management Journal*, Vol.16, No.1 pp.75-83
- Lockamy III, Archie,(2003) A Constraint-Based Framework for Strategic Cost Management, *Industrial Management+Data System*, 103, (/);ABI/INFORM Global, pp:591-599
- Mac-Arthur, John B., (1996) "From Activity-based Costing to Throughput Accounting", *Management Accounting(USA)* 77.10, pp.30-
- Mudde, P.A.- Sopariwala P.R. (2011) "Relative Strategic Variance Analysis:The Case of American Airlines", *Cost Management(May/June)* 25(3), pp:25-40
- Mudde, P.A.- Sopariwala P.R. (2008), "Examining Southwest Airlines " Strategic execution: A strategic variance Analysis", *Management Accounting Quarterly*, 9(4) pp:20-32
- Murray, Alan I.(1988), "A Contingency View of Porter's "Generic Strategies"", *Academy of Management, Review*, Vol.13, No:3, pp.390-400
- Porter, Michael(1980) *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York Free Press
- Porter Micheal, (1985) *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York: Free press.
- Rahman, Shams-ur (1998), "Theory of Constraints A review of the philosophy and its applications", *International Journal of Operations&Production Management*. Vol.18,Iss.4; pp.336-348
- Roslender, Robin (1995) "Accounting for Startegic Positioning: Responding To the Crisis in Management Accounting", *British Journal of Management*, Vol.6,pp45-57
- Shank, John.K., (1990) "Contribution Margin Analysis and Strategic Cost Management", *Journal of Management Accounting Research*, 2, pp.15-21
- Shank, John.K.- Govinderajan Vijay. (1993) *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*", Free Press
- Shim, J. K.- Siegel, J.G.,(2005) *The Vest Pocket CFO*, John Wiley & Sons; 2 edition (April 22, 2005)
- Sopariwala, Parvez (2003), "Strategic Analysis of Operating Income: An Extension to Horngren, Foster and Datar," *Journal of Accounting Education*, Vol. 21, 2003, pp. 25-42.