

YALIN DÜŞÜNCE İLKELERİNE DAYALI MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE MODEL ÖNERİSİ

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK
(Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi)

Beykent Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Öğretim Üyesi

0. Giriş

Ekonomik çevrede ve aynı paralelde endüstriyel çevredeki değişimler, gelişmiş üretim sistemleri için tanımlanan amaçların, değişimine öncülük etmiştir. Yalın üretimin ortaya çıkması ve yayılması ile birlikte de, “*rekabet çevresinin yavaş yavaş, kütleli üreticiler arasındaki rekabetten, yalın üreticiler arasındaki rekabete doğru değişim gösterdiği*” vurgulanır. (COOPER ve SHAGMULDER, 1997:21)

Üretim alanında 1950’lilerden itibaren Japonya’da uygulamaya geçen, buna karşın diğer ülke ve endüstrilere yayılması yavaş gerçekleşen “yalın üretim” modelinin, işletmelerin diğer işlevsel alanlarında da uygulanması düşüncesi “yalın işletme” anlayışına kaynaklık etmiştir. Son yıllarda bu anlayışı savunan yazarlarca, yaklaşımın bir düşünce modeli olarak benimsendiği de görülmektedir.

Öte yandan karar süreçlerinde temel oluşturacak kalitede ve hızda bilgiye ulaşma çabası, bilgi sistemlerinin önemini daha da artırırken, gelişen yönetim bilgi sistemleri çerçevesinde muhasebe bilgi sisteminin rolü de önemli ölçüde artmıştır.

Bir işletmenin yapısal unsurları ve iş süreçleri, o işletme başarısı için anahtar etkenlerin başında gelir. Dolayısıyla bu etkenler, işletmenin yönetim muhasebesi sisteminin de odak noktasıdır. (ANSARI, S., BELL, J. vd., 1997:3)

Ancak; yönetim muhasebesi sisteminin başarısı için, bu alanda gelişen yeni teknik ve yaklaşımların benimsenmesi yanında, sistemin organizasyon yapısı ve işleyişinin, bu hızlı değişim ortamına uygun hale getirilmesi de önem kazanmaktadır. Diğer bir ifadeyle; yeni teknikler ve yaklaşımların uygulanması yanında asıl önemli olan, yönetim muhasebesi sisteminin çıktısı olan karar süreçlerinde kullanılabilir bilgilerin, *istenilen özelliklerde, tam zamanında ve düşük maliyetli olarak sağlanmasıdır*. Bu temel hedefin sürdürülebilirliği ise, aynı zamanda sistemin, *dinamik-esnek* bir yapıda tasarımı ve geliştirilmesine bağlı hale gelmiştir.

Bu doğrultuda, muhasebe bilgi sisteminin yalın düşünce ilkelerine göre yapılandırılması, bu çalışmanın önermeleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle de; öncelikle işletmelerin muhasebe bilgi sistemleri, yalın üretim modelinden “yalın düşünce” anlayışına uzanan değişim çerçevesinde incelenmiştir.

1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde işletme organizasyonları ve yönetim süreçlerinde yaşanan değişimler, muhasebe kavramında da değişim ve gelişen anlayışlara liderlik etmiş, bunun sonucunda da muhasebenin sistem olarak tanımlanması ve işleyişi ile ilgili karmaşık yapı güçlenmiştir.

Her şeyden önce; işletme yönetiminde önemli bir araç konumuna sahip bulunan *muhasabe*, işletmeler için salt finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan öte, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için geçerli bilgileri sağlama işlevini üstlenmiştir.

Muhasebenin temel fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralanır:

- İş olgularının derlenmesi ve kayıtlanması,
- Kayıtların, ilgili iş olguları itibarıyla yönetim için kullanışlı olabilecek şekilde sınıflandırılması,
- Sistemce taşınan bilgilerin karar vericiler için özetlenmesi ve raporlanması.

Bu kapsamda, bir işletmenin muhasabe sistemi, *muhasabe bilgilerinin geliştirilmesi ve bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi amaçlarına yönelik olarak, işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan oluşur.* (MEIGS, Robert F. vd. 1996: 296-297)

Sistem olarak muhasabe, “*kurum, işletme ya da tüm hesapsal kişilerde, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, sonucun çıkartılması, maloluşun belirtilmesi, işletmenin ölçülmesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümü*” (YAZICI, M., 1990; 5.) şeklinde tanımlanır.

Amerikan Muhasebeciler Derneği'nin (AAA) bir komitesi tarafından yayınlanan ve dördüncü muhasabe teorisi çalışması olan “Bir Temel Muhasebe Teorisi Bildirisi”nde muhasabe; “*bilgileri kullananlar tarafından bilinçli değerlendirmeler yapmaya ve karar vermeye izin vermek için ekonomik bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi süreci*” olarak tanımlanmıştır. (AKDOĞAN, N. ve AYDIN, H.; 1987:158) Böylelikle muhasabenin, özde bir bilgi sistemi olduğu kabul edilmektedir.

Hızla artan global rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmış, yönetim karar süreçlerinde temel dayanak muhasabe sisteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Bu değişim gereksinmesi, MBS'nin yönetim açısından önemini daha da artırmıştır. Esas olan MBS'nin yönetim açısından yeterliliğidir, yönetimin tatmin düzeyidir. Bu temel noktanın, salt günümüzde değil birçok işletme açısından geçmişte de büyük öneme sahip olduğu söylenebilir.

Günümüz işletmeleri açısından, muhasabe bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin niteliği kadar, tam zamanında fiili ve öngörü bilgileri sunması, gerek çevre gerekse de işletmede yaşanan değişimlere hızla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip bulunması önem kazanmış bulunmaktadır. Bu önemin kabulü halinde ise, MBS'nin sürekli iyileştirmeye açık, sistem tasarımı üzerinde düşünme gereği ortaya çıkmaktadır.

2. Yalın Düşünce Yaklaşımı ve Belli Bir Alana Uyarlanması

WOMACK ve arkadaşları 1990 yılında, *gerçekten yalın olan fabrikanın iki anahtar örgütsel özelliği bulunduğunu* belirtmişlerdir. Bu özellikler; “*hat üzerindeki mamule gerçekten değer ekleyen çalışanlara azami sayıda görev ve sorumluluk aktarılması ve arızaları saptayacak her sorununun bir kez keşfedildikten sonra çabucak nihai sebebine kadar bir izleyecek dinamik bir sisteme sahip olması*” şeklinde vurgulanmıştır (WOMACK vd., 1990:101)

Yalın üretim ortamının, “*gerçekten değer ekleyen faaliyetlere odaklanılması*” ve “*dinamik bir sistem tasarımı ve sürdürülebilirliği*” olarak ortaya konan bu temel özelliklerinin, işletmenin tüm faaliyet alanlarında benimsenmesi ve uygulanmaya çalışılması da daha geniş anlamda “yalın düşünce” anlayışını ortaya koymaktadır.

Yalın düşünce, “*değerin tanımlanması, değer yaratan adımların en iyi ve doğru biçimde sıralanması, bu adımların gerektiği anda aksamaya uğramadan atılması ve giderek daha yüksek*

etkenlikle gerçekleştirilmesinin yollarını gösteren” düşünce biçimi olarak ifade edilir. Bu çerçevede, “hiçbir değer yaratmadan kaynakları tüketen faaliyetleri gösteren” israfın (muda) panzehiri olduğu vurgulanır. (WOMACK vd., 1998: 11)

İsraf, kalite, tasarım, satın alma, iş bölümü, üretim donanımı, ekipman seçimi, bakım, muhasebe, üretim hattının geliştirilmesi, malzeme kullanımı, malzeme kontrolü, üretim alanı kontrolü ve daha da çoğaltılabilecek bir çok yönde olumsuz işletme performansını olumsuz etkiler.

Yalın düşüncenin dayandığı temel ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: (WOMACK vd., 1998:5)

- ◆ Belirli bir ürün için **değeri** kesin ve açık bir şekilde tanımlamak,
- ◆ Her ürünün **değer akımını** saptamak,
- ◆ Değerin kesintisiz **akışını** sağlamak,
- ◆ Müşterinin değeri üreticiden **çekmesini** sağlamak
- ◆ **Mükemmellik** peşinde koşmak.

Bu ilkeler çerçevesinde yalın işletmenin amaçları da aşağıdaki gibi sıralanır: (WOMACK vd., 1998:374)

- Değer akımı üzerinde yer alan her firmanın, değer yaratılmasında kendi rolünü öne çıkaracak farklı tanımlar yapma eğilimini önleyerek, değeri müşteri açısından doğru tanımlamak;
- Bir ürünü, kavramdan piyasaya, sipariştten teslimata ve hammaddeden müşteriye ulaştırın ve kullanım süresi boyunca devam edecek olan faaliyetleri tanımlamak;
- Değer yaratmayan faaliyetleri kaldırıp, değer yaratan faaliyetlerin müşteri tarafından çekildikçe sürekli akmalarını sağlamak;
- Sonuçları analiz edip değerlendirme sürecini yeniden başlatmak;
- Bu çevrimi ürün ya da ürün grubunun ömrü boyunca, “yönetim”in bir parçası, aslında temel faaliyeti olarak devam ettirmek.

Özde yalın olmak, gerçekten gereksinmemiz olmayan, süreçlere değer katmayan faaliyetlerden kurtulmak olarak değerlendirildiğinde; bu üretimle ilgili gereksiz faaliyetler olabileceği gibi, organizasyon yapısında ve yönetim süreçlerinde gereksinmemiz olmayan faaliyetler ve bunların maliyetlerinden kurtulmak anlamına da gelmektedir. (ATSAN, N. 1998: 229)

Yukarıda özetlenen yalın işletme amaçları, işletmenin işlevsel bölümleri itibariyle uyarlandığında, her bir işlev düzeyinde yalın düşünceye dayalı süreçlerin özellikleri ortaya çıkar. Bu yönde örnek bir uyarılama aşağıda sunulmuştur (ŞAKRAK, M., 2002:20)

- **İşletme içi** değer akımı üzerinde yer alan her **bölümün**, değer yaratılmasında kendi rolünü öne çıkaracak farklı tanımlar yapma eğilimini önleyerek, değeri **çıktıların sunulduğu bölüm** açısından doğru tanımlamak;
- **Bölüm çıktısını**, kavramdan uygulama alanına, talepten sunum aşamasına ve girdilerden **ilgili bölüme** ulaştırın ve kullanım süresi boyunca devam edecek olan faaliyetleri tanımlamak;
- Değer yaratmayan faaliyetleri kaldırıp, değer yaratan faaliyetlerin **ilgili bölüm** tarafından çekildikçe sürekli akmalarını sağlamak;
- Sonuçları analiz edip değerlendirme sürecini yeniden başlatmak;

- Bu çevrimi çıktı ya da çıktı grubunun ömrü boyunca, “yönetim”in bir parçası, aslında temel faaliyeti olarak devam ettirmek.

Yukarıda özetlenen yalın işletme amaçlarının uyarlanmasına yönelik örnek model, izlenen bölümde “Muhasebe Bilgi Sistemi” alanına uyarlanmak suretiyle yalın model önerisi geliştirilmesine çalışılmıştır.

Günümüz iş dünyası da, işletmelerin *rekabette avantajlı ve yalın olmaları* için, standart muhasebe raporlarından daha fazlasına gereksinme duymaktadır. (PERRY, J. T. ve SCHNEIDER, 1995.) Bu gereksinmeyi karşılayacak muhasebe teknik ve yaklaşımlarının geliştirilmesi kadar, muhasebe sisteminin tasarımı ve süreçlerinin işleyişinde yalın düşünce ilkelerinden yararlanılması, sistemin dinamik bir yapıda sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır.

20. Muhasebe Bilgi Sisteminde (MBS) Değerin Kesin ve Açık Tanımlanması

Bir işletme yönünden yalın düşüncenin, “*değerin, belli müşterilerle oluşturulan diyalog sonucunda, belli fiyatlarla sunulan, belli yetkinliklere sahip olan belli ürünler cinsinden tam ve doğru olarak tanımlanmasına yönelik bilinçli bir çabayla başlamak zorunda*” olduğu vurgulanır. Bunu gerçekleştirmenin yolu da, “*mevcut varlıklar ile teknolojileri görmezlikten gelmek ve firmaları güçlü, ürün odaklı ekiplere dayalı ürün grupları temelinde yeniden düşünmektir*” şeklinde ifade edilir. (WOMACK vd., 1998:16)

MBS yönünden değer tanımının anlamlı olması içinse, sistemin çıktılarını kullananların gereksinmelerinin, belli bir zamanda belli bir maliyetten karşılanan çıktı cinsinden ifade edilmesi gerekir.

MBS yönünden değer tanımının anlamlı olmasını, bilgi talep eden kişilerin konumu belirlemektedir. Bu ilke çerçevesinde, MBS’nde bilgi çıktısı, önce iki ana grupta toplanabilir.

- Genel amaçlı (ortak, yatırımcı, kamu kurumu, kredi kurumu, alıcı, satıcı vb.) kullanıcılara sunulacak bilgiler
- İşletme içinde yer alanlara -yöneticilere sunulacak bilgiler.

Yönetim gereksinmelerini karşılayabilecek MBS tasarımında üç önemli nokta aşağıdaki gibi vurgulanmaktadır: (SHANK, J. K. - GOVINDARAJAN, V., 1993:6-7)

1. Muhasebe kendi başına kapalı bir sistem olmayıp, işletmenin başarıya ulaşmasında yardımcı işlevine sahiptir. Bu nedenle iyi ya da kötü muhasebe uygulamasından söz edilemez. *Muhasebe teknikleri ve sistemleri, işletme başarısına etkileri ışığında yargılanır ya da değerlendirilirler.*
2. Spesifik muhasebe teknikleri ya da sistemleri, oynadıkları rol kapsamında dikkate alınmak zorundadır. Bazı nedenlerle, kullanışlı olmayabilen muhasebe bilgileri, diğer durumlar için çok kullanışlı olabilir. Bu nedenle *günümüz muhasebe birikimi, muhasebenin yönetimde oynayabileceği rolün artırılması ile uğraşmalıdır.*
3. Bir işletme için topyekün muhasebe sisteminin geliştirilmesinde, farklı unsurlar arasındaki karşılıklı oluşum kritiktir. *Anahtar soru, “genel sistem ile beklentilerin uygunluğu yeterli midir?”.*

MBS doğrudan yönetim karar süreçlerine odaklanır. Bu bağlamda muhasebe sisteminin çıktıları, işlevsel faaliyet düzeyinden stratejik düzeye, yönetim kararlarını kolaylaştırma, yönetime yardımcı olma özelliğine sahip olmalıdır. Bu özelliğin yanında; muhasebe bilgileri, yöneticilerin istedikleri zamanda ve sürekli olarak sağlanabilmelidir.

İşletme dışında olanlar yönünden analiz yapılacak olursa; talep edenlere sunulacak bilgiler, sunan işletme açısından finansal muhasebe ve kısmen de maliyet muhasebesi işlevidir. Buna karşın; bu işletmeden bilgi sağlayan üçüncü kişilerden, kurumsal nitelikte olanlar için, bilgi sağlanan işletmenin muhasebe sistemi, bu kurumların kararlarına kaynak olma, yani yönetim aracı olma işlevine sahiptir.

İşletme dışından bilgi talep eden ve bireysel nitelikte bulunan kişiler yönünden de o işletmenin MBS'nin, kendi karar süreçleri için en önemli bilgi kaynağı olduğu açıktır. Şüphesiz, işletme dışında yer alan ve MBS çıktılarının genel kullanıcıları konumundaki kişiler yönünden de, bu bilgilerin doğru ve güvenilirliği kadar, zamanında ulaşılması, büyük öneme sahiptir.

Sistemin en uygun-düşük maliyetli çıktı sağlaması ilk anda, bilgi kullanıcıları yönünden değil de işletme yönünden önemli görülebilir. Diğer bir ifadeyle, bilgi kullanıcılarının bekledikleri bilgi karşılığında bir bedel ödemedikleri dikkate alınarak, "sistemin düşük maliyetli" olmasının yalın düşüncenin "değerin nihai kullanıcı tarafından tanımlanır" ilkesiyle çeliştiği düşünülebilir. Fakat konunun bu yönü kapsamlı irdelendiğinde, sistemin maliyet etkinliğine sahip olmasının, özellikle işletme içi kullanıcılar-yöneticiler yönünden olmak üzere çok önemli olduğu sonucuna varılacaktır. Çünkü işletme faaliyetlerinin her aşamasında sağlanacak maliyet etkinliğinin, kaynak yönetiminde verimliliğe ve işletmenin toplam net değer artışına katkı sağlayacağı tartışmasızdır.

Yalın düşüncenin birinci ilkesi çerçevesinde yukarıda sunulan değerlendirme, yönetim süreci ile muhasebe sistemi arasında bilgi akışı üzerine kurulmuş bulunan kuvvetli bağa dayanmaktadır.

MBS'nden sağlanacak DEĞER, karar süreçlerinde kullanılabilir-geçerli ve tam zamanında, en uygun - düşük maliyet düzeylerinde sunulabilen "BİLGİ"dir.

21. MBS'de Değer Akımının Tanımlanması

Yalın düşünce yaklaşımının bir sonraki aşaması, her ürün için "değer akımının bütünüyle tanımlanması" şeklinde belirtilmektedir. Bu aşama ile ilgili en önemli özellik ise, "hemen her zaman inanılmaz boyutlarda israfın varlığını ortaya çıkarması" olarak vurgulanır. (WOMACK vd., 1998:17)

Değer akımı, belli bir ürünün işletmedeki üç kritik yönetim işlevinden geçirilmesi için gerekli olan tüm belli adımları gösterir:

- Kavramsal boyutla başlayıp, ayrıntılı tasarım ve mühendislik çalışmalarından üretimin başlamasına kadarki süreci içeren "*problem çözme işlevi*",
- Siparişlerin alınmasından başlayıp ayrıntılı çizelgeleme çalışmalarıyla teslimatın yapılmasını içeren "*bilişim yönetimi işlevi*"
- Hammaddeden müşteriye ulaşan nihai ürüne dönüşümü içeren "*fiziksel dönüşüm-şekillendirme işlevi*"

Burada önemle önerilen, ***ürünlerin değer akımını ayrı ayrı, bütünsel bir yaklaşım çerçevesinde ayrı ayrı yönetme becerisinin kazanılmasıdır.***

Değer akımı analizleri, özel olarak, hemen her zaman bu akım boyunca üç tip hareketin ortaya çıktığını gösterir:

- a) Pek çok aşamanın yarattığı değer kuşkuyla yol açmayacak kadar belirgindir
- b) Diğer pek çok aşama değer yaratmadığı halde, mevcut teknolojiler ve üretim varlıkları nedeniyle kaçınılmazdır
- c) Geri kalan pek çok ek aşama ise hiç değer yaratmaz ve hemen kaldırılabilir.

Bu ilke çerçevesinde, MBS çıktılarının sunumunda değer akımını ayrı ayrı ve bütünsel bir yaklaşım içinde yönetme becerisi için, bilgi türleri itibariyle farklı değer akımlarının açık olarak tanımlanması gerekmektedir.

MBS çıktılarının değer akımı aşamaları da aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- Kavramsal boyutla başlayıp, ayrıntılı tasarım ve bilgi teknolojisinin uyarlanması çalışmalarından muhasebe süreçlerinin başlamasına kadarki aşamaları içeren “*problem çözme işlevi*”,
- Kullanıcıların talep ettiği bilgi türleri ve kapsamlarının belirlenmesinden başlayıp ayrıntılı çizelgeleme-program çalışmalarıyla bilgi sunumunu içeren “*bilişim yönetimi işlevi*”
- Ekonomik olaylar ve ilgili belgelerinden, kullanıcılara ulaşan kullanılabilir-geçerli bilgiye dönüşümü içeren “*fiziksel dönüşüm-şekillendirme (kayıt, sınıflandırma, özetleme, raporlama) işlevi*”

Bu ilke çerçevesinde, MBS bilgilerinin sunumunda değer akımını ayrı ayrı ve bütünsel bir yaklaşım içinde yönetme becerisi için, bilgi türleri itibariyle farklı değer akımlarının açık olarak tanımlanması gerekmektedir.

MBS'nin sunduğu bilgilerin çeşitli yönlerden ayrımlanması olanaklıdır. Örneğin; muhasebe bilgi türleri

- *Belirli bir zaman kesitine ilişkin bilgiler,*
- *Belirli bir döneme (zaman aralığına) ilişkin bilgiler, ve*
- *Muhasebe sisteminden elde edilebilir diğer bilgiler*

başlıkları altında incelenebilmektedir. (ERDAMAR, C., 1982:1)

Belirlenen bilgi türü grupları itibariyle ve bütünsel bir yaklaşım çerçevesinde saptanacak değer akımı aşamalarında, MBS yönünden önem taşıyan hususlar aşağıda incelenmiştir.

- a) Kavramsal boyutla başlayıp, ayrıntılı tasarım ve bilgi teknolojisinin uyarlanması çalışmalarından muhasebe süreçlerinin başlamasına kadarki aşamada; muhasebe sisteminin kurulabilmesi için her şeyden önce sistem yapısını etkileyen çeşitli unsurlara yönelik sistem analizi gereklidir.

Bu nedenle işletme bilgi sistemlerinin her düzeyinde gerek işlevsel gerek bilgi teknolojisi yönlerinden inceleme ve analizler önem taşır. (MEIGS, R.F. vd. 1996: 297)

- b) Kullanıcıların talep ettiği bilgi türleri ve kapsamlarının belirlenmesinden başlayıp ayrıntılı çizelgeleme-program çalışmalarıyla bilgi sunumunu içeren aşamada; belge düzeni, hesap çerçevesi ve kayıt sistemi ile raporlama sistemi tasarlanır.
- c) Ekonomik olaylar ve ilgili belgelerinden, kullanıcılara ulaşan kullanılabilir-geçerli bilgiye dönüşümü içeren aşama ise, muhasebe süreçlerinin fiilen gerçekleşme aşamasıdır. Kayıt, sınıflandırma, özetleme, raporlama, süreçlerinin akışında, iş bölümü, görev tanımları ve eğitim önemli rol oynar.

Yukarıda özetle irdelenmeye çalışılan değer akımı adımlarında, MBS'nin sunacağı bilgilerin, tanımlanan özelliklerde üretilmesini sağlayacak yönde faaliyetlere odaklanılması gerekmektedir. Böylelikle **yalın MBS**, “*ilgili tüm kesimlerin, değer akımına bir kanal yaratmak ve her türlü israfı ayıklayarak elemek amacıyla bir araya geldikleri dinamik bir süreç olarak*” görülmelidir.

Bu bağlamda asıl önemli olan nokta MBS yönünden de “*değer akımının bütünü*”

görebilen tüm ilgili tarafların gönüllü ortaklığı” olarak değerlendirilmektedir.

22. MBS’nde Değerin Kesintisiz Akışını Sağlamak

“Değer tam olarak tanımlandıncaya, belli bir ürün için değer akımını saptayan ve akım üzerinde israfa yol açan aşamaları kaldıran yalın işletmede, yalın düşüncenin bir sonraki aşamasının başlatılabileceği” vurgulanmaktadır. Bu aşama ise; “geride kalan, değer yaratan aşamaların akış halinde olmasının sağlanmasıdır.” Bu ilke doğrultusunda, bir işi yapmak için gerekli tüm adımları sıralayarak, bunları, yığılmalar, beklemler, gereksiz hareketler, kesintiler olmaksızın düzgün ve sürekli bir akışa dönüştürmek için nelerin yapılması gerektiği konusunda düşünölmeye başlandığında, pek çok şeyin değışmesi gerektiği görölmektedir. (WOMACK vd. 1998: 19-20)

MBS değer akışında çok fonksiyonlu ekiplere dayalı süreç tanımları, salt muhasebe bölüm çalışanlarıyla sınırlı tutulmamalıdır. Bu bağlamda vurgulanması gereken en önemli nokta ise, MBS süreçlerinin, işletmenin işlevsel süreçlerinden soyutlanarak tanımlanamayacağıdır. Diğer bir ifadeyle; MBS’de değer akımının sürekli ve zamanında sağlanması, sistemin diğer işlevsel (satınalma, üretim, satış...) süreçler ile bütünleşik yapısı dikkate alınarak, çok işlevli ekiplerin geliştirilmesine bağlı hale gelmiştir.

Bu noktada, işletmelerin bilgi sistemlerine teknolojik gelişmelerin sağladığı katkının vurgulanması gerekmektedir.

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin bilgi sistemlerine yaptığı katkılar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilmektedir: (USLU, S., 1998: 273-274)

- Otomatik veri yakalama,
- Veriye anında ulaşma ve işleme,
- Bölgesel serbesti,
- Çok yönlü analiz ve raporlama,
- Ek veri tipleri için yeterli kapasite,
- İşletme dışı veri tabanlarına ulaşma.

Yukarıda sıralanan çarpıcı katkılar, MBS’nin süreç aşamasını, diğer bir ifadeyle değer-bilgi akışını önemli ölçüde etkilemiştir.

Bilgi teknolojisindeki hızlı gelişim, -özetle- günümüzde farklı nitelikteki bilgilerin oluştukları ilk noktada elde edilmesi ve tek bir veri tabanında saklanarak, gerektiğinde farklı amaçlara uygun şekillerde raporlanmasını olanaklı kılmaktadır. (ARIKBOĞA, D. ve KAYA, İ., 2000:148)

23. Bilgi Kullanıcılarının Değeri MBS’nden Çekmesini Sağlamak

“Tam Zamanında” üretim sisteminin temeli, geleneksel “itme” yaklaşımı yerine, “çekme” yaklaşımına dayanır. Burada itme ya da çekme eyleminin nesnesi *taleptir*. Geleneksel üretim sistemlerinde, öngörölen satış ve üretim düzeylerine göre *talebin itilmesine* dayalı ve stoka dönük üretim, ağırlıklı bir yaklaşım iken; TZÜ felsefesinde *fiili talep*, üretimi çeker. Bu sistemde, üretimin bir sonraki aşamasından, üretim için gereksinmeyi belirten bir işaret gelene kadar, önceki aşamalarda üretime geçilmez. Üretimde kullanılacak gerekli parça ve maddeler *tam zamanında* üretim yerlerine varır. (SHIM, J. K. ve SIEGEL, J. G., 1992:104-105)

Müşterinin değeri üreticiden **çekmesini** sağlamak, yalın düşünce ilkeleri arasında da yer alır. Ancak, pratikte bu ilkenin uygulanabilmesinin güç olduğu açıktır.

Çekme düşüncesindeki mantığı anlamının en iyi yolunun, “*işe müşterinin belli bir ürün için yaptığı taleple başlamak ve ürünün müşteriye ulaşmasına kadar geçen tüm aşamaları geriye doğru incelemek*” (WOMACK vd., 1998: 87) olduğu belirtilir. Diğer bir ifadeyle, “çekme” yaklaşımı, istekte bulunulmayan her hangi bir şeyin üretilmemesidir.

Bu ilke çerçevesinde, MBS’nde kullanıcıların değeri çekmesini sağlamak, bu ilkenin işletme değer-ürün akışında uygulanmasından daha kolay olduğu açıktır. MBS, bu ilke dışında diğer yalın ilkelere uygun bulunmakla birlikte, **istenmeyen bilgilerin** daha hızlı akmasını sağlıyorsa, sonuçta sadece israf yaratmış olacaktır. Çünkü “*yanlış değer-in-ürünün, doğru biçimde üretilmesi de israftır.*”

Bu ilke doğrultusunda MBS’nde, gerek işletme içi gerekse de işletme dışı bilgilendirme ve denetleme yönlerinden büyük öneme sahip bulunan *tek düze bilgilerin*, türleri, amaç ve kapsamaları ile sunuş esasları ve zamanlama yönünden tanımları yapılmalı, bunun dışında *diğer bilgiler*, ancak istendiği zamanda ve içerikte hazırlanmalı ve istekte bulunanlara hızlı olarak sunulmalıdır.

24. Mükemmellik Peşinde Koşmak

“*Yalın bir sistemde herkes her şeyi bütünüyle görebildikleri için, değer yaratmanın daha iyi yollarını bulmak kolaylaşmaktadır. Ayrıca sistem, iyileştirmeleri gerçekleştiren çalışanlara anında ve çoğunlukla olumlu geri bildirimler sağladığından, bu özellik, yalın iş ortamlarını hızlandırıcı en temel unsurlarından birini oluşturmaktadır.*” (WOMACK vd. 1998: 87)

Özde sürekli iyileştirmeye dayalı bu ilke, Toplam Kalite Yönetimi (TKY) yaklaşımının da, temel ilkelerinden biridir.

Mükemmelin peşinde koşma çabaları;

- Süreç bazında iyileştirme ya da
- Başlangıçtan bitişe kadar bütün firmaları içeren değer akımının tümüne yönelik iyileştirme

yollarından biri seçilerek gerçekleştirilebilmektedir. (WOMACK vd., 1998: 120-124)

İlke MBS yönünden ele alınacak olursa; sistemin organizasyonun büyüme ve değişimine uyum sağlayacak gelişme göstermesi için sürekli çaba harcanması temel gerekliliktir.

Bu aynı zamanda, muhasebe bilgisi kullanıcılarının değişen bilgi gereksinmelerini karşılayacak dinamik bir yapıya sahip olma anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, MBS yönünden mükemmellik arayış, karar vericilerin bilgi gereksinmelerini karşılamada, beklentilere uygun düzeyi yakalama uğraşısıdır.

Muhasebe bilgilerinin iyi anlaşılabilmesi için;

- Raporlarda açıklanan ekonomik faaliyetlerin doğası,
- Muhasebe sürecini biçimlendiren temel kabuller ve ölçümleme teknikleri,
- Alınacak kararlar ile bilgilerin nasıl ilişkilendirileceği

konuları iyi anlaşılmalıdır.

Muhasebe bilgisinin karar verici yönünden kullanılabilirliğini artırmak, bu amaçla da sade, anlaşılabilir olması ve katı teknik yapıdan kaçınılarak sunulabilmesi yönündeki uğraş önemli bulunmaktadır.

Bu çabalar; özellikle işletme içinde karar süreçlerinde yer alan tüm ilgililer yönünden, muhasebe bilgisinin anlaşılma düzeyini ve muhasebe bilgilerinin etkin kullanımına yönelik yeteneklerin geliştirilmesini amaçlamalıdır.

İşletmelerin muhasebe sistemleri, yönetim karar kademelerinde gereksinme duyulan kapsamda ve yeteri hızda geçerli bilgileri sağlamak zorundadır. Muhasebe bilgi sisteminin sunduğu bilgilerin aynı zamanda da doğru ve güvenilir olması, geleceğe yönelik öngörü ve analizlere doğrudan katkı sağlaması zorunludur.

Teknolojideki gelişmeler ve global rekabet ortamının etkileri, son yıllarda işletmelerin üretim teknikleri ve yönetim yaklaşımlarında önemli arayış ve hızlı değişimlere öncülük etmiştir.

Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak ta işletmelerin yönetim muhasebesi sistemlerinde, bu değişimlere uyum sağlamak üzere yeni yaklaşım ve sistemlere olan gereksinme de artmıştır. Bu gereksinmede en önemli gösterge, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, yeni çevrenin dinamikleriyle aynı hız ve esnekliğe sahip bulunmamasıdır.

Bu çerçevede; işletme çevresinde yaşanan değişime uyum sağlamaya yönelik geliştirilen çeşitli teknik ve yaklaşımların tasarımı ve uygulama süreçleri önem taşımaktadır.

MBS’nde sadece yeni gelişen teknik ve yaklaşımların irdelenmesi, uygulanabilirliklerinin analizi yeterli bulunmayıp, içinde bulunulan çevre ve her işletmenin kendi iç dinamikleri sürekli değerlendirilmek suretiyle, mevcut muhasebe sistemlerinin sürekli geliştirilmesine yönelik araştırma ve çalışmaların yoğunluk kazanması da büyük önem taşımaktadır.

25. Yalın Düşünceye Dayalı MBS Modeli

Yalın düşünce ilkelerinin MBS’ne uyarlanması ile ilgili olarak önceki bölümlerde yapılan değerlendirme sonuçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

1- MBS yönünden değer tanımının anlamlı olması için, sistemin çıktılarını kullananların gereksinmelerinin, belli bir zamanda belli bir maliyetten karşılanan çıktı cinsinden ifade edilmesi gerekir.

Gerek işletme içi, gerekse de işletme dışında yer alan kullanıcılar yönünden, MBS’nden sağlanacak DEĞER, karar süreçlerinde kullanılabilir-geçerli ve tam zamanında, en uygun - düşük maliyet düzeylerinde sunulabilen “BİLGİ”dir.

2- MBS bilgi türlerinin (gruplarının) her biri için “değer akımının bütünüyle tanımlanması”.

- Kavramsal boyutla başlayıp, ayrıntılı tasarım ve bilgi teknolojisinin uyarlanması çalışmalarından muhasebe süreçlerinin başlamasına kadarki aşamalar;
- Kullanıcıların talep ettiği bilgi türleri ve kapsamlarının belirlenmesinden başlayıp ayrıntılı çizelgeleme-program çalışmalarıyla bilgi sunumunu içeren aşamalar;
- Ekonomik olaylar ve ilgili belgelerinden, kullanıcılara ulaşan kullanılabilir-geçerli bilgiye dönüşümü içeren “fiziksel dönüşüm-şekillendirme (kayıt, sınıflandırma, özetleme, raporlama)” aşamaları.

Yalın MBS, “ilgili tüm kesimlerin, değer akımına bir kanal yaratmak ve her türlü israfı ayıklayarak elemek amacıyla bir araya geldikleri dinamik bir süreç olarak” görülmelidir.

- 3- MBS’nde değer yaratan aşamaların (kesintisiz) akış halinde olmasının sağlanması.

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerden yararlanmanın yanında; MBS’de değer akımının sürekli ve zamanında sağlanması, sistemin diğer işlevsel (satınalma, üretim, satış...) süreçler ile bütünleşik yapısı dikkate alınarak, çok işlevli ekiplerin geliştirilmesine bağlı hale gelmiştir.

- 4- Bilgi kullanıcılarının değeri MBS’nden çekmesini sağlamak.

MBS’nde, gerek işletme içi gerekse de işletme dışı bilgilenme ve denetleme yönlerinden büyük öneme sahip bulunan *tek düze bilgilerin*, türleri, amaç ve kapsamı ile sunuş esasları ve zamanlama yönünden tanımları yapılmalı, bunun dışında *diğer bilgiler*, ancak istendiği zamanda ve içerikte hazırlanmalı ve istekte bulunanlara hızlı olarak sunulmalıdır.

- 5- Mükemmellik peşinde koşmak.

MBS’nin, organizasyonun büyüme ve değişimine uyum sağlayacak gelişme göstermesi için sürekli çaba harcanması temel gerekliliktir. Bu aynı zamanda, muhasebe bilgisi kullanıcılarının değişen bilgi gereksinmelerini karşılayacak dinamik bir yapıya sahip olma anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, MBS yönünden mükemmelli arayış, karar vericilerin bilgi gereksinmelerini karşılamada, beklentilere uygun düzeyi yakalama uğraşısıdır.

3. Sonuç

Günümüz işletmelerinde, kalite, maliyet, işlevsellik ve dünya pazarlarında tam zamanında hazır bulunabilme konularında, en iyiye ulaşabilmek temel hedef haline gelmiştir.

Özellikle gelişmiş ülkelerde yaşanan değişime koşut işletme süreçleri ve yönetim yaklaşımlarının uyumlaştırılması çabalarıyla, yeni anlayış, teknik ve uygulamaların gelişmesine öncülük etmeye devam etmektedirler. Bu yaklaşımlar arasında “yalın düşünce” yaklaşımı da yer almaktadır.

Yalın üretim ortamının, “gerçekten değer ekleyen faaliyetlere odaklanılması” ve “dinamik bir sistem tasarımı ve sürdürülebilirliği” olarak ortaya konan bu temel özelliklerinin, işletmenin tüm faaliyet alanlarında benimsenmesi ve uygulanmaya çalışılması da daha geniş anlamda “yalın düşünce” anlayışını ortaya koymaktadır.

“Yalın Düşünce” yaklaşımının temel ilkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine uygulanması suretiyle bu çalışmada önerilen modelin, üst yönetimin etkinlik ve verimlilik odaklı beklentilerinin karşılanmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Muhasebe Bilgi Sistemine yönelik genel model uyarlamasıyla ilgili olarak bu bildiriye ortaya konan çalışma sonuçlarının tartışılmasının, her bir işletme özelinde etkin uygulama örneklerine katkı sağlayabileceği gibi, benzer alt sistemlerde uygulanabilirliğinin irdelenmesine de katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

4. Yararlanılan Kaynaklar

- AKDOĞAN, Nalan-AYDIN, Hamdi (1987); *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.Fakültesi Yayın No:44, Ankara.

- ANSARI, Shahid L. - BELL, Jan E. and the CAM-I Target Cost Core Group (1997); *Target Costing - The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin Professional Publishing, Chicago.
- ANSARI, Shaid - BELL, Jan vd. (1997); *Strategy and Management Accounting*, A Modular Series-Management Accounting, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- ANSARI, Shaid - BELL, Jan vd.(1997); *Management Accounting in the Age of Lean Production*, A Modular Series-Management Accounting, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- ARIKBOĞA, Dursun - KAYA, İdil (1998); “Ülkemizde Kurumsal Kaynak Planlaması-ERP Kullanımı ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler”, XIX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Antalya.
- ATSAN, Nuray (1998); “Yalın Yönetim Yaklaşımı ve Türkiye’deki Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma”, “2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., ss.228-245
- BERLINER, Callie - BRIMSON, James A. (1988); *Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press, Boston.
- BLOCHER, E. J.; CHEN K. H.; COKINS, G.; LIN, T.W. (2005); *Cost Management – A Strategic Emphasis*, Third Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York.
- COOPER, Robin-SLAGMULDER, Regine (1997); *Target Costing and Value Engineering*, The IMA Foundation for Applied Research, Inc., Productivity Press, New Jersey.
- ERDAMAR, Cengiz (1982); *Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları-Teori ve Uygulamalar* Eko-Bil Yayın No: 1, İstanbul.
- ERDOĞAN, Melih – ERDOĞAN, Nurten (1998); “Teknolojik Gelişmeler Karşısında Muhasebenin Geleceği”, “2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi, Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., Antalya.
- FOSTER, George – HORNGREN (1988); “*Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment*”, *Journal of Cost Management*, ss.4-14.
- PERRY, James T. – SCHNEIDER, Gary P. (1995); *Building Accounting Systems*, South-Western College Publishing, Cincinnati.
- ŞAKRAK, Münir (1997); *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, İstanbul.
- ŞAKRAK, Münir (2002). *Stratejik Maliyet Yönetimi – Bilgi Sistemi ve Yalın Düşünce*, Yayılım Yayıncılık, İstanbul.
- ŞAKRAK, Münir; (2001) “*Muhasebe Eğitiminde Amaç Tanımının Değişim Gereği: Fonksiyonel Yönetici ve Çalışanların Muhasebe Eğitimi*”, Türkiye XX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Antalya, Mayıs 2001.
- USLU, Selçuk (1998); “*Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”; 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi-Bildiri Kitabı, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., Yayın No:2, Antalya.
- USLU, Selçuk (2002); “*Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler*”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim, Bildiriler Kitabı.
- WOMACK, James P.-JONES, Daniel T. (1998); *Yalın Düşünce*, (Çev. ACAR, Nesime), Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- WOMACK, James P. - JONES, Daniel T. – ROSS, Daniel (1990); *Dünyayı Değiştiren Makine*, (Çev. Otomotiv Sanayii Derneği), Rawson Associates, New York

- YAZICI, Mehmet (1990); Muhasebe Tümlerleri ve Örgütlenmesi, M.Ü. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayın Nr.439/672, İstanbul.