

LOJİSTİĞİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Yaşanan küreselleşmeyle birlikte hemen her sektörde ve her alanda global bir rekabet oluşmaktadır. Bu kadar yoğun rekabetin olduğu bir ortamda ürün çeşitliliği anlamında müşteriler birçok farklı alternatifle karşılaşmakta, neredeyse her ürünü veya eş değerini her yerde, hemen hemen aynı fiyatlarda bulmaları mümkün hâle gelmektedir. Ancak müşteri için önemli olan; almak istediği ürünü en düşük fiyata, en yüksek kalitede, istediği zamanda, istediği yerde ve istediği miktarda alabilmektir. Piyasadaki artan rekabetten ötürü lojistiğin önemi günümüzde giderek artmaktadır. Firmalar artık üretimin kalitesinin yanı sıra lojistik standartlarına da büyük önem vermektedir. Lojistiğin Tanımı Lojistik, Latince kökenli bir kelime olup mantık anlamında ki “logic” kelimesi ile istatistik anlamındaki “statics” kelimelerinin bir araya gelmesi ile oluşmuştur. Ayrıca Lojistik, Yunancada da “Logistikos” olarak yer almakta olup “hesap kitap yapma bilimi” anlamına gelmektedir. İşletmelerde lojistik kavramını; planlama, uygulamaya koyma, verimliliği kontrol etme, etkili dağıtım sağlama ve ürünlerin, servislerin ve bunların tüketici gereksinimlerini karşılaması için üretim noktasından tüketim noktasına gitmesinde gerekli olan bilgilerden oluştuğu bir süreç şeklinde tanımlayabiliriz. Yapısal Olarak Lojistik Tipleri Yapısal olarak lojistik tipleri genel olarak üçe ayrılır: şirketin kendi lojistik departmanı, departmanlar arası ortak yürütülen lojistik hizmeti ve üçüncü parti lojistik hizmeti. Lojistiğin İş Hayatına Girişi Lojistiğin askeri alandan sivil hayata geçişi ise özellikle sanayi devriminden sonra üretimde meydana gelen patlamayla birlikte gerçekleşmiştir. Ham maddelerin sanayileşmiş ülkelere taşınması ve üretim sürecinden geçirildikten sonra tekrar tüketim noktalarına ulaştırılmaları birer lojistik aktivitesi olarak giderek önem kazanmaya başlamıştır. 1900’lerin başlarında tarım ürünlerinin uzak mesafelere taşınması ihtiyacının doğması ile lojistik bir bilim olarak kendinden söz ettirmeye başlamıştır. Nakliyat ve dağıtım gibi, küresel ekonomi şirketlerinin büyümelerinde temel teşkil eden faktörleri bünyesinde barındıran lojistik sektörü, 1960’dan önce bir disiplin ya da endüstri olarak kabul dahi edilmiyordu. Lojistik gerçek değerini ise ancak II. Dünya Savaşı’ndan sonra 1960’lı yıllarda bulmuştur. Lojistik gerçek anlamda II. Dünya Savaşı’ndan sonra 1960 yıllarında kullanılmaya başlansa da aslında 1900’lerin başında farkında olunmadan ihtiyaç gereği kullanılıyordu. 1960’lı yılların lojistik açısından önemi, lojistikle alakalı bazı terimlerin literatüre bu dönemlerde girip lojistiğin bir bilim hâline yine bu dönemde gelmesine dayanmaktadır. Lojistiğin 1960’lı yıllarda bilim olarak kabulünün ardından iş hayatında da artan lojistik talepleri karşılamak adına konusunda deneyimli lojistik uzmanlar yetiştirilmesi ve özellikle bir çalışma alanı olarak yer bulması 1990’lı yılların sonunda söz konusu olmuştur. Lojistiğin 2000’li yıllardaki tanımına gelişen teknoloji ile birlikte optimizasyon, simülasyon, web tabanlı iletişim gibi kavramların eklenmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu anlamda lojistik sadece taşımacılık, sadece depolama, sadece gümrükleme veya sadece kargo hizmeti değildir. Lojistik artık en az üç faaliyetin birleştirilerek tek elden yönetilebilmesini gerektiren bir süreç hâline dönüşmüştür. Rekabet üstünlüğünün temelinde de bu sürecin değer zinciri açısından en iyi şekilde yönetilmesi yer almaktadır. Lojistiğin Gelişimi Dünyada lojistiğin gelişime bakıldığında; 1940-1960 yılları arası lojistik aşamasının kurulması sürecinin söz konusu olduğu, 1960-1970 yılları arasında ise lojistik fonksiyonunun yerleştiğini ve önem kazandığını, 1970-1980 yılları arasında işletmeler açısından farklı önceliklerin ortaya çıktığını ve bu nedenle modellerin değişime uğradığını, 1980’lerden günümüze kadar olan süreçte ise gerek ekonomik gerekse de teknolojik olarak oldukça farklı bir çağın başladığını, her alanda inovatif yaklaşımların ortaya konulduğunu ve dolayısıyla lojistiğin de bu anlamda farklılaşmaya başladığını görüyoruz. 1980’lerden sonra devam eden bir başka lojistik gelişme ise organizasyonlar arası birleşmeler, alımlar, dengeli satın almalar gibi faaliyetlerdir. Bazı durumlarda şirketler lojistik fonksiyonların birleşmeleri, etkinlik ve azaltılan maliyetlerle dengelemek için konsolide edilmiştir. Birleşmeler şirketleri lojistikle ilgili madde, malzeme ve hizmetleri dış kaynaklardan almayı araştırmaya itmiştir. Lojistiğin yapısal gelişimini temelde üçe ayırmak mümkündür: Parçalanma (1960 – 1980) : Bu dönemde lojistiği oluşturan faaliyetler ayrı ayrı yapılmaktaydı. Bu faaliyetleri şöyle sıralayabiliriz: talep tahminleme, satın alma, ihtiyaç planlama, üretim planlama, süreç içi envanter, depolama, malzeme elleçleme, endüstriyel paketleme, bitmiş ürün envanteri, dağıtım planlama, sipariş işleme, taşıma, müşteri hizmetleri. Birleşme (1980 – 1990) : Bu dönemde lojistik faaliyetleri iki başlık altında toplanmıştır: malzeme yönetimi ve fiziksel dağıtım. Toplam Bütünleşme (1990 – 2000) : Bu dönem parçalanma ve birleşme dönemlerinde adı geçen faaliyetlerin bir çatı altında toplanmasından meydana gelmiş olup

stratejik planlama, bilgi teknolojileri, pazarlama ve satış faaliyetlerinin de eklenmesiyle 1990'lı yıllarda lojistik; 2000'li yıllarda ise tedarik zinciri yönetimi adı altında yer almıştır. Lojistik faaliyetlerin entegrasyonuna sebep olan etkenleri şu şekilde özetleyebiliriz: • Global ticarete meydana gelen gelişmeler • Gelişmiş müşteri hizmetlerine olan talep • Taşıma faaliyetlerinde özelleştirme ve serbestleştirme • Çevresel faktörler • Stok anlayışının değişmesi • Bilgi işlem ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler • E-ticaret Günümüzde Lojistik Gelişen teknoloji ile birlikte, lojistiğin 2000'li yıllardaki tanımına optimizasyon, simülasyon, web tabanlı iletişim gibi kavramların eklenmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu anlamda lojistik sadece taşımacılık, sadece depolama, sadece gümrükleme veya sadece kargo hizmeti değildir. Lojistik artık en az üç faaliyetin birleştirilerek tek elden yönetilebilmesini gerektiren bir süreç hâline dönüşmüştür. Rekabet üstünlüğünün temelinde de bu sürecin değer zinciri açısından en iyi şekilde yönetilmesi yer almaktadır.

LOJİSTİK İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Lojistiğin bilgi teknolojilerinin gelişmesine paralel 21. yüzyıla damgasını vurmasıyla birlikte faaliyet alanı ulaşım ve depolamanın dışında işletmelerin neredeyse bütün alanlarına genişlemiştir. Lojistiğin faaliyet alanı ve rolü de son yıllarda önemli bir biçimde değişmeye başlamıştır. Lojistik genel olarak pazarlama ve üretim gibi işletme fonksiyonları için destekleyici bir rol oynamıştır. Faaliyet alanı başlarda ulaşım ve depolamayla sınırlı iken daha sonra satın alma, dağıtım, stok yönetimi, sipariş yönetimi ve işleme, paketleme, parça ve hizmet desteği, üretim programlama, iadeler, talep tahmini, atıkların geri kazanılması ve imha edilmesi ve hatta müşteri hizmetlerini de içine alarak genişlemiştir. Tedarik zinciri ise ürün yaşam döngüsü boyunca ürün veya hizmetlere ilişkin ham maddelerin tedariki ile başlayıp zincirin son halkasında yer alan müşterinin eline ulaşana kadar geçen tüm süreçleri, operasyonları, bilgi akışını, fiziksel dağıtım ve satış sonrası desteği de içeren bir sistemdir. Kısaca tedarik zinciri, tedarik aşamasından nihai tüketiciye ulaşma kadar birbirini izleyen tüm halkaları kapsar. Şirketlerin içsel iş süreçleri açısından değerlendirdiğimizde ise tedarik zinciri; satış tahminleme, satış, sipariş işleme, üretim, stok ve malzeme yönetimi, dağıtım, satış esnasında ve satış sonrası müşteri hizmetleri gibi pek çok süreci içine almaktadır. Bütünleşik Lojistik Bütünleşik lojistik, işletmelerde geleneksel olarak ayrı ve dağınık bir biçimde yürütülen lojistik ve dağıtım faaliyetlerinin bütünleşik bir biçimde, tek bir performans sistemi olarak ele alınmasıdır. Bütünleşik lojistik; işletmenin bütün lojistik faaliyetlerinin toplam maliyeti en aza indirecek, eş güdümü arttıracak ve verimliliği en üst düzeye çıkaracak bütünsel bakış açısıyla yönetilmesini, tedarik zincirini oluşturan tüm halkaların tek bir süreç olarak görülmesini sağlayan bir yaklaşımdır. Tedarik Zinciri Tedarik; araştırıp bulma, sağlama, elde etme şeklinde tanımlanabilir. İşletme için gerekli kaynakların elde edilebilme olanaklarının araştırılması, bu kaynakları sağlayabilecek uygun tedarikçilerin belirlenmesi, bu tedarikçilerden kaynakların sağlanması şeklinde açıklanabilir. Genellikle tedarik zinciri, lojistik ile karıştırılmaktadır. Oysa lojistik, tedarik zinciri değildir; onun önemli ve büyük bir parçasıdır. Lojistik tedarik zinciri sürecinin, müşteri ihtiyaçlarının karşılanması için başlangıç noktasından tüketim noktasına kadar olan malların, hizmetlerin ve ilgili bilgilerin etkin ve verimli bir şekilde akışını ve depolanmasını planlayan, uygulayan ve kontrol eden kısımdır. Tedarik Zinciri; ham maddeleri nihai ürünlere dönüştürmek ve bunları nihai müşterilere ulaştırmak amacı ile, • Yan sanayiciler • Üreticiler • Taşımacılar • Dağıtımcılar • Perakende ve toptan satıcılardan oluşan sistemdir. İçsel tedarik zinciri işletmenin kendi içindeki faaliyetleri kapsarken dışsal tedarik zinciri, işletmenin dışındaki diğer partilerle faaliyetlerini kapsar. Tedarik zinciri yönetimi, zinciri kapsayan tüm işletmelerin performansını arttırmayı amaçlayan bilgi ve malzeme akışı planlamasını, tasarımını, kontrolünü içeren stratejik bir eylemdir. Tedarik zinciri yönetiminin amacı ürünleri doğru yer, zaman, fiyat, kalite ve zamanda karşı tarafa ulaştırmaktır. Bunları sağlarken TZY'nin iç süreçlerinde stratejik, taktiksel ve operasyonel seviyede kararlar alınması gerekmektedir. Stratejik kararlar, şirketin tedarik zincirinin kilit noktalarını belirleyecek kararlardır ve 3 ile 10 yıl arasındaki bir dönemi kapsar. Taktiksel kararlar, stratejik kararların uygulanmasını sağlayan ara kararlardır, üç ay ile 2 yıl arası bir dönemi kapsar. Operasyonel kararlar ise günlük işleyişi düzenleyen kararlardır, 2 aydan kısa sürelidir. İç Süreçler Bu iç süreçler ise satın alma, dağıtım, stok yönetimi, sipariş işleme, paketleme, parça ve hizmet desteği, üretim planlama, iadeler veya tersine lojistik, talep tahmini, müşteri hizmetleri, dış kaynak kullanımı veya 3. parti lojistikdir. Satın alma; bir hizmeti sunmak, bir talebi karşılamak, ürün üretmek veya bir işte kullanılmak üzere gerekli olan tüm girdi kaynaklarının nitel, nicel, zaman ve yer uygunluğu sağlanarak mümkün olan en uygun fiyata ve bir bedel karşılığı fatura edilerek dışarıdan karşılanması veya elde edilmesidir. Dağıtım; ürünlerin belirtilen zaman, miktar vb. koşullara uygun olarak belirtilen yerlere sevk ve teslim edilebilmesi, gönderilmesi için gerçekleştirilen işlemler bütünüdür. Stok yönetimi, gereksinimlerin karşılanması için elde bulundurulması gereken maddeler arasında denge kurmak amacıyla yapılan planlama, örgütlenme ve kontrol işlemleridir. Sipariş yönetimi; müşteri siparişlerinin izlenmesi, yönetimi ve satışı etkileyen etkenlerden oluşur. Sipariş işleme, günümüzde kullanılan bilgi teknolojilerinin yardımıyla müşteri gereksinimleri tam zamanında ve eksiksiz olarak işletmeler tarafından belirlenebilmektedir. Paketleme, ürünün kalitesinin fiziki açıdan olduğu kadar üretim ve tüketim koşullarının korunması açısından da paketleme konusunda dikkatli olmak gerekir. Parça ve hizmet desteği; satış sonrası hizmetler olup firmaların pazarlama ve satış faaliyetleri sonunda müşteri memnuniyetini arttırmak amacıyla sürdürdüğü bir faaliyet olarak

tanımlanabilir. Bu hizmetin yürütülmesindeki hız ve zamanlama yaşamsal öneme sahip olup bu konuda gösterilecek başarı büyük ölçüde lojistik sistemin iyi çalışmasına bağlıdır. Üretim planlama, gelecek belli bir dönem boyunca üretim düzeyinin belirlenmesi çabasıdır. İadeler ya da tersine lojistik; üretim sektöründe son müşteriden satıcıya veya hizmet sunucuya geri gelen malların hareketi, depolanması ve elleçlenmesi ile uğraşır. Talep tahmini, geçmiş verilere dayanarak belli bir dönem boyunca bir ürün taleplerinin nasıl bir seyir izleyeceğinin tahmin edilmesidir. Müşteri hizmetleri ise servis desteği, yerleşim, geri dönen malların değerlendirilmesi, mal kurtarma ve müşteri şikâyet ve taleplerinin değerlendirilmesi gibi lojistik iş akışında destek hizmetler arasında yer almaktadır. Dış kaynak kullanımı veya 3. parti lojistik, tedarik zinciri içindeki temel lojistik faaliyetlerinin konusunda uzman olan lojistik şirketlere yaptırılması anlamına gelmektedir. Günümüzde işletmelerin sınırların olmadığı, karmaşık ve rekabetçi ortamda varlıklarını sürdürebilmeleri tedarik zincirinin her halkasındaki tarafların yeteneklerini ve kapasitelerini etkin bir biçimde entegre edebilmelerine bağlıdır. Bütün tedarik zinciri paydaşları ve onların faaliyetleri en yüksek faydayı ve rekabetçi getiriye elde etmek üzere ortak hedef ve amaçlar doğrultusunda eş zamanlı planlanmalı, tasarlanmalı ve yönetilmelidir

İşletmelerin rekabette bir adım öne geçebilmelerinin önemli anahtarlarından birisi de etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilen lojistik faaliyetlerdir. Lojistik yönetiminde başarı sağlanabilmesi de birçok faktöre bağlıdır. Bunlar arasında işletmelerin müşterileri ve rakipleri en önemli aktörler olarak gösterilebilir. İşletmelerin lojistik faaliyetlerde başarı sağlayabilmesinin birinci adımı; müşterilerin gözünde işletmenin kendisini farklılaştırabilme yeteneği, ikincisi de, düşük maliyet ve yüksek kâr marjı prensibinin uygulanabilmesidir. Lojistik kavramının temelinde yatan felsefe; bütünleşik bir sistem yaklaşımı çerçevesinde ilk madde ve malzemelerin tedarik kaynağından alınıp mamul hâline getirilinceye kadar olan süreçlerde ve daha sonra nihai tüketicinin eline geçene kadar olan aşamalarda iyi bir planlama ve koordinasyon anlayışı ile bu faaliyetlerin yerine getirilmesidir. Rekabette başarıyı yakalayabilmek ve en önemlisi de bunu sürdürülebilmek için lojistik faaliyetlerdeki tüm süreçlerin çok iyi bir biçimde işleyebilmesi gerekir. Bu bölümde lojistik faaliyetler ve rekabet stratejisi, rekabet avantajı, lojistik faaliyetlerde daha doğru maliyet bilgilerine olan gereksinim, lojistiğin değişen çevresi, ürün, müşteri ve tedarik kanalı kârlılığı konuları ele alınmaya çalışılmıştır.

LOJİSTİK FAALİYETLER VE REKABET STRATEJİSİ

Rakiplere göre rekabette öne geçmenin önemli unsurlarından birisi de etkin olarak yürütülen lojistik faaliyetlerdir. Değişen müşteri tercihlerine karşı üretilen mamul veya hizmet ile cevap vermenin yanı sıra bu mamul veya hizmetlerin doğru zamanda, doğru müşteriye, doğru yerde ve doğru fiyatla ulaştırılması da en az mamul veya hizmet kadar önemlidir. Birçok özel durumda rakiplere göre avantaj sağlayabilecek iyi bir tedarik zinciri yönetimi diğer işletme politikalarından daha çok ön plana çıkabilmektedir. Bu özel durumlardan birisi de pazar ve çekirdek (esas) pazar düşünceleridir. Buradaki amaç, önemli müşterileri rakiplere kaptırmamak ve onları koruyarak devamlı izlemektir (Aşıcı & Tek, 1985; 288). İşletmelerin gerek rekabette etkili olabilmeleri ve gerekse rekabetçi avantaja sahip olabilmelerinin önemli koşullarından birisi de müşterilerin gözünde işletmenin kendisini nerede konumlandığı ve onlara nasıl farklı katma değerler katarak kendisini farklılaştırabildiğidir. Bir diğeri de maliyet minimizasyonu ve kar maksimizasyonu prensibi ile çalışabilmektir. Rekabet avantajında sürdürülebilirliğin korunabilmesi, bütün yöneticilerin konsantrasyonunu bu alana kaydırmasına ve pazar hareketlerine karşı anında cevap verebilecek stratejiler geliştirmesine bağlıdır. Modern tüketim anlayışında “İyi mamul veya hizmet kendisini sattırır.” yaklaşımı geçerliliğini yitirmeye başlamıştır. Modern ekonomi veya pazar ortamlarında mamul veya hizmetin iyi ve kaliteli olması sadece yeter koşul kanıt olmaktan uzaklaşmıştır. Gerek mamul veya hizmet satılmadan önce, gerek satış esnasında ve gerekse satış sonrası yapılan tüm faaliyetler oldukça önemli olmaya başlamıştır. Yapılan tüm bu faaliyetlerin başarıya ulaşmasında lojistik faaliyetler ise anahtar rol oynamaktadır. Rekabetçi avantajın sürdürülebilirliği birçok unsura bağlıdır. Bu bağlamda ya maliyet avantajı ya da değer yaratma avantajı ya da her ikisinin başarılı bir biçimde uygulanabildiği stratejiler rekabetçi avantajın sürdürülebilirliğine önemli katkılar sağlamaktadır. Verimlilik stratejileri işletmelere en düşük maliyetle mamul veya hizmet üretme imkânı sağlarken değer yaratma stratejileri işletmenin mamul veya hizmetlerinin rakiplerinkinden farklılaşmasına ve işletmenin mamul veya hizmetlerine artı bir değer katılmasına imkân sağlar.

LOJİSTİK FAALİYETLER VE REKABET AVANTAJI

Geçtiğimiz yıllarda yönetim anlayışının ve stratejisinin değişmesi, pazara dönük stratejilerin ve tüketicilerin artan bir şekilde daha da önem kazanmasına yol açmıştır. Yönetim anlayış ve strateji değişikliği, tüketicilerin işletmelerin sunmuş oldukları mamul veya hizmetlere olan bakış açılarını da değiştirmiştir. Bu bağlamda, değer zinciri anlayışına da daha geniş bir perspektiften bakma gereksinimi de giderek artmıştır. “Rekabetçi avantajın anlaşılabilmesi işletmeye bir bütün olarak bakmayı gerektirir.” İşletmelerde birbirinden farklı pek çok faaliyet yapılmaktadır. Bunlar genel olarak ar – ge, tasarım, üretim, pazarlama, teslim etme ve mamul veya hizmeti destekleyici diğer faaliyetler olarak sayılabilir. İşletmelerin bu faaliyetleri yerine getirirken rekabetçi avantaj elde edebilmeleri, rakiplere kıyasla düşük maliyet ve yüksek kâr marjı oranlarına sahip olmasıyla ilgilidir. Lojistik yönetimi ise, işletmelerin temel ve destekleyici faaliyetlerini yerine getirirken gerek değer avantajı gerekse maliyet / verimlilik avantajı yaratılmasında işletmelere destek veren bir faaliyettir. Aşağıdaki şekilde de görüldüğü üzere iyi planlanarak örgütlenmiş lojistik faaliyetleri sonucu hem değer avantajı hem de verimlilik avantajı yaratılabilmektedir. Yapılan bu faaliyetlerdeki temel hedef ise müşteriler için daha yüksek değer yaratabilmektedir. Lojistik kavramındaki ana düşünce, bütünleşik bir sistem

yaklaşımı çerçevesinde ilk madde ve malzemelerin tedarik kaynağından alınıp mamul hâline gelinceye kadarki süreçlerde ve daha sonra nihai tüketicinin eline geçene kadar olan aşamalarda yapılan faaliyetlerin iyi bir planlama ve koordinasyon anlayışı ile yerine getirilmesidir. Yukarıda açıklanan önemli noktaların yanı sıra rekabette başarılı olabilmek için üretilen mamul ve bu mamul veya hizmetin üretilebilmesi için gerekli olan süreçlerin çok iyi bir biçimde işleyebilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Christopher, 1998; 27): Rekabetçi Avantaj = Ürün Üstünlüğü x Süreç Üstünlüğü

LOJİSTİK YÖNETİMİ VE LOJİSTİĞİN DEĞİŞEN ÇEVRESİ

Lojistik faaliyetler kapsam olarak iki açıdan ele alınmaktadır: (1) malzeme yönetimi (2) fiziksel dağıtım. Malzeme yönetimi açısından lojistik; ilk madde ve malzemelerin, parçaların vb. tedarik kaynaklarından alınarak doğru zamanda işletmeye getirilmesi ve işletme içerisinde gerekli süreçlerden geçerek yarı mamul hâline gelme aşamalarındaki faaliyetlerin yönetilmesidir. Fiziksel dağıtım açısından ele alındığında ise, nihai ürünlerin tüketicilere ulaştırılması faaliyetleridir. Bu bağlamda “Lojistik Yönetimi” nin temel amacı her iki aşamanın iyi bir biçimde koordinasyonunu sağlamak ve bu aşamalarda işletme tarafından kullanılan unsurları maksimum maliyet etkinliği anlayışı çerçevesinde yönetmektir (Czinkota, vd., 2000; 540). Tedarik zinciri yönetiminin bir parçası olan lojistik yönetimi “Profesyonel Tedarik Zinciri Yönetimi Konseyi” tarafından şöyle tanımlanmıştır: “Tüketicilerin gereksinimlerini karşılamak amacıyla ilk madde ve malzemenin, süreç içerisindeki stokların, mamulün veya ilgili bilginin çıkış noktasından son tüketim noktasına kadar etkin ve verimli bir biçimde varabilmesi için planlama, uygulama ve kontrol süreçlerini içeren faaliyetler bütünüdür.” Diğer bir deyişle lojistik, mal veya hizmetlerin tedarik edilebilmesi için planlama, organizasyon, kontrol, ulaştırma ve yönetim faaliyetlerinin bütünüdür (Gümüş, 2012;23). Modern İşletmecilik uygulamalarındaki hızlı değişimler lojistik faaliyetlerini de yakından etkilemiş ve işletme yöneticilerinin bu alana daha özenli eğilmeleri gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeleri yakından etkileyen ve lojistik faaliyetlerinin önemini daha da ortaya çıkaran bu değişimler (Christopher, 1998;23) şöyle sıralanabilir: • Müşteri hizmetlerindeki artış • Zaman baskısı • Endüstrilerin küreselleşmesi • Kurumsal bütünleşme Bilinen bir gerçek şu ki; günümüzde müşterilerin hizmet, kalite ve mükemmelliğe oldukça önem vermeye başlamış olmalarıdır. Müşterilerin bu talepleri yalnız mamul veya hizmet kalitesi ile sınırlı olarak kalmamakta, aynı zamanda hizmet kalitesiyle de ön plana çıkmaktadır. İşletmelerin sunmuş olduğu “müşteri hizmetleri” faaliyetlerinde ise ön plana çıkan ve dikkat edilmesi gereken konu mekân ve zaman faydasının yaratılabilmesidir. Bir başka deyişle işletmeler tarafından üretilen mamuller/ hizmetler doğru zamanda ve doğru yerde müşterinin eline geçmediği sürece herhangi bir değer yaratmadan da söz edilemez. Müşteri hizmetleri faaliyetleri sonucunda, mamul veya hizmetlerin kullanım değeri artmaktadır. İyi planlanarak yapılan müşteri hizmetleri faaliyetleri neticesinde işletmenin mamul veya hizmetine müşteri gözünde bir değer katılmaktadır. Bu bağlamda müşteri hizmetleri faaliyetlerinde mekân ve zaman faydasından söz edebilmek, iyi kurularak işletilen bütünleşik lojistik stratejilerinin uygulanabilmesine bağlıdır.

LOJİSTİK FAALİYETLERİNDE DAHA DOĞRU MALİYET BİLGİLERİNE OLAN GEREKSİNİM

Son yıllardaki lojistik faaliyetler incelendiğinde, hem nitelik hem de nicelik olarak bu faaliyetlerin önemli boyutlara ulaştığı görülmektedir. Lojistik faaliyetler üzerine yapılan çalışmalar, işletmelerde yapılmakta olan fiziksel dağıtım maliyetlerinin satışların % 30'una kadar ulaşabildiğini göstermektedir. Bununla birlikte lojistik maliyetlerinin yönetilmesi konusu da ürün kârlılığı, ürün fiyatlaması, müşteri kârlılığı ve işletme kârlılığı gibi konularda oldukça önemli bir duruma gelmiştir. Lojistik, rekabet avantajının elde edilmesinde hizmet farklılaştırması yaratarak “anahtar bir kaynak” veya işletme kârının artırılmasında stratejik bir “yönetim alanı” olabilir. Lojistiğin bu stratejik önemine karşın maliyet ve yönetim muhasebecileri lojistikle ilgili yaşanan gelişmeleri izlemekte geç kalmışlar ve bu da lojistik maliyetlerinin toplanmasına, izlenmesine, yönetilmesine ve kontrol edilmesine yansımıştır. Diğer taraftan işletmelerin karmaşık operasyonlarının yönetilmesi ve ağların kurulması için gerekli olan maliyet bilgileri de işletme yönetimlerinin ihtiyaçlarına yanıt veremez duruma gelmiştir. İşletme yönetimlerinin lojistik faaliyetler sonucu oluşan maliyet bilgilerini sağlayabilmeleri bu maliyetlerin doğru bir biçimde ölçülebilmesi, hesaplanabilmesi ve aynı zamanda bütünleşik lojistik yönetimi yaklaşımının uygulanabilmesine bağlıdır. İşletmeler doğru maliyet bilgisi gereksinimlerini maliyet ve yönetim muhasebesi departmanlarından karşılarlar. Lojistik yöneticileri de farklı ürünlerin, müşterilerin veya tedarik kanallarının lojistik hizmet sunma maliyetlerini nasıl etkilediğini bilmek için ayrıntılı bilgi gereksinimi içindedir. Lojistik maliyetlerinin son yıllarda giderek öneminin artması ve bu maliyet bilgilerinin işletmeler açısından bilinmek istenmesinin temelinde yatan nedenler ise; direkt maliyetlerin çok daha iyi bir biçimde belirlenme gereksinimi, maliyet – hacim – kâr arasındaki ilişkinin daha iyi bir biçimde analiz edilme gereksinimi, maliyet azaltımı için gerekli olan fırsatların yakalanabilmesi, yeni teknoloji yatırımlarının daha iyi değerlendirmelerinin yapılabilmesinin sağlanması vb. şeklinde sıralanabilir (Pohlen & La Londe, 1994;3). Lojistiğin bu değişen ve gelişen önemine bağlı olarak işletmeler faaliyette buldukları

pazarlarda rekabetçi avantajlarını sürdürebilmek amacıyla maliyet azaltım seçeneklerini aramaya başlamışlar ve bu da işletmeleri maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde değişiklik yapmaya zorlamıştır.

ÜRÜN, MÜŞTERİ VE TEDARİK KANALI KÂRLILIĞI

Geleneksel muhasebe uygulamalarında kâr marjının belirlenmesi ve faaliyet kârına ulaşılması çalışmaları, dönem gideri olarak raporlanan pazarlama, satış ve dağıtım, yönetim vb. giderleri de kapsayacak şekilde yapılır. Stratejik maliyet yönetimi anlayışında ise daha farklı bir yaklaşımla tedarikçi ve müşteri kârlılığı analizleri yapılmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde ortalama maliyetler kullanmak yerine her bir tedarik kaynağı ve müşteri grubu ile doğrudan ilişkiler kurulmaya çalışılmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi anlayışı çerçevesinde kullanılan yöntemlerden birisi de faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır (Gümüş, 2007; 158). Genişletilmiş maliyet muhasebesinin temelindeki anlayış yalnız mamul veya hizmetlerin değil aynı zamanda tedarik kaynaklarının ve müşterilerin de maliyetlerinin hesaplanabileceğidir. “Tedarikçi maliyetlemesi” nin doğru bir şekilde yapılmadığı işletmelerde satın alma yöneticisi tedarik kaynağını yalnız satın aldığı ürünlerin fiyatları açısından değerlendirecektir. Bu gibi durumlarda alınan kararlar ise işletmenin optimum satın alma kararını verip vermediği sorusunu gündeme getirmektedir. İşletmeler tedarik kaynaklarını değerlendirirken yalnız ürün fiyatlarını göz önüne aldıklarında stratejik pozisyonlarında önemli sorunlarla karşılaşabilirler. Örneğin; yalnız satın alma fiyatının değerlendirmeye alındığı durumlarda ürünün kalitesi, zamanında teslimat, güvenilirlik gibi bazı önemli göstergeler göz ardı edilebilir. Bu gibi durumlarda da satın alma kararları, işletmenin müşterilerini tatmin etmesinin önündeki en büyük engel olurken aynı zamanda da yüksek kaliteli ürünleri ve zamanında teslimatı karşılayamamaktan ötürü kârlılık rakamlarında da ciddi azalmalar ortaya çıkmasına neden olur. Bu şekilde işletmelerde yapılan yönetici değerlendirmelerinde satın alma yöneticisi de yalnız tedarik kaynakları ile yapmış olduğu pazarlığın sonucuna göre değerlendirilirse işletmelerin tedarik kaynaklarını gerçek anlamda değerlendirebilme olanağı da kaçırılmış olur. Stratejik maliyet yönetimi bu sorunun çözümünde iki yol önermektedir. Bunlar; (1) tedarik kaynaklarından tedarik edilen ilk madde ve malzemelerin, parçaların vb. maliyetlerini geniş bir bakış açısıyla ele alma, (2) elde etme maliyetleriyle ürünler arasında mantıklı bir ilişki kurarak bu maliyetleri ürünlere ve müşterilere daha doğru bir biçimde yükleme.

MALİYET KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

• Maliyet muhasebesinin en önemli amaçlarından birisi de üretim maliyetlerinin hesaplanması ve kaydedilmesidir. Bu nedenle maliyet kavramının çeşitli amaçlar açısından kapsamlı olarak bilinmesi hem üretim maliyetlerinin hesaplanmasında hem de maliyetlerin kaydedilmesinde önemli rol oynar. Ayrıca işletmede maliyetlerin çeşitli açılardan sınıflandırılarak detaylı olarak bilinmesi neticesinde planlama ve karar almaya yönelik farklı maliyet analizlerinin yapılması da mümkün olacaktır. Bu kısa açıklamadan sonra bölümde maliyet kavramı ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra farklı amaçlar açısından maliyetlerin sınıflandırılması ele alınmıştır. • İlk olarak genel anlamda maliyet kavramının tanımı yapılarak kapsamlı olarak açıklanmıştır. Daha sonra ise ülkemizdeki yasalar açısından maliyetlerin nasıl tanımlandığı kanun maddelerine dayanarak incelenmiştir. Ayrıca işletmelerde planlama ve karar almaya yönelik maliyet analizlerinin yapılmasında kullanılan farklı maliyet sınıflandırmaları yapılmıştır. • Pek çok farklı maliyet tanımları olsa da genel anlamıyla maliyet; belirli bir sonucu elde edebilme için katlanılan, bir değer birikimi yaratan ve parayla belirtilen fedakârlıkların tümü olarak ifade edilebilir. Bu tanımdan yola çıkarak bir işletmede maliyet verilerine duyulan ihtiyaçlara bağlı olarak çok çeşitli maliyet unsurlarıyla karşılaşılabildiği görülebilir. Örneğin; satın alınan bir malın, üretilen bir mamulün veya sağlanan bir hizmetin maliyet olabileceği gibi üretim yapan bir atölyenin, yapılan bir gezinin, elde tutulan bir miktar paranın maliyeti gibi daha pek çok şeyin maliyeti söz konusudur. Ayrıca, maliyet kavramı yasalarımızda da yer almıştır. Özellikle muhasebe belge ve kayıt düzenini ele alan Vergi Usul Kanunu maliyeti gerek bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesi açısından gerekse bir üretim işletmesinde üretilen mamul maliyeti açısından ele almıştır. Bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamını ifade eder. Buna karşılık, İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli ise üç unsurdan oluşur. Bunlar, mamulün vücuda getirilmesinde kullanılan ham maddelerin bedeli mamule isabet eden işçilik ve genel üretim giderlerinden mamule düşen hissedir. • Maliyet muhasebesinin amaçları doğrultusunda maliyetlerin farklı açılardan sınıflandırılma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla işletmelerde alınacak farklı kararlar için kullanılan çeşitli maliyet tipleri söz konusudur. Bu üniteye ele alınan maliyet sınıflandırmaları ise şu şekildedir. Yönetim fonksiyonlarına göre maliyetler üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetler (Satış Ve Yönetim Maliyetleri) olarak sınıflandırılabilir. Üretim maliyetleri işletmenin üretim faaliyetleriyle ilgili katlanılan tüm maliyetlerden oluşur. Üretim dışı maliyetler ise işletmenin üretim dışı faaliyetiyle ilgili giderler olup pazarlama satış maliyetleri ve genel yönetim maliyetlerinden oluşur • Üretilen mamul veya hizmet ile ilişkisine göre maliyetler direkt maliyetler endirekt maliyetlerdir. Direkt maliyetler üretilen mamul veya hizmet açısından doğrudan izlenebilen maliyetler olup direkt (doğrudan) maliyetler olarak adlandırılır. Maliyetlerin üretilen mamul veya hizmetlere yüklenme olanağı ve biçimine göre yapılan bu ayırım, üretim maliyetlerini hesaplamada sağladığı kolaylık bakımından büyük önem taşır. Endirekt maliyetler ise üretilen mamul veya hizmet açısından doğrudan izlenmesi mümkün olmayan ve direkt maliyetler dışında kalan tüm maliyetler ise endirekt (dolaylı) maliyet olarak adlandırılır. • Faaliyet hacmiyle duyarlılıklarına göre sabit maliyetler değişken maliyetler ve yarı değişken maliyetlerdir. Değişken maliyetler faaliyet hacmine doğrudan doğruya bağlı olarak artış veya azalış gösteren maliyetlerdir. Bu maliyetler toplam olarak ele alındığında faaliyet hacmiyle birlikte artan özellik gösterirken birim başına ele alındığında ise faaliyet hacmiyle birlikte azalan özellik gösterirler. Sabit maliyetler, geçerli zaman aralığı içerisinde faaliyet hacmi ile birlikte artış veya azalış göstermeyen maliyetlerdir. Bu maliyet türüne fabrika, bina amortismanı veya kirası, fabrika müdürünün maaşı örnek verilebilir. Bu maliyetler toplam olarak ele alındığında faaliyet hacmine karşı sabit özellik gösterirken birim başına ele alındığında ise faaliyet hacmiyle birlikte ters orantılı olarak azalan özellik gösterir. Yarı değişken maliyetler, hem değişken hem de sabit maliyetlerin özelliğini birlikte içeren özelliğe sahiptirler. Bu maliyetlerin ne kadarının faaliyet hacmiyle ilişkisi olduğunu kesin olarak saptamak oldukça zordur. Çünkü yarı değişken maliyetlerin değişkenliği, üretim miktarıyla tam orantılı olmayabilir. Bu maliyet çeşidine örnek olarak bakım ve onarım giderleri verilebilir. • Ayrıca yukarıda açıklanan maliyet sınıflamalarından başka, işletmelerde planlama ve kararlarının alınması açısından önem taşıyan farklı maliyet kavramları da söz konusudur. Bunlar sırasıyla kontrol edilebilen maliyetler veya kontrol edilemeyen maliyetler, standart maliyetler, ek (farklılaşan) maliyetler, batık maliyetler, fırsat

(alternatif) maliyeti ve geçerli maliyetlerdir. Bunla kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir: • Kontrol Edilebilen Kontrol Edilemeyen Maliyetler :Bir sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumluluğunda bulunan maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir. Buna karşılık bir sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumluluğunda olmayan maliyetler ise kontrol edilemeyen maliyetlerdir. • Standart maliyetler: Üretim gerçekleşmeden önce olması gereken rakamlarla belirlenmiş maliyetlerdir. Standart maliyetler, hem geçmiş deneyimleri kullanarak ve hem de bilimsel çalışmalara dayanarak her bir maliyet unsuruna ait standart rakamlarla hesaplanan maliyettir. • Ek (Farklılaşan) Maliyetler. Kapasite kullanımını artırma, yenileme veya değiştirme amaçlı üretimde yapılan herhangi bir değişikliğin işletmenin toplam maliyet üzerinde meydana getirdiği artış veya azalıştır. • Batık Maliyetler: Yöneticilerin karar verme sürecinde etkili olmayan ve geçmişte katlanılmış, kısmen veya tamamen geri alınması olanağı bulunmayan maliyetlerdir. • Alternatif Maliyet (Fırsat Maliyeti): Karar verilen bir seçenek dışında, vazgeçilen diğer seçeneklerden en yüksek alternatif getiriye sağlayan seçeneğin vazgeçilen getirisi. Yani bir başka ifade ile eğer belli bir şeyin yapılması daha başka bir şeyden vazgeçilmesini gerektiriyorsa, vazgeçilebilecek şeyden sağlanacak net kazanç, yapılan şeyin fırsat maliyetini oluşturur. • Geçerli Maliyet :Karar verme sürecinde farklı alternatifler arasında farklı olan ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetler geçerli maliyetlerdir.

GENEL OLARAK MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

İşletmelerde maliyet hesaplama yönteminin kurulması maliyetlerin doğru hesaplanması ve dolayısıyla çeşitli işletme kararlarının alınması açısından oldukça önemlidir. İşletmelerin üretim sistemi ve kullanılan teknolojik yapıları ise söz konusu maliyet hesaplama yönteminin kurulmasında belirleyici rol oynayacaktır. Buna göre maliyet hesaplama yöntemi; maliyetlerin izlenmesi, hesaplanması ve kontrolüne yardımcı olmak amacıyla yönelik olarak kullanılan sistemlerdir. Lojistik işletmeler bir ürünün ilk üreticiden son tüketiciye kadarki tüm süreçlerinde yer alan bütün faaliyetleri yürüten işletmelerdir. Bu açıdan lojistik işletmelerde de uygulanacak maliyet hesaplama sisteminin belirlenmesi önemlidir ve lojistik faaliyetlerine göre çeşitlilik gösterecektir. Maliyet muhasebesinin en temel fonksiyonu üretilen mamul veya hizmetin elde edilmesinde tüketilen kaynakların değerini doğru bir biçimde hesaplayabilmektir. Bir mamul, hizmet ya da çıktının birim maliyetinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler dört grup altında toplanabilir: Giderlerin Kapsamına Göre, Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre, Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre ve Mamul Maliyetinin Hesaplanma Şekline Göre. Bu yöntemlerden en az bir yöntemin seçilmesi ile bir araya getirilen yöntemler bütünü, bir ürünün birim maliyet hesaplama sistemini oluşturur. İşletmeler hangi yöntemi seçerse seçsin, işletmelerin maliyet kalemleri incelendiğinde iki tür maliyetle karşılaşılır. Bunlar direkt ve endirekt maliyetler olarak sıralanabilirler. Günümüzde muhasebe uygulamalarında kullanılan maliyet sistemleri genellikle finansal raporlama amaçlı kullanılmaktadır. Finansal raporlama amaçlı maliyet sistemleri yönetim muhasebesinin çok önemli fonksiyonlarından birisi olan maliyet kontrolü ve başarı ölçümlemesi için etkin sistemler olarak nitelendirilemez. Yönelimsel amaçlı sistemler ise her işletmenin kendi istek ve gereksinimlerine göre şekillenmiş sistemlerdir. Sipariş maliyet yönteminde maliyetler, içinde katlandıkları zaman sürelerine ya da dönemlerine bakılmadan her iş ya da üretim partisi için ayrı ayrı toplanmak suretiyle, mamullere veya hizmetlere yüklenir. Üretim süresince her partinin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gibi maliyet unsurları, her üretim partisi için ayrı ayrı tutulan “sipariş maliyet kartı” üzerinde toplanır. Bu yöntem genellikle ileri teknoloji gerektiren mal veya hizmetlerin üretiminde kullanılır. Sipariş maliyet yöntemi; makine, gemi, köprü, inşaat, giyecek ve kimyasal madde gibi mal veya hizmet üreten işletmelerde kullanılabilir. Safha maliyet yönteminde üretim giderleri üretim safhaları itibarıyla izlenir. Bu safhalarla doğrudan bağlantısı kurulamayan üretim giderleri, dağıtımına tabi tutularak safhalarda toplanır. Böylelikle her bir safhanın döneme ait toplam giderleri belirlenmiş olur. Her safhanın toplam gideri o dönemde o safhada yapılmış üretim miktarına bölünerek safhanın birim maliyeti hesaplanır. Safha maliyeti sistemi; şeker, çimento, kimya, petrol, lastik, plastik, sabun, yağ, tekstil, un, demir, gıda maddeleri, cam, çelik vb. sürekli bir üretim sürecine sahip işletmelerde kullanılabilir. Karma maliyet yönteminde işletmeler, hem sipariş maliyet yöntemini hem de safha maliyeti yöntemini aynı anda kullanabilirler. Bu tür işletmeler üretimin belli bir aşamasına kadar safha maliyeti sistemini kullanırken bir noktadan sonra müşteri istek ve ihtiyaçlarına uygun olarak üretimini şekillendirebilir. Örneğin; şeker fabrikasında belli bir noktaya kadar safha maliyeti kullanılırken üretim daha sonra müşterinin isteğine göre siparişe uygun bir biçimde yapılabilir. Tam maliyet yönteminde üretimle ilgili tüm maliyetler bunların içeriğine ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın üretilen mamullere, hizmetlere yüklenir ve böylece işletmenin stoklarına aktarılmış olur. Tam maliyet yönteminde üretilen mal veya hizmetin maliyetinin hesaplanabilmesi için direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim ve sabit genel üretim giderlerinin tamamının maliyet hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir. Değişken maliyet yönteminde üretilen malın veya hizmetin maliyeti hesaplanırken direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri üretilen malın maliyetine dâhil edilirken sabit genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilir. Normal maliyet yöntemine göre üretilen malın veya hizmetin maliyeti hesaplanırken direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dikkate alınırken sabit genel üretim giderleri işletmenin kapasite kullanım oranlarına göre üretilen malın veya hizmetin maliyetine yüklenmektedir. Direkt maliyet yönteminde üretilen malın veya hizmetin maliyetine, sadece direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri yüklenir. Fıılî ya da tarihî maliyet sisteminde, belirli bir dönemde üretilen bir grup mamulün o dönemde gerçekleşen tüm maliyetleri, o dönemde üretilen tüm mamullere yüklenir. Tahminî maliyet sistemi, gelecekteki belirli bir zaman aralığı için yine gelecekteki birtakım beklentileri de göz önünde

bulundurarak işletmenin geçmiş dönem verilerinden de yararlanarak olması beklenen ortalama maliyetleri hesaplayan bir maliyet hesaplama sistemidir. Standart maliyet yöntemi mamul maliyetlerinin bilimsel öngörüler ile olması gerekli düzeyde planlanmasına yardımcı olarak, maliyetlerin hangi düzeylerde olması gerektiğini vurgulayarak faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesine olanak sağlamaktadır. Hacme dayalı maliyet hesaplamalarında ürün maliyetleri iki aşamada hesaplanır. Öncelikle, oluşan genel üretim giderleri gider merkezlerine dağıtılır; daha sonra hacim tabanlı ölçüler yardımıyla ürünlere yüklenir. Yukarıda açıklanan hacim tabanlı maliyet yönteminin dezavantajlarını gidermek amacıyla gerek üretim gerekse üretim dışı faaliyetlerin daha anlamlı bir biçimde maliyetlendirilmesine olanak sağlayan faaliyet tabanlı maliyet yöntemi geliştirilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, bazı maliyet türlerinin üretim hacmine bağlı olmaksızın çok daha kolay saptanabileceği fikrinden hareketle, üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı belirlenebilme düzeyinin yükseltilmesi amacıyla dayanmaktadır.

GİRİŞ

Modern işletmecilik anlayışında başarılı olabilmenin anahtar unsurlarından birisi de maliyetleri etkin bir biçimde kontrol ederek pazarda maliyet liderliğini ele geçirebilmektedir. Pazarda maliyet lideri olabilmek de değer zinciri içerisinde toplanan maliyetleri etkin ve verimli biçimde ölçebilmek ile yakından ilgilidir. Lojistik faaliyetler ise, işletmelere farklılaştırma stratejilerinde ve maliyet minimizasyonu konularında yardımcı olarak kârlılığın artırılmasında rekabet avantajı sağlamaktadır. Lojistik maliyetler, bir ürünün / parçanın (malzemenin) tedarik kaynağından elde edilmesine ilişkin girişimlerde bulunulmasından müşteriye teslim edildiği ana kadar yapılan tüm faaliyetlere ilişkin maliyetlerdir. İşletmelerin lojistik faaliyetler ile rekabet avantajı elde edebilmeleri bütünleşik lojistik yaklaşımını benimsemelerini gerektirir. Yukarıdaki açıklamalara paralel olarak bu bölümde lojistik maliyet kavram ve unsurları, müşteri hizmetleri maliyetleri, stok bulundurma maliyetleri, üretim planlaması maliyetleri, ulaştırma maliyetleri, depolama maliyetleri, birim miktar maliyetleri, sipariş işleme ve bilgi maliyetleri konuları ele alınmaya çalışılmıştır. **LOJİSTİK MALİYET KAVRAMI VE LOJİSTİK MALİYET UNSURLARI**

Günümüz modern işletmecilik koşulları işletmelerin ayakta kalabilmelerini oldukça zorlaştırmış ve bu da beraberinde çetin rekabet koşullarına yol açmıştır. Bu koşullar altında başarı için gerekli olan stratejilerden birisi de maliyet liderliğidir. Faaliyette bulunulan endüstri kolunda rakiplere göre bir adım önde olabilmek için etkin ve verimli bir maliyet kontrolü uygulaması gerekmektedir. Bu kontrol sisteminde bir işletmenin rakiplerine göre maliyetlerindeki pozisyon, değer zinciri içinde toplanan maliyetleri ile ölçülür. Lojistik, işletmelere hizmet farklılaştırma ve maliyetleri düşürerek kârlılığı artırma ile rekabet avantajı sağlamaktadır. Lojistik faaliyetlerinin ve dolayısıyla lojistik maliyetlerinin artan önemine karşın muhasebe uygulayıcıları tarafından yönetim ve maliyet muhasebesi çalışmalarına önem verilmediği ya da bu çalışmalara sınırlı ölçüde yer verildiğinden günümüze kadar lojistik maliyet analizleri için gerekli olan verileri toplamaya da önem verilmemiştir. Lojistik maliyetlerinin muhasebesi, lojistik fonksiyonların daha kesin olmasını ve işletmenin “bütünleşik lojistik yaklaşımı”nı desteklemesini gerektirmektedir. Bu bağlamda lojistik maliyetler, lojistik faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin tümünü ifade etmek için kullanılan bir kavram olup işletmelerin lojistik faaliyetler için katlandıkları fedakârlıkların parasal tutarı olarak tanımlanabilir. Lojistik maliyetler, bir ürünün / malzemenin tedarik edilmesinden müşteriye teslim edildiği ana kadar yapılan tüm faaliyetlere ilişkin maliyetler olup depolama, paketleme, sevkiyata hazırlama, taşıma, montaj ve ilişkili tüm hizmet maliyetleriyle faturalama ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve tahsilat maliyetlerinden oluşmaktadır. Diğer bir deyişle lojistik maliyetler, tedarik, üretim, satış ve dağıtımın neden olduğu maliyetler olarak da ifade edilebilir. Lojistik maliyetler; müşteri hizmetleri, talep tahmini, dağıtım, stok yönetimi, malzeme yönetimi, sipariş yönetimi, yedek parça ve servis desteği, fabrika ve depo yeri seçimi, satın alma, ambalajlama, atıkların yok edilmesi, depolama ve saklama maliyetleri olarak da sıralanabilir. Bir lojistik işletmesinde tipik olarak yapılan lojistik faaliyetler genellikle ulaştırma, sevkiyat, depolama, satın alma, talep tahminlemesi ve planlama, ilk madde ve malzemelerin alınması, malzeme taşıma, stok yönetimi, ödeme işlemleri, üretimde malzeme yönetimi, geri dönüşüm, sipariş işleme olarak sıralanabilir. İşletmelerde en önemli lojistik maliyet kalemleri ise aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: • Müşteri Hizmetleri Maliyetleri • Stok Bulundurma Maliyetleri • Üretim Planlaması Maliyetleri • Ulaştırma (Nakliye) Maliyetleri • Depolama Maliyetleri • Birim Miktar Maliyetleri • Sipariş İşleme ve Bilgi Maliyetleri Yukarıda sözü geçen maliyetler işletmelerde yapılan lojistik süreçlerinden yakından etkilenmektedir. Yukarıdaki sınıflandırmalar doğrultusunda işletmelerin lojistik faaliyetleri sonucu katlanmak zorunda oldukları önemli lojistik maliyet unsurları kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir. Müşteri Hizmetleri Maliyetleri İşletmelerin ayakta kalabilmelerinin en önemli koşullarından birisi de mevcut müşterilerin tatminini sağlamak, müşteri ihtiyaçlarını ve beklentilerini en düşük maliyet ve en hızlı şekilde sorunsuz olarak karşılayabilmektir. Müşteri hizmetleri, lojistik sisteminin bir çıktısı ve pazarlama faaliyetlerinin bir unsuru, hatta ve hatta işletmenin bir ara yüzü gibidir. Bu nedenle müşteri hizmet düzeyinin işletmenin pazar payı, kârlılığı ve lojistik maliyetleri üzerinde oldukça önemli ve doğrudan bir etkisi vardır. Lojistik müşteri hizmetleri maliyetleri, kaybedilen satışlar, yerine getirilmeyen müşteri taleplerinin işletmeye yüklediği maliyetler ve tersine lojistik maliyetleridir. Taşıma, depolama, sipariş işleme ve bilgi sistemleri, üretim hazırlıkları, satın

alma, stok yönetimi gibi lojistik faaliyetlerin giderleri ve maliyetleri de işletmenin müşteri hizmetleri maliyetleri olarak kabul edilebilir. Bu maliyetler, müşterilere verilen hizmetlerin çeşitli basamaklarından gelen maliyetlerden oluşur. Örneğin; sipariş gerçekleştirme, yedek parça ve servis desteğine ilişkin maliyetler, iade malların maliyetleri vb. Günümüzde birçok işletme rakiplere göre bir adım öne geçebilmek için müşteri hizmetleri faaliyetlerini iyileştirmeye odaklanmıştır. Müşteri hizmeti yönetimi; optimal, dengeli bir hizmet-maliyet bileşimi ikilemi içerisinde, müşteriyle olan ilişkilerin tüm boyutlarını birleştiren ve yöneten müşteri odaklı bir anlayıştır. Müşteri hizmet düzeyi, diğer lojistik alanlardaki çoğu faaliyetlerle yakından ilişkilidir. Stok, ulaşım, depolama hakkındaki kararlar müşteri hizmet ihtiyaçlarıyla yakından ilgilidir. Doğru ürün veya malzemenin, doğru yerde ve doğru zamanda, doğru müşteriye ulaştırılması lojistikte oldukça stratejik bir öneme sahiptir. Stok Bulundurma Maliyetleri Stoklar, işletmenin varlıkları içinde önemli bir bölümü oluşturur. Yıllık stok taşıma maliyetleri, stokların kendi değerinin %25'ine kadar çıkabilmektedir. Stokların işletmenin bağıladığı kaynaklar nedeniyle bir maliyeti vardır. Çok az stok bulundurma, işletmelerde olası üretim kesilmesi nedeniyle müşteri siparişlerinin karşılanmaması riskine yol açar. Yüksek miktarda stok bulundurma, işletmenin bağıladığı sermaye nedeniyle likiditesini olumsuz etkiler. Stok yönetiminin amacı; finansal yönetimin etkin bir stok yönetimi ile üretim, finans ve pazarlama arasında en uygun dengenin sağlanmasıdır. Stok yönetimindeki temel maliyet unsurları; satın alma maliyeti, sipariş maliyeti, elde bulundurma maliyeti, elde bulundurmama maliyeti, fırsat maliyeti, kalite maliyeti olarak sıralanabilir. Her ne kadar stok ve envanter kavramları birbirlerinin yerine kullanılsalar da aslında bu iki kavramın birbirlerinden farklı oldukları söylenebilir. Bunu kısaca açıklamak gerekirse stok, hareketsiz duran her çeşit malzemeyi ifade eder ve bir fiziksel varlığı temsil eder. Envanter ise daha geniş anlamlıdır. Envanter stok kavramını da içine alır ancak stoğun parasal değeri olarak anlaşılmalıdır. “İşletmeler ister ellerinde stok bulundursunlar ister bulundurmasınlar birtakım maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Stok bulundurma maliyetleri stok bulundurma sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir. Bunlar; stoklara bağlanan yatırımın maliyeti, depolama maliyetleri, stoklar için ödenen; vergi, sigorta, malzeme aktarma, stokların fiziksel sayımı ile ortaya çıkan giderler, stokların eskimesi, çalınması, kaybolması, hasar görmesi, bozulması sonucu ortaya çıkan maliyetler olarak sıralanabilir. Stok maliyetleri ise stok bulundurmama veya stok kalmadığı zaman ortaya çıkan maliyetlerdir. Üretim Planlaması Maliyetleri İşletmecilikte üretim yönetimi; doğru ürünün istenilen kalitede, istenilen miktarda, doğru zamanda ve en düşük maliyetle üretiminin gerçekleşmesini sağlamaktır. İşletmenin elinde bulunan üretim kaynakları (ilk madde ve malzeme, tesis-makine ve cihaz, iş gücü vb.) ile planlamanın yapılması, üretimin gerçekleştirilmesi, kontrol edilmesi ve geliştirilmesi sürecidir. Genel olarak üretim yönetiminin temel amacı; işletmenin hedefleri çerçevesinde, kaynakların en etkin şekilde kullanılmasıyla, kayıpların en aza indirilmesi ve kalitenin istenilen düzeye çıkarılmasıdır. Bir başka deyişle önceden belirlenmiş zaman, kalite ve bütçe hedeflerine uygun olarak ürünlerin müşteri veya stoklara sevkini sağlanmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için üretim aşamalarındaki tüm faaliyetler planlanarak koordine ve kontrol edilir. Üretim planlaması; işletmede hangi ürünün üretileceğini belirlemek, donanım ihtiyacını ortaya koymak ve ürünlerin doğru miktarlarda ve doğru zamanlarda üretilmesini sağlayacak çizelgeleri hazırlamak için kullanılan bir ön üretim faaliyetidir. Üretimi planlamak için başlangıç noktası, satış tahminleri ve kabul edilen siparişlerdir. Bu satış tahminleri ve siparişlerin söz konusu olduğu dönemler için üretim planlaması yapılır. Üretilen ürünlerin özellikleri ve mevcut imkânlar değerlendirilir. Ürünlerin üretim ve montaj aşamaları, alternatif süreçler, süreçteki işlemlere ait standart zamanlar, mamulden üretilen miktar gibi bilgiler temin edilir. Ayrıca söz konusu satış planını ve gerçekleştirilecek üretim planını desteklemek amacıyla iş gücü, makine, malzeme ve finansman planları yapılır. Daha sonra adı geçen planlar ile uyumlu ve mevcut makine, donanım, iş gücü, malzeme ve sermaye kaynaklarını en verimli şekilde değerlendiren üretim planı hazırlanır. Ulaştırma (Nakliye) Maliyetleri Bu maliyetler iki nokta arasındaki taşıma için yapılan ödeme ve transite yatırılan stoklarla ilgili giderleri kapsar. Lojistik sistemi, bu maliyetleri toplam lojistik maliyetleriyle ilişkili olarak minimize etmelidir. Malların / malzemelerin yer değiştirmesi taşıma maliyetlerini ortaya çıkarır. Ulaştırma maliyetleri, ürünün / malzemenin işletmeye girişinden çıkışına ve müşteriye ulaşıncaya kadar gerçekleşir. Ulaştırma maliyetlerini yönetmek veya kontrol altına almak taşınan ürünün hacmine, nakliyatın ağırlığına, nakliye aracının türüne ve gideceği yerin uzaklığına bağlıdır. Depolama Maliyetleri Depolama maliyetlerini; depolama ve ambar faaliyetleri, fabrika ve depo yerinin seçim süreçlerinde gerçekleşen maliyetler oluşturur. Bu maliyetler depoların yerleşim yeri ve sayısındaki değişim ile ilgili bütün maliyetleri de içerir. Birim Miktar Maliyetleri Dağıtımını gerçekleştirilecek ürünlerin sayısına, hacmine ve ağırlığına bağlı olarak değişebilen maliyetleri kapsar. Dağıtımını yapılan ürünlerin birim miktarları arttıkça dağıtım maliyetleri de artmaktadır. Bundan dolayı miktar ve maliyet arasındaki orantı dağıtım faaliyetleri sırasında üzerinde önemle durulması gereken bir ilişkidir. Sipariş İşleme ve Bilgi Maliyetleri Lojistikte sipariş süreci; (1) iletişim (2) sipariş işleme ve (3) taşıma gibi üç ana unsurdan oluşur. Dolayısıyla, sipariş işleme stokların zaman boyutunun (sipariş süresinin) önemli bir parçasıdır. Lojistik yönetiminin en önemli sorumluluklarından birisi de bilgi akışlarının tasarlanması

ve kontrolüdür. Bilgi akışlarının kalitesi ve hızı işletmenin tüm lojistik faaliyet merkezleri arasında bütünleşme ve koordinasyon sağlar. Ters durumda ise stok dışı kalmalar, üretim programlarında kesinti ve aksamalar ve aşırı stok yığılmaları gibi sorunlar çıkar. Sipariş işleme ve iletişim sistemlerinin getirdiği maliyetler, dağıtım ve tedarik için kurulan iletişim sistemleri ve talep tahminleriyle ilişkilidir. Sipariş işleme maliyetleri; ilk madde ve malzeme siparişlerinin verilmesi ve/veya müşteri (toptancı, perakendeci, tüketici) siparişlerinin alınması, kayıtlarının yapılması, kontrolü, sipariş edilen ürünlerin yerlerinin belirlenip ayrımlanması, ilgili depolar veya taşıma sistemleri ile ilişki kurularak yüklenmesi; irsaliye, proforma fatura, ödeme ve tahsilatla ilgili iletişim, doküman, evrak işleminin tamamlanması gibi faaliyetlere ilişkin iç ve dış maliyetleri kapsar. Sipariş işleme maliyetlerinin toplam lojistik maliyetleri içindeki oranı da oldukça yüksektir.

GİRİŞ

Ülkemizde 01.01.1994 tarihinden beri yürürlükte olan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi – TDMS” ülke sınırları içerisinde faaliyette bulunan tüm işletmelerin muhasebe faaliyetlerini yerine getirirken uymak zorunda oldukları bir düzenlemedir. Diğer taraftan muhasebe uygulamalarına yön veren bir başka önemli düzenleme de “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği – MSUGT” dir. Gerek MSUGT olsun gerekse TDMS olsun her iki düzenleme de muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek ilgililere raporlar hâlinde sunulması gibi birçok faaliyetin yapılmasında her işletmenin uymakla mükellef olduğu bir dizi kurallar manzumesidir. Lojistik işletmeleri de birer hizmet işletmesi niteliğinde olmakla birlikte tüm muhasebe faaliyetlerini MSUGT ve TDMS’ye uygun yapmak zorundadırlar. Bu anlamda lojistik işletmelerinde meydana gelen değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesi diğer hizmet işletmelerindeki muhasebeleştirme işlemlerinden farklı değildir. Farklılık lojistik faaliyetler yerine getirilirken oluşan maliyetlerin çok çeşitli ve çok farklı gider yerlerinde oluşabilmesi ve ayrıca birçok faturanın içinde gizli kalabilmesindedir. Bu durum da iyi hazırlanarak uygulamaya alınmış bir hesap planı ve muhasebe bilgi sistemi ile kolaylıkla izlenebilir.

LOJİSTİK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE HESAPLARI VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ

Bir hizmet işletmesi türü olan lojistik işletmelerinde ortaya çıkan mali nitelikteki olaylar, bir başka deyişle değer hareketleri “Tekdüzen Muhasebe Sistemi - TDMS” ye uygun olarak muhasebe defterlerine kaydedilir ve raporlanır. Lojistik işletmelerinde yapılan dönem içi değer hareketleri işletmenin muhasebe defterlerine aktarılırken “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği – MSUGT” nde belirtilen ilkelere uygun olarak muhasebeleştirilir. Lojistik işletmelerine özgü işlemler ise kısaca şunlardır: yurt dışı navlun gelirlerinin tahsili, yurt dışı irtibat bürosu giderlerinin karşılanması, yurt dışına giden personelin yolluk ve yevmiyelerinin hesaplanması ve katma değer vergisi iadesi, malların teslim alınması işlemleri özellik gösteren işlemler. Yine benzer şekilde lojistik işletmelerinin yurt dışındaki ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan değer hareketlerinin döviz türünden olması nedeniyle bu tutarların TL’ye çevrim işleri ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi de özellik arz eden konulardandır (Sürmen & Aygün, 2006;41). Lojistik işletmelerinde yapılan ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan değer hareketlerini muhasebeleştirirken diğer işletme türlerinde olduğu gibi muhasebe ilkeleri gereği işletmenin sınırsız sayılan ömrünü dönemsellik kavramı gereği belli faaliyet dönemlerine bölmek gerekir. İşletmelerde yapılmakta olan muhasebe işlemleri özel hesap dönemleri hariç genellikle 01.01 / 31.12. şeklindeki belli bir dönem içinde yapılır ve raporlanır. Dönem sonlarında muhasebe alanında yaşanan son gelişmeler de dikkate alındığında eğer lojistik işletmesi “Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar – KAYİK” kapsamında ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi bir işletme ise “Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TFRS” eğer KAYİK dışında kalan bir işletme ise “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları – BOBİFRS” çerçevesinde finansal raporlama yaparlar. Lojistik işletmelerinde yapılan ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkan değer hareketlerini muhasebe defterlerine doğru ve zamanlı bir biçimde aktarabilmek için hiç şüphesiz her işletme türünde olması gereken ve iyi kurularak işletilen bir “Muhasebe Bilgi Sistemi – MBS”ye ihtiyaç vardır. Muhasebe Bilgi Sistemi; işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarına ekonomik ve finansal nitelikli veri akışını sağlayan ve yönetimde anahtar rol oynayan “Yönetim Bilgi Sistemi- YBS”nin en önemli alt sistemlerinden birisi olarak tanımlanır (Yıldırım & Tek, 2004; 6 – 7). Bu alt sistemler işletme fonksiyonları olarak da adlandırılmaktadır. Bu fonksiyonlar; satış ve pazarlama, üretim, finans, muhasebe, insan kaynakları olarak sıralanabilir (Laudon & Laudon, 2002; 12). Bu anlamda lojistik işletmelerinde iyi bir biçimde tasarlanarak kurulan Muhasebe Bilgi Sistemi’ nin birinci görevi karar alıcılar için doğru ve zamanında bilgi iletimini sağlamaktır. Muhasebe süreci; bilgilerin tanımlanması, geliştirilmesi, ölçülmesi ve iletimi süreçlerinden oluşur. Muhasebe Bilgi Sistemi’nde veri veya bilgiler her sistemde olduğu gibi, “Girdi, Süreçleme, Çıktı” akışını izler. Bu akışa uygun olarak veriler veya bilgiler önce sisteme belgelerle aktarılır ve daha sonra da süreçleme aşamasında ilgili yerlere kaydedilerek ilgili kişi ve kuruluşlara raporlar şeklinde iletilir. Bu bilgi akışı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Sürmeli, 1996; 33); İşletmelerin kurumsal kültürü işletmelerde kurulması düşünülen muhasebe bilgi sistemini yakından etkilemektedir. Kurumsal kültür ve muhasebe bilgi sistemi birbirleriyle etkileşim içindedir. Kurumsal kültür bu sistemin tasarlanmasını etkilerken, işletmede kurulan muhasebe bilgi sistemi işletmedeki bilgi akışını kontrolü altında tutarak işletmenin

kurumsal kültürünü yakından etkilemektedir.

Bir lojistik işletmesinde yapılan muhasebe faaliyetlerine ilişkin iş akış sırası diğer işletmelerdeki gibi bir sıra dâhilinde ele alınır. Buna göre bir lojistik işletmesinde yapılan muhasebe faaliyetlerine ilişkin iş akış sırası aşağıda gösterildiği gibidir (Ataman,2009;54):

- Açılış veya dönem başı envanterinin yapılması
- Açılış envanterine dayanarak açılış (dönembaşı) bilançosunun düzenlenmesi
- Envanterin envanter defterine geçirilmesi
- Açılış (dönem başı) bilançosuna bağlı olarak açılış kaydının yapılması
- Yevmiye defterine yapılan açılış kaydının büyük deftere geçirilmesi
- Her gün yapılan günlük işlemlerin (değer hareketlerinin, ticari işlemlerin) yevmiye defterine geçirilmesi ve oradan büyük deftere geçirilmesi
- Ocak-kasım ayları için aylık mizanların aralık ayı sonu itibarıyla da genel geçici mizanın düzenlenmesi
- Dönem sonu itibarıyla envanter çıkarılması ve envanter sonuçlarının envanter defterine yazılması
- Envanter kayıtlarının (dönem sonu muhasebe işlemlerinin) yapılması
- Kesin mizanın çıkarılması
- Gelir Tablosu ve dönem sonu bilançosunun düzenlenmesi

Ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe kayıt ve düzenleri 01.01.1994 tarihinden beri yürürlükte olan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği - MSUGT” ve “Tek Düzen Hesap Planı – TDHP” na uygun olarak yapılmaktadır. Konu lojistik işletmeleri açısından ele alındığında ise lojistik işletmelerinde kullanılan bilanço, gelir tablosu ve maliyet hesaplarının kullanımlarının diğer hizmet işletmesi türleriyle aynı olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle lojistik işletmelerinde yapılan faaliyetler sonucu tüketilen kaynakların muhasebeleştirilmesi ile diğer hizmet işletmelerinin faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi arasında ilke, yöntem, teori, kural ve kanun açılarından fark yoktur (Sürmen & Aygün, 2006;41). Diğer taraftan özellikle son yıllarda muhasebe uygulamalarına yön vermek adına uluslararası alanda yaşanan gelişmeler ülkemiz işletmelerini de çok yakından etkilemeye başlamıştır. Muhasebe alanında yaşanan bu gelişmeler incelendiğinde gerek ulusal gerekse uluslararası alanda birçok yeniliğin muhasebe uygulamalarına yön verdiği görülmektedir. Bu gelişmeler kısaca şunlardır:

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – UFRS
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları – TFRS
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı – BOBİ FRS
- Yeni Türk Ticaret Kanunu – YTTK
- Sermaye Piyasası Kanunu – SPK

Yukarıda sayılan tüm düzenlemeler işletmelerin muhasebe uygulamalarını yakından etkilemeye başlamış ve özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve sermaye piyasası kanununa tabi lojistik işletmeleri de muhasebe uygulamalarını ve finansal tablolarını “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” na uygun olarak hazırlamaya başlamışlardır. Bu bağlamda kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve sermaye piyasası kanununa tabi lojistik işletmelerinin muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen bilgiler yardımıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanması gereken finansal tablolar; Dönem Sonuna Ait Finansal Durum Tablosu şöyle sıralanabilir:

- Döneme Ait Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- Döneme Ait Ö Kkaynak Değişim Tablosu
- Döneme Ait Nakit Akış Tablosu
- Önemli Muhasebe Politikalarını ve Diğer Açıklayıcı Bilgileri İçeren Dipnotlar

KAYİK dışında kalan lojistik işletmeleri ise BOBİ FRS’ ye uygun finansal raporlama yapmak durumundadırlar. Lojistik İşletmelerinde Maliyetlerin 7/A Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi 19.12.2000 tarihli ve 24265 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 10)’nde, Vergi Usul Kanunu’nun 175’inci maddesindeki yetkiye dayanılarak, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükellefler ile maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorunda olan mükellefler hakkında aşağıdaki düzenlemelerin yapılması uygun görülmüş ve Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunda Olan Mükellefler ile 7/A Seçeneğini Uygulamak Zorunda Olan Mükelleflerle ilgili belirleme yapılmış ve izleyen yıllar için bu tebliğde yer alan parasal hadlerin takip eden yıllarda ayrıca bir belirleme yapılmadığı takdirde, her yıl bir önceki yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı, bu şekilde yapılacak hesaplamada 50 lira ve daha düşük tutarların dikkate alınmayacağı, 50 liradan fazla tutarların ise 100 liraya yükseltileceği düzenlemesi yer almıştır. 2018 yılı aktif toplamı 3.449.600 TL veya net satışlar toplamı 6.898.900 TL’nin aşan üretim ve hizmet işletmeleri, 2019 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar. Bu işletmeler için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir (büyük defter) hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun bir biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönteminde giderler; eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır. 7 / A seçeneği lojistik işletmeleri özelinde ele alındığında lojistik işletmelerinde oluşan maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmektedir. Diğer bir deyişle, lojistik işletmelerinin bir hizmet işletmesi olması nedeniyle üretim işletmelerinin maliyet hesaplamalarında kullanmış oldukları 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının yerine 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanılmaktadır. Aynı zamanda lojistik işletmelerinde 600 Yurt

İçer Satışlar, 601 Yurt Dışı Satışlar ve Nazım Hesapların da sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Lojistik İşletmelerinde Maliyetlerin 7/B Seçeneğine Göre Muhasebeleştirilmesi 2018 yılı aktif toplamı 3.449.600 TL veya net satışlar toplamı 6.898.900 TL'nin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile ticaret işletmeleri 2019 yılında 7/A veya 7/B seçeneklerinden herhangi birini seçebilirler. Buna göre açıklanan sınırlar altında kalan lojistik işletmeleri de işletmelerinde oluşan değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde 7/B seçeneğini kullanırlar. Bu uygulamada giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 numaralı çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile 799 Üretim Maliyet Hesabına ve 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Genel Yönetim Giderleri, 66 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesabına, 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 799 Üretim Maliyet, Hesabı, üretim işletmelerinde 151 Yarı Mamuller Üretim ve 152 Mamuller hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına devredilerek kapatılır.

LOJİSTİK İŞLETMESİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Navlun Ücretlerinin Tahsili Lojistik işletmelerinde navlun ücretlerinin tahsiline ilişkin muhasebe kayıtlarına geçmeden önce navlun kelimesi kısaca açıklanacaktır. Buna göre navlun kelimesi, bir yerden başka bir yere ulaştırmak için gemiye alınan eşyanın bütünü veya taşıyıcı tarafından, gemisinde taşınacak yük için istenen ücret olarak tanımlanabilir (TDK,2013). Navlun kelimesinin daha geniş bir tanımı ise aşağıdaki gibi yapılmıştır: Navlun, "Dış ticarete bir yerden başka bir yere ulaştırmak için gemiye alınan eşyanın bütünü ve taşıyıcı tarafından, gemisinde taşınacak yük için istenen ücret." olarak tanımlanır. Ancak zamanla beraber gümrükleme sektöründe "navlun" kelimesi sadece deniz yoluyla yapılan taşımacılık için değil, dış ticaret işlemlerinde herhangi bir ulaşım yolu ile (deniz, kara, hava ve demir yolu) yapılan taşıma hizmetine ve taşıma hizmeti karşılığında ödenen bedele verilen genel isim olmuştur. Yukarıdaki açıklamalara paralel olarak lojistik işletmelerinin yurt dışındaki kişi veya kuruluşlar adına yapmış oldukları lojistik faaliyetler sonucu oluşan fatura bedelleri yabancı para üzerinden düzenlenmektedir. Bu anlamda lojistik işletmelerinin yabancı paralar üzerinden düzenlemiş oldukları faturalar TL'ye çevrilirken efektif alış kurları dikkate alınır. Örnek: Türkiye'de yerleşik olan Alfa Lojistik A.Ş. İtalya'da yerleşik olan bir beyaz eşya üreticisi firmanın Türkiye pazarındaki tüm lojistik faaliyetleri yürütme hizmetini yüklenmiştir. Alfa Lojistik A.Ş. üretilen malların İtalya'daki fabrikadan çıkışından bayilere ulaştırılmasına kadar olan tüm çıkış lojistiği faaliyetlerini üstlenmiştir. Alfa Lojistik A.Ş. çıkış lojistiği (giden lojistik) anlamında müşteri firmaya mallarının depolanması, elleçlenmesi, paletlenmesi, siparişlerinin işlenmesi ve ulaştırılması konusunda hizmet vermeyi taahhüt etmiştir. Alfa Lojistik A.Ş. 19 Nisan 201X tarihi itibarıyla vermiş olduğu hizmetler karşılığında 10.000 Euro değerinde bir fatura kesmiş ve fatura tutarını 29 Mayıs 201X itibarıyla tahsil etmiştir. Faturanın kesildiği tarih itibarıyla 1 Euro= 2,3482 TL ve 29 Mayıs 201X tarihi itibarıyla de 1 Euro = 2,4040 TL olarak gerçekleşmiştir. Çözüm: 19.04.201X 120 ALICILAR HESABI 23.482 120 02 Yurtdışı Alıcılar 601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI 23.482 601 01 Lojistik Grubu Gelirleri 601 01 100 Lojistik Hizmet Gelirleri 10.000 EUR x 2,3482 TL = 23,482 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mal ve hizmet ihracatıyla ilgili dönem içinde oluşacak olumlu kur farkları 646 Kambiyo Karları Hesabı'na değil 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı'na, olumsuz kur farkları ise 656 Kambiyo Zararları Hesabı'na değil, 612 Diğer İndirimler Hesabının borcuna kaydedilmektedir. Bu bağlamda Alfa Lojistik A.Ş. yurt dışındaki işletmeden 29 Mayıs 201X tarihi itibarıyla 24.040 TL'nin banka hesabına yattığı bilgisini almış gerekli muhasebe kaydını yapmıştır. 29.05.201X 102 BANKALAR HESABI 24.040 102. 02 Yabancı Para Kasası 102.02.02 Euro Hesabı 120 ALICILAR HESABI 23.482 120 02 Yurtdışı Alıcılar 601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI 558 601 01 Lojistik Grubu Gelirleri 601.01.100 Lojistik Hizmet Gelirleri 10.000 EURO x 2,3482 = 23,482 TL 24,040 TL – 23,482TL = 558 TL Örnek: Beta Lojistik A.Ş. Türkiye'de yerleşik bir lojistik firmasıdır. Beta Lojistik A.Ş. bir müşterisine sadece mallarının depodan alınıp bayilere ulaştırılması hizmeti vermektedir. Müşteri işletme 21.06.201X tarihinde mallarının taşınması için Beta Lojistik A.Ş. ile % 18 KDV dâhil 14.000 TL'ye anlaşmaya varmış ve müşteri işletme mal bedelinin tamamını Beta A.Ş.'nin banka hesabına yatırmıştır. Beta A.Ş. bu hizmet karşılığında % 18 KDV dâhil 4.000 TL akaryakıt ve bakım onarım giderine katlanmış ve bedellerini nakden ödemiştir. 22.06.201X tarihli gider faturasını muhasebe departmanına iletmiştir. Beta Lojistik A.Ş. yapılan giderleri 23.06.201X tarihinde ilgili hesaba kaydetmiştir. Beta lojistik A.Ş. teslim aldığı malları 23.06.201X tarihinde karşı tarafa teslim etmiştir. İstenen: Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız Çözüm: 21.06.201X 102 BANKALAR HESABI 11.864 102.01 TL Kasası 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 11.864 391 HESAPLANAN K.D.V. 3.136 Taşıma Bedelinin Tahsil Edilmesi 22.06.201X 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI 3.390 Akaryakıt Gideri Bakım Onarım Gideri 610 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA 4.000 100.01 TL Kasası Akaryakıt ve Bakım Onarım Giderinin yapılması

LOJİSTİK FAALİYETLERİ MALİYETLENDİRME YAKLAŞIMLARI-I

Lojistik sistemin akışı içerisinde, lojistik maliyetleri ürünün rekabet avantajını etkileyen önemli faktörlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Değer zincirinde birincil faaliyetler arasındaki bağlantıyı kuran ve güçlendiren içsel (inbound) lojistik ve dışsal (outbound) lojistik ki bunların etkinliği ve hızı ürüne yeni değer katmayı sağlamaktadır. İçsel lojistik tedarikçiler ile olan bağı, dışsal ise alıcılar ile olan bağı güçlendirmektedir. Bu da değer zincirini güçlendirerek rekabet avantajını sağlamaktadır. İşletmeler gerek stratejik işletme kararları gerekse de rekabet avantajı elde edebilme nedeniyle maliyetlerini en doğru şekilde belirlemeye ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmenin lojistik faaliyetlerinin yapısına en uygun maliyetlendirme yöntemini seçmek birçok faktörün birlikte değerlendirilmesine ve böylelikle işletme açısından bütünlük olduğu kadar etkin bir maliyetlendirmenin yapılmasına dayalıdır. Toplam Sahip Olma Maliyeti Toplam sahip olma maliyetini en geniş anlamıyla “bir edininin, projenin veya yatırımın geçerli tüm niceliksel ve niteliksel maliyetlerini belirleyerek analiz eden bir felsefe, metodoloji ya da araç” olarak tanımlayabiliriz. Bir felsefe olarak toplam sahip olma maliyeti: • Satın alma fiyatının çok ötesine geçebilen, • Elde edilecek faydayı ya da çıktıyı etkileyebilecek tüm geçerli bilgileri içeren, • Sadece niceliksel değil niteliksel verileri de dikkate alan, • Kısa-uzun dönemli maliyet-fayda ilişkisi odaklı • İşletmeye kattıkları değeri belirleyebilme çerçevesinde müşteri-tedarikçi ilişkilerini irdeleyen bir yaklaşımdır. Toplam sahip olma maliyeti, sipariş verme işleminden başlayıp tüm süreçlerle ilgili maliyetleri dikkate alması nedeniyle stratejik maliyet yönetimi açısından çok önemlidir. Toplam sahip olma maliyeti yaklaşımı; sipariş verme, satın alma, nakliye, düşük kaliteli mal alma ve dağıtımda meydana gelen hataların maliyetlerini de sürece dâhil ederek toplam maliyete ulaşmaya çalışır. Böyle bir bakış açısı; tedarikçilerin iade performansını, kalite ve diğer şartlara uyumsuzlukları, eksik ve geç teslimat gibi problemleri belirleme, değerlendirme, gerekirse de farklı tedarikçilere yönelme kararının verilmesine olanak tanımaktadır. Toplam sahip olma maliyeti bir metodoloji olarak nitelendirildiğinde bu yaklaşımın süreçlerin analizini, tüm maliyetlerin bir arada değerlendirilmesini, lojistik maliyetlerin genel üretim giderleri içerisinde kaybolmasını engellediğini, en önemlisi de işletme kararlarına bütünsel bir bakış açısı sağladığını görmekteyiz. Müşteri Kârlılık Analizi Müşteri bazında kârlılığın ölçülmesi ve izlenmesi stratejik kararların verilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca müşterileri izlemek olası problemlerin önüne geçilmesini, ileriye dönük ilişkiler açısından alınacak kararların kolaylaşmasını, ilişkilerin kazançlı ilişkilere dönüştürülebilmesini sağlamaktadır. İlişkileri kazançlı ilişkilere dönüştürme süreci doğru maliyetleme-doğru fiyatlandırma ilişkisinin iyi kurulabilmesine dayalıdır. Bu da lojistik maliyetlerin etkin kontrolü ve yönetimi ile söz konusu olabilecektir. Bu noktada müşteri kârlılık analizi bir performans parametresine dönüşerek karar verme sürecine destek sağlamaktadır. Müşteri kârlılık analizindeki temel amaç, hangi müşteri veya müşteri grubunun kârlılığa ne kadar katkısının olduğunun tespit edilmesidir. Geleneksel muhasebe uygulamalarında yapılan müşteri kârlılık analizleri genellikle brüt kâr marjı düzeyinde olmaktadır. Diğer bir deyişle, müşteri bazında elde edilen brüt kârın satışa olan oranı kullanılarak müşteri performansları karşılaştırılmaktadır. Ancak en sağlıklı olanı bu analizlerin brüt kâr açısından değil satış-pazarlama, genel yönetim gibi diğer operasyonel giderler de müşteri bazında dağıtıldıktan sonra oluşan kârlılık üzerinden yapılmasıdır. Müşteri kârlılık analizindeki temel ilke tedarikçinin belirli bir müşteri için katlanmış olduğu tüm maliyet kalemlerini o müşteri veya müşteri grubuna yansıtmasıdır. Tüm bunlar gerçekleştirilirken dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan birisi dağıtım işleminin faaliyete dayalı maliyetleme gibi bir yöntemle yapılması ve böylelikle analizlerin güvenilirliğinin artırılmasıdır. Diğer bir nokta ise, bu işlemlerin ve analizlerin fayda-maliyet değerlendirilmesi yapıldıktan sonra gerçekleştirilmesidir. Direkt Ürün Kârlılığı Direkt ürün kârlılığı modeli; her bir ürünün veya ürün hattının kârlılığının, her bir ürün veya ürün hattı için brüt kârın ayrı olarak hesaplanması; depolama, nakliye, dağıtım, paketleme gibi maliyet kalemlerinin direkt ürün maliyetlerine dağıtılarak hesaplanmasına dayanmaktadır. Bu yöntemde dağıtım kanalı boyunca oluşan tüm maliyetler ürünlere veya ürün hatlarına tek tek yüklenmektedir. Direkt ürün kârlılığının temelinde ürün bazında oluşan maliyetlerin tedarikçiler tarafından ayrıntılı olarak anlaşılması yatmaktadır. Tedarikçiler açısından en düşük maliyetli tedarikçi olabilme özelliklerini devam ettirebilmeleri direkt ürün kârlılığı analizlerinin etkinliğine dayanmaktadır. Farklı müşterilerle gerçekleştirilen birçok faaliyet sonucu oluşan maliyetler zaman zaman gizli kalabilmekte ve bu maliyetlerin tutarları fark

edilmeden önemli boyutlara varabilmektedir. Ancak ürün ve müşteri bazında yapılan kârlılık analizleri maliyetlerin incelenmesini gerektirdiğinden gizli kalmış maliyetler olsa bile bunların ortaya çıkartılmasını sağlamaktadır. Geleneksel maliyetlendirme uygulamalarına bakıldığında taşıma ve depolama maliyetlerinin göz ardı edildiği ve bu nedenle de kârlılık analizlerinin çok da doğru bir biçimde yapılamadığı görülmektedir. Direkt ürün kârlılığı yönteminde ise, bu maliyetler de dikkate alınarak ürünlere ilişkin daha sağlıklı kararlar verilebilmektedir. Sadece brüt kâr yüzdelerine göre yapılan analizlerde kârlı gibi görünen ürünlerin direkt ürün kârlılığı analizleri sonucunda aslında daha az kârlı oldukları ya da zarar ettikleri belirlenmektedir. Maliyetlendirme konusunda yapılan çalışmalar incelendiğinde son yıllardaki eğilimin sürekli gelişim, değer katma ve birim maliyetlerin doğru belirlenmesi yönünde olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların temelinde işletmelerin kaynaklarını etkin kullanma ve maliyetin artmasına neden olan etkenleri belirleme yer almaktadır. Yeni üretim ve pazarlama uygulamaları açısından rekabetin gittikçe artması işletmelerin maliyetlendirme yöntemlerini de etkilemiş ve yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır.

LOJİSTİK FAALİYETLERİ MALİYETLENDİRME YAKLAŞIMLARI-II

Rekabetteki gelişmeler üretim, lojistik ve muhasebe fonksiyonları arasındaki köprünün güçlendirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Aynı zamanda muhasebenin sorumluluklarını daha da arttırmıştır. Yönetimde, üretimde, lojistikte ve muhasebede geliştirilen yeni teknik ve yöntemlerle işletmelerin maliyet düşürme, verimliliği artırma, kaliteyi sağlama başta olmak üzere tüm amaçlarına erişme potansiyelleri de artmıştır. Tüm bu amaçlar, yeni ve modern maliyetlendirme yöntemlerinin geliştirilmesine de öncülük etmiş, Tedarik Zinciri Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Hedef Maliyetleme yaklaşımlarının gündeme gelmesine neden olmuştur. Tedarik Zinciri Maliyetleme Tedarik zinciri sistemi; işletmenin dışında yer alan tedarikçilerin etkin bir biçimde yönetilmesi için işletmenin tüm iç kaynaklarının bir bütün hâlinde yönlendirilmesini ele alan bir işletme sistemidir. Ham madde tedarikçisinden başlayıp, üretici ile devam edip son kullanıcıya kadar uzanan bir zinciri ifade etmektedir. Müşteriler açısından bakıldığında; bir ürün veya hizmet için talepleri yerine getirmek üzere üretim, dağıtım, pazarlama ve lojistik aşamalarını da içine almaktadır. Tedarik zinciri maliyetleme, işletmeden nihai müşteriye olan yukarı akım ve işletme ile tedarikçileri arasındaki bağlantıyı kapsayan aşağı akım faaliyetlerini değer zinciri bakış açısıyla ele alan oldukça geniş kapsamlı bir konudur. Yukarı akım faaliyetleri, işletmelerin rekabet durumu ve müşteri memnuniyeti açısından irdelenmesini gerektirirken aşağı akım faaliyetleri ağırlıklı olarak tedarik maliyetlerine odaklanılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, tedarik zincirinde tedarikçi maliyetlerinin doğru belirlenmesi ve maliyet etkenlerinin neler olduğunun anlaşılması son derece önemlidir. Tedarik zinciri maliyetleme, işletme içinde ve tedarik zincirinde yer alan tüm işletmelerin faaliyetleri nedeniyle oluşan maliyetlerin analizi ve yönetilmesine olanak verecek bir yapıda tasarlanmalıdır. Bu maliyetler sadece ürün boyutunda değil işletmeler arası ilişki boyutunda ele alınmalı ve değerlendirilmelidir. Tedarik zinciri maliyetlemede maliyetler direkt maliyetler, endirekt maliyetler ve işlem maliyetleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İşlem maliyetleri “Ortak işlemler ile ilgili ilişkilerin kurulması, kontrolü ve adaptasyonundan doğan bilgi ve koordinasyon maliyetleri” şeklinde tanımlanmaktadır. Maliyet optimizasyonu ve değer zinciri boyutunda değer katma açısından işlem maliyetlerinin tedarik zinciri maliyetleme ile bütünleştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Tedarik zinciri maliyetlemede, tedarik zincirinde oluşan faaliyetlere ait maliyetlerin belirlenmesinde ve analizinde toplam sahip olma maliyeti, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme gibi teknikler kullanılmaktadır. Tedarik zinciri maliyetleme, gerek üretim planlaması yaklaşımıyla gerekse de tedarikçi-işletme ilişkisi odaklı bakış açısıyla operasyon ile muhasebe arasındaki köprünün kurulmasını sağlamaktadır. Hedef Maliyetleme Hedef maliyetleme bir ürünün belirli kalitede, fonksiyonellikte ve satış fiyatında piyasaya sunulduğunu, ayrıca beklenen oranda kârlılığı garanti altına alacak bir maliyette üretilmesini öngören bir süreçtir. Hedef maliyet, piyasadaki belirlenmiş fiyat baz alınarak bu fiyatın belli bir yüzdesi oranında hesaplanan kârlılık indirildikten sonra ortaya çıkan maliyettir. Hedef maliyet belirlendikten sonra işletmeler bu maliyete ulaşmak üzere değer mühendisliği, maliyet fonksiyon analizi gibi teknikleri devreye sokarak eğer varsa varolan maliyet ile hedef maliyet arasındaki farkı ortadan kaldırmaya çalışmaktadırlar. İşletmeler; bu teknikler yardımıyla üretim, dağıtım veya lojistik süreçlerini daha düşük bir maliyet elde etmek üzere yeniden yapılandırmaktadırlar. Yeniden yapılandırma sürecinde müşteri istek ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek kalite ve fonksiyonellikten ödün vermemek oldukça büyük önem taşımaktadır. Değer mühendisliği, ürünün müşteri tarafından istenilen özelliklerinden taviz verilmeden ve ürünün geliştirme sürecini uzatmadan maliyet azaltıcı fikirler üretme tekniği olarak ifade edilebilir. Buna göre değer mühendisliği, müşteriler tarafından gereksinim duyulan fonksiyonları yeniden gözden geçirerek farklı görüş açılarından daha düşük bir maliyete ulaşmayı sağlayacak bir ürün geliştirme faaliyetidir. Lojistik maliyetler açısından hedef maliyetleme ile ilgili yapılan çalışmalarda birkaç farklı yaklaşım olduğu görülmektedir. İlk yaklaşımda hedef maliyetleme pazar düzeyinde, ürün düzeyinde ve parça düzeyinde olmak üzere üç açıdan ele alınmaktadır. Lojistik maliyetler açısından hedef maliyetlemeye yönelik diğer bir bakış açısı hedef maliyetlemeyi “Fiyat Tabanlı Yaklaşım”, “Değer Tabanlı Yaklaşım” ve “Faaliyet Tabanlı Yaklaşım” olarak üç boyutta ele almaktadır. Kaizen Maliyetleme Kaizen maliyetlemenin çıkış noktası toplam kalite yönetimidir. Toplam kalite yönetimi; işletmelerin artan rekabet ortamında farklı, üstün özellikleriyle diğer işletmeler arasından sıyrılabilme isteğinin bir sonucu olarak uygulanan bir yönetim biçimidir. Toplam kalite yönetiminin uygulanmasıyla birlikte

işletme çalışanlarının motivasyonu, katılımı ve eğitimi, sürekli geliştirme ve iyileştirme, planlı, sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler, hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlenmesi sonucunda yüksek kalite, düşük maliyet ve yüksek rekabet gücüne erişilmektedir. Kaizen, Japonca'da değişim anlamına gelen KAI ve iyi anlamına gelen ZEN kelimelerinin birleşiminden oluşmaktadır. Yönetim açısından ise daha iyiye ulaşma veya sürekli gelişim anlamına gelmektedir. Ürün yaşam dönemi boyunca sürekli iyileştirme felsefesini içeren kaizen maliyetleme, süreçlerin etkinliğini arttıran teknikler yardımıyla maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktadır. Hedef maliyetleme ile kaizen maliyetleme arasındaki fark hedef maliyetlemenin ürünün tasarım aşamasına, kaizen maliyetlemenin ise ürünün üretim aşamasına odaklanmasıdır. Hedef maliyetleme ürünün tasarım aşamasına odaklandığı için maliyetler daha tasarım aşamasındayken netleşmekte, tasarım aşamasında tedarikçiler seçilmekte ve süreç daha baştan maliyet düşürmeye odaklanmaktadır. Ancak bu yöntemin dezavantajı tasarım aşamasında gözden kaçırılan bir maliyet düşürme fırsatının geri dönüşünün olmamasıdır. Kaizen maliyetlemede ise üretim süreçleri sürekli gözden geçirilerek iyileştirilebilir ve her gözden geçirme yeni bir maliyet düşürme fırsatının belirlenmesini sağlayabilmektedir

GİRİŞ

Geçtiğimiz son otuz yıllık süreçte artık işletmeler klasik maliyet hesaplama yöntemleri ile stratejik kararlar alınamayacağına farkına varmışlar ve maliyet hesaplamalarında farklı yaklaşımları denemeye başlamışlardır. Bu bağlamda yeni birçok maliyetleme yaklaşımları geliştirilmiş ve bu yaklaşımlar daha sonra uygulama alanları da bularak kendilerini her geçen gün yenileyebilmiş ve gerek akademisyenler ve gerekse de uygulamacılar tarafından kabul gören yaklaşımlar olmaya başlamışlardır. İşletmecilik uygulamalarında ve maliyet hesaplamalarında son yıllarda kendisine oldukça önemli bir yer bulabilen “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yaklaşımı da bu bağlamda ele alınan ve işlenen bir konu olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının hemen hemen her alanda kullanılabilirliğini gündeme getirmiştir. Lojistik maliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hesaplanması da bu süreçten etkilenerek ortaya çıkmış bir yaklaşımdır.

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1980’li yıllarda birçok işletme, mevcut maliyet sistemleri ile stratejik karar verme sürecine destek olacak maliyet bilgilerine ulaşamayacağına farkına varmıştır. Bu bağlamda geleneksel maliyet sistemleri, “az lot miktarlı sevkiyat” ve “siparişe üretim” gibi yapılan stratejik seçimlerin maliyetlere ve kârlılığa etkisini öngörmekte yetersiz kalmaktadır. Tüm bu sorunların en önemli nedeni, işletme içi maliyet unsurlarının bilinmemesi ile birlikte oluşan maliyetlerin ürün ve müşteri gibi maliyet taşıyıcılarına doğru olmayan maliyet oranları ile yansıtılmasındadır. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – FTM” yöntemi, yukarıda bahsedilen bu sorunlara çözüm oluşturmak ve işletme içerisindeki farklı maliyet unsurlarını değerlendirebilmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, işletme içerisinde oluşan tüm maliyetlerin oluşma şekline paralel olarak maliyet taşıyıcılarına ayrıştırılması prensibine dayalı bir yöntemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ilk olarak maliyetler faaliyetlere işletme içi kaynakların (malzeme, personel, makine, bina vb.) kullanımına göre ayrıştırılır. Daha sonra, her faaliyet için faaliyet dağıtım anahtarı belirlenir ve faaliyet dağıtım anahtar maliyet oranları hesaplanır. Hesaplanan bu oranlar, maliyet taşıyıcıları ve faaliyet maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için gerekli altyapıyı oluşturur. Günümüzün modern üretim anlayışında sürekli gelişme, minimum stok düzeyleri ile çalışma ve müşteri istek ve ihtiyaçlarına anında yanıt verebilme önem kazanmıştır. Geleneksel maliyet muhasebesi teknikleri bu değişimleri izlemekte yetersiz kalmış ve işletmelerin global pazarlarda rekabet edebilmesi için gerekli olan doğru maliyet bilgisi ihtiyacını karşılayamamıştır. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinde mal ve hizmet maliyetlerinin, ürün karışımlarının ve fiyatlandırma stratejilerinin ve diğer yatırım kararlarının alınmasında doğru maliyet bilgilerine ulaşmak için birçok maliyet sistemi kullanılmış fakat bu yöntemler işletmelerin gereksinimlerine tam olarak yanıt verememiştir. Son yıllarda muhasebe uygulamalarında kendisine önemli bir yer bulan faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıyla işletmelerin mal ve hizmet fiyatlarında daha sağlıklı hesaplamalar yaptıkları görülmeye başlanmıştır. Yaşanan bu gelişmelerden ötürü geleneksel maliyet sistemlerinin mal ve hizmet maliyetlerini belirlemede gerek yetersizliğini gerekse hatalı sonuçlar vermesini fark eden işletmeler, sunulan maliyet bilgilerinin gerçeği yansıtmadığını görmüşler ve bu değişime paralel olarak da yeni maliyet yöntemleri arayışları içerisine girmişlerdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olarak bilinen ve son yıllarda genel bir kabul görmüş olan bu yöntem, işletmelere yeni bir perspektif kazandırmış ve işletmelere finansal bakış açısından çok bütünsel bir bakış açısıyla bakılması gerektiğini ortaya koymuştur. Bu gelişmeler çerçevesinde işletmelerde finansal ve finansal olmayan verilerin ve raporlama sistemlerinin önemi vurgulanmıştır. Bir başka değişle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, ürünlerin / hizmetlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla indirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile indirekt giderler arasında yalnız üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli düzeylerde ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanır. Bu yöntemde göre kaynakları, ürünlerin değil faaliyetlerin tükettiği, ürünlerin ise bu faaliyetleri tükettiği varsayılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme temeline dayanan bilgi sistemi hangi ürünün daha kârlı olduğu, hangi müşterinin daha değerli olduğu ve hangi faaliyetlerin katma değer yaratıp yaratmadığı konusunda üst yönetime karar alma faaliyetlerinde gerekli desteği sağlamaktadır.

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN AMAÇLARI

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine olan gereksinim, geleneksel maliyet sistemlerinde

maliyetlerin ürünlere / hizmetlere yüklenmesi için kullanılan, hacim tabanlı dağıtım ölçüleri sebebiyle ortaya çıkan yanlışların giderilebilmesi temel amacına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temel amacı aşağıda sıralanmıştır: • Düşük katma değeri olan faaliyetlere ilişkin maliyetleri minimize etmek veya ortadan kaldırmak • Etkinliği ve verimliliği artırmak için katma değer yaratan faaliyetleri belirlemek • Üretim süreçlerinin geliştirilmesine yardımcı olmak • Sorunların temel nedenlerini bulmak ve bunların düzeltilmesini sağlamak Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin dayandığı bu dört temel amaç doğrultusunda bu yöntem işletme yöneticilerine farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu anlamda işletmelerde yapılan faaliyetleri katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetler olarak sınıflandırma gereksinimi de ortaya çıkmıştır

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kapsamında bazı temel kavramlar yer almaktadır. Bu kavramlar şöyle sıralanabilir: • Kaynak • Faaliyet • Maliyet Havuzu • Maliyet Sürücüsü • Maliyet Taşıyıcısı Bu kavramların tek tek ele alınarak açıklanmasında yarar vardır. Kaynak FTM yönteminin temelinde faaliyetler ve bu faaliyetlerin kullandığı kaynaklar yer almaktadır. İşletmelerde üretim veya hizmet faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kaynaklar, üretim faaliyetleri ile ilgili olan direkt ve indirekt nitelikteki kaynaklar ve üretim dışı faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için kullanılan kaynaklar olarak sıralanabilir. Kaynak, bir faaliyetin yerine getirilmesi için kullanılan ya da yönetilen ekonomik unsurlardır. Genel anlamda bir işletmedeki kaynaklar şunlardır: • Direkt ilk madde ve malzeme kaynağı • Direkt işçilik kaynağı • Üretim faaliyetleri ile ilgili olan indirekt nitelikteki kaynaklar • Üretim dışındaki faaliyetleri yerine getirmek için kullanılan kaynaklar Faaliyet Faaliyet kavramının genel anlamı, yapılan iş veya etkinlikte bulunma demektir. Fakat işletme açısından faaliyet kavramına çeşitli anlamlar yüklenebilir. Buna göre faaliyet, bir işletmenin mamul ve hizmet üretimi sırasında yapmış olduğu eylemler olarak tanımlanabilir. Faaliyetler sistemin özüdür. Faaliyetler ve oluşturduğu gruplar işletmelerin ne yaptığını açıklar. Bir faaliyetin temel işlevi, girdileri (kaynaklar) çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreçtir. Bir faaliyetin amacına ulaşabilmesi için kaynaklara ihtiyacı vardır. Diğer bir deyişle faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünü şeklinde tanımlanmaktadır. Üretim için gerekli parçaların taşınması, sipariş değişikliklerinin izlenmesi, üretim öncesi makinelerin hazırlanması, satıcılar ile gerekli anlaşmaların yapılması ve satın alınacak malzeme ihtiyacının belirlenmesi gibi süreç ve işlemler faaliyetleri oluşturmaktadır. Maliyet Havuzu Maliyet havuzu oluşturma FTM yönteminin ikinci aşamasıdır. İşletmede yapılan faaliyetler sonucu oluşan bireysel maliyetleri gruplayarak tek bir maliyet havuzunda oluşturma işlemidir. Bir başka deyişle, faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler açısından belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilmektedir. Örneğin; bakım onarım bölümüne ait maliyetler tek bir maliyet havuzunda biriktirilebilir. Bu bölümde oluşan maliyetler bakım onarım işçilerinin ücretleri, bakım onarım için gerekli malzemelerin tedarik maliyetleri vb. sayılabilir. Maliyet Sürücü FTM yöntemindeki bir başka kritik adım da faaliyet maliyetlerini ürünlere / hizmetlere yükleme aşamasıdır. FTM sistemindeki maliyet yüklemeleri maliyet sürücüleri olarak adlandırılan dağıtım anahtarları yardımıyla yapılmaktadır. FTM yönteminde kullanılan maliyet sürücülerini belirlemedeki amaç, her faaliyeti uygun biçimde ölçebilecek nitelikte olan anahtarların belirlenmesi temeline dayanır. Maliyet sürücüsü kavramı ile anlatılmak istenen ürün veya hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlerin miktarını ölçen ve faaliyetler ile maliyet taşıyıcıları arasındaki ilişkiyi açıklayan en uygun etken olduğudur. Maliyet Taşıyıcı Maliyet taşıyıcısı, bir faaliyetin yapılma nedenidir. Mamuller, hizmetler, müşteriler, projeler ve sözleşmeler, faaliyetler, işletmenin bölümleri, coğrafi bölgeler, maliyet taşıyıcısını oluştururlar. Maliyet taşıyıcıları işletmelerin faaliyette buldukları alanlara göre değişse de genelde birbirine benzemektedir. Bu anlamda maliyet taşıyıcılarına maliyetlerin izlendiği en son nokta da denilebilir.

LOJİSTİK VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Lojistik, işletmelerde tedarik zinciri boyunca kritik bir rol oynamaktadır. Lojistik; işletmelerin müşteriler, nakliye şirketleri, depolama şirketleri, satıcılar, tedarik kaynakları vb. diğer üçüncü taraflarla sipariş işleme, siparişleri yerine getirme ve ürünleri müşterilere teslim etme gibi faaliyetlerde bu taraflarla karşı karşıya kaldığı bir ara yüz olarak görev yapmaktadır. İşletme içinde de lojistik, birçok fonksiyonel alanla ilişki içindedir. Lojistiğin ilk madde ve malzeme akışlarının yönetilmesi, işletme içindeki üretim süreçlerinin üretim faaliyetleriyle koordinasyonunun sağlanması, nihai ürünlerin stoklanması ve taşınması vb. birçok faaliyet alanı ile yakından ilişkisi vardır. Günümüzde birçok işletmede yapılmakta olan lojistik faaliyetlerinin başında depolama ve ulaştırma faaliyetleri gelmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi de depolama ve ulaştırma faaliyetlerine ait maliyetlerin belirlenmesinde başarı ile kullanılan bir yöntemdir. Bir lojistik işletmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kurulabilmesi için öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulama aşamalarının neler olduğunun bilinmesi gerekir. Bu aşamalar: • Lojistik Faaliyetlerin Gerçekleştirilmesi İçin Tüketilen Kaynakların Belirlenmesi • Lojistik Faaliyetlerinin Belirlenmesi • Maliyet Sürücüleri Seçimi • Lojistik Faaliyetlerinin Maliyetlendirilmesi Lojistik Faaliyetlerin Gerçekleştirilmesi İçin Tüketilen Kaynakların Belirlenmesi Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin

amacı maliyet taşıyıcılarının tükettikleri faaliyetler ile bu faaliyetlerin kullanmış oldukları kaynaklar arasında ilişki kurabilmesidir. Gerek tedarik zinciri maliyetlemesi gerekse lojistik faaliyetlerinin maliyetlendirilmesinde karşılaşılan en önemli sorunlardan birisi de kaynak maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımıyla ilgilidir. Lojistik faaliyetlerin yerine getirilmesinde tüketilen kaynaklar çok çeşitli olabilir. Ancak bu kaynaklar başlıca beş kategoride toplanabilir: • İş gücü – İnsan Kaynakları • Malzeme • Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (DSFH) • Donanım / Ekipman • Bina Lojistik Faaliyetlerinin Belirlenmesi Lojistik faaliyetlerinin faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre incelenmesindeki ikinci önemli aşama temel lojistik faaliyetlerinin belirlenmesi işlemidir. Lojistik faaliyetler genellikle üç aşamada izlenebilir. Bunlar giriş (tedarik) lojistiği, işletme içi lojistik faaliyetler (malzeme yönetimi, depo yönetimi) ve çıkış lojistiği olarak ele alınabilir. Maliyet Sürücülerin Seçimi Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin geleneksel muhasebe uygulamalarına göre daha mantıklı bir temele oturması bu sistemde her faaliyeti temsil edebilecek maliyet sürücülerinin kullanılıyor olmasındadır. Bu anlamda faaliyetlerin ölçülmesinde kullanılan maliyet sürücülerini maliyetleri etkileyen veya maliyete neden olan faktör olarak tanımlanabilir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde her faaliyet en az bir faaliyet ölçüsüne sahip olmalıdır. Birden fazla faaliyet ölçüsünün bulunduğu durumlarda en uygun faaliyet ölçüsü yine faaliyeti gerçekleştiren personel ile görüşme sonucu belirlenmelidir. Lojistik faaliyetler ile maliyetler arasındaki sebep-sonuç ilişkisinin kurulmasında aşağıdaki faaliyet ölçüleri kullanılabilir: • Stoklanan ilk madde ve malzeme miktarı • Tedarikçi sayısı • Dağıtım kanalındaki ürün miktarı • Ürün stok düzeyi • Müşteri talep veya sipariş sayısı Lojistik Faaliyetlerinin Maliyetlendirilmesi Lojistik faaliyetlerin yapılabilmesi için gerekli kaynaklar belirlendikten sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesine gelir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde bu ilişki maliyet sürücülerini ile belirlenmektedir. Lojistik kesişimi olarak adlandırılan bu modelde işletmede yerine getirilen süreçlerin ve unsurların maliyetini raporlamada faaliyetlerin temel rollerine dikkat çekilerek faaliyetler lojistik kesişiminin merkezine yerleştirilmiştir. Dikey eksen kaynaklardan ürün veya hizmetlerin herhangi bir formda olduğu maliyet taşıyıcılarına doğru bir maliyet tüketim zincirini göstermektedir. Faaliyetler “kaynakları” maliyet taşıyıcılar da “faaliyetleri” tüketmektedir. Her maliyet kaynak maliyet sürücüsündeki kullanım oranı esas alınarak yüklenmekte ve daha sonra da faaliyet maliyet sürücülerini kullanarak bütün maliyetler maliyet taşıyıcılarına yüklenmektedir. Maliyet sürücülerini FTM yönteminde oldukça kritik rol oynarlar ve sistemin doğruluğundan sorumludurlar. FTM, lojistik kesişimi modelinin yatay eksenini iş süreçlerinin görünüşünü temsil etmektedir. İki veya daha fazla faaliyet veya ortak amaçlara yönelik faaliyetler ağı, faaliyetlerin ardışık olduğu ve katkı sağladığı iş süreçlerini tanımlamaktadır. Bundan dolayı FTM, yatay olarak maliyetlendirme sürecine gerekli bilgileri sağlamaktadır. Geniş kapsamlı ve lojistiğin her türünü kapsamına alan lojistik faaliyetler; tedarikçilerden gelen ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin, mamullerin alınması, depolanması, stokların yönetilmesi, siparişlerin hazırlanması, bunların dağıtılması vb. faaliyetlerden oluşmaktadır

LOJİSTİK MALİYET ANALİZİ

Gelişen rekabet ortamında şirketler değişimi hızla yapılarına uyarlamaya çalışmaktadırlar. Değişime uyum doğrultusunda, ortaya çıkan yeni hedeflerin var olan şirket yapısı ve değerleriyle gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceği sorgulaması da gündeme gelmektedir. Bu sorgulama şirketleri rekabet açısından yeni değerler yaratma, maddi olmayan değerlerin keşfi ve değer analizi kavramlarıyla bütünleştirmektedir. Değer tanımının anlamlı olabilmesi için, müşterinin ihtiyaçlarını belli bir zamanda, belli bir fiyattan karşılayan belli bir ürün (mal/hizmet) cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir. Fiyatı doğru belirlemek de ancak doğru bir maliyetlendirme ile mümkün olabilmektedir. Değer, hem maliyet hem de bir kalite fonksiyonudur ve rekabet üstünlüğü tasarımı açısından müşteri seçiminin ölçütü olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada maliyet analizi sürecine çok geniş bir çerçeveden bakılması gereği ortaya çıkmaktadır. Değer Zinciri Değer Zinciri kavramı, üretim (veya hizmet) işletmesini, her biri kendi içerisinde "girdiler - dönüşüm süreci - çıktılar" mekanizmasına sahip alt sistemlerden oluşan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin değer zinciri modelleri kendi özelliklerine göre değişmektedir. Ancak genel bir model üç temel süreci içermektedir: Yenileme, operasyonlar, satış sonrası hizmetler. Yenileme sürecinde işletme, müşterilerin yeni gelişmekte olan ve henüz ortaya çıkmamış gereksinimlerini araştırarak bu gereksinimleri karşılayacak ürün ve hizmetleri yaratır. İkinci aşama olan operasyonlar kısmında ise, mevcut ürün ve hizmetler üretilerek müşteriye ulaştırılmaktadır. İşletmelerde asıl amaç, üretim ve hizmetlerin ulaştırılmasında gerçekleştirilen operasyonların iyileştirilerek maliyetlerin düşürülmesidir. Değer zincirinin üçüncü aşaması satış sonrası hizmetlerdir. Değer zinciri açısından değer yaratma faaliyetleri, birincil ve ikincil faaliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Rekabet avantajı sağlamada teknolojinin rolünü ve önemi algılamada en temel araç değer zinciridir. Teknoloji, işletmenin değer yaratan her bir faaliyeti ile bütünleşmiştir ve teknolojik değişim, her bir faaliyet üzerindeki etkisi sayesinde rekabet gücünü belirgin bir şekilde etkileyebilmektedir. Lojistik Maliyet Analizi ve Değer Zinciri Lojistik sisteminin akışı içerisinde lojistik maliyetleri, ürünün rekabet avantajını etkileyen önemli faktörlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Maliyet analizi, her bir işletme fonksiyonunun ya da faaliyetinin maliyetini bu fonksiyonu/faaliyeti gerçekleştirebilmek için gerekli tüm faktörlerin baştan aşağı analizini yaparak belirlemekte; değer mühendisliği ise bu analiz doğrultusunda maliyet performansını yeniden değerlendirmektedir. Maliyet analizinin yapılabilmesi için öncelikle süreçte yer alan her fonksiyonun veya faaliyetin maliyetini belirlemek gerekmektedir. Daha sonra bu fonksiyon veya faaliyetin her birinin yaptığı iş kısa, öz ve açık bir şekilde belirlenmelidir. Fonksiyon belirlemede birden fazla iş gören parçalar üzerinde özellikle durulmalıdır. Maliyet analizi yapılırken her faaliyetin adı ve değer yaratan süreçler bir matris yapıya yerleştirilir. Süreçler yatay ve faaliyetler dikey olarak listelenir. Her faaliyetin maliyeti, her sürecin toplam maliyeti ve toplam maliyet içindeki payı yüzde olarak matris yapıda yer alır. Yapılan bu analiz sonucunda, bazı faaliyetlerin aslında değer yaratmadığı ancak toplam maliyet içerisinde belli bir paya sahip oldukları ortaya çıkabilir. Aynı zamanda yüksek maliyetli faaliyetler de bu analiz yoluyla belirlenmekte, maliyet düşürme sürecinin yoğunlaşacağı faaliyetler ortaya konmaktadır. Maliyet analizi, her bir işletme fonksiyonunun ya da faaliyetinin maliyetini bu fonksiyonu/faaliyeti gerçekleştirebilmek için gerekli tüm faktörlerin baştan aşağı analizini yaparak belirlemekte; değer mühendisliği ise bu analiz doğrultusunda maliyet performansını yeniden değerlendirmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse, değer mühendisliği aslında maliyetleri düşürmek için maliyet analizini kullanan bir süreçtir. Ürün yaşam eğrisi açısından maliyet analizi değerlendirildiğinde, ürün fonksiyonunun sadece tasarım veya geliştirme ile sınırlı kalmadığı net olarak ifade edilebilir. Müşterilerin en fazla önemsendiği kriter, teslim süresinin kısa olması ve zamanında teslimat yapılması olabilir ya da bazı müşteriler sürekli yeni ürün ve hizmetler sunulmasını isteyebilir. Bu müşteri istekleri doğrultusunda şirket, bir ürünü satış fiyatından daha düşük maliyetle üretmek, sevk etmek ve hizmet vermek ile bir değer yaratmış olur. Lojistik Maliyet Analizi ve Kalite Fonksiyon Göçerimi Kalite fonksiyon göçerimi, değer mühendisliğinin kapsamını daha geniş bir boyuta taşıyarak temel ürün fonksiyonuna müşteri odaklı kalite yaklaşımını eklemektedir. Kalite fonksiyon göçeriminin en önemli yararı müşteri ihtiyaçlarının şirket tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlamasıdır. Bu da rekabet üstünlüğü açısından oldukça önemli bir noktadır. Tüm bu yaklaşımlar bir bütün olarak ele alındığında, maliyet analizinin sadece ürün fonksiyonlarının maliyetini değil aynı zamanda ürünün devamlılığını

sağlayan; üretim, pazarlama ve hizmet faaliyetlerinden oluşan sistem fonksiyonunun maliyetini de ele alan bir "faaliyete dayalı maliyet sistemi"ni de içermesi gerekmektedir. Müşteri tatmini işletmenin başarısı açısından en önemli noktadır. İştikleri, gördükleri ve hissettiklerinden memnun olan müşteriler daha fazlası için geri geleceklerdir. Müşteriler, beklentileri ve gereksinimleri karşılandığı ölçüde tatmin edilmiş olacaklardır. Beklentiler, müşterinin daha önceden işletme ve rakiplerinin ürünleri ile olan deneyimine dayandırılmaktadır. Müşteri tatminine, doğru ürünün doğru fiyatla doğru olarak bulunulurluğunun sağlanması ile ulaşılmaktadır. Müşteriler; ürünün öncelikler seti ile yani fonksiyonları, kullanılabilirliği, performansı, güvenilirliği, destek sunulurluğu ile ve ayrıca fiyatı ve bulunabilirliği ile ilgilenmektedir. Bir işletmenin de başarılı olabilmesi için bunları karşılayabilmesi gerekmektedir. Çünkü organizasyonların etkinliği, müşteri tatminini sağlama becerisi ile ölçülmektedir. Değer mühendisliği, geniş kapsamlı maliyet analizi ve kalite fonksiyon göçerimi ile desteklediği takdirde müşteri için tam değer elde edilecek ve bunun doğrultusunda hedeflenen pazarda rekabet üstünlüğü sağlanabilecektir.

LOJİSTİK MALİYETLERİ VE PERFORMANS YÖNETİMİ

İşletmeler rekabet güçlerinin farkına varabilmek ve faaliyetlerinin etkinliğini arttırabilmek için var olan durumlarını nitel ve nicel olarak belirleyebilmelidir. Daft'a göre performans bir işletmenin kaynaklarını etkin ve verimli kullanarak amaçlarına ulaşabilme yeteneğidir. İşletme performansı büyük ölçüde stratejik yönetimin merkezinde yer almaktadır. Performans bir faaliyetin sonucunda varılan noktayı hem nitel hem de nicel olarak belirleyen bir kavramdır. Performansın Ölçülmesi İşletmelerin var olan durumlarının belirlenmesinde ve geleceğe yönelik etkili adımlar atabilmesi bağlamında performans ölçümü giderek önem kazanmaktadır. Bir faaliyetin etkinliğinin ve etkinliğinin belirlenmesi için kullanılan kriterler performans ölçütleridir ve bu ölçütlerin içinde yer aldığı sisteme de performans ölçüm sistemi adı verilmektedir. İşletme performansının tüm boyutlarıyla tam olarak ölçülebilmesi için çok çeşitli performans ölçütlerinin oluşturulması gerekmektedir. Performans ölçüm sistemlerinin oluşturulması üç aşamada ele alınabilir: tasarım, uygulama, izleme. Tasarım aşamasında işletmenin stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda ölçütlerin tasarımı yapılmaktadır. Uygulama aşaması; performans ölçümünün tam ve düzenli olarak gerçekleştirilebilmesi için verilerin toplanmasını, bilgiye dönüştürülmesini, yorumlanmasını ve raporlamasını içermektedir. İzleme aşaması ise belirlenen ölçütlerin etkin olup olmadığının, stratejilerin başarılı olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenebilmesi için sistemin, uygulamaların izlenmesi, denetlenmesi sürecidir. Eğer sistem bekleneni veremiyorsa gerekli iyileştirmelerin ve geliştirmelerin yapılması gerekmektedir. İlk performans ölçme uygulamalarından biri hâlâ geçerliliğini yitirmemiş ekonomik performansın ölçümüdür. Daha sonraları finans temelli performans ölçütlerinin eksiklikleri belirlenmiş; çok boyutlu, bütünlük performans ölçüm sistemleri geliştirilmeye başlanmıştır. Bu sistemler hem finansal hem de finansal olmayan ölçütleri kapsamaktadır ve geleceğe yöneliktir. Yeni rekabet ve geleceğin örgütü olma anlayışında işletmenin rekabet yeteneğini arttırması, kararlarında tüm paydaşları dikkate alarak sosyal sorumluluğu ön plana çıkarması yer almaktadır. Bu anlayış günümüzün yüksek performanslı işletmelerinin ortak özelliklerini de ortaya çıkarmıştır. Bu özellikler; etkinlik , sürekli gelişim, değişime açıklık , esneklik, yaratıcılık, müşteri odaklılık, iletişim gücü, çevreye saygı, sosyal sorumluluk, kurumsal yönetimidir. Son yıllarda hem finansal hem de finansal olmayan ölçütleri yapılarında birleştiren sistemler ortaya konmuştur. Bunlara örnek olarak dengeli performans ölçüm kartı, performans prizması, performans ölçüm matrisi, smart piramidi verilebilir. Bu sistemlerin amaçları, işletme hedeflerini doğru olarak yansıtacak ve değerlendirmelerine olanak sağlayacak performans ölçütlerinin belirlenmesine yardımcı olmaktır. Finansal Performans Sermaye piyasalarının gelişmesi; kredibilitenin giderek önem kazanması, işletmelerin büyüme ihtiyacı finansal analizi ön plana çıkarmaktadır. İşletmelerde karar alma, planlama ve denetim faaliyetlerinin etkinleştirilebilmesi için düzenli olarak finansal performansın ölçülmesi gerekmektedir. Finansal performansın ölçülmesine ilişkin bilgilerin sağlanmasında finansal tablolar temel oluşturmaktadır. Finansal tablolardan elde edilen muhasebe bilgisi hem içsel hem de dışsal kullanıcıların kararları açısından büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden bu bilgiler anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk gibi bazı temel niteliklere sahip olmak zorundadır. Finansal Performansın Ölçülmesi ve Analizi Finansal performansın etkin bir şekilde ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi için işletmenin performansını doğru yansıtacak niteliklere sahip muhasebe bilgisinin belirlenmesi gerekmektedir. Finansal performansın ölçülebilmesi için de finansal performans ölçütlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Finansal performans ölçütleri de diğer ölçütler gibi öncelikle işletme stratejisiyle uyumlu olmak durumundadır ve diğer tüm performans ölçütlerinin taşınması gereken özellikleri taşınmalıdır. Finansal analiz; yönetim açısından işletmenin faaliyetlerinde etkinlik ve başarı derecesini ölçmede, işletmenin ana ve ikincil hedeflerine ulaşmış olup olmadığını saptamada, hedefe varılamamışsa nedenlerini araştırmada, geleceğe ait planlar hazırlamada, üretilecek mal ya da hizmetlerin üretim miktarı, bileşimi ve izlenecek fiyat politikası konularında karar almada, işletmenin varlığını tehlikeye düşürmeden, yükümlülüklerini yerine getirip getiremeye gücünün olup olmadığını belirlemede, işletme faaliyetlerini kontrol ve denetlemede, işletme faaliyetlerinin her evresinde doğru ve düzeltici kararlar alınmasında büyük önem taşımaktadır. Lojistik Maliyetleri ve Performans Yönetimi Performansın başarılı bir şekilde ölçülebilmesi için sistematik ve stratejiyle bütünleştirilmiş bir performans yönetim sistemi gerekmektedir. Performans yönetimi, işletmelerin müşteri odaklı rekabet avantajı sağlamalarında büyük rol oynayan lojistik faaliyetler

açısından da büyük önem taşımaktadır. Özellikle lojistik maliyetleri düşürmeye ve aynı anda müşteri tatminini maksimuma taşımaya odaklı bir lojistik yönetimi yaklaşımı, işletme performansının artırılmasına ciddi bir katkı sağlamaktadır. Etkili bir lojistik yönetimi süreçlere bütünleşik bir bakış açısıyla yaklaşımı gerektirirken aynı zamanda faaliyetlerin maliyetlerini minimize ederek verimliliği arttırmayı hedeflemelidir. Lojistik performans ölçüm göstergeleri işletmelerin üretim yapılarına, ürün özelliklerine, lojistik faaliyetlerinin kapsam ve çeşitliliğine göre farklılık göstermektedir. Bu da tüm işletmeler tarafından kullanılabilir standart bir performans ölçüm sistemi oluşturulmasını olanaksız hâle getirmektedir. Bu nedenle işletmeler kendi yapılarına uygun performans sistemini kendi içsel raporlama verilerine dayandırarak oluşturmalıdırlar. Ancak işletmelerin var olan raporlama sistemlerinin yetersiz olması performans ölçüm sisteminin geliştirilmesini de zorlaştırmaktadır. Bu noktada işletmeler, süreçler arasındaki entegrasyonu sağlayan, bilgi akışını etkin bir şekilde koordine eden, sonucunda da detaylı raporlar üretebilen bilgi sistemleri tasarlamalı ve buna hizmet edecek bilgi teknolojileri kullanmalıdırlar. Bir işletme lojistik faaliyetlerin performansını değerlendirmek için hem kâr veya sipariş miktarı gibi nicel ölçütleri hem de müşteri algı düzeyi veya tedarikçi bilgi akış etkinliği gibi nitel performans ölçütleri kullanmalıdır. Gerek lojistik faaliyetlerin gerekse de tedarik zincirinin etkinliğinin özellikle rekabet açısından kritik bir noktaya gelmesinden dolayı performansın ölçülmesi, değerlendirilmesi ve sürekli geliştirilmesi tüm işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır.

GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin içinde bulunduğu yoğun rekabet ortamı işletmeleri, ana faaliyet konuları dışındaki faaliyetlerini uzman profesyonel şirketlere devretmeye zorlamaktadır. Bununla da her işletmenin temel yeteneklerine odaklanması gerektiğine işaret edilmektedir. Geline bu noktada artık birçok işletme kendi uzmanlık alanlarına odaklanmaya daha çok önem vermeye başlamış ve lojistik faaliyetler için dış kaynaklardan yararlanma yollarını seçmeye başlamışlardır. Dış kaynak kullanımında işletmeler “Üçüncü Parti Lojistik İşletmelerine – 3PL” başvurmakta ve böylelikle işletmelerde yapılması gereken lojistik faaliyetler için konusunda uzman işletmeler ile iş birliğine gitmeye başlamışlardır. Diğer taraftan işletmecilik uygulamalarında son yıllarda öne çıkan bir başka konu da stratejik maliyet yönetimidir. Stratejik maliyet yönetimi anlayışının temelini ise işletme faaliyetlerine işletme dışından da bakılarak maliyetleri etkin bir biçimde yönetebilme oluşturur.

LOJİSTİK FAALİYETLERİNDE DIŞ KAYNAK KULLANIMI VE ÜÇÜNCÜ PARTİ LOJİSTİK

Lojistik ile ilgili olarak ele alınması gereken bir başka önemli nokta da günümüzde pek çok işletmenin ihtiyaç duyduğu lojistik faaliyetlerin dış kaynak kullanımına başvurularak yerine getirilmesidir. Dış kaynak kullanımında işletmeler; lojistik işletmeleri, özel depolar veya diğer uzman kuruluşlarla iş birliğinde bulunarak kaynakların işletmenin temel amaçları doğrultusunda kullanılmasına katkı sağlamaktadır. Bu anlamda dış kaynak kullanımı sonucu daha düşük maliyet ve daha iyi hizmet sunma hedeflerine ulaşan işletme sayılarının giderek artması birçok işletmeyi “Üçüncü Parti Lojistik -3PL” işletmelerinden yararlanmaya yöneltmektedir (Czinkota, vd. , 2000; 565). Üçüncü parti lojistik kavramı, işletmelerin lojistik ve dağıtım hizmetlerini yapabilmek amacıyla bu hizmeti veren lojistik hizmet sağlayıcı işletmelerle anlaşma yapması ve işletmelerin ana faaliyet konularına odaklanmasına imkân sağlayan bir hizmet satın alma anlaşmasıdır. İşletmelerin lojistik faaliyetlerini bu hizmeti sağlayan ve üçüncü parti lojistik hizmet sağlayıcısı işletmeler olarak tanımlanan işletmelerle anlaşarak bu hizmeti onlardan satın almasının en önemli avantajı, bu hizmeti satın alan işletmenin ana faaliyet konusuna odaklanarak ar – ge, tasarım, üretim, pazarlama vb. faaliyetlere daha çok odaklanabilmesini sağlamasıdır. İşletmelerin kendisi tarafından yapılan lojistik ve dağıtım faaliyetleri sonucu oluşan maliyet, üretilen bitmiş ürünün maliyetini yaklaşık olarak % 5 artırmaktadır. Buna ilave olarak işletmelerdeki stok bulundurma maliyeti de üretilen nihai ürünün maliyetini yaklaşık % 15 etkileyebilmektedir. Bu anlamda işletme verimliliğinin artırılabilmesi ve işletmelerin pazarda rekabetçi pozisyonlarını muhafaza edebilmeleri bu maliyetlerin azaltılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle günümüz modern işletmecilik anlayışında işletmeler lojistik ve dağıtım faaliyetlerinde daha etkin olan ve bu hizmeti profesyonel bir biçimde sunan lojistik hizmet sağlayıcılarına yönelmektedirler. Üçüncü parti lojistik hizmet sağlayıcılarına yönelmenin temelinde işletme stoklarının daha iyi bir biçimde kontrol edilerek maliyetlerin azaltılması yatmaktadır (Altekar, 2005; 304). Bu anlamda işletmelerin lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanarak yerine getirdikleri faaliyetler “Üçüncü Parti Lojistik -3PL” olarak tanımlanmaktadır. Tanım içerisinde yer alan “üçüncü” kavramının daha iyi anlaşılabilmesi açısından birinci ve ikinci parti kavramlarının da açıklanmasında fayda vardır. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır: • Birinci Parti: Üretici, toptancı, perakendeci veya gönderici • İkinci Parti: Birinci partinin doğrudan müşterisi konumundaki işletme • Üçüncü Parti: Lojistik araçlar, hizmet sağlayıcı, taşıyıcı, antrepo işletmecisi • Dördüncü Parti: Lojistik ürün ve bilgi akış süreçlerinin eş güdümünü ve bütünleştirilmesini sağlayan işletme olarak tanımlanmaktadır. Üçüncü parti lojistik işletmeleri; (1) yan sanayiden işletmeye malzeme akışı giriş lojistiği, yani fiziksel tedarik aşamasında (2) üretim süreçlerinde, yani dâhili işlemler aşamasında ve (3) işletmeden müşterilere kadar uzanan malzeme akışı, çıkış lojistiği faaliyetlerinde olmak üzere üç alanda hizmet sunabilme yeteneğine sahiptirler (Çancı & Erdal, 2003; 43). Yukarıdaki açıklamalar dikkatle incelendiğinde işletmelerin özellikle son yıllarda lojistik faaliyetlerini yerine getirirken dış kaynaklardan yararlanmaya başladıkları görülmektedir. Lojistik faaliyetlerin dış kaynaklardan yararlanarak yerine getirilmesindeki amaçlar yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ancak burada daha çok öne çıkan konunun işletmelerin mallarını doğru zamanda, doğru yerde, doğru müşterilere ulaştırarak daha iyi bir stok ve maliyet yönetimi ile stok kontrolü ve maliyet azaltımı olduğudur. Bu bağlamda işletmelerin etkili bir stok yönetimi ve maliyet kontrolünü sağlayabilmesi olaylara stratejik bir bakış açısıyla bakmayı gerektirir. Stratejik bakış açısı da işletmelerin sürdürülebilir pazarlama ve

rekabet anlayışı ile olayları analiz etmesini gerektirir.

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Strateji, işletmecilik uygulamalarında son yıllarda kullanılmaya başlanmış bir kavramdır. Kavramın kökeni incelendiğinde iki kaynağa dayandığı görülmektedir. Strateji; Latince’de yol, çizgi, yatak anlamına gelen “stratum” kelimesinden türetilmiştir. İkinci kaynağa göre ise kavram, Eski Yunanlı General Strategos’un savaştaki sanatı ve bilgisini belirtmek amacıyla kullanılmıştır (Budak & Budak, 2004; 299 içinde Tosun, 1974; 220). Kavram günümüz işletmelerinde çok geniş kapsamlı olarak kullanılmaktadır. Ürün stratejisi, stratejik karar, stratejik pazarlama, yenilikçi strateji, stratejik planlama işletmelerde kullanılan strateji kavramlarına örnektir (Budak & Budak, 2004; 300). Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkılarak amaçlar için gerekli faaliyetleri ve kaynakları esas alan bir tanım yapılabilir. Buna göre strateji, “işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri analiz ederek işletmenin yönünün ve amaçlarının belirlenmesi, bunları gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve işletmenin yeniden düzenlenerek gerekli kaynakların yeniden tahsis edilmesi” şeklinde tanımlanabilir (Karcioğlu, 2000; 72). Bu kavrama paralel olarak gelişen, işletmecilik literatüründe ve uygulamalarında kendisine geniş bir yer bulan ve maliyetlerle ilişkilendirilen bir başka kavram da “stratejik maliyet yönetimi” kavramıdır. Küresel rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen, stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımlarının yeniliği özellikle iki açıdan ortaya çıkmaktadır (Karcioğlu, 2000; 72):

- Alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşullar daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir bakış açısından ele alınmalıdır.
- Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken stratejik maliyet analizleri, bu planlama kapsamıyla daha sıkı bir biçimde bütünleştirilmelidir.

Stratejik maliyet yönetimi anlayışının temelini, işletme faaliyetlerine işletme dışından da bakılarak maliyetleri etkin bir biçimde yönetebilme oluşturur. Stratejik maliyet yönetimi anlayışının temelini oluşturan ikinci önemli nokta ise, stratejik konumlandırma kavramıdır. Burada sorulması gereken en önemli soru, “Maliyet yönetiminin işletme içindeki rolü ve önemi nedir?” olmalıdır. Stratejik maliyet yönetiminde göz önünde bulundurulması gereken bir başka nokta da, işletmede yapılan faaliyetler sonucu maliyetlerin çok çeşitli olarak oluşabileceği ve maliyet davranışlarının iyi bir biçimde analiz edilebilmesi için de işletmede oluşan maliyetleri ürün ve hizmetlere yüklemeye kullanılacak maliyet sürücülerinin belirlenmesidir. İşletme faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerin daha iyi analiz edildiği ve faaliyetler ile maliyetler arasında anlamlı ilişkiler kurulabilmesine olanak veren faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımıdır. İşletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajını yakalayabilmesi ve bunu belirli bir düzeyde tutabilmesi işletme faaliyetlerine müşteri açısından da bakmayı gerektirir. Bu anlamda üretim dışı maliyetlerin oluşmasında ve sürdürülebilir rekabette oldukça önemli bir yeri olan “lojistik faaliyetler “ön plana çıkmaktadır (Gümüş, 2007; 149). İşletmelerin rekabette bir adım öne geçebilmesi için kullanabilecekleri araçlardan birisi de pazar yönlü stratejilerdir. Diğer bir deyişle işletmeler müşterilerine artı değer katabilmek için ürün veya hizmetlerini doğru zamanda, doğru yerde ve doğru fiyatla müşterilerine sunabilmelidir. Artı değer katabilmenin koşulu ise faaliyetlerin etkili bir biçimde yönetilebilmesine bağlıdır. Bu bağlamda ürün veya hizmetlerin istenilen nitelikte ve zamanda müşterilere ulaştırılabilmesi lojistik faaliyetlerin önemini bir kez daha gündeme getirmektedir. Lojistik faaliyetlerin yönetilmesi ise son yıllarda oldukça sık bir biçimde üzerinde durulan yöntemlerden biri olan faaliyet tabanlı maliyetleme ile sağlanabilmektedir. Sürdürülebilir Rekabet Avantajı ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İşletmelerin sürdürülebilir rekabette başarılı olabilmesi kaliteli hizmet anlayışından ödün vermeden maliyet liderliklerini sürdürebilme yeteneklerine bağlıdır. İşletmelerin pazarda maliyet lideri olabilmesi öncelikle işletme içinde yerine getirilen iş süreçlerinin analiz edilmesi ve iyileştirilmesi ile başlar. İşletmeler ürün veya hizmet üretirken bazı faaliyetler zincirini yerine getirerek müşterileri için değer yaratma çabası içindedirler. Bu faaliyetler zinciri bilindiği üzere değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilir rekabetçi avantajlarını koruyabilmeleri ve değer zinciri boyunca faaliyetlerin etkinliğinin ölçülebilmesinde faaliyet tabanlı maliyetleme ve yönetim yaklaşımının ilişkili olduğu ve işletmenin etkinlik ve verimliliğinin geliştirilmesine katkıda bulunan diğer tekniklerden bazıları da şöyle sıralanabilir (Gümüş, 2007; 125):

- Sürekli gelişim ve planlama
- Toplam kalite yönetimi
- İstatistiksel kalite kontrol yöntemleri
- İş süreçleri analizleri
- Değer mühendisliği programları

Lojistik faaliyetler son yıllarda işletmelerin önemli bir maliyet kalemi olmaya başlamış ve değer zinciri faaliyetleri çerçevesinde işletme faaliyetlerine üretici ve müşteri bakış açısından bir bütün olarak bakılması gerektiğini ön plana çıkarmış bir kavramdır (Gümüş, 2012; 140). Pazar Yönlü Stratejiler ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İşletmelerde yapılan üretim dışı faaliyetler arasında çok önemli bir rolü olan pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetler son yıllarda giderek önemli boyutlara ulaşmış ve işletme yöneticilerinin de ilgisini daha çok çekmeye başlamıştır. Son yıllarda işletmelerin pazarlama departmanı yöneticileri tarafından yapılan incelemelerde işletmelerde uygulanan pazar yönlü stratejilerin işletmenin toplam performansı üzerinde de önemli etkilere neden olduğu belirlenmiştir. Pazar yönlülük pazarlama kavramının operasyonel yönünü ifade etmektedir. Pazara dönük yapılan araştırmalar ve pazar yönlü stratejiler ile işletme performansının belirlenmesinde kullanılan birçok ölçüm yöntemleri arasında

pozitif bir ilişki vardır. İşletmelerin pazar yönlü stratejileri aynı zamanda uzun dönemde finansal performansı da etkileyen bir faktördür (Goebel, vd. , 1998; 498). Pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri sonucu işletme kaynakları tüketilmekte ve bu kaynakların etkin kullanımı işletmenin pazarlama politikalarını ve yeteneklerini yakından etkilemektedir. Birçok işletme tarafından kullanılmakta olan geleneksel muhasebe sistemleri ise işletmeler tarafından alınan müşteri, bölge, dağıtım kanalı vb. faaliyetlere ilişkin kararları etkin olarak destekleyememektedir. Geleneksel sistemlerin bu yetersizliğini giderebilmek amacıyla son yıllarda müşteri, bölge, dağıtım kanalı gibi kârlılık analizlerinin daha iyi yapılabilmesine dönük bir sistem olan faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ise uygulamada kendisine yer bulan bir yaklaşım olmuştur. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı işletmelerde pazarlama ve muhasebe fonksiyonları arasında bir köprü görevi görerek bilgi açığını gidermeye ve işletme yeteneklerinin artırılmasına dönük bir yaklaşım olarak ele alınmaya başlanmıştır (Goebel, vd. , 1998; 498). Muhasebe bilgi sisteminin önemli bir alt sistemi olan yönetim muhasebesinin işletmelerdeki geleneksel görevi, işletme yöneticilerinin alacakları kararlarda kullanabilecekleri bilgi gereksinimini karşılamaktır. İşletme yapıları içerisinde yer alan pazarlama departmanları da işletmelerin muhasebe departmanları tarafından sağlanan bilgileri kullanarak müşteri kârlılığı, bölümsel kârlılık, pazarlama karması kârlılığı ve başa baş analizleri gibi analizlerde kullanacakları bilgilere gereksinim duymaktadır. İşletmelerin maliyet muhasebesi departmanlarından sağlanan bilgilerin kritik önemi ise, maliyet analizleri ve maliyet yüklemeleri esnasında ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin maliyet hesaplamaları ve maliyet yüklemelerinde kullandıkları yöntemler hacme dayalı yöntemler (geleneksel yöntem) ve faaliyet tabanlı yöntem olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarında işletmelerin pazar yönlü stratejilerinde başarılı olabilmesi için aşağıdaki sorulara yanıtlar aranmaktadır. Bunlar (Goebel, vd. , 1998; 499); • Müşteriler tarafından verilen özel siparişler, yapılan analizler sonucu kabul edilebilir mi? • Kâr fırsatlarının artırılmasında hangi dağıtım kanalı seçilmelidir? • Değişen fiyat düzeylerinde hangi pazar bölümü veya hangi müşteri daha kârlıdır? • Satış sonrası hizmetlerin hangi düzeyinde müşteriler kârlı bir müşteri olmaktan uzaklaşmaktadır? • Ürünlerin işletme tarafından üretilmesi veya satın alınması kararlarında en uygun kaynak nedir?

Son yıllarda iş dünyasında yaşanan şiddetli rekabet baskısı işletme yöneticilerinin karar almada işletmenin finansal performansı ile çok daha yakından ilgilenmeye başladıklarını göstermektedir. Karar almadaki itici güç ise işletmelerin kârlılık rakamları olmuştur. Bir işletmedeki kârlılık rakamları ise, işletmenin performansının doğru bir biçimde ölçülmesiyle oldukça yakından ilgilidir. Performans ise iki boyutuyla karşımıza çıkan bir konudur; bunlar finansal performans ve finansal olmayan performanstır. Burada unutulmaması gereken nokta finansal olmayan performansın finansal performans göstergelerine dönüşeceği ve en nihayetinde de işletme kârlarının bundan etkileneneğidir. Diğer taraftan sadece işletmenin kârına bakarak karar alma ise bazı durumlarda sakıncalı da olabilmektedir. Sadece kısa döneme odaklanmak uzun dönemdeki hedeflerin gözden kaçırılmasına yol açabilir. Eğer işletmenin hedefleri uzun dönemli ise -yani sadece kısa dönemli kâr rakamları değil de uzun dönemli bir bakış açısı var ise- marka, Ar-Ge ve kapasite yatırımları, değer zinciri analizleri, etkili bir biçimde kurulup işletilebilen muhasebe bilgi sistemleri uzun dönemli hedeflerin elde edilmesinde kullanılabilecek araçlardır. Yukarıdaki açıklamalara paralel olarak bu bölümde lojistik, kâr ve değer zinciri arasındaki ilişki, değer zinciri analizinde muhasebe bilgi sisteminin rolü ve lojistikle olan ilişkisi ele alınmaya çalışılmıştır.

LOJİSTİK, KÂR VE DEĞER ZİNCİRİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

20. yüzyılın sonlarında iş dünyasında yaşanmaya başlanan şiddetli rekabet baskısı işletme yöneticilerinin karar almada işletmenin finansal boyutu ile çok daha yakından ilgilenmeye başladıklarını göstermektedir. Karar almadaki itici güç ise işletmelerin kârlılık rakamları olmuştur. İşletmenin kârına bakarak karar alma ise bazı durumlarda sakıncalı da olabilmektedir. Sadece kısa döneme odaklanmak uzun dönemdeki hedeflerin gözden kaçırılmasına yol açabilir. Eğer işletmenin hedefi kısa dönemde geri dönüşü olan yatırımlar değilse marka, Ar-Ge ve kapasite yatırımları vb. uzun dönemli hedeflerin elde edilmesinde kullanılabilecek araçlardır. İşletmelerde alınan kararların etkisi işletmenin nakit akışlarında görülebilir. Bazen çok güçlü pozitif nakit akışları kâr yerine yönetimin istediği hedef de olabilir. Karar almadaki bir diğer finansal boyut ise, kaynak kullanımı ve sabit varlıklar ile işletme sermayesinin etkin kullanımınıdır. Birçok işletmedeki önemli baskı unsuru ise, işletme varlıklarının çok daha etkin kullanılabilmesi için sermayenin verimliliğini artırabilmektir. Bu anlamda işletmelerin kullanmış olduğu sermayelerinin verimliliğini ölçmede kullanılan oran yatırımın geri dönme oranıdır. Bu Oran ise aşağıdaki biçimde ifade edilebilir: Yatırımın Geri Dönme Oranı = $\frac{Kâr}{(Kullanılan Sermaye)}$ biçiminde veya, Yatırımın Geri Dönme Oranı = $\frac{Kâr}{Satışlar} \times \frac{Satışlar}{(Kullanılan Sermaye)}$ İşletme tarafından sunulan müşteri hizmetleri faaliyetleri ile satış gelirleri arasında doğrudan bir ilişki olmasına karşın bu ilişki sağlıklı bir analiz yapılabilmesi için tek başına yeterli değildir. Yatırımın geri dönme oranına etki eden önemli bir başka faktör lojistik maliyetleridir. Avrupa ve Kuzey Amerika'da faaliyette bulunan işletmeler tarafından yapılan değerlendirmeler de gösteriyor ki lojistik maliyetler satış gelirlerinin %5 ile %10 arasında bir oranı oluşturmaktadır. Lojistik maliyetlerindeki bu oranların düşürülebilmesi etkili bir lojistik yönetimi ile sağlanabilir. Lojistik maliyetlerinde gizli kalan ve pek çok yönetim muhasebesi sistemleri tarafından da ayrı bir kalem olarak ele alınması gereken fakat göz ardı edilen önemli bir maliyet kalemi de, stok bulundurma maliyetleridir. Birçok işletmedeki yöneticiler de stok bulundurma maliyetlerinin çok fazla farkında olamamıştır. Stok bulundurma maliyetlerinin yanı sıra diğer birçok maliyet kaleminin de dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin; amortisman, sigorta, stok kayıpları, stok kontrol maliyetleri vb. Yapılan hesaplamalara göre stok bulundurma maliyetlerinin toplamı işletme stoklarının defter değerlerinin %25'lik bölümünü oluşturmaktadır. İyi planlanarak uygulamaya koyulmuş bir lojistik yönetimi işletme varlıklarının yönetilmesinde çok önemli bir alan olarak değer kazanmıştır. İşletmelerin sahip oldukları hazır değerler ve alacakları işletmelerin likidite durumlarının önemli bir göstergesidir. İşletmelerin içinde buldukları nakit sıkıntıları son yıllarda birçok işletmenin ilgisini bu alana kaydırmalarına neden olmuştur. İşletmelerin yapmış oldukları lojistik faaliyetleri sonucunda da bu faaliyetler ile işletmenin likidite durumu arasında önemli bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Lojistik değişkenleri olarak adlandırılan yukarıdaki faaliyetler ile işletmelerin hazır değerleri, alacakları vb. varlıkları arasında doğrudan bir ilişki vardır. Diğer taraftan günümüzde, birçok işletmenin elinde bulundurduğu stokları önemli bir kalem konumundadır. Lojistik faaliyetleri ve işletme stokları arasında da oldukça yakın bir ilişki vardır. İlk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stok düzeyleri işletmede yerine getirilen lojistik faaliyetlerine göre değişebilmektedir.

İşletmelerde lojistik faaliyetlerinin yerine getirilebilmesinde işletme varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan bir başka kalem de maddi duran varlıklardır. Fabrika, stok depoları, dağıtım depoları, malzemelerin taşınması için gerekli olan donanım, teçhizat, araç, gereç vb. birçok maddi duran varlık işletmelerin lojistik sistemlerinin önemli bir parçasıdır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar genellikle işletmelerin dönen varlıklarının finansmanında kullanılan kaynaklardır. Kısa vadeli yabancı kaynaklar ve işletmenin satın alma politikaları arasında yakın bir ilişki vardır. İşletmede yapılan lojistik faaliyetleri ile satın alma faaliyetlerinin bütünleştirilebilmesi işletme faaliyetlerinin daha verimli bir biçimde yerine getirilebilmesini sağlayacaktır. İşletmelerin lojistik faaliyetlerini yerine getirirken gereksinim duyduğu maddi duran varlıkların finansmanında genellikle uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz sermaye kullanılmaktadır. Son yıllarda hızla gelişme gösteren üçüncü parti lojistik faaliyetleri sonucu bazı işletmeler lojistik faaliyetlerini bu işletmelere devrederek maddi duran varlıklara da kaynak aktarmayı azaltabilmektedir.

DEĞER ZİNCİRİ ANALİZİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ROLÜ VE LOJİSTİK İLE OLAN İLİŞKİSİ

İşletmeler teknolojik gelişmeleri izlerken ve küresel rekabete ayak uydurabilmeye çalışırken müşterilerinin gereksinimlerini de göz önünde bulundurmalı ve müşterilere değer katmayı bir işletme politikası olarak benimsemelidirler. Müşterilere değer katma faaliyeti ise işletmelerin başarısında kritik noktayı oluşturmaktadır. Müşteri yönlü üretim ve pazarlama anlayışında “Toplam Kalite Yönetimi –TKY” benimsenmeli en düşük maliyetle en iyi mal ve hizmet üretimi gerçekleştirilmelidir. Müşteri gereksinimlerini modern üretim teknikleri ile bütünleştirerek karşılamada işletmelerin önemle üzerinde durması gereken bir başka nokta da değer zinciri analizleridir. Değer zinciri analizi tam zamanında üretim ve toplam kalite yönetimi ile birlikte ele alınmalıdır. Birçok işletmenin ortak hedefi müşterilerine bir değer katmaktır. Bu değer katma faaliyeti temel ve destekleyici birçok farklı faaliyet ile yerine getirilmektedir. Bu faaliyetler aşağıdaki gibi bir şekilde gösterilebilir. Değer zinciri içerisinde yer almayan faaliyetler ise; değer katmayan faaliyetler olarak adlandırılmaktadır. Bu faaliyetler müşterilere doğrudan bir değer katmamaktadır. Örneğin; ürünleri işletme içinde taşıma ve depolama ve bazı yönetsel işler vb. sıralanabilir. Değer katmayan bu faaliyetlerin işletmeden uzaklaştırılması işletmelere kaynak tasarrufu, mal ve hizmetleri daha düşük fiyatlarla satma olanağı vermektedir. Birçok işletmenin ortak hedefi müşterilerine bir değer katmaktır. Bu değer katma faaliyeti temel ve destekleyici birçok farklı faaliyet ile yerine getirilmektedir. Bir işletmenin alt yapısı ele alındığında bu yapı içinde muhasebe, finans, hukuk işleri (yasal düzenlemeler) ve genel yönetim faaliyetlerinin yer aldığı görülür. MBS de bu alt yapının önemli bir parçasıdır. Değer zinciri analizi incelendiğinde “Muhasebe Bilgi Sistemi - MBS” destekleyici bir faaliyet olarak görülmektedir. MBS'nin çıktılarında en iyi biçimde yararlanılan alanlardan birisi de, işletmelerin lojistik faaliyetlerinin yerine getirildiği alandır. “Lojistik diğer fonksiyonlarla maliyet alışverişleri doğrultusunda karar alan yani maliyetleri veri olarak işleyen bir alt sistemdir. Bu nedenle istendiğinde maliyet verilerini verebilecek şekilde tasarlanmış bir muhasebe bilgi sistemi lojistik için faydalı bir kaynaktır.” Lojistik faaliyetlerinde kullanılan dağıtım sistemleri incelendiğinde dağıtım sistemlerinin etkileşimde bulunduğu çevre; müşteriler, yönetim, tedarikçiler ve malzeme depoları olarak sıralanabilir