

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMA DÜZEYİ: BURDUR'DA BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Osman TUĞAY*

Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN**

ÖZET

Bilginin stratejik bir rekabet aracı olduğu günümüzde stratejik kararların çeşitli kaynaklardan sağlanan doğru, geçerli ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü işletmelerin gelişmesi ve hatta varlıklarını devam ettirebilmesi, bilginin yönetimi ve kullanılmasına yönelik uygun stratejilerin geliştirilmesine bağlıdır. Bu çerçevede işletme yönetiminin doğru kararlar alabilmesi; etkin bir muhasebe sisteminin varlığına ve bu sistem tarafından üretilen doğru, zamanlı ve tam bilgilerin yönetim kararlarında kullanılmasına bağlı hale gelmiştir. Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgileri etkin ve verimli bir biçimde kullanan işletmelerin rekabet üstünlüklerini koruyarak başarılarını devam ettirme şansları daha yüksek olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Üretim İşletmeleri, Maliyet Muhasebesi, Maliyetleme Sistemleri.

Jel Kodları: M40, M41, M49.

LEVEL OF THE MANUFACTURING COMPANIES COST ACCOUNTING PRACTICE: A STUDY IN BURDUR

ABSTRACT

As the development of enterprises, and even their survival, depends on the development of appropriate strategies for information management and use, in today's world, in which the information is a strategic competitive tool, strategic decisions need to be supported with accurate, current and reliable information provided from various sources. In this context, accurate decision-making abilities of the company management depend on the presence of an effective accounting system and the employment of this accurate, prompt and complete information produced by the system in management decisions. Businesses, effectively and efficiently managing the information produced by the accounting information have a competitive edge against their rivals.

Keywords: Production Operations, Cost Accounting, costing systems.

Jel Codes: M40, M41, M49.

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan hızlı gelişmeler ile birlikte, işletmeler arasında artan rekabet, işletmeler için maliyet ve yönetim muhasebesinin önemini daha da artırmıştır. Maliyet muhasebesi pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili kararların sağlam esaslara dayandırılmasına yönelik bir araç olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla işletmeler, yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürmeleri ve arzuladıkları kar hedeflerine ulaşabilmeleri için muhasebenin ürettiği bilgilerinden özellikle maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanmak zorundadırlar. Bu kapsamda, sunulan mal veya hizmetlerin kalitesi yanında maliyetlerini de kontrol altında tutmalı ve işletme faaliyet sonuçları iyi analiz edilmelidir. Bu da ancak muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerin doğru, zamanında ve eksiksiz olarak yönetime sunulmasıyla mümkün olacaktır.

Günümüzde küreselleşme ile birlikte daha rekabetçi bir dünya ekonomisi oluşmuş ve bu yapı içerisinde işletmeler, kendi yapılarını rekabetle başa çıkabilecek şekilde yeniden yapılandırmak zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda örgüt yapılarını, üretim, muhasebe, pazarlama ve satış süreçlerini değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla sürekli gözden geçirmek zorundadırlar. Dolayısıyla, yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarında da daha etkin, maliyetleri azaltıcı yöntemler geliştirip, uygulanmak durumundadırlar.

1- LİTERATÜR

Ayyıldız ve Durna (2005) tarafından Kayseri ilinde maliyet muhasebesi kullanımına ilişkin yapılan araştırmadan elde edilen bulgulara göre; üretim faktörleri içinde en yüksek maliyet tutarını ilk madde ve malzeme gideri oluşturmaktadır. Ayrıca sabit, değişken ve yarı değişken maliyetlerin kayıt ortamında ayrı izlenmesine olanak verecek bir alt hesap çalışması bulunmamaktadır.

Ersoy ve Diğerleri (2006) tarafından İSO'nun en büyük sanayi işletmeleri üzerinde geleneksel ve çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi sistem ve yöntemlerine ilişkin uygulamaların ortaya çıkarılmasına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Dönmez ve Diğerleri (2006) maliyet ve yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim sürecini incelemiştir.

Özer ve Savaş (2002) Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyi üzerine yaptıkları araştırmada sistemin uygulanabilir olduğu sonucuna varmışlardır. Köse (2002) ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemesi araçlarının tanımlarını, süreçlerini ve ilişkilerini incelemiştir.

Uyar (2008) Denizli’de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarını belirlemeye yönelik olarak yaptığı çalışmada, işletmelerde kurumsal yapının henüz oluşmadığı sonucuna varmıştır. Civan ve Yıldız (2005), bir tekstil işletmesinde esnek üretim sistemlerinin maliyet muhasebesi açısından incelendiği uygulama sonucunda, işletmede yeni teknolojiye paralel bir maliyet sistemi oluşturmaya çalışmışlardır. Yine Civan ve Yıldız (2004) esnek üretim sistemlerini uygulayan işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerini açıklamışlardır. Gökçen (2004) işletmelerde karar alma sürecinde faaliyete dayalı maliyet sisteminin kullanılmasını, Tekiner ve Albayrak (2005) maliyetlerin belirlenmesinde yeni yaklaşımları ve özellikle faaliyete dayalı maliyetlemeyi incelemiştir.

Özer (2001) faaliyete dayalı tekniklerin ürün geliştirme süreçlerinde nasıl uygulanacağını, maliyet yönetim faaliyetlerinin planlanması ve süreçlerinin etkinliği bakımından ne tür yarar sağlayacağını ele almıştır. Faaliyete dayalı maliyet sistemi ile klasik maliyet sistemi maliyet-hacim-kar analizi çerçevesinde Kaygusuz (2007) tarafından karşılaştırılmıştır. Pazarçeviren (2006) genel üretim giderlerinin esnek bütçeler ile planlanması ve kontrolünü ele almıştır. Yükçü ve İçerli (2007) direkt malzemeye dayalı maliyetleme sistemini değerlendirmiş, Çıkrıkçı ve Dabbaoğlu (2007) fiili değişken maliyet esasında faaliyet sonuçlarının raporlanmasını incelemiştir. Küçük’e göre (2005) Kayseri’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir kısmı (% 95’i) genel üretim giderlerini tek yükleme oranı kullanarak mamullere yüklemektedir. Ayrıca ankete katılan işletmelerin mamul fiyatlarını belirlerken büyük ölçüde maliyet+kâr politikasını dikkate aldıkları görülmüştür.

Yaptığımız çalışmada üretim işletmelerinin değişen ekonomik koşullar ve buna bağlı maliyet muhasebesi uygulamalarındaki değişikliklerden ne derece haberdar oldukları ve uygulamaya yönelik ne tür politikalar geliştirdikleri sorularına yanıt aranmıştır.

2- BURDUR İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN ÜRETİM İŞLETMELERİN MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

2.1- Araştırmanın Amacı ve Araştırma Soruları

Bu araştırmanın temel amacı, Burdur’daki üretim işletmelerinin değişen piyasa koşullarına bağlı olarak maliyet muhasebesi uygulamalarındaki değişikliklerden ne derece etkilendikleri ve bu koşullara uyum sağlayabilmek için uygulamaya koydukları maliyet muhasebesi politika ve teknikleriyle ilgili genel bir görünüm elde etmektir. Bu amacı

gerçekleştirebilmek için araştırma kapsamında aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

Araştırma kapsamındaki işletmelerin, genel özelliklerini belirlemeye yönelik sorular yanında maliyet muhasebesi politika ve teknikleri ile ilgili de sorular yöneltilmiştir. Ayrıca üretim işletmelerinin (a) gider yeri ayrımı yapma durumları, (b) maliyet tablosu oluşturma durumları, (c) Mamül fiyatlandırma politikaları, (d) Mamül fiyatlarını belirlerken yan mamülleri ve fire maliyetlerini dikkate alma durumları işletmelerinde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulunup bulunmamasına göre anlamlı bir farklılaşma gösterip göstermediğini tespit etmeye yönelik sorular da yöneltilmiştir.

2.2- Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın çalışma evrenini 2013 yılında Burdur merkez ve Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 88 üretim işletmesinin maliyet muhasebesi veya muhasebe sorumluları oluşturmaktadır. Araştırma kapsamına alınan işletmelerin belirlenmesinde Burdur ve Bucak Ticaret Odası ile Organize Sanayi Müdürlüklerinin kayıtları esas alınmıştır.

Araştırmada verilerin toplanmasında yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada tamsayım yapılarak belirlenen 88 işletmenin tamamına anketler uygulanmış ancak 74 (%84.09) işletmeden geri dönüş sağlanabilmiştir. Sağlıklı yorum yapabilmek için anket geri dönüşüm oranının %70-80'in üzerinde olması beklenir (Büyüköztürk,2005,12). Ancak anket geri dönüşüm oranı, genellikle %40-60 arasında değişmektedir (Özoğlu,1992,326). Dolayısıyla istatistikî değerlemeye göre, anketin geri dönüşüm oranı % 80'ni aştığı için anket güvenilirdir.

2.3- Veri Analiz Yöntemleri

Verilerin analizinde SPSS 16,0. paket programı kullanılmıştır. Söz konusu program ile maliyet muhasebesi veya muhasebe sorumlularının her bir anket sorusu için verdikleri cevapların yüzde ve frekans dağılımları hesaplanmıştır. Ayrıca üretim işletmelerinin; (a) Gider yeri ayrımı yapma durumları, (b) Maliyet tablosu oluşturma durumları, (c) Mamül fiyatlandırma politikaları, (d) Mamül fiyatlarını belirlerken yan mamülleri dikkate alma durumları işletmelerinde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulunup bulunmamasına göre istatistiksel olarak farklılık olup olmadığını belirlemek için Kay-kare (χ^2) testi ve crosstabs analizi yapılmıştır. Anlamlılık düzeyi. 05 olarak alınmıştır. Öte yandan veriler, tablolara dönüştürülerek sonuçların yorumlanması ve bir bütünlük içerisinde görülmesi kolaylaştırılmaya çalışılmıştır.

2.4- Araştırma Bulguları

Bu bölümde araştırma sonucunda elde edilen bulgular tablolar şeklinde sunulmuş ve tablolarla ilgili açıklamalar verilmiştir.

2.4.1- İşletmelerin Genel Özelliklerine İlişkin Bulgular

Bu bağlamda işletmelerin kuruluş yılı, faaliyette buldukları sektörler, personel sayısı, hukuki durumları ve sermaye yapıları ile ilgili yüzde ve frekans dağılımları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1- Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Özellikleri

Değişkenler	Gruplar	N	%	Değişkenler	Gruplar	N	%
İşletmelerin kuruluş yılı	1951-1970	2	2,7	İşletmelerin Faaliyet Alanları	Demir-Çelik, Makine, Metal Eşya, Bakır, Tel, El Aletleri	15	20,3
	1971-1990	9	12,2		Gıda, içki, Tütün Sanayi	12	16,2
	1991-2000	24	32,4		Madencilik, taş ve kömür ocağı işletmeciliği	17	23,0
	2001 ve sonrası	39	52,7		Çimento, İnşaat, Hazır Beton	6	8,1
	Toplam	74	100,0		Petrol ürünleri, Kimya, Lastik ve plastik sanayi, Boya	5	6,8
Çalışan personel sayısı	0-9	25	33,8		Enerji	2	2,7
	10-49	37	50,0		Orman ürünleri ve mobilya	10	13,5
	50-100	7	9,5		Ambalaj	1	1,4
	101-250	5	6,8		Diğer	6	8,1
	Toplam	74	100,0		Toplam	74	100,0
İşletmelerin hukuki yapıları	Tek Kişi İşletmesi	15	20,3		İşletmelerin sermaye yapıları	1 milyondan TL’ den az	32
	Adi Şirket	3	4,1	1 – 10 milyon TL		29	39,2
	Kollektif Şirket	1	1,4	11 – 20 milyon TL		2	2,7
	Komandit Şirket	2	2,7	31 – 40 milyon TL		1	1,4
	Limited Şirket	35	47,3	41 –50 milyon TL		2	2,7
	Anonim Şirket	18	24,3	50 milyon TL üstü		8	10,8
	Toplam	74	100,0	Toplam		74	100,0

Tablo 1 incelendiğinde işletmelerin;

- %52,7'nin 2001 yılı ve sonrasında kurulduğu,
- % 23'ünün madencilik, taş ve kömür ocağı işletmeciliği ile uğraştığı,
- %50'sinde 10-49 arası çalışan olduğu,
- %47,3'ünün limited şirket olduğu ve
- %43,2'sinin sermayesinin 1 milyon TL'den az olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan ankete katılan işletmeler içerisinde 500 ve üzeri çalışan personele sahip işletmenin bulunmadığı görülmektedir.

2.4.2- Maliyet Muhasebesi Uygulamaları ile ilgili Araştırma Bulguları

Söz konusu bulgulara ilişkin tablo çok kapsamlı olduğundan burada verilmemiş, çalışmanın sonunda ek olarak (EK 1– Tablo 2) verilmiştir. Söz konusu tablo incelendiğinde; işletmelerin %56,8'inin hem ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne hem de ayrı bir iç denetim bölümüne sahip oldukları görülmektedir.

Maliyet muhasebesinin temel fonksiyonu, yönetimin sağlıklı karar verebilmesini sağlayacak maliyet bilgilerini doğru, zamanlı, yeterli ve sağlıklı bir şekilde üretmektir. İşletmeler için hayati derecede önem arz eden maliyet muhasebesi bölümün muhasebe organizasyon yapısı içerisinde ayrı bir birim olarak yer alması özellikle üretim işletmeleri için kaçınılmaz olmaktadır.

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin üretim şekilleri, mamul çeşitleri ve maliyetlerini izledikleri kayıt ortamları ile ilgili yöneltilen sorulara verdikleri cevaplar incelendiğinde, işletmelerin % 66,2'i siparişe dayalı üretim, %33,8'i ise seri üretim yapmakta, %64,9'u 4 ve daha fazla çeşit mamul üretmekte olduğu görülmektedir. Ankete katılan işletmelerin çoğunluğunun madencilik sektöründe mermer alanında faaliyet gösteriyor olması ve sektörde ağırlıklı olarak siparişe göre üretim yapılması nedeniyle siparişe dayalı üretim yapan işletmelerin oranı yüksek çıkmıştır. Aynı zamanda işletmelerin 90,5'inin maliyetlerini 7/A seçeneğine göre takip ettikleri görülmektedir¹. Bu sonuçta işletmelerin sermaye yapıları ve aktif

¹ Bilindiği üzere ülkemizde 26.12.1992 tarihinde yürürlüğe giren “1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi uygulama Genel tebliğ” ile 01.01.1994 tarihinden itibaren Tekdüzen hesap planı (THP) uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu hesap planının 7 numaralı hesap sınıfını oluşturan maliyet hesapları, uygulamada esneklik sağlamak amacıyla iki seçenek

toplamlarının yüksek olması etkili olmuştur. Çünkü 7/A seçeneğini uygulamak, önceki yıl net aktifleri veya net satışlarının toplamı kanunda belirtilen tutarları aşan bilanço esasına göre defter tutan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunludur. 7/B seçeneğini ise, net aktif toplamları veya net satışları tutarı kanunda belirtilen tutarları aşmayan bilanço esasına göre defter tutan üretim ve hizmet işletmeleri ile istemeleri halinde tüm ticaret şirketleri kullanabilirler. Bu genel çerçevede yapılan açıklamalar kapsamında anket sonuçları incelendiğinde, araştırmanın kapsamının üretim işletmeleri olması ve işletmelerin sermaye yapıları da dikkate alındığında 7/A seçeneğini kullanan işletmelerin oranının %90,5 olması beklentiler doğrultusundadır.

Ayrıca işletmelerin % 44,6'sı maliyetlerini aylık olarak, %28,4'ünün ise 3 aylık dönemlerde hesapladıkları görülmektedir. İşletmelerin üretim şekli ve mamul çeşitliliği arasındaki ilişki incelendiğinde seri üretim yapan işletmelerin %84'ü 4 ve daha fazla ürün üretmekte, siparişe dayalı üretim yapan işletmelerin ise %55,1'i 4 ve daha fazla çeşit mamul ürettikleri görülmektedir.

Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlardan birisi de işletmelerin %60,8'inin gider yeri ayırımı yaptığı, %39,'sinin ise böyle bir ayırım yapmadıklarıdır. İşletmelerin üretim yerlerinin giderlerini ayrı ayrı hesaplamaları, üretim maliyetlerin kontrolü açısından olumlu ve oldukça önemli bir sonuçtur. İşletmelerin %45,9'u birleşik maliyetlerin dağıtımında üretim miktarını esas alan yöntemi, %21,6'sı piyasa değerini esas alan yöntemi, %17,6'sı net satış hasılatı yöntemini, %5,4'ü standart verim yöntemini %2,7'si birleşik maliyetleri dağıtmaksızın brüt karı hesaplama yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan işletmelerin %5,4'ü ise birleşik maliyetlerin dağıtımında her hangi bir yöntem kullanmamaktadır.

halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğindeki maliyet hesaplarında toplanan giderleri defter'i kebirde (büyük Defter) fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise, çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu şekilde işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter'i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilme kolaylığı sağlanarak, farklı maliyet hesaplama (fiili maliyet veya standart maliyet gibi) uygulayabilmesi bakımından da büyük bir esneklik tanınmıştır (Abdioğlu, 2012:38).

²2012 yılı için yeniden değerlendirme oranı 10.11.2011 tarihli ve 28463 No'lu Resmî Gazetede Yayımlanan 419 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde % 7,8 olarak belirlendiğinden 2012 Yılı Aktif Toplamı 1.941.400 TL veya Net Satışlar Toplamı 3.882.800 TL' sının altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile ticaret işletmeleri 2013 yılında 7/A veya 7/B seçeneklerinden herhangi birini seçebilirler. Belirlenen tutarı aşan üretim ve hizmet işletmeleri ise 2013 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar.

Öte yandan işletmelerin %81,1'inin genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde maliyet dağıtım tablosu hazırladığı görülmektedir.³

Ayrıca, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine yüklenmesinde işletmelerin %50'si doğrudan dağıtım yöntemini %23'ü planlı dağıtım yöntemini, %10,8'i kademeli dağıtım yöntemini, %8,1'i matematiksel dağıtım yöntemini kullanırken %8,1'inin ise herhangi bir dağıtım yöntemini kullanmadıkları görülmektedir. Birden fazla seçenek işaretleme olanağı sunulan ve işletmelerin esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri üretilen mamullere yüklemeye kullandıkları faaliyet hacimleri ile ilgili bilgiler ek 1 'de verilmiştir. Buna göre, esas üretim gider yerlerinde biriken giderlerin mamullere yüklenmesinde işletmelerin %58,1'i üretilen mamul miktarını kullanırken bunu sırasıyla , %47,3'ü direkt ilk madde ve malzeme gideri, %36,5'i direkt işçilik gideri, %27'si direkt işçilik saati, %17,6 makine saati takip etmektedir. İşletmelerin %16,2'si ise dağıtım anahtarı olarak hiçbir faaliyet hacmini kullanmadıklarını belirtmişlerdir. Planlama gider kontrolü açısından işletmelerin kullandığı maliyet sistemleri incelendiğinde işletmelerin %39,2'si fiili maliyet yöntemini, %31,1'i normal maliyet yöntemini, %17,6'sı standart maliyet yöntemini, % 9'u da tahmini maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir⁴.

Üretim biçimine göre maliyet sistemleri birlikte değerlendirildiğinde işletmelerin %45,9 unun sipariş maliyet sistemini, %16,2'sinin safha-sipariş maliyet sistemini birlikte kullandıkları,%13,inin ise, tam zamanında üretim maliyet sistemini tercih ettikleri görülmektedir. Sonuçlar genel olarak birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin daha çok siparişe dayalı üretim yaptığını görmekteyiz. Dolayısı ile işletmeleri birim maliyetlerinin hesaplanmasında da ağırlıklı olarak sipariş maliyet sistemini kullanmaktadırlar.

İşletmelerin kapsamlarına göre %29,7'si tam maliyet sistemini, %24,3 normal maliyet sistemini, %20,3 değişken maliyet sistemini, %12,2 direkt malzemeye dayalı maliyet sistemini tercih ettikleri görülmektedir. Ülkemizdeki mevzuat tam maliyet sistemini benimsemiştir (Uyar,2008:134).

³ TMS 2 stoklar standardına göre birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir(KGK, TMS 2, paragraf 4). Birleşik maliyet üretim miktarı ya da satış hâsılatı yöntemine göre dağıtılabilir.

⁴ TMS-2 kural olarak normal maliyet **yöntemini** benimsemiştir (Güngörmüş ve Boyar, 2010,109) Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite ise normal kapasitedir. Standart da normal kapasite, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ortalama üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır (Akgün, 2012,229).

Bu nedenle tam maliyet sistemi ülkemizde en çok kullanılan yöntem olup işletme karlılığının kolaylıkla hesaplanmasına da olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla ankete katılan işletmelerin çoğunluğu tarafından tercih edildiği görülmektedir. İşletmelerin stoklarını değerlemede kullandıkları yöntemlere ilişkin bilgiler incelendiğinde; işletmelerin %37,8'i ortalama maliyet yöntemini, %24,3'ü ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemini, %20,3'ü piyasa fiyatı yöntemini, %10,8'i standart maliyet yöntemini, %5,4'ünün ise piyasa fiyatı veya alış maliyetinden düşük olanı ile değerlendirme yöntemini kullandıkları görülmektedir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini kullanan işletmelerin oranı ise sadece %1,4'tür. Vergi Usul Kanununa göre LİFO'nun uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

İşletmelerin mamul fiyatlama politikaları ile karlılık analizleri ile ilgili sorulara verdikleri cevaplar incelendiğinde de işletmelerin %70,3'ünün maliyete göre fiyatlama yaptıkları görülmektedir. İşletmelerin %16,2'si müşteri talebine göre, %8,1'i değişken maliyetler+kar yöntemine göre, %4,1'i ise rekabet ortamındaki piyasa fiyatına göre fiyatlarını belirledikleri görülmektedir. İşletmelerin Pazar paylarının ve karlılıklarının belirlenmesinde fiyat önemli bir faktördür. Bu nedenle işletmeler fiyat belirlerken pazarda tutunmak, kar elde etmek, satış hızını arttırmak gibi stratejiler üzerinde odaklanmaktadır. Bu stratejileri geliştirirken ve uygularken de günümüz şartlarında rakip işletmeleri ve rekabet ortamını iyi bir şekilde analiz etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda değerlendirme yapılırsa işletmelerin ürettikleri ürünlerin fiyatlarını tespit ederken rakip işletmelerin fiyatlarını da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

Ayrıca işletmelerin yarısından fazlası (%55,4'ü) her mamulün karlılığını ayrı ayrı hesapladığı görülmektedir. İşletmelerin, % 20,3'ü, hem bölümün hem mamulün karlılığını ayrı ayrı hesaplamakta, %5,4'ü ise her bölümün karlılığını ayrı ayrı hesapladıkları, %9,5'inin ise her hangi bir karlılık analizinin yapılmadıkları görülmektedir.

Ankete katılan işletmelere mamul maliyetleri içerisinde maliyet unsurlarının (ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin) oranları sorulmuş ve elde edilen sonuçlar; Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin mamul maliyetleri içerisindeki oranının %0-%20 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %47,3, %21-%40 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %25,7, %41-%60 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %18,9'dur. Direkt işçilik maliyetlerinin mamul maliyetleri içerisindeki oranının %0-%20 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %58,1, %21-%40 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %27, %41-%60 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı ise %10'dur. Genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetleri içerisindeki oranının %0-%20 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %52,7,

%21-%40 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı %27, %41-%60 aralığında olduğunu belirten işletmelerin oranı ise %13,5'dir. Her üç maliyet unsurunda mamul maliyetleri içerisindeki oranı %61 ve üzeri diyenlerin oranı oldukça düşüktür. Genel bir değerlendirme yapıldığında her üç maliyet unsurunun toplam mamul maliyetleri içerisindeki payının %0-20 aralığında diyenlerin oranı yaklaşık %50 düzeyindedir. Bu bağlamda, maliyet unsurlarının toplam maliyetler içerisindeki oranı ile ilgili bir değerlendirme yapıldığında; %58,1 oranı ile direkt işçilik maliyetleri ilk sırada, %52, oranı ile Genel üretim maliyetleri ikinci sırada yer alırken direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ise %47,3 oranıyla üçüncü sırada yer almaktadır.

Araştırma kapsamında işletmelere maliyet hesaplarırken fire maliyetlerini göz önünde bulundurup bulundurmadıkları ile ilgili de bir soru yöneltilmiş olup buna göre, işletmelerin % 77,0'si fire maliyetlerini dikkate aldıklarını, %23,0'u ise fire maliyetlerini göz önünde bulundurmadıklarını beyan etmişlerdir. Daha öncede belirtildiği üzere ankete katılan işletmelerin çoğunluğunu madencilik sektörü alt dalı olan mermer işletmeleri oluşturmaktadır. Söz konusu sektörde fire oranı çok yüksek olup mamul maliyetlerini büyük ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle fire maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik oranın yüksek çıkması beklenen bir durumdur. Ayrıca işletmelere yukarıdaki soruyla da bağlantılı olarak iş kollarına ait yayınlanmış fire oranlarının olup olmadığı da sorulmuştur. Bu soruya işletmelerin, %47,3'ü iş kollarına ait fire oranlarının bulunduğunu, %52,7'si ise bulunmadığını ifade etmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelere bütçe hazırlayıp hazırlamadıkları ile ilgili de soru yöneltilmiş işletmelerin %77'sinin bütçe hazırladığı %23'ünün ise hazırlamadığı görülmektedir. Araştırma kapsamında yukarıdaki soruyla bağlantılı olarak, bütçe hazırlayan işletmelere hangi bütçeleri hazırladıkları ile ilgili sorulan soruya verdikleri cevaplar şöyledir: İşletmelerin en çok düzenledikleri bütçe sırasıyla satış bütçesi (%77,3), üretim bütçesi (%72,7) ve satın alma bütçesi (%65,9)'dir. Bunların yanı sıra %56,8 nakit bütçesi, %40,9 yatırım bütçesi ve %38,6 reklam bütçesi hazırladıklarını belirtmişlerdir.

Araştırma kapsamında maliyet muhasebesi uygulama nedenlerini belirlemeye yönelik de bir soru sorulmuş ve verilen cevaplar değerlendirildiğinde elde edilen bilgilere göre en fazla (%64,9'u) mamul maliyetini hesaplamada kullandıkları görülmüştür.

İşletmeler üretilen mamul maliyetinin, satılan mamullerin maliyetinin hesaplanarak brüt satış karı veya zararının, henüz satışı yapılmamış mamul stokları tutarının ve mamul satış fiyatının ne olması gerektiği sorularının cevaplandırılmasına yardımcı olması amacıyla maliyet

muhasebesinden elde edilen bilgilerden faydalanmaktadır. Dolayısıyla da maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerden en çok üretilen mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faydalanılmaktadır. Daha sonra sırasıyla, %21,5'i fiyatlama kararlarına yardımcı olmak, %8,1'i faaliyetlerin planlaması ve kontrolüne yardımcı olmak, %2,7'si karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlamak, %1,4'ü bütçeleme sistemine yardımcı olmak ve aynı şekilde %1,4'ü performans ölçümüne yardımcı olmak amacıyla maliyet muhasebesini uyguladıkları görülmektedir.

2.4.3- Değişkenler Arasındaki İlişkilerle (Çapraz Tablolar) ilgili Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde birden fazla değişkenler arasındaki ilişkilerin analizine yer verilmiştir. Bu kapsamda kay kare testi ve crosstabs analizi yapılmıştır.

a. İşletmelerin Gider Ayrımı Yapma Durumları ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerin “gider ayrımı yapma durumları” iki düzeyi bulunan (1=Yapıyor; 2=Yapmıyor) ve “ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne sahip olma” iki düzeyi bulunan (1=Var, 2=Yok) kategorik değişkenler olduğundan bu iki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığının ortaya çıkartılabilmesi için nanparametrik testlerden kay kare testi kullanılmıştır.

Tablo 2- Gider Ayrımı Yapma Durumu ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumuna İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

			Gider Ayrımı Yapma Durumu		Toplam
			Yapıyor	Yapmıyor	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Yok	N	16	16	32
		%	50,00	50,00	100,00
	Var	N	29	13	42
		%	69,00	31,00	100,00
		Toplam	45	29	74

Yapılan Kay kare testi (χ^2)sonucunda üretim işletmelerinin gider ayrımı yapma durumları ile ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olma durumlarına ilişkin birlikte değişimlerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir ($\chi^2=2.76;p>.05$). Tablo 1’de görüldüğü üzere her ne kadar ayrı maliyet muhasebesi birimi olan işletmelerin %69’u gider ayrımı yaparken

%31'i yapmamasına karşın bu fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Bir başka deyişle üretim işletmelerinin ayrı bir muhasebe birimine sahip olmaları gider ayırımı yapma durumlarını anlamlı düzeyde etkilememektedir.

b. İşletmelerin Maliyet Tablosu Oluşturma Durumları ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerin “maliyet tablosu oluşturma durumları” iki düzeyi bulunan (1=Oluşturuyor; 2=Oluşturmuyor) ve “ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne sahip olma” yine iki düzeyi bulunan (1=Var, 2=Yok) kategorik değişkenler olduğundan bu iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının ortaya çıkartılabilmesi için nanparametrik testlerden kay kare testi kullanılmıştır.

Tablo 3- Maliyet Tablosu Oluşturma Durumu ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumuna İlişkin Kay Kare Çapraz Tablo Sonuçları

			Maliyet Tablosu Oluşturma Durumu		Toplam
			Oluşturuyor	Oluşturmuyor	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Yok	N	26	6	32
		%	81,30	18,80	100,00
	Var	N	34	8	42
		%	81,00	19,00	100,00
		Toplam	60	14	74

Yapılan analiz sonucunda üretim işletmelerinin maliyet tablosu oluşturma durumları ile ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olma durumlarına ilişkin birlikte değişimlerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir ($\chi^2=.001;p>.05$). Tablo 2’de görüldüğü üzere ayrı muhasebe birimine sahip işletmelerin %81 maliyet tablosu oluştururken, % 19’u maliyet tablosu oluşturmamaktadır. Ayrı muhasebe birimine sahip olmayan işletmelerde maliyet tablosu oluşturma açısından benzer bir dağılım göstermektedir (%81.30 oluşturuyor, %18.70 oluşturmuyor). Bu durum işletmelerin maliyet tablosu oluşturmalarında ayrı bir maliyet muhasebe birimine sahip olma durumlarının anlamlı bir etkisi olmadığını açıkça ortaya koymaktadır.

c. İşletmelerin Mamül Fiyatlama Politikası ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerin “mamül fiyatlama politikaları” beş düzeyi bulunan ve “ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne sahip olma” iki düzeyi bulunan (1=Var, 2=Yok) kategorik değişkenler olduğundan bu iki değişken arasındaki ilişkinin ortaya çıkartılabilmesi için nanparametrik testlerden kay kare testi kullanılmıştır.

Tablo 4- Mamül Fiyatlama Politikası ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumuna İlişkin Kay Kare Çapraz Tablo Sonuçları

			Mamül Fiyatlama Politikası					Toplam
			Maliyete Göre Fiyatlama yapıyoruz	Rekabet ortamındaki fiyatı esas alıyoruz.	Müşterilerin Talebine Göre Fiyatlama yapıyoruz	Değişken maliyetlerin üzerine belirli bir kar oranı ekliyoruz.	Diğer	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Yok	N	22	1	6	2	1	32
		%	68,80	3,10	18,80	6,30	3,10	100,00
Birimi	Var	N	30	2	6	4	0	42
		%	71,40%	4,80	14,30	9,50	0,00	100,00
		Toplam	52	3	12	6	1	74

Tablo 4’de çapraz tablo için kay kare testi uygulanmak istenmiştir ancak beklenen değer 5’ten küçük olduğu hücre sayısı oranı % 60 çıkması bu istatistiğin kullanılmasını olanaksız kılmıştır. Bununla birlikte Tablo 4’de görüldüğü üzere hem ayrı maliyet muhasebesi birimine sahip işletmeler (%71.40) hem de böyle bir birime sahip olmayan işletmeler (%68.80) büyük ölçüde (genellikle) maliyete göre fiyatlama politikasını benimsemektedirler.

d. İşletmelerin Yan Mamüllere Maliyetten Pay Verme Durumları ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerin “yan mamülleri fiyatlamada dikkate alma durumları” iki düzeyi bulunan (1=Pay Veriliyor, 2=Pay Verilmiyor) ve “ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne sahip olma” iki düzeyi bulunan (1=Var, 2=Yok) kategorik değişkenler olduğundan bu iki değişken arasındaki ilişkinin ortaya çıkartılabilmesi için nanparametrik testlerden kay kare testi kullanılmıştır.

Tablo 4- Yan Mamüllere Maliyetten Pay Verme Durumları ile Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma Durumuna İlişkin Kay Kare Çapraz Tablo Sonuçları

			Yan Mamüllere Maliyetten Pay Verme Durumu		Toplam
			Pay veriliyor	Pay verilmiyor	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Yok	N	17	15	32
		%	53,10	46,90	100,00
	Var	N	24	18	42
		%	57,10	42,90	100,00
Toplam			41	33	74

Yapılan kay kare testi sonuçlarına göre işletmelerin yan mamüllere maliyetten pay verme durumları ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olmalarına bağlı anlamlı bir değişim göstermemektedir ($\chi^2=.119;p>.05$). Tablo 4’de görüldüğü üzere Ayrı maliyet muhasebesi birimine sahip olan işletmelerin yan mamüllere maliyetten pay verme oranları (%57.10) ile ayrı maliyet muhasebesi birimine sahip olmayan işletmelerin yan mamüllere maliyetten pay verme oranları bir birine yakındır (%53.10). Bu durum üretim işletmelerinin yan mamüllere maliyetten pay verme durumlarının ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olmalarından bağımsız olarak değiştiğini ortaya koymaktadır.

e. İşletmelerin Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma ile Bütçe Hazırlama Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümüne sahip olma durumu ile ilgili iki düzey (1= Var,2=Yok) bütçe hazırlama durumu ile ilgili iki düzey (1=Hazırlıyor, 2=Hazırlamıyor) kategorik değişkenler olduğundan bu iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek için nanparametrik testlerden kay kare testi kullanılmıştır.

Tablo 5- İşletmelerin Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma ile Bütçe Hazırlama Durumları Arasındaki İlişki

			İşletmede bütçe		Toplam
			Hazırlanıyor	Hazırlanmıyor	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Var	N	25	17	42
		%	59,5%	40,5%	100,0%
		N	19	13	32
	Yok	%	59,4%	40,6%	100,0%
		Toplam	44	30	74

Yapılan Kay kare testi (χ^2) sonucunda üretim işletmelerinin bütçe hazırlayıp hazırlamama durumları ile ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olma durumlarına ilişkin birlikte değişimlerin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir ($\chi^2=0,000;p>.05$). Diğer bir ifadeyle üretim işletmelerinin ayrı bir muhasebe birimine sahip olmaları işletmelerin bütçe hazırlama durumlarını anlamlı düzeyde etkilememektedir.

f. İşletmelerin Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma ile Direkt Ve Endirekt İşçilik Gideri Ayrımı Yapıp Yapmama Durumları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Aşağıdaki tablo 6 ve tablo 7'deki değişkenler arasındaki ilişkiyi ölçmek amacıyla crosstabs analizi yapılmıştır.

Tablo 6- İşletmelerin Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma durumları ile Direkt Ve Endirekt Ayrımı Yapıp Yapmama Durumları Arasındaki İlişki

		İşçilik giderlerinde Direkt ve Endirekt işçilik ayrımı yapılıyor mu?				Toplam	
		Sadece direkt işçilik dikkate alınmakta	Direkt ve endirekt işçilikler ayrı ayrı dikkate alınmakta	Direkt ve endirekt işçilik ayrımı yapılmamaktadır.			
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Var	N	16	20	6	42	
		%	38,1	47,6	14,3	100	
	Yok	N	13	16	3	32	
		%	40,6	50,0	9,4	100	
	Toplam			29	36	9	74

İşletmelerde maliyet bölümünün olup olmaması ile üretim bütçesi hazırlayıp hazırlamama arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p=0.814$). Değişkenlerin çapraz ilişkileri incelendiğinde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olup ta işçilik giderlerini direkt ve endirekt işçilik gideri olarak ayıran işletmelerin oranı % 38,1 iken yine aynı şekilde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olmayıp ta işçilik giderlerini direkt ve endirekt işçilik gideri olarak ayıran işletmelerin oranı ise % 50,0'dir. Ayrıca maliyet muhasebesi bölümüne sahip olup ta işçilik giderlerini direkt ve endirekt işçilik gideri olarak ayırmayan işletmelerin oranı da % 14,3'tür.

Tablo 7- İşletmelerin Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümüne Sahip Olma durumları ile Maliyet Muhasebesini Kullanım Amaçları arasındaki ilişki

			Maliyet muhasebesini kullanma amacımız.								
			Mamul Maliyetlerini hesaplamak	Fiyatlama Kararlarına Yardımcı olmak	Karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması	Bütçeleme sistemine yardımcı olması	Faaliyetlerin planlaması ve kontrolüne yardımcı olması	Performans ölçümüne yardımcı olması	Diğer	Toplam	
Ayrı Maliyet Muhasebesi Birimi	Var	N	30	5	1	0	3	1	2	42	
		%	71,4	11,9	2,4	,0	7,1	2,4	4,8	100	
	Yok	N	18	5	1	1	3	0	4	32	
		%	56,2	15,6	3,1	3,1	9,4	,0	12,5	100	
	Toplam			48	10	2		6	1	6	74

Ayrıca işletmelerin faaliyet alanları ile mamul maliyetlerini belirlerken yan mamul maliyetlerini dikkate alıp almadıkları analiz edilmiş genel olarak işletmelerin %55,4 'ünün yan mamul maliyetlerini göz önünde bulundurdıkları tespit edilmiştir. Yine işletmelerin faaliyet alanları ile fire maliyetleri arasındaki ilişki incelendiğinde; Petrol ürünleri, kimya, lastik, plastik ve boya sanayi ile enerji sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tamamının (%100'ü), madencilik ve taş ve kömür ocağı işleticiliğinde faaliyet gösteren işletmelerin %94,1'inin fire maliyetlerini dikkate aldıkları genel olarak bir değerlendirme yapıldığında ise işletmelerin %77,0'sinin fire maliyetlerini göz önünde bulundurdıkları görülmüştür.

İşletmelerin üretim şekli ile organizasyon yapılarında ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün olup olmadığı analiz edildiğinde; seri üretim yapan işletmelerin %60'ında sipariş üzerine üretim yapan işletmelerin ise %55,2'inde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulunmaktadır. Bu konu ile bağlantılı olarak üretim şekli ile maliyet muhasebesini kullanım amacı arasındaki ilişki analiz edildiğinde seri üretim yapan işletmelerin %68, sipariş üzerine üretim yapan işletmelerim %63,3'ünün maliyet muhasebesini mamul maliyetlerini hesaplamak amacıyla kullandıkları görülmektedir.

İşletmelerin mamul çeşitliliği ile ayrı bir maliyet muhasebesi birimi arasındaki ilişki analiz edildiğinde; dört ve daha fazla çeşitte mal üreten

işletmelerin % 65,6'sında ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün olmadığı, dört ve daha fazla çeşit mal üreten işletmelerin %64,32'ünde ise ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün olduğu görülmektedir. Dolayısıyla söz konu değişkenler arasında anlamlı bir ilişki kurulamamıştır.

SONUÇ

İşletmeler küresel ekonomide rekabet güçlerini arttırmak ve faaliyetlerini sürdürebilmek için maliyet minimizasyonu ile kar maksimizasyonunu eşgüdüllü olarak sağlamak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle düşük maliyet ile yüksek karlar sağlayabilmesi etkin bir maliyet kontrolü ile mümkün olacaktır. Bu bağlamda yukarıdaki bulgular kapsamında yapılan çalışmanın sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İşletmelerin yarısından fazlası 2001 yılı ve sonrasında kurulmuş ve %50'sinde 10-49 arası çalışan bulunmaktadır.
- İşletmelerin çoğunluğu limited şirkettir ve %43,2'sinin sermayesi 1 milyon TL'den azdır.
- 500 ve üzeri çalışan personele sahip işletme bulunmamaktadır.
- Çoğunluğu madencilik, taş ve kömür ocağı işletmeciliği alanında faaliyet göstermektedir.
- İşletmelerin büyük bir kısmında ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulunmakta ve çoğunluğu siparişe dayalı üretim yapmaktadır.
- Maliyetlerini 7/A seçeneğine göre takip eden işletmeler çoğunluktadır.
- Maliyetler genelde aylık olarak hesaplanmaktadır.
- İşletmelerin büyük bir kısmında gider yeri ayırımı yapılmaktadır.
- Genelde birleşik maliyetlerin dağıtımında üretim miktarını esas alınmaktadır.
- Üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde çoğunlukla doğrudan dağıtım yöntemi tercih edilmektedir.
- Planlama ve gider kontrolü açısından işletmeler fiili maliyet yöntemini kullanmaktadırlar.

- Karar verme amacına göre işletmelerde tam maliyet sistemi tercih edilmektedir.
- Esas üretim gider yerlerinde biriken giderlerin mamullere yüklenmesinde çoğunlukla üretilen mamul miktarı esas alınmaktadır.
- Stok değerlendirme yöntemi olarak en çok ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- İşletmelerin büyük bir kısmı fiyatlarını maliyetlere göre belirlemektedir.
- İşletmelerin yarısından fazlası her mamulün karlılığını ayrı ayrı hesaplamaktadır.
- Mamul maliyetleri içerisinde en önemli payı direkt işçilik maliyetleri almakta ikinci sırada ise genel üretim maliyetleri yer almaktadır.
- İşletmelerin büyük bir kısmı maliyet hesaplamalarında fire maliyetlerini göz önünde bulundurmamaktadırlar.
- İşletmelerin %77'si bütçe hazırlamakta ve en çok düzenlenen bütçeler satış ve üretim bütçeleridir.
- İşletmelerin yarısından fazlası maliyet muhasebesini mamul maliyetlerini hesaplamak için kullanmaktadırlar.

İşletmelerin rekabet ortamlarında istedikleri sonuçları elde edebilmeleri ve verimli olabilmeleri etkin bir maliyet sistemi mümkün olabilecektir. Bu noktada işletmelerin doğru, zamanlı ve güvenilir maliyet bilgilerine ihtiyaçları vardır. Bu bilgileri de maliyet muhasebesi üretecektir. Maliyet muhasebesinin kendisinden beklenen söz konusu fonksiyonu yerine getirebilmesi hem gerekli alt yapının oluşturulmasına hem de nitelikli elemanların istihdam edilmesine bağlıdır. Belki de daha önemlisi yönetimin maliyet muhasebesinin ürettiği bilgiye ihtiyaç duymasıdır. Diğer bir ifadeyle doğru yönetim kararları için söz konusu bilgiye olan ihtiyacın gerekliliğine inanmasıdır.

Araştırma sonuçları ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında, işletmelerin yeterince kurumsallaşamamaları nedeniyle, maliyet muhasebesinin ürettiği bilgiler ve bilgilerin yönetim kararlarında kullanılması konusunda yeterli farkındalıklarının olduğu söylenemez.

Sonuç itibarıyla, işletmeler faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan maliyetlerini yönetsel olarak iyi bir şekilde takip edebilmek ve maliyetlerini

kontrol edebilmek için maliyet sistemlerini uygun bir şekilde kurmak ve etkin bir biçimde yürütmek zorundadırlar.

Ek:1 - Maliyet Muhasebesi Uygulamaları ile ilgili Araştırma Bulguları

Tablo 2: Maliyet Muhasebesi Uygulamaları ile ilgili Araştırma Bulguları

İşletmelerin Üretim şekli	Seri Üretim	25	33,8	Maliyet hesaplama Dönemleri	1 aylık	33	44,6
	Siparişe Dayalı Üretim	49	66,2		3 aylık	21	28,4
	Toplam	74	100,0		6 aylık	4	5,4
Maliyetleri kaydederken kullandıkları seçenekler	7/A	67	90,5	Gider yeri ayrımı yapıyor mu?	Yıllık	16	21,6
	7/B	7	9,5		Evet	45	60,8
	Toplam	74	100,0		Hayır	29	39,2
Planlama ve gider kontrolü açısından kullanılan maliyet sistemleri	Fiili Maliyetleme	29	39,2	Maliyet dağıtım Tablosu oluşturma	Toplam	74	100,0
	Standart Maliyetleme	13	17,6		Evet	60	81,1
	Tahmini Maliyetleme	9	12,2		Hayır	14	18,9
	Toplam	74	100,0		Toplam	74	100,0
Karar verme amacına göre kullanılan maliyet sistemleri	Tam Maliyet Sistemi	22	29,7	Gider yeri ayrımı yapıyor mu?	Evet	45	60,8
	Direkt Maliyet Sistemi	3	4,1		Hayır	29	39,2
	Değişken Maliyet Sistemi	15	20,3		Toplam	74	100,0
	Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Sistemi	9	12,2	Birleşik Maliyetleri Dağıtımında Kullanılan Yöntemler	Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem	34	45,9
	Normal Maliyet Sistemi	18	24,3		Piyasa Değerini Esas Alan Yöntemi	16	21,6
	Diğer	7	9,5		Katsayı Yöntemi	1	1,4
	Toplam	74	100,0		Net Satış Hâsılatı Yöntemi	13	17,6
Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerindeki giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımında kullanılan yöntemler	Doğrudan dağıtım yöntemi	37	50,0	Maliyete göre Fiyatlama	Standart Verim Yöntemi	4	5,4
	Kademeli dağıtım yöntemi	8	10,8		Birleşik Maliyetleri Dağıtmaksızın Brüt Karı Hesaplama Yöntemi	2	2,7
	Matematiksel dağıtım yöntemi	6	8,1		Hiçbiri	4	5,4
	Planlı dağıtım yöntemi	17	23,0		Toplam	74	100,0
	İşletmede hiç bir dağıtım yöntemi kullanılmamaktadır.	6	8,1		Piyasa Fiyatına göre fiyatlandırma	3	4,1
	Toplam	74	100,0		Talebe Göre Fiyatlama	12	16,2
	Stok Değerleme Yöntemleri	Ortalama Maliyet Yöntemi	28		37,8	Mamul Fiyatlama Politikaları	Değişken maliyetler+kar
İlk Giren İlk Çıkar FIFO Yöntemi		18	24,3	Diğer	1		1,4
Son Giren İlk Çıkar LIFO Yöntemi		1	1,4	Toplam	74		100,0
Piyasa Fiyatı Yöntemi		15	20,3	Karlılık Analizi	Her Mamulün Karlılığını ayrı ayrı Hesaplama,		41
Standart Maliyet Yöntemi		8	10,8				
Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük olanı ile Değerleme Yöntemi		4	5,4				

	Toplam	74	100,0		Her Bölümün Karlılığını ayrı ayrı Hesaplama	4	5,4
Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin toplam maliyet içerisindeki payı	%0-20 Arası	43	58,1		Hem Bölümün Hem Mamulün Karlılığını ayrı ayrı Hesaplama	15	20,3
	%21-40 Arası	20	27,0		İşletmede Karlılık Analizi Yapılmamaktadır.	7	9,5
	%41-60 Arası	9	12,2		Diğer	7	9,5
	%61 ve üzeri	2	2,7		Toplam	74	100,0
	Toplam	74	100,0				
Direkt işçilik maliyetlerinin toplam maliyet içerisindeki payı	%0-20 Arası	39	52,7	Genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içerisindeki payı	%0-20 Arası	39	52,7
	%21-40 Arası	20	27,0		%21-40 Arası	20	27,0
	%41-60 Arası	10	13,5		%41-60 Arası	10	13,5
	%61 ve üzeri	5	6,8		%61 ve üzeri	5	6,8
	Toplam	74	100,0		Toplam	74	100,0
Mamul maliyetlerini belirlemede yan mamullerin dikkate alınmama durumu	Yan ürünlere maliyetten pay veriyoruz	41	55,4	İşçilik giderlerde direkt ve endirekt ayırımın yapıp yapılmadığı	Sadece direkt işçilik dikkate alınmakta	29	39,2
	Yan ürünlere maliyetten pay vermiyoruz. Ancak yan ürün net satışlarını sonuç hesaplarına yansıtıyoruz.	33	44,6		Direkt ve endirekt işçilikler ayrı ayrı dikkate alınmakta	36	48,6
	Toplam	74	100,0		Direkt ve endirekt işçilik ayırımı yapılmamaktadır.	9	12,2
İşletmelerin hazırladıkları bütçeler					Toplam	74	100,0
Satış Bütçesi	Evet	34	77,3	Bütçe hazırlanma durumu	Evet	44	59,5
	Hayır	10	22,7		Hayır	30	40,5
Üretim Bütçesi	Evet	32	72,7	Maliyet hesaplamada fire maliyetlerini dikkate alma	Toplam	74	100,0
	Hayır	12	27,3		Evet	57	77,0
Satın Alma Bütçesi	Evet	29	65,9	Maliyet Muhasebesi Uygulama Nedenleri	Hayır	17	23,0
	Hayır	15	34,1		Toplam	74	100,0
Araştırma Geliştirme Bütçesi	Evet	19	43,2	Maliyet Muhasebesi Uygulama Nedenleri	Mamul Maliyetlerini hesaplamak	48	64,9
	Hayır	25	56,8		Fiyatlama Kararlarına Yardımcı olmak	16	21,5
Nakit Bütçesi	Evet	25	56,8	Maliyet Muhasebesi Uygulama Nedenleri	Karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması	2	2,7
	Hayır	19	43,2		Bütçeleme sistemine yardımcı olması	1	1,4
Reklam Bütçesi	Evet	17	38,6	Maliyet Muhasebesi Uygulama Nedenleri	Faaliyetlerin planlaması ve kontrolüne yardımcı olması	6	8,1
	Hayır	27	61,4		Performans ölçümüne yardımcı olması	1	1,4
Yatırım Bütçesi	Evet	18	40,9	İşletmede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü	Toplam	74	100,0
	Hayır	26	59,1		Var	42	56,8
					Yok	32	43,2
					Toplam	74	100,0

KAYNAKÇA

AKGÜN, A.İhsan (2012), “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2012, C.17, S.2, ss.229-246.

BÜYÜKÖZTÜRK, Şener (2005), “Anket Geliştirme”, Türk Eğitim Bilimleri Dergisi, Sayı 2, C 3, ss.1-19.

ÜLKER M.Sema ve AYYILDIZ, Durna Şengül (2005), “Kayseri’de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman, Sayı:27, ss.94-104.

CİVAN, Mehmet ve YILDIZ, Ferah (2005), “Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama”, İSMMM, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 70, ss. 109-122.

CİVAN, Mehmet ve YILDIZ, Ferah (2004), “Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman, (Nisan), ss. 87-93.

ÇIKRIKÇI, Mustafa. Ve DABBAOĞLU, Kadir (2007), “Fili Değişken Maliyet Esasında Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması”, Muhasebe ve Finansman, Sayı 35 (Temmuz), ss.77-86.

DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P. Başak, DEMİREL Utku Burcu ve ERSOY, Ayten (2006), “Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi”, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:11, ss. 178-203.

ERSOY, Ayten, DEMİREL Utku Burcu, DÖNMEZ, Adnan., BERBEROĞLU, P Başak (2006), “Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman, Sayı: 32 (Ekim), ss.50-60.

GÜNGÖRMÜŞ, A.H. ve BOYAR, E (2010), “TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, Mali Çözüm, Kasım-Aralık, ss.109-127.

GÖKÇEN, Gürbüz (2004), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, Muhasebe ve Finansman, Sayı 23, ss. 58-67.

KAYGUSUZ, Sait Yüksel (2007), “Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi”, Muhasebe ve Finansman, Sayı 33(Ocak), ss.139-150.

KÖSE, Tunç (2002), “Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen

Maliyetleme”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(2) ss. 77-103.

KÜÇÜK, Ergün (2005), “Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri’deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 25 (Temmuz–Aralık), ss.2-23

ÖZER, Gökhan (2001), “Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (Ekim), ss.79-98.

ÖZER, Gökhan ve SAVAŞ, Orhan (2002), “Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey Üzerindeki Etkileri”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(1), ss. 219-235.

ÖZOĞLU, S. Çetin (1992), Davranış Bilimlerinde Anket: Bilgi Toplama Aracının Geliştirilmesi. Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, 25 (2), ss. 321-337.

PAZARÇEVİREN, Y. Selim (2006), “Genel Üretim Giderlerinin Esnek Bütçeler İle Planlanması ve Kontrolü”, Muhasebe ve Denetime Bakış (Temmuz), ss.29-46.

TEKİNER, Yıldız ve ALBAYRAK, Murat (2005), “Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar”, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 70, ss.220-226.

UYAR, Süleyman (2008), "Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman, Sayı: 38 (Nisan), ss.132-145.

YÜKÇÜ, Süleyman. ve İçerli M. Yılmaz (2007), “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, Muhasebe ve Finansman, Sayı 34 (Nisan), ss.66-73.