

Yalın Muhasebe

Hikmet MARAŞLI

Yrd. Doç. Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme
Bölümü

Mehmet Cumhur ÇOBAN

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Ana Bilim Dalı
İç Denetçi, Bağımsız Denetçi

Eda TOPBAŞ

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Ana Bilim Dalı
Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi

Makale Gönderim Tarihi: 20.01.2014, Makale Kabul Tarihi:21.10.2014

Öz: Bu çalışmanın amacı, yalın yolculuğa çıkmış olan işletmelerin yalın üretimini desteklemek amacıyla oluşturulan yalın muhasebe yaklaşımını tanıtmaktır. Yalın üretimde temel amaç, israfın elimine edilmesidir. Bu üretim sisteminde işletme süreçleri müşterilerin artan istekleri doğrultusunda geliştirilir. Ancak, yalın düşünce süreci muhasebe dışında kurulup geliştiğinden, uygulanması için gereken ideal koşulların hepsinin aynı anda oluşturulması da oldukça zordur. Yalın üretimi uygulayan işletmelerin, standart mali tablolarla değil, yalın finansal verilere ulaşması için muhasebe sistemlerinin de yalınlaşması şarttır. Yalın muhasebenin amacı; yalın üretimi aktif olarak uygulayan ve devam ettiren işletmelere faydalı bilgiler sağlamaktır. Uygulamada yalın üretime ait muhasebe işlemlerinin geleneksel muhasebe yöntemlerine göre yapılması finansal raporlamada sıkıntı olmakta ve yalın muhasebe ile arasında çekişme yaratmaktadır. Çünkü geleneksel yöntemler yığın/seri üretimi desteklemektedir ve bu yöntemlerin, yalın üretimi uygulayan işletmelerde kullanılması sakıncalıdır. Araştırmalarımıza göre, ülkemizde yalın muhasebe kavramı çok yaygın olmadığından yabancı literatürde bu alanda yapılan çalışmalar referans alınarak, yalın muhasebe kavramı ve uygulamaları incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Yalın üretim, Yalın muhasebe, Yalın muhasebe uygulamaları

Lean Accounting

Abstract: The purpose of this study is introducing lean accounting approach which formed to support lean production. The basic goal of lean production is to eliminate waste. In lean production system, company process is improved against remaining customer demands. But, it is also very difficult to generate all of the ideal condition for application at the same time. The companies which apply lean production also have to simplify their accounting systems in order to gather correct financial data. The purpose of the lean accounting is to provide useful information to those who actively apply and carry on lean production. In practice, when the accounting processes of lean production are made according to traditional methods, there are some difficulties in financial reporting. Because traditional methods support mass production and using these methods in the companies that apply lean production are unfavorable. According to our research, lean accounting is not common in Turkey and for this reason taking international literature as reference, lean accounting term and its implications is studied.

Keywords: Lean production, Lean accounting, Lean accounting applications

GİRİŞ

Son yıllarda çoğu işletme üretim stratejilerini önemli ölçüde değiştirmeye başlamıştır. Bu işletmeler artan rekabet baskılarını karşılamak için aynı ürünlerden büyük partiler halinde üretim yapmaktan, bireysel ürünler üretmeye veya müşterilerin bireysel taleplerine göre şekillenen küçük partiler halinde üretim yapmaya geçmiştir (Carnes, Hedin, 2005: 28). Müşteri taleplerinin çeşitlenmesi ve küresel rekabet koşullarından dolayı kitle üretim yerini yalın üretime bırakmıştır. Son yirmi yılda çoğu işletme, yalın düşünce kavramıyla birlikte, tam zamanında üretim, hücre çalışması, stok devir hızı, teslim süresi, hurda oranı, kısıtlar teorisi, altı sigma ve diğer kalite ölçüleri, değer akış yönetimi, faaliyet tabanlı yönetim ve hedef maliyetleme gibi kavramları içeren yalın üretim tekniklerini uygulamaya başlamıştır.

Geleneksel kitle üretim düşüncesinden yalın düşünceye doğru değişim işletmelerin işlemlerinin kontrolü, ölçümü ve nedenini açıklama yollarında değişiklik gerektirmektedir. Yalın üretime geçmeye çalışırken bazı işletmeler geleneksel maliyetleme sistemlerinin yalın programlar için problem yarattığını, yalın dönüşümlerine zarar verdiğini fark etmişlerdir. Geleneksel standart maliyetlemenin, işçilik verimliliği ve kullanımına vurgusunun, büyük partiler halinde üretim, büyük stokların oluşması, israfi gizlemesi ve finansal performans ölçülerine odaklanma gibi yalın olmayan davranışlara teşvik ettiğini görmüşlerdir. Yalın yolculuğu seçen işletmelerin muhasebe, kontrol ve ölçme yöntemlerinin büyük ölçüde değişmesi önemlidir. Yeni yalın çevrenin güncel, herkes tarafından anlaşılabilir ve finansal olmayan performans ölçülerine ihtiyacı vardır. Yalın muhasebe kavramlarını, yalın üretim süreçlerini uygulayan işletmelerin finansal performanslarını daha iyi yansıtmak için tasarlanmıştır. Bunlar, maliyetlerin değer akışına göre organize edilmesi, stok değerlendirme tekniklerinin değiştirilmesi ve finansal olmayan bilgiyi içerecek şekilde finansal tabloların muhteviyatının değiştirilmesi gibi yöntemleri içermektedir. Yalın muhasebenin esası, muhasebeyi yalın ilkeler ile aynı hizaya getirmektir. Böylece bütün disiplinler işletme değerine aynı bakış açısından bakabilecek, israfi üretim alanına ek olarak muhasebeden de çıkaracaktır.

YALIN DÜŞÜNCE

II. Dünya Savaşından sonra Japon üreticiler, hammadde, insan kaynakları ve mali açıdan büyük bir yokluk çıkmazıyla karşı karşıya kalmıştır. Öyle ki; TOYOTA, 1940'lann ortasında Amerika'daki şirketlerin Japon şirketlerine göre çok iyi çalıştığını ifade etmiştir. 1918 yılında Sakichi Toyoda Amerikada eğitim görmüştür. 1953 yılında Sakichi Toyoda ve Tekstil Mühendisi Taiichi Ohno Amerika'da Otomobil üretimini incelemek üzere, otomobil üreticisi Ford firmasını gitmişlerdir. Bu geziler sonucunda Ford firmasının öncülük etmiş olduğu kitle üretim sisteminin Japonya için hiç uygun olmadığına karar vermişlerdir. Ohno ve Toyoda düşük maliyetle yüksek kaliteli ürünler üretmek için, israflardan arınmış yalınlıkta, üretilebilecek bir üretim sistemi kurmuştur ve bugün "Toyota Üretim Sistemi" veya "Yalın Üretim" olarak bilinen, yeni bir disiplin geliştirmişlerdir.

Yalın üretim, ilk olarak Toyota'nın benimsediği ve temel amacı israfi önlemek olan bir üretim sistemidir. İsrafi önlemek için de; sıfır stok ve sıfır hata hedefleri benimsenir, mevcut süreç ve sistemlerde sürekli

iyileştirme, geliştirme ve uyumlaştırma yapılır. Bugün her ülkeye ve tüm iş kollarına yayılan yalın üretim basit olarak; ürünün üretilmesinden, dağıtılmasına ve müşteriye ulaşmasına kadar geçen zamanın azaltılması ve israfın değerden elimine edilmesidir (Vincenti,2002,58).

Yalın üretim, müşteri ihtiyaçlarını hızlı ve etkin şekilde karşılamayı amaçlayan organizasyon geneline yayılmış olan bir üretim anlayışıdır. Bu anlayışa göre; ürüne katma değer sağlayan ve sağlamayan faktörlerin belirlenmesiyle israf önlenir ve üretim süreci kısılır. Yalın bir üretim sisteminin hedefi, üretimi ihtiyaç duyulan miktarda ve zamanda kusursuz ve israfsız gerçekleştirebilmektir (Laraia ve diğ., 1999, 242).

Bir organizasyonda sıradan bir günde çok fazla miktarda muda gözlemek mümkündür. Muda, israf demektir, hiçbir değer yaratmadan kaynakları tüketen faaliyetleri gösterir. Yeniden işlenmeyi gerektiren hatalı ürünler, talep edilmeden üretilen ve stoklarda biriken üretim, gerçekten gerekli olmayan süreç aşamaları, çalışanların ve ürünlerin zorunlu olmadan bir yerden başka bir yere nakledilmesi, önceki aşamalarda zamanında tamamlanmayan işlemler nedeniyle sonraki aşamalarda boş bekleyen çalışanlar ve müşterilerin beklentilerini karşılamayan ürün ve hizmetler muda örnek verilebilir. Mudanın panzehiri ise yalın düşüncedir. Yalın düşünce, değer tanımlanması, değer yaratan adımların en iyi ve doğru biçimde sıralanması, bu adımların gerektiği anda aksamaya uğramadan atılması ve giderek daha yüksek etkenlikle gerçekleştirilmesinin yollarını gösterir. Yalın düşünce giderek daha az (emek, donanım, zaman ve alan) harcayarak daha fazla üretebilmeyi ve müşterilerin asıl beklentilerine daha çok yaklaşmayı sağladığı için yalındır (Womack, James, 1998: 11).

Yalın düşüncenin amacı, yalın bir üretim sistemine, yalın bir şirkete, yalın bir değer zincirine ulaşmaktır. Ayrıca yönetimin ilgi merkezini değiştirerek, değer israftan ayırt edilmesini sağlamak, kaynakları mamule ve mamulü etkileyecek çalışmalara odaklamak, israflardan arınarak zenginliği yakalamaktır. (Özkol,2004: 121) Yalın düşüncenin beş temel ilkesi ve aşaması vardır. (Womack, James, 1998: 11).

- Değer
- Değer Akışı
- Akış
- Çekme
- Mükemmellik

Değer

Yalın düşüncenin başlangıç noktası değerdir ve değer ancak nihai müşteri tarafından tanımlanabilir. Değer müşteriye sağlanan faydaların toplamıdır (Womack, James, 1998: 12). Değer, müşterinin istediği ve ödemeye istekli olduğu ürün veya hizmet özelliklerinin toplamıdır (McNair, Polutnik, Silvi, 2006: 12). Değer tanımının anlamlı olması için, müşterinin ihtiyaçlarını belli bir zamanda belli bir fiyattan karşılayan belli bir ürün (mal ve hizmet) cinsinden ifade edilmesi gerekir. Değeri üretici yaratır (Womack, Jones, 1998: 12). Değer belirlenirken şu sorulara cevap aranır: Müşteriler ne ister? Ne zaman ve nasıl ister? Hangi özelliklere sahip, kapasitede, uygunlukta ve fiyatta olması müşteriler tarafından tercih edilmektedir? (Duque, Cadavid, 2007: 72). Müşteri tarafından, belirli bir mamul ve hizmete atfedilen niceliğe verilen addır. (Balcı, 2011: 114)

Değer Akışı

Değer akışı ürünün müşteriye ulaşmasında, başlangıçtan sonuna kadar gerekli olan tüm süreç ve faaliyetlerin toplamıdır (Duque, Cadavid, 2007: 72). Yalın düşüncenin bir sonraki aşaması, her ürün için değer akışının bütünüyle tanımlanmasıdır. Firmaların nadiren gerçekleştirme girişiminde buldukları bu aşama, hemen her zaman inanılmaz boyutlarda israfın varlığını ortaya çıkarır (Womack, James, 1998: 77). Değer akımı, mamul ya da hizmetin piyasaya sürülmesinden müşteriye ulaştırılmasına kadar birbirleriyle bağlantılı faaliyet dizine verilen addır. (Balcı, 2011: 114)

Akış

Bu aşamada değer yaratan aşamaların akış halinde olması sağlanmaktadır ve süreçlerdeki tüm engeller kaldırılmaya çalışılmaktadır. Mamul ve hizmetlerin müşteriye zamanında sunulabilmesi için hammaddenin kesintiye uğramadan akmasını sağlamak bu düşüncenin temel özelliklerinden biridir (Ward, Graves, 2004: 5). Değer akımında kesintisiz ve hatasız ilerleyen mamul. (Stenzel, 2007: 300)

Çekme

Geleneksel üretim yöntemleri, müşterilerin bir kez üretildikten sonra alacaklarını umarak ürünleri sistemde itme eğilimindeydi. Çekme ise sonraki aşamalarda yer alan müşteri istemeden, önceki aşamalarda hiçbir şekilde ürün ya da hizmet üretilmemesi anlamına gelmektedir (Ward, Graves, 2004: 5). Çekiş sistemi, tam zamanında üretimin bir unsurudur. Aşağıya akım sürecinden, yukarıya akım sürecine uyarı göndermeden hiçbir biçimde üretim gerçekleştirmeyen sisteme verilen addır. (Balci,2011:114)

Mükemmellik

İşletmeler yalın uygulamaları benimsedikçe iyileştirmelerin devam eden bir süreç olduğu daha açık hale gelmektedir. Çabayı, zamanı, kullanılan alanı ve maliyeti azaltma girişimleri sürekli yönlendirilebilir. Sonuç olarak yalın üreticiler sürekli gelişme felsefesini benimsemiştir (Ward, Graves, 2004: 5).

YALIN MUHASEBE

Yalın muhasebe, yalın kavramları üretim süreçlerine uygulamış olan bir işletmenin, finansal performansını daha iyi yansıtacak şekilde tasarlanmış muhasebe sürecidir.

Yalın üretim, işletmenin çeşitli faaliyetlerinde kullanılan bütün kaynakların (zaman dâhil) miktarının en aza indirgenmesini vurgulayan bir üretim felsefesidir. Tasarımda, üretimde, tedarik zinciri yönetiminde ve müşteri ile ilgilenmedeki değer katmayan faaliyetleri tanımlamayı ve ortadan kaldırmayı içerir. Yalın üreticiler organizasyonun her seviyesinde çok yönlü olarak çalışanları kullanır ve imkân dâhilinde büyük çeşitliliklerdeki ürünleri üretmek için yüksek oranda esnek ve artan miktarda otomatik makineleri kullanır. Ayrıca maliyetin, durmak bilmeyen atıkların yok edilerek azaltılması ve bütün üretim ve destek süreçlerinin basitleştirilmesiyle azalmasıyla ilgili bir dizi prensip ve uygulamayı içerir (Blackstone ve Cox 2005,6).

Yukarıdaki tanıma dayanarak, yalın muhasebe nedir? Yalın üretim operasyonlarındaki sonuçları yorumlayan bir muhasebe sistemi midir? Veya kendi içerisinde yalın, değer katmayan faaliyetlerin olmadığı

bir muhasebe sistemi midir? Cevap her iki sorun için de "evet"tir. Maskell "yalın yönetim muhasebesinin, yalın üretimi aktif olarak uygulayan ve devam ettiren üretim yerlerindeki insanlara faydalı bilgiler sağlamayı amaçladığını" belirtmektedir ve yalın muhasebede, "muhasebe sistemlerinin kendileri yalın olmalı şeklinde eklemektedir. Maskell'e göre; yalın üretimde stok ne ise, işlemler de yalın muhasebe için aynı şeydir ve bütün işlemler israftır (Maskell, 2000,23).

Yalın muhasebe ile değer akışı maliyetlerin organizasyonu, stok değerlendirme tekniklerinin değişmesi ve mali olmayan bilgileri de içerecek şekilde finansal tabloların içeriği değiştirilmektedir.

Geleneksel muhasebe varsayımları ile yalın varsayımların karşılaştırılması Tablo 1'deki gibi yapılabilir.

Tablo 1. Varsayımları Karşılaştırmak(Maskell, 2000:23)

Geleneksel Varsayımlar	Yalın Varsayımlar
1-Kar, kaynakların tam kullanımına anlamına geliyor	1-Kar, müşterilerinin çektiği değer akımını üzerinde maksimize anlamına geliyor
2-Direkt işçilik, en önemli dönüşüm maliyetidir	2-İsraf /Atık = Kaynakları engelleyen her şeydir
3-Ayrıntılı izleme aracılığıyla iş kontrolü vardır	3-Kontrol Sürekli akışa dikkat etmekte ve israfları kontrol etmektedir
4-Tüm aşırı kapasite kötüdür	4-Aşırı kapasite esneklik sağlar

Maskell 1996 ve 2000 yılında, yalın üretimi benimseyen firmaların geleneksel maliyetleme ve muhasebe metodlarının kullanımından nasıl uzaklaşabileceklerini inceleyen kapsamlı ve teorik taslak sağlayarak Jenson ve arkadaşlarının 1996 yılında yaptıkları çalışmadan elde ettikleri bulguları genişletmiştir. Bu anlamda Maskell'in 4 adım yalın muhasebe olgunluk modelinin gelişimi literatüre en önemli katkı olarak ifade edilir. Bu model, organizasyonun diğer alanlarında uygulanan yalın değişiklikler ile paralel olarak muhasebe sistemlerinde yapılması gereken değişiklikler hakkında bilgi verir. Tablo 2 bu modelin özeti göstermektedir (Ward ve Graves,2004,10).

Model, hangi muhasebe değişimlerinin, yalın uygulamanın olgunluğuna nazaran hangi basamakta başlaması gerektiğini tanımladığı için faydalıdır. Fakat Maskell'in çalışmasıyla ilgili bazı kısıtlamalar mevcuttur. Alınan her tür kararın desteklenmesi için hangi muhasebe değişikliklerinin yapılması gerektiği ile ilgili bir işaret yoktur. Ayrıca,

firmaların doğrusal bir biçimde 4 adıma kayacakları tahmin edilmektedir. Ek olarak, Maskell'in fikirleri, dünya çapında yalın uygulamaları desteklemede kullanılması gereken birçok farklı muhasebe araçlarına ve tekniklerinin geliştirilmesine referans olur. Ancak, bu araçların ve tekniklerin nasıl kullanıldığı ve hangi içerikte kullanılması gerektiği genellikle belirsizdir (Ward ve Graves,2004,11).

Tablo 2. Maskell'in Dört Adımda Yalın Muhasebe Olgunluk Modeli(Ward ve Graves,2004:11)

Olgunlaşma Adımları	Tanım
1. Kolay lokma	Mevcut muhasebe ve kontrol metotlarını sürdürür fakat süreçler içerisindeki bariz atıkları eler. (örneğin detaylı işçi raporlamasını ve değişim raporlamasını azaltma, maliyet merkezlerinin sayısını azaltma, muhasebe süreçlerini sadeleştirme)
2. İşlemleri kaldırmak	Yalın zamanlar azaldıkça işçilerin detaylı takibinin çoğunu eler ve WIP önemsiz hale gelir; gereksiz maliyet ve finans raporlamasını eler.
3. İsrافی elimine etmek	Firma operasyonlarının artık muhasebe periyotlarına uygun olmasına gerek yoktur; aylık sonuçlar ürünlerin satışları, üretimi ve dağıtımıyla ilgili değildir.
4. Yalın muhasebe	Asgari işlemlere yönelme - üretim tamamlanması veya ürünlerin yüklenmesi işlemlerini kontrol sistemleri sayesinde bütün ilgili bilgilerin düzenlenmesinde kullanılır.

Solomon'a göre yalın muhasebe; yalın araç donanımını kullanarak müşterinin gözünde bir ürüne veya hizmete değer katmayan kaynakların tüketiminin en aza indirildiği bir muhasebe sistemidir. Yalınlaşmak için muhasebeyi de "organizasyon içerisinde yalın dönüşümü destekleme ve motive etmek için doğru, zamanında ve anlaşılabilir bilgiyi sağlamak ve artan müşteri değerine, büyümeye, kârlılığa, nakit akışına götüren karar vermeyi düzelten bir muhasebe sistemi" olarak tanımlamıştır." (Solomon, 2003,6). Kısacası; yalın muhasebe, yalın üretimi desteklemek için meydana getirilmişken, yalın üretimi teşvik eden aynı teknikleri kullanarak yalın bir biçime dönüşebilir ve dönüşmelidir (Crandall ve Main,2007,2). Yalın muhasebenin neden önemli olduğu ile ilgili hem olumlu hem de olumsuz sebepler vardır. Olumlu sebeplere göre yalın muhasebe (Maskell ve Baggaley,2004,1):

1. Daha iyi yalın karar vermek için bilgi sağlar. Daha iyi kararlar da gelirin ve karlılığın artırılmasını beraberinde getirir.
2. Değersiz işlem ve sistemlerin elimine edilmesiyle zaman, maliyet ve israf azaltılır.
3. Yalın gelişimlere neden olan potansiyel finansal yararlar teşhis eder ve bu yararları gerçekleştirmek için gerekli olan stratejiler üzerine odaklanır.
4. Yalın odaklı bilgi ve istatistikler sağlayarak uzun dönem yalın gelişmeleri motive eder.
5. Değer maksimize edecek değişikliklerin ve değer yaratan faktörlerin performans ölçümleriyle bağlantı kurarak direkt olarak müşteri değerini ele alır.

Bütün olumsuz sebepler, geleneksel muhasebe, kontrol ve ölçüm sistemlerinin eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Yalın düşüncüyü benimseyen işletmeler için geleneksel sistemlerin düzgün çalışması oldukça zordur. Geleneksel sistemler çalışmak için yanlış bir yöntem değildir ancak bu sistemler yığın üretimi desteklemektedir. Yalın üretim ve diğer yalın metotlar yığın üretimin kurallarını ihlal etmektedir. Geleneksel sistemle yalın üretim birlikte kullanıldığı zaman, bu iki sistemin birbiri ile uyumlu olmadığı görülecektir (Maskell ve Baggaley,2004,2).

Üretim ve diğer süreçlerin kontrolü, atölye ve değer akışı düzeyinde görsel performans ölçümleri ile elde edilir. Bu ölçümler geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri tarafından izlenmeyi ve varyans raporlamaya olan ihtiyacı ortadan kaldırır. Operasyonel performans ölçümleri üç düzeyde (en az) vardır. Tablo.3 Yalın Muhasebe Uygulamasında ölçümlenmeleri ve Tablo. 4 Yalın Performans Ölçüm Örneklerini göstermektedir.

Tablo 3. Yalın Muhasebe Uygulamasında Ölçümleme(Maskell, 2009:6)

	AMAÇ	Planla-İyileştir-Görsel Hale Getir-Yap	Aralık Tipleri Frekans
İşletme Ölçümleri	İşletmenin üst düzey yöneticileri. Stratejinin başarısını izlemek.	Strateji Dağıtım	Aylık
Değer Akışı Ölçümleri	Değer akışı performansını izlemek ve sağlamak için sürekli iyileştirme sürücü	Sürekli İyileştirme	Haftalık

	bilgilerine odaklanma.		
Hücre ve Süreç Ölçümleri	Kendi faaliyetlerini izlemek için hücre ekibinin iç kontrollerinin etkinleştirilmesi.	Kusurları belirlemek ve onları ortadan kaldırmak	Saatlik veya her vardiya da

Tablo 4. Yalın Performans Ölçüm Örnekleri(Maskell, 2009:6)

Stratejik Konular	Stratejik Ölçüler	Değer Akış Ölçüleri	Hücre/Süreç Ölçüleri
Nakit artışını artırma Satışları ve Pazar payını artırma Sürekli iyileştirme kültürü	Satış büyüklüğü Faiz, vergi ve aşınma payı öncesi kar, Stok devir hızı, Zamanında teslim, Müşteri memnuniyeti, Çalışan başına satışlar	Kişi başına satışlar, Zamanında teslim, Limandan limana geçen teslim süresi, İlk uygulamada elde edilen başarı düzeyi, Ortalama birim maliyet, Alacakların vadesi	Saat başına günlük üretim, Yan mamullerin stokta bekleme süresi, İlk uygulamada elde edilen başarı düzeyi, Faaliyet ekipman etkinliği

Yalın muhasebe uygulamalarını, Kennedy ve Brewer 2006 yılında yaptıkları çalışmada, en iyi 500 şirket arasında yer alan ve HPC adını verdikleri bir şirket üzerinde araştırmışlardır. HPC şirketinin geleneksel muhasebe uygulamalarından yalın muhasebeye geçişte işletme içinde yıkımları gereken dört bölüm olduğunu vurgulamışlardır. Bunlar; finansal raporlama, ürün maliyetlemesi, performans ölçümü ve işlemlerin elimine edilmesidir.

Yalın muhasebeye uygun finansal raporlama işlemi için öncelikle işletmenin üretim bölümündeki faaliyet müdürleri öncelikle üretim fonksiyonlarını değer akışına uygun hale getirmişlerdir. Bundan dolayı, HPC şirketi değer akışına uygun olarak aylık gelir tabloları düzenlemeye ihtiyaç duymuşlardır. Aşağıda yer alan tablo HPC şirketinin geleneksel tam maliyetleme gelir tablosu ile yeni oluşturulan yalın gelir tablosu arasındaki farklılığı birlikte göstermektedir. Geleneksel gelir tablosu genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin gerektirdiği gibi ürün ve dönem maliyetlerini raporlamaktadır. Yalın muhasebe gelir tablosu ise, değer

akışına göre ayrılmıştır ve genel fabrika toplamların birleştirir. Toplam satışlar, fabrika karı ve satışların getirisi her iki finansal tabloda da aynıdır (Kennedy ve Brewer,2006,69).

Ürün maliyetlerinde karar alma, stok değerlendirme, performans ölçümleri ve diğer kullanımlar ilgili bilgiler yalın muhasebe yöntemleri kullanarak elde edilir. Bir ürün maliyeti gerekiyorsa (uluslararası transfer fiyatlandırması raporlama gibi) daha sonra bu maliyet özellikleri gibi daha basit ve yalın odaklı yöntemlerle hesaplanabilir. Dış Raporlama yada yılsonu defter kapanış bilgileri gelirler ve değer akış maliyetleri (giderler) kullanılarak yapılır.

Yalın muhasebe uygulamasında işletmenin, herkes tarafından kolayca anlaşılabilir finansal raporları sunulur. Anlaşılabilir varyans rakamlar standart maliyetler ve ana konu ile ilgili yanıtıcı ve kafa karıştırıcı veri içermediği için sade bir dille hazırlanan “gelir tabloları” kullanılır. Anlaşılması kolaydır. Kutu Skorlar yalın muhasebe içinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Örnek Tablo 5. Geleneksel ve Yalın Gelir Tablolarının Karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

Tablo 5. Geleneksel ve Yalın Gelir Tablolarının Karşılaştırılması(Kennedy ve Brewer, 2006: 70)

GELENEKSEL GELİR TABLOSU					YALIN GELİR TABLOSU				
	1. Dönem		2. Dönem			1. Dönem		2. Dönem	
Müşteri Satışları	\$998.977		\$1.039.440		Müşteri Satışları	\$998.977		\$1.039.440	
Sistem Satışları	\$1.002.166		\$1.009.216		Sistem Satışları	\$1.002.166		\$1.009.216	
TOPLAM GELİR	\$2.001.143		\$2.048.656		TOPLAM GELİR	\$2.001.143		\$2.048.656	
Satılan Mal. Mal.	\$1.621.169	81%	\$1.687.800	82%	Malzemeler	\$829.936	41%	\$609.526	30%
BRÜT KAR	\$380.774	19%	\$360.856	18%	Doğrudan İşçilik	\$305.767	15%	\$312.984	15%
DÜZENLEMELER					Destekleyici İşçilik	\$340.245	17%	\$342.421	17%
Satın Alınan Finansman Değişiklikleri	(\$60.466)		(\$50.467)		Malzemeler	\$113.862	6%	\$116.530	6%
Malzeme Kullanımındaki Değişiklik	\$91.533		\$96.733		Dış İşlemler	\$60.043	3%	\$53.731	3%
İşçilikteki Değ.	(\$19.718)		(\$93.895)		Denetim	\$40.250	2%	\$41.700	2%
Genel Gider. Değişiklik	\$38.341		\$182.577		Diğer Maliyetler	\$12.009	0,60%	\$9.554	0,50%
SGRA	\$179.889	9%	\$135.215	7%	TOPLAM MALİYETLER	\$1.702.112		\$1.486.076	
NET KAR	\$197.695	10%	\$99.723	5%	BRÜT KAR	\$299.331	15%	\$562.610	27%
					Stok Düzenleme	(\$11.595)		(\$101.426)	
					Kar Payı Dağıtım	\$60.043		\$61.151	
					NET KAR	\$197.695	10%	\$99.723	5%

Raporlama aylık değer akışı gelir tabloları ve destek birimleri için mali tablo olarak hazırlanır. Bütün şirketin konsolide finansal raporunu sunmak için diğer tablolar bir araya getirilerek elde edilir. Her ay sonuna yakın tüm dış raporlama için kullanılabilir bilgi hazır edilir. Şirket için ticari kâr'dan mali kara geçiş ayrıca raporlanır. Bu doğrultuda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alınmalıdır. İçinde bulunulan ay ile bir önceki ay arasındaki stok değerinin değişimi, grup ve kurumsal tahsisleri, kurum kazanç/kayıplar gibi diğer çeşitli ayarlamalar aylık değer akışı içindedir. Ayarlama var ise finansal tabloların dip notları "düzeltilmiş açıklamada" geleneksel ifadelerle aynı olacak şekilde yazılır. Muhasebe yöntemi ve alt uygulamaları bu nedenle aynı olacaktır herhangi bir resmi değişiklik olmayacaktır.

Muhasebe İşlemlerinin basitleştirilmesi ve gereksiz işlemin ortadan kaldırılması hedefdir. Geleneksel işletmeler karmaşık ve işlem tabanlı bilgi sistemleri (MRP gibi), veya bazı süreçlerini mali ve operasyonel kontrolü için Sistemler (ERP) kullanmaktadırlar. Yalın işletmeler yalın yöntemler, görsel kontrol, düşük stoklar, kısa teslim süreleri gibi araçları kullanarak iyi iç kontrol uygulamaları altında israfi elemine işlemini gerçekleştirebilirler. Kök sorunların belirlenememesi ise çoğunlukla iç kontrol eksikliği nedeniyle olmaktadır. Kök nedenler bilinip, süreç kontrol altına alındıktan sonra, artık diğer karmaşık ve savurgan işlem sistemleri kullanmak gerekli değildir ve yavaş yavaş ortadan kaldırılabilir. Denetim ise değer akışı ve israfa dikkat ederek elde daha fazla kapasite oluşmasına esneklik sağlayacaktır.

SONUÇ

Günümüzde küreselleşme ve rekabetçi baskılar işletmelerde ürünlerin üretilme ve fiyatlama yollarını değiştirmiştir ve ürün yaşam dönemleri önemli derecede kısalmıştır. Kitle üretim için tasarlanmış muhasebe ve kontrol sistemlerinin bu yeni çevreye uygun olmaması şaşırtıcı değildir. Geleneksel üretim dünyasını desteklemek için oluşturulmuş performans ölçülerinin yalına zıt davranışları motive ettiği açıktır. Bu ölçüleri kullanarak yalın bir işletmeyi yönetmeye çalışmanın ciddi negatif etkileri olacaktır. Bu nedenle yalın bir işletme olmak isteniyorsa yalın işletme modeli ile uyumlu performans ölçüleri ve yalın muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Muhasebe sistemi üretim sistemine hizmet etmelidir. Başka bir ifadeyle maliyet yönetim muhasebesinin geliştirilmesi tamamen yalın üretim sisteminin geliştirilmesi ve uygulanmasına dayanmalıdır.

Geleneksel muhasebe, maliyet ayırır, bütçeler ve tahminlerle üretim çıktısı oluşturan bir fonksiyon icra ederken, yalın muhasebe mevcut muhasebe de fonksiyonları dönüştüren bir yenilikçi muhasebe sürecidir.

Yalın muhasebe kısa üretim döngüsü oluşturma ve acil tüketici talebi karşılamak üzerinde yoğunlaşır. Muhasebe kârı müşterilerden gelecek talep üzerinde değer akış maksimize olduğunu varsayarak, israfın elemine edilmesi üzerine kuruludur. Denetim ise değer akışı ve israfa dikkat ederek elde daha fazla kapasite oluşmasına esneklik sağlar.

İşletmeler genellikle iş kararları ve şirket operasyonları geliştirmek için muhasebe verilerini kullanırlar. Yalın yolculuğa çıkmış işletmelerde; standart mali raporlamalara değil, yalın bilgilerin mali tablolara yansıtması esastır.

"Yalın üretim için yeni bir yönetim muhasebe sistemi geliştirmek gerçekten gerekli midir?" veya "Mevcut muhasebe sistemleri neden yetersizdir?" sorulan "yalın"lığı kullanacak organizasyonlar için başta cevap verilmesi gereken sorulardır.

Geleneksel üretim sisteminden, yalın üretim sistemine geçiş kolay bir süreç değildir. Üretim sistemlerinde "yalın yolculuğu" seçen işletmeler için muhasebe kontrol ve ölçüm metotlarının da değişmesi oldukça önemlidir. Geleneksel muhasebe metotlarının yalın dönüşüme karşı daima bir adım geride kaldığı bir gerçektir. Ayrıca, geleneksel finans ve muhasebe sistemlerinin yalın dönüşüm için aktif olarak uygulanması oldukça zordur. Yalın muhasebe sistemi, diğer muhasebe sistemlerinden farklı olarak yukarıda bahsedilen problemlerle ilgili farklı bakış açılarına sahiptir. İşletmenin yönetim tarzından, üretim teknolojilerine kadar her şey uygulanacak muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına sebep olur. Bir muhasebe sistemi diğer muhasebe sistemine göre daha iyidir veya daha kötüdür demek doğru değildir. Çünkü seçilen ve uygulanan yöntem işletmenin içinde bulunduğu duruma göre seçilmiş ve şekillendirilmiştir. Bu çalışmada yalın muhasebenin yalın üretim yapan işletmeler açısından uygulama kolaylığına değinilmiştir ve yabancı literatürde verilen örneklerle finansal tablolardaki değişiklikler gösterilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKLAR

- Balcı, B.Rıza (2011), "Yalın Finansal Muhasebe" Altın Nokta Yayınevi, İzmir (s.114)
- Blackstone, J.H. ve Cox, IE (2005), APICS Dictionary (HE), APIACS, VA.
- Carnes, Kay-Hedin, Scott (2005) "Accounting for Lean Manufacturing: Another Missed Opportunity?", *Management Accounting Quarterly*, Vol.7, No.1, Fall.: (s.28-35)
- Crandall, R.E. ve Main, K. (2007), "Lean Accounting- Fad or Fashion?", http://www.sedsi.org/2008_Conference/proc/proc/p070921001.pdf, (13.12.2013).
- Duque, Diego Fernando Manotas - Cadavid, Leonardo Rivera (2007) "Lean Manufacturing Measurement: The Relationship Between Lean Activities and Lean Metrics", *Estudios Gerenciales*, Vol.23, No. 105, octubre-Diciembre, (69-83)
- Kennedy, EA. ve Brewer, EC. (2006), "The Lean Enterprise and Traditional Accounting-Is The Honeymoon Over?", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 10 (2006):s. 63-74.
- Laraia, A.C. Moddy, RE. ve Hall, R.W. (1999), **The Kaizen Blitz**,
- Maskell, B.H. ve Baggaley, B. (2004), *Practical Lean Accounting, A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Pro-ductivity Pres. New York.
- Maskell, B.H. ve Baggaley, B. (2009), "Lean Management Accounting", <http://www.maskell.com/index.html> (13.12.2013).
- Maskell, B.H. ve Baggaley, B.L. (2006), "Lean Accounting: What's It All About?", *Target Magazine*, 22,1(2006) : s.35-43.
- Maskell, B.H. ve Kennedy, EA. (2007), "Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. 18,3(2007): s.59-73.
- Maskell, B.H. (2009). "What is Lean Accounting?", http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/components/What_is_Lean_Accounting.pdf, (13.12.2013).
- Maskell, B.H. (2000), "Lean Accounting for Lean Manufacturers", *Manufacturing Engineering*, 125, 6 (2000): 46-53.
- McNair, CJ.-Polutnik, Lidija-Silvi, Riccardo (2006) "Customer-Driven Lean Cost Management", *Cost Management*, Nov/Dec, 20,6, s.12.
- Özkoç, A. Erdal (2004) "Yalın Düşünce ve İsrafın Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Kaydı: Bir Yaklaşım ve

- Örnek Uygulama", *Dokuz Eylil Universitesilktisadi ve Idari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cut. 19, Sayı:1. (s.119-138)
- Stenzel, Joe (2007), "Lean Accounting: Best Practices for Sustainable İntegration", Wiley, ABD
- Vincenti, A. (2002), "Lean Machine", *Automotive Engineer*, 27,1(2002).
- Ward, Yvonne-Graves, Andrew, (2004) "A New Cost Management & Accounting Approach For Lean Enterprises", *School of Management Working Paper Series*.
- Womack, James P. - Jones, Daniel T. (1998) *Yalın Düşünce*, Sistem Yayıncılık, çev. Nesime Acar, İstanbul.
- Womack, James P., Jones, Daniel T., Roos, Daniel (1990) *Dünyayı Değiştiren Makine*, Panel Matbaacılık, İstanbul.