



Prof. Dr. Ayten Ersoy

Arş. Gör. Burcu Demirel Utku



Arş. Gör.  
Adnan Dönmez

Arş. Gör. Başak  
Berberoğlu

# Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma

Prof. Dr. Ayten ERSOY

Akdeniz Üniversitesi, İİBF

Arş. Gör. Burcu Demirel UTKU

Akdeniz Üniversitesi, T. İşletmeciliği ve Otel. Y.O.

Arş. Gör. Adnan DÖNMEZ

Arş. Gör. Başak BERBEROĞLU

Akdeniz Üniversitesi, İİBF

## Özet

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde faaliyette bulunan üretim işletmelerinde, finansal tablolar ve analizlerine ilişkin uygulamalar ile geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi sistem ve yöntemlerine ilişkin uygulamaların ortaya çıkarılmasıdır. Bunun yanı sıra, araştırılan muhasebe konularının işletmelerin hangi departmanı tarafından (muhasebe/finans) uygulandığı sorusuna da yanıt aranmıştır.

Araştırma kapsamında anket çalışması yapılmış olup, hazırlanan anketler İSO'nun (İstanbul Sanayi Odası) 2002 yılı için yayınlamış olduğu ilk 500 firma içerisinde tesadüfi olarak seçilen 250 firma üzerinde yapılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Üretim işletmeleri, yönetim muhasebesi uygulamaları.

## Abstract (A Study on Management Accounting Practices in Production Businesses)

The aim of this study is to find out the applications belonging to cost/managerial accounting systems and to financial statements and analysis in production businesses activating in our country.

Research is based on a questionnaire which is implemented to 250 firms randomly chosen among top 500 firms published by Istanbul chamber of commerce (iso) in the year 2002.

**Key Words:** production businesses, management accounting practices.

## 1. Literatür Taraması

Çalışmanın ilk bölümünde, çalışmanın içeriğini oluşturan maliyet ve yönetim muhasebesi konularının teorik yapısı ve gelişimi ile ilgili olarak yapılmış çalışmaların içeren literatür taraması yapılmış olup, bunlardan bazıları aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

<i>Yılı</i>	<i>Yazarlar</i>	<i>İçerik</i>
2005	<i>Hans Lofsten, Peter Lindelof</i>	Bu çalışmada, yönetim muhasebesinin teorik yapısının ele alındığı ampirik bir çalışma yapılmıştır. İsveç de bulunan yeni teknolojiye dayalı 83 firma örneklem olarak ele alınmıştır. Çalışmada, çevresel çatışmalar ile stratejik yönelmeler arasındaki ilişkiler üzerinde durulmuştur.
2005	<i>Jonas Gerdin</i>	Bu çalışmada, yönetim muhasebesi sistem tasarımı üzerinde organizasyon yapısı ve birbirlerine bağlı olan bölümlerin etkisinin bir araya getirilmesinin test edildiği çok değişkenli bir model üzerinde çalışılmıştır. 160 üretim müdürü ile anket yapılmıştır.
2005	<i>Sandra Tillema</i>	Bu çalışma, MAS olarak tanımlanan yönetim muhasebesi sistemlerinin karmaşıklığını açıklamaya yardımcı olmak amacı ile hazırlanmıştır. Çalışma iki tane benzin işletmesi üzerinde çalışılarak hazırlanmıştır.
2004	<i>Vincent K Chong</i>	Bu çalışmada, yönetsel performansı etkileyen görev belirsizliği ve yönetim muhasebesi sistemleri arasındaki ilişki üzerinde, iş ile ilgili bilginin etkisi araştırılmıştır. Veriler, Avustralya da bulunan 131 üretim işletmesinin sorumlu müdürleri ile anket yapılarak elde edilmiştir.
2004	<i>Nelson Maina Waweru</i>	Yönetim muhasebesi üzerine yapılan çoğu çalışma, gelişmiş ülkelerdeki faaliyetlerle ilgilidir. Bu çalışma ise Güney Afrika da ki yönetim muhasebesi gelişimi üzerinde yapılmış bir çalışmadır. Araştırmada dört perakende işletmesinin yönetim muhasebesi sistemlerindeki değişikliklerin süreci anlaşılmasına çalışılmıştır. Çalışma sonucunda bu dört işletmenin yönetim muhasebesi sistemlerindeki değişikliklerin, kayda değer değişiklikler olduğu ortaya çıkarılmıştır.
2004	<i>Johnny Jermias</i>	Bu çalışmada, iş stratejisi, organizasyonel görünüş, yönetim muhasebesi sistemleri ve iş birimi etkinliği arasındaki ilişkiler hakkındaki hipotezleri test etmek amacı ile uygun bir yaklaşım kabul edilmiştir. Bu yaklaşımın merkezi, stratejik öncelikler ve onların bağlamsal değişkenleri arasındaki uygun şartların bir kavramıdır.
2003	<i>Thomas C Taylor</i>	Bu çalışmada, Sovyetlerin son zamanlarından miras kalan tutumlar, muhasebe standartlarının yetersizliği, vergi raporlamalarının hakimiyeti gibi engeller ile karşı karşıya bulunan Rusya'nın yönetim muhasebesi gelişim süreci araştırılmıştır.
2003	<i>Ernst &amp; Young, IMA</i>	Bu çalışmada, yönetim muhasebesinin rolündeki değişimler, yönetim muhasebesi yöntemlerinin ihtiyaçlara cevap verip vermediği ve bu tekniklerin işletmeler tarafından ne derece kullanıldığı ortaya çıkarılmıştır.
2002	<i>John J Williams</i>	Bu çalışmada yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinin, bölümsel (departmansal) performans üzerindeki endirekt etkilerini araştırmak için, Singapur da faaliyette bulunan 232 orta büyüklükteki firma üzerinde bir çalışma yapılmıştır.
2001	<i>P L Joshi</i>	Bu çalışmada, Hindistan da bulunan 60 tane büyük ve orta büyüklükteki üretim işletmesinin yönetim muhasebesi faaliyetleri araştırılmıştır. Çalışmada, Hindistan da ki üretim işletmelerinin, geleneksel yönetim muhasebesi ile son yıllarda gelişen ve önem kazanan yönetim muhasebesi faaliyetlerine adaptasyonları incelenmiştir. Elde edilen bulgular, Avustralya da ki benzer bir çalışma ile karşılaştırılmıştır.

## 2. Araştırma Metodolojisi

Çalışmada, yönetim muhasebesi kavramı oldukça geniş kapsamda ele alınmıştır. Yöneticilere karar almada bilgi sağlayacak her türlü muhasebe tekniği yönetim muhasebesi kavramı içine dahil edilmiştir. Bu nedenle çalışmada, maliyet ve yönetim muhasebesi konuları ile finansal tablolar analizi konuları yönetim muhasebesi başlığı altında incelenmiştir.

Araştırmanın evrenini İSO'nun (İstanbul Sanayi Odası) 2002 yılı için yayınlamış olduğu ilk 500 firma içerisinde tesadüfi olarak seçilen 250 firma oluşturmakta olup, yalnızca 51 firmadan yanıt alınabilmiştir (geri dönüşüm oranı: %20.4). Hazırlanan anketlerde ilk olarak firmaların demografik özelliklerine ilişkin sorulara,

ikinci olarak çalışma kapsamına dahil olan 36 maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamasının, işletmeler tarafından uygulanıp uygulanmadığına, eğer uygulanıyorsa işletmelerin hangi departmanında (muhasebe/finans) uygulandığına ilişkin sorulara yer verilmiştir. Ankette son olarak, işletmelerin yukarıda bahsedilen maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinden yararlanma ölçüleri 7'li likert ölçeği ile ölçülmüştür.

### 2.1. Araştırma Bulguları

#### 2.1.1. Demografik Özellikler

Kullanılabilir durumda olan 51 ankete göre, anketi cevaplandıran işletmelere ait özellikler Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1: Demografik Özellikler (N: 51 (%100))

<i>Sektör Dağılımı</i>	<i>n</i>	<i>%</i>
Gıda, İçki ve Tütün Sanayi	8	15,7
Dokuma, Giyim Eşyası ve Ayakkabı Sanayi	7	13,7
Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayi	2	3,9
Kağıt ve Kağıt Ürünleri ve Basım Sanayi	-	-
Kimya, Petrol Ürünleri, Lastik ve Plastik Sanayi	7	13,7
Metal Eşya, Mak. Ve Teçh. Ve Mesleki Aletler San.	2	3,9
Metal Ana Sanayi	3	5,9
Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi	6	11,8
Otomotiv Endüstrisi	3	5,9
Diğer İmalat Sanayi	10	19,6
Elektrik Sektörü	1	2,0
Madencilik ve Taşocakçılığı	2	3,9
<i>Yıllık Net Satış Tutarı</i>		
250 Trilyondan fazla	8	15,7
250 Trilyon-100 Trilyon Arası	21	41,2
100 Trilyon-50 Trilyon Arası	21	41,2
50 Trilyondan Az	1	2,0
<i>Toplam Varlık Tutarı</i>		
250 Trilyondan fazla	11	21,6
250 Trilyon-100 Trilyon Arası	17	33,3
100 Trilyon-50 Trilyon Arası	15	29,4
50 Trilyondan Az	8	15,7
<i>Personel Sayısı</i>		
2000 Kişiden Çok	5	9,8

2000-1000 Kişi Arası	8	15,7
1000-500 Kişi Arası	18	35,3
500-250 Kişi Arası	15	29,5
250 Kişiden Az	5	9,8
<i>Yıllık İhracat Tutarı</i>		
100.000.000 \$ dan Fazla	5	9,8
100.000.000 \$ - 25.000.000 \$ Arası	17	33,3
25.000.000 \$ - 5.000.000 \$ Arası	18	35,3
5.000.000 \$ dan Az	7	13,7
<i>Sermaye Dağılımı</i>		
<i>Kamu</i>		
% 0 - 30 Arası	50	98,0
% 30 - 60 Arası	-	-
% 60 - 100 Arası	1	2,0
<i>Özel</i>		
% 0 - 30 Arası	6	11,8
% 30 - 60 Arası	5	9,8
% 60 - 100 Arası	40	78,5
<i>Yabancı</i>		
% 0 - 30 Arası	41	80,5
% 30 - 60 Arası	3	5,9
% 60 - 100 Arası	7	13,7

Araştırma kapsamında yer alan 51 işletmenin çoğunluğu (%19,6) “diğer imalat sanayi” sektöründe faaliyet göstermekte, bu işletmelerin yıllık net satışları %41,2’lik oranla 250 Trilyon-100 Trilyon arası ve 100 Trilyon-50 Trilyon arasında gerçekleşmektedir. İşletmelerin toplam varlık tutarlarına ve çalışan personel sayısına baktığımızda; işletmelerin toplam varlıklarının %33,3’lük oran ile 250 Trilyon-100 Trilyon arasında olduğunu, %35,3’lük oran ile de işletmelerin 1000-500 kişilik personele sahip oldukları görülmektedir. İşletmelerin yıllık ihracat tutarlarının ise %35,3’lük oran ile 25.000.000 \$ - 5.000.000 \$ arasında gerçekleşmektedir. Son olarak araştırma kapsamında yer alan işletmelerin sermaye dağılımlarında kamunun oranı %98 ile % 0 - 30 arasında, özelin oranı %78,5 ile % 60 - 100 arasında ve yabancıların oranı ise %80,5 ile % 0 - 30 arasında bulunmaktadır.

### 2.1.2. Maliyet/Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Bu bölümde 36 maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamasının, işletmeler tarafından uygulanıp uygulanmadığına, eğer uygulanıyorsa işletmelerin hangi departmanında (muhasebe/finans) uygulandığına ilişkin sorulara yer verilmiştir. İşletmelerin bu maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinden yararlanma ölçüleri ise 7’li likert ölçeği ile ölçülmüştür.

Tablo 2’de finansal tablolar ile ilgili bazı uygulamalara yer verilmiş olup, işletmelerin bu uygulamaları yapıp yapmadıkları ile, eğer yapıyorlarsa hangi departman tarafından (muhasebe-finans) yapıldığı ölçülmeye çalışılmıştır. Tablo’ya göre finansal tablolar içerisinde en çok uygulama alanı bulan tablolar “nakit akım tablosu - (%92,1)” ile “kar dağıtım tablosu - (%94,2)”dur. En az uygulama alanı bulan tablo ise “net çalışma sermayesi tablosu (%41,2)”dur. Ayrıca işletmelerin en çok kullandıkları finansal tablo analiz yöntemleri “oran analizi:nakit oran (%72,6), oran analizi:cari oran (%72,5), ve karşılaştırmalı tablolar analizi (%70,6)” en

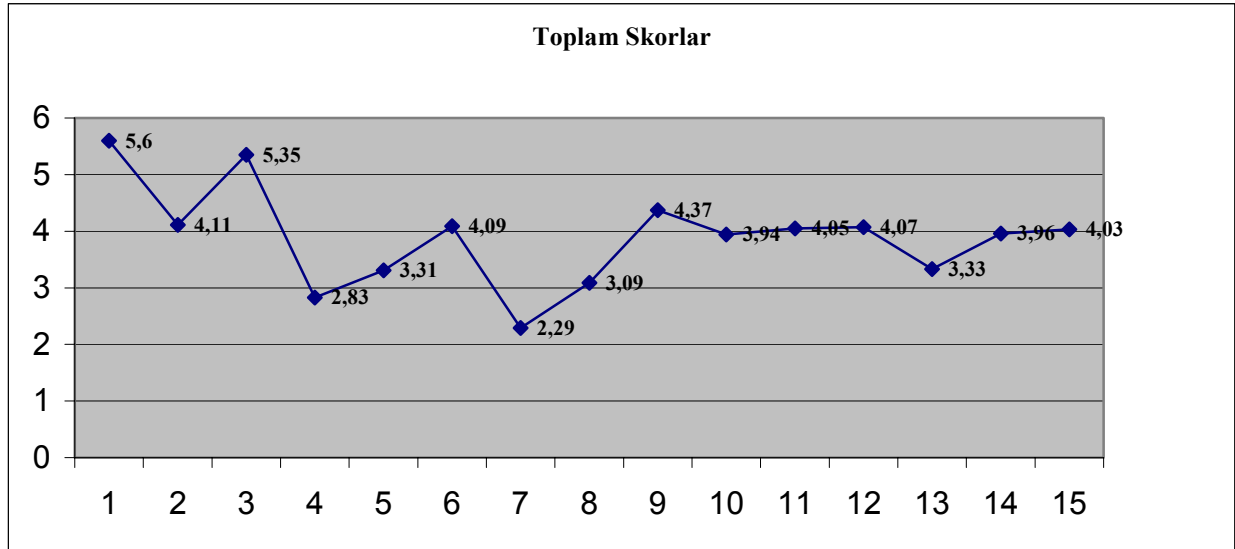
az kullanılan yöntem ise “yüzde analizi %78,4'lük bir oran ile enflasyon (%51)”dir. En-flasyon muhasebesinin muhasebesinin, işletmeler tarafından uygulanma duru-muna baktığımızda ise kabul gördüğünü söyleyebiliriz.

**Tablo 2: Finansal Tabloların Uygulanması (Departmanlara Göre)**

	Kullananlar				Kullanmayanlar	
	Muhasebe		Finans		n	%
	n	%	n	%		
Nakit Akım Tablosu	20	39,2	27	52,9	4	7,8
Fon Akım Tablosu	24	47,1	17	33,3	10	19,6
Kar Dağıtım Tablosu	42	82,4	6	11,8	3	5,9
Net Çalışma Sermayesi Tablosu	15	29,4	6	11,8	30	58,8
Öz Kaynak Değişim Tablosu	22	43,1	7	13,7	22	43,1
Konsolide Finansal Tablolar	28	54,9	12	23,5	11	21,6
Trend (Eğilim Yüzdeleri) Analizi	6	11,8	9	17,6	15	29,4
Yüzde Analizi	16	31,4	10	19,6	25	49,0
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	26	51,0	10	19,6	15	29,4
Oran Analizi : Cari Oran	25	49,0	12	23,5	14	27,5
Oran Analizi : Asit Test Oranı	25	49,0	10	19,6	16	31,4
Oran Analizi : Nakit Oranı	26	51,0	11	21,6	14	27,5
Oran Analizi : Alacakların Devir Hızı Oran	21	41,2	9	17,6	21	41,2
Oran Analizi : Stok Devir Hızı Oran	26	51,0	10	19,6	15	29,4
Enflasyon Muhasebesi	33	64,7	7	13,7	11	21,6

Yukarıda sıralanan tüm finansal tablo ve analizlerin ağırlıklı olarak muhasebe departmanında yapılmasına karşın “nakit akım tablosu - %52,9” ve “trend analizi - %17,6”nin daha çok finans departmanında yapıldığını görmekteyiz.

**Grafik 1: Finansal Tablo ve Analizlerden Yararlanma Ölçüsü**



Tablo 2, işletmelerin finansal tablo ve analizlerden yararlanıp yararlanmadığını (departmanlar bazında) göstermekte idi. Grafik 1 ise, bu işletmelerin finansal tablo ve analizlerden ne ölçüde yararlandıklarını ölçmek amacıyla her bir maddenin toplam skorlarının alınması ile

oluşturulmuştur<sup>1</sup>. Ölçüm esnasında, “1”

<sup>1</sup> Maddeler şu şekilde sıralanmıştır; 1: nakit akım tablosu, 2: fon akım tablosu, 3: kar dağıtım tablosu, 4: net çalışma sermayesi tablosu, 5: öz kaynak değişim tablosu, 6: konsolide finansal tablolar, 7: trend analizi, 8: yüzde ana-lizi, 9: karşılaştırmalı tablolar

hiç faydalanmıyoruz, “7” çok faydalanıyoruz olmak üzere 7’li likert ölçeği kullanılmıştır. Grafik 1’e göre toplam skoru “4”ün üzerinde olan 8 tane madde vardır. Geriye kalan 7 maddenin toplam skoru ise “4”ün altındadır. Toplam skoru en yüksek olan madde, “5,60”lık toplam skoru ile nakit akım tablosudur. Bu maddeyi takiben ikinci olarak toplam skoru en yüksek olan madde “5,35”lik toplam skor ile kar dağıtım tablosudur.

Bu tablo işletmelerin nakit akım tablosundan sonra en fazla yararlandıkları finansal tablodur. Üçüncü olarak toplam skoru en yüksek olan madde ise “4,37” ile karşılaştırmalı tablolar analizi olmaktadır. Toplam skoru en düşük (en az faydalanılan) olan madde, 2,29 ile trend analizi olmuştur.

---

analizi, 10: oran analizi: cari oran, 11: oran analizi: asit test oranı, 12: oran analizi: nakit oran, 13: oran analizi: alacakların devir hızı oranı, 14: oran analizi:stok devir hızı oranı, 15: enflasyon muhasebesi.

**Tablo 3: Maliyet ve Yönetim Muhasebesine İlişkin Tablo (Departmanlara Göre)**

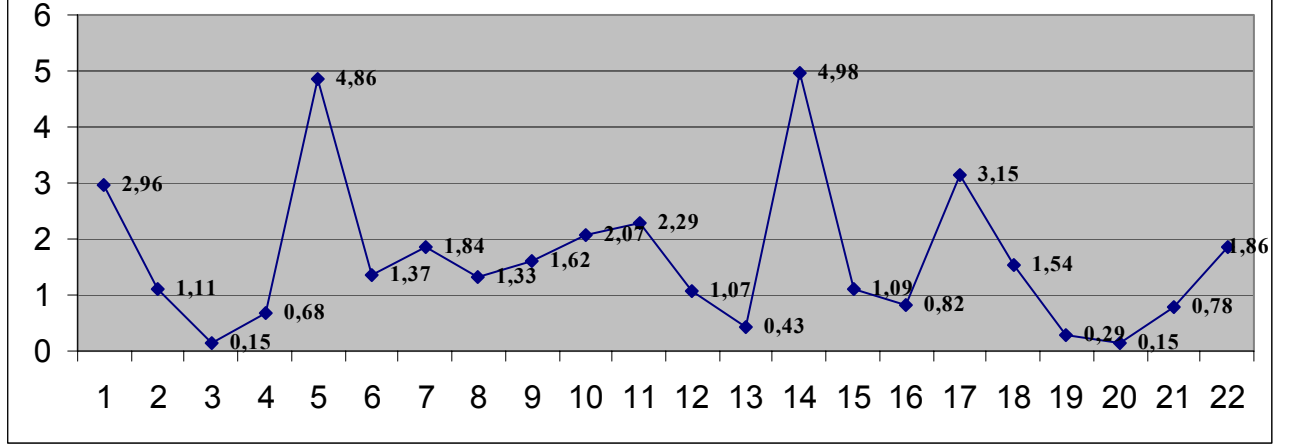
	<i>Kullananlar</i>				<i>Kullanmayanlar</i>	
	<i>Muhasebe</i>		<i>Finans</i>		<i>n</i>	<i>%</i>
	<i>n</i>	<i>%</i>	<i>n</i>	<i>%</i>		
<i>Maliyet Kapsamına Göre: Tam Maliyet</i>	23	45,1	1	2,0	27	52,9
<i>Maliyet Kapsamına Göre: Normal Maliyet</i>	8	15,7	-	-	43	84,3
<i>Maliyet Kapsamına Göre: Asal Maliyet</i>	2	3,9	-	-	49	96,1
<i>Maliyet Kapsamına Göre: Değişken Maliyet</i>	7	13,7	-	-	44	86,3
<i>Maliyet Saptama Zamanına Göre: Fiili Maliyet</i>	32	62,7	3	5,9	16	31,4
<i>Maliyet Saptama Zamanına Göre: Tahmini Maliyet</i>	9	17,6	-	-	42	82,4
<i>Maliyet Saptama Zamanına Göre: Standart Maliyet</i>	15	24,9	2	3,9	34	66,7
<i>Maliyet Saptama Biçimine Göre: Sipariş Maliyet</i>	11	21,6	1	2,0	39	76,5
<i>Maliyet Saptama Biçimine Göre: Evre Maliyet</i>	14	27,5	1	2,0	36	70,6
<i>Giderlerin Üretim Hacmiyle İliş. Göre Sınıflandırılması</i>	19	37,3	1	2,0	31	60,8
<i>Giderlerin Fiililik Durumuna Göre Sınıflandırılması</i>	16	31,4	2	3,9	33	64,7
<i>Giderlerin Kontrol Edilebilirliğine Göre Sınıflandırılması</i>	7	13,7	1	2,0	43	84,3
<i>Stok Değerleme Yöntemleri: Belirli İş Partilerine Göre</i>	3	5,9	-	-	48	94,1
<i>Stok Değerleme Yöntemleri: Ortalama Maliyet Yöntemi</i>	40	78,4	3	5,9	8	15,7
<i>Stok Değerleme Yöntemleri: FIFO</i>	9	17,6	-	-	42	82,4
<i>Stok Değerleme Yöntemleri: LIFO</i>	6	11,8	-	-	45	88,2
<i>Giderlerin 2. Dağıtım: Basit Dağıtım Yöntemi</i>	26	51,0	4	7,8	21	41,2
<i>Giderlerin 2. Dağıtım: Kademeli Dağıtım Yöntemi</i>	11	21,6	-	-	40	78,4
<i>Giderlerin 2. Dağıtım: Matematik Dağıtım Yöntemi</i>	2	3,9	1	2,0	48	94,1
<i>Giderlerin 2. Dağıtım: Karşılıklı Dağıtım Yöntemi</i>	2	3,9	-	-	49	96,1
<i>Giderlerin 2. Dağıtım: Planlı Dağıtım Yöntemi</i>	8	15,7	-	-	43	84,3

Tablo 3'de maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin bazı uygulamalara yer verilmiş olup, işletmelerin bu uygulamaları yapıp yapmadıkları ile, eğer yapıyorlarsa hangi departman tarafından (muhasebe-finans) yapıldığı ölçülmeye çalışılmıştır. Tabloya göre; maliyet kapsamına göre maliyet yöntemlerinden en çok kullanılanı, ülkemizde de yasal çerçevede uygulanma zorunluluğu olan tam maliyet yöntemidir (%47,1). Maliyet saptama zamanına göre maliyet yöntemlerinden ise fiili maliyet yöntemi, yine ülkemizdeki yasal zorunluluk nedeniyle, en çok kullanılan yöntem

olmuştur (%68,6). Maliyet saptama biçimine göre maliyet sistemlerinden ise evre maliyet yöntemi %29,5 ile sipariş maliyet yöntemine göre daha fazla uygulama alanı bulmaktadır. Giderleri sınıflandırma konusunda, işletmelerin daha çok giderlerin üretim hacmine göre sınıflandırılması yöntemini (%39,3) benimsedikleri görülmektedir. Stok değerlendirme yöntemlerine bakıldığında, %45,9'luk oran ile, işletmelerin ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir. Son olarak giderlerin ikinci dağıtımında ise, işletmelerin basit dağıtım yöntemini daha çok kullandıkları (%58,8) görülmektedir.

**Grafik 2: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Kullanılma Ölçüsü**

## İŞLETMEDE KULLANILAN UYGULAMALAR



Grafik 2, tablo 3'ün devamı olarak işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin bazı uygulamalardan ne ölçüde yararlandıklarını ölçmek amacıyla her bir maddenin toplam skorlarının alınması yolu ile oluşturulmuştur<sup>2</sup>. Ölçüm esnasında, "1" hiç faydalanmıyoruz, "7" çok faydalanıyoruz olmak üzere 7'li likert ölçeği kullanılmıştır. Tablo 3'e göre toplam skoru "4"ün üzerinde olan 2 tane madde vardır. Geriye kalan 20 maddenin toplam skoru ise "4"ün altındadır. Genel olarak toplam skorların düşük çıkması, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarından çok fazla yararlanmadıklarını göstermektedir.

En yüksek toplam skora sahip olan madde, "4,98"lik toplam skor ile stok değerlendirme yöntemlerinden ortalama maliyet yöntemi olmuştur. İkinci olarak toplam

skoru en yüksek olan madde, "4,86"lik toplam skor ile maliyet saptama zamanına göre maliyet yöntemlerinden fiili maliyet yöntemi olmuştur. Üçüncü olarak en yüksek toplam skora sahip madde ise, "3,15" ile giderlerin ikinci dağıtımında basit dağıtım yöntemi olmuştur. Grafiğe göre en düşük toplam skora sahip iki madde bulunmaktadır. Bunlar "0,15" ile maliyet kapsamına göre maliyet yöntemlerinden asal maliyet yöntemi ile, yine "0,15" lik toplam skoru ile giderlerin ikinci dağıtımında karşılıklı (çapraz-tur) dağıtım yöntemi olmuştur.

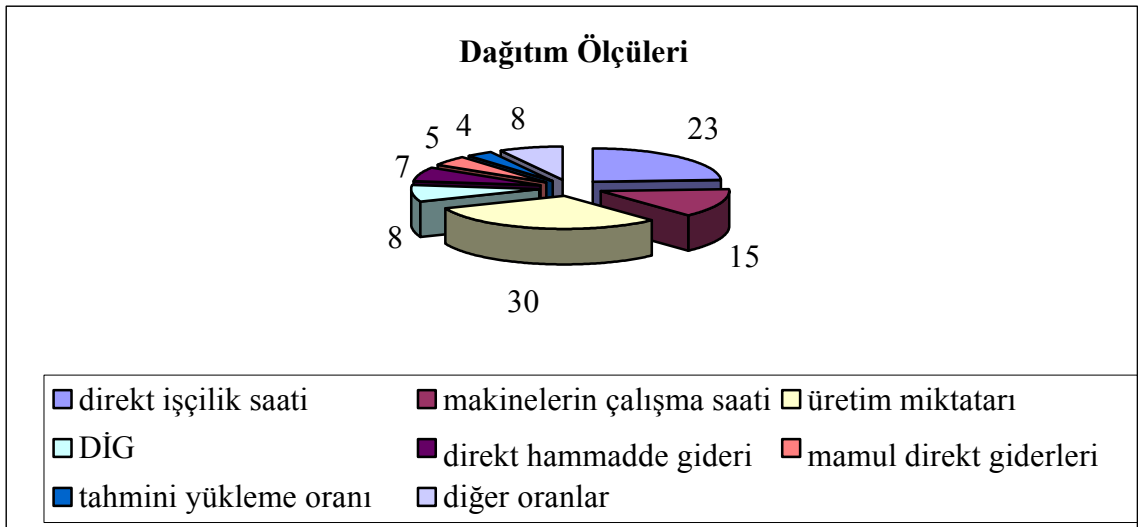
<sup>2</sup> Maddeler şu şekilde sıralanmıştır; 1: tam maliyet, 2: normal maliyet, 3: asal maliyet, 4: değişken maliyet, 5: fiili maliyet, 6: tahmini maliyet, 7: standart maliyet, 8: sipariş maliyet, 9:evre maliyet, 10: giderlerin üretim hacmine göre sınıflandırılması, 11: giderlerin fiili olup olmasına göre sınıflandırılması, 12: giderlerin kontrol edilebilirliklerine göre sınıflandırılması, 13: belirli iş partilerine göre değerlendirme, 14: ortalama maliyet yöntemi, 15: FIFO, 16: LIFO, 17: basit dağıtım yöntemi, 18: kademeli dağıtım yöntemi, 19: matematik dağıtım yöntemi, 20: karşılıklı dağıtım yöntemi, 21: planlı dağıtım yöntemi, 22: enflasyon muhasebesi.



**Tablo 4: Toplam Üretim Maliyetlerinin Dağılımı**

<i>DİMMG</i> %			<i>n</i>
% 0 - 30	Arası	2	4,0
% 30 - 60	Arası	10	19,8
% 60 – 100	Arası	34	67,0
<i>DİG</i>			
% 0 - 30	Arası	44	86,3
% 30 - 60	Arası	2	4,0
% 60 – 100	Arası	-	-
<i>GÜG</i>			
% 0 - 30	Arası	36	71,1
% 30 - 60	Arası	7	13,9
% 60 – 100	Arası	6	11,9

Tablo 4 de toplam üretim maliyeti içerisinde giderlerin yaklaşık olarak oranları sıralanmıştır. Buna göre, DİMMG (direkt ilk madde ve malzeme gider) %67'lik oran ile işletmelerin toplam üretim maliyetlerinin %60-100'ünü oluşturmakta, DİG (direkt işçilik gideri), %86,3'lük oran ile işletmelerin toplam üretim maliyetlerinin %0-30'unu oluşturmakta, GÜG (genel üretim gideri) ise %71,1'lik oran ile işletmelerin toplam üretim maliyetlerinin %0-30'unu oluşturmaktadır.

**Grafik 3: Genel Üretim Giderleri'nin Dağıtım Ölçüleri**

Grafik 3'e göre genel üretim giderlerinin üçüncü dağıtımında (mamullere paylaştırılmasında) en çok kullanılan ölçüler %30'luk oran ile üretim miktarı, %23'lük oran ile direkt işçilik saati ve %15'lik oran ile makinelerin çalışma saati ölçüsüdür. En az kullanılan dağıtım ölçüsü ise %4'lük oran ile tahmini yükleme oranıdır.

**Tablo 5: Maliyetlerin Hesaplanma Süresi**

	n	%
<i>Aylık</i>	47	97,9
<i>3 Aylık</i>	1	2,1
<i>6 Aylık</i>	-	-
<i>Yıllık</i>	-	-
<i>N</i>	51	100

Tablo 5'de de görüldüğü üzere ankete katılan işletmelerin %97,9'luk oran ile tamamına yakını, maliyetleri aylık olarak hesapladıklarını belirtmişlerdir.

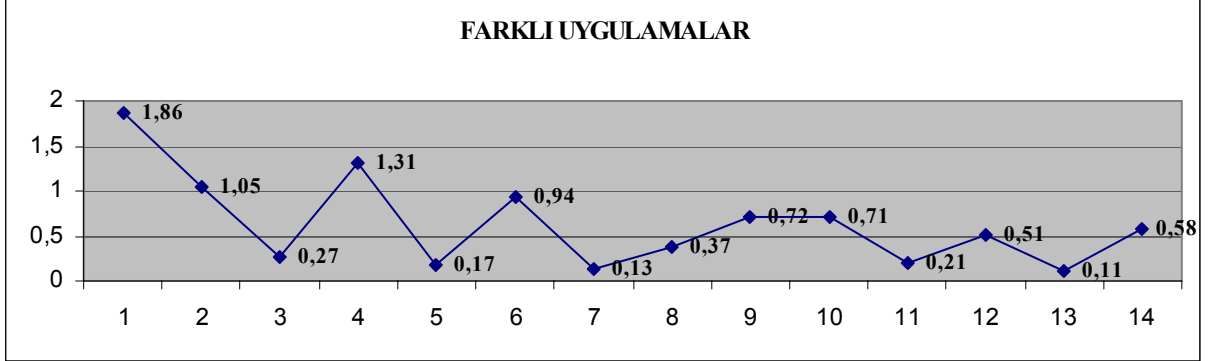
**Tablo 6: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları (Departmanlara Göre)**

	<i>Kullananlar</i>				<i>Kullanmayanlar</i>	
	<i>Muhasebe</i>		<i>Finans</i>		<i>n</i>	<i>%</i>
	<i>n</i>	<i>%</i>	<i>n</i>	<i>%</i>		
<i>M-H-K Analizleri</i>	26	51,0	11	21,6	14	27,5
<i>Esnek Bütçeleme</i>	10	19,6	13	25,5	28	54,9
<i>Sorumluluk Muhasebesi</i>	8	15,7	1	2,0	42	82,4
<i>Stratejik Karlılık Analizi</i>	16	31,4	8	15,7	27	52,9
<i>Dengeli Puan Kartı Uygulaması</i>	1	2,0	1	2,0	49	96,1
<i>Müşteri Karlılık Analizi</i>	17	33,3	6	11,8	28	54,9
<i>Sermaye Bütçeleme</i>	3	5,9	4	7,8	44	86,3
<i>Transfer Fiyatlama</i>	3	5,9	1	2,0	47	92,2
<i>Performans Ölçümü</i>	12	23,5	10	19,6	29	56,9
<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</i>	11	21,6	2	3,9	38	74,5
<i>Faaliyet Tabanlı Yönetim</i>	5	9,8	1	2,0	45	88,2
<i>Hedef Maliyetleme</i>	6	11,8	5	9,8	40	78,4
<i>Yaşam Boyu Maliyetleme</i>	1	2,0	-	-	50	98,0
<i>Kalite Maliyet Yöntemi</i>	9	17,6	3	5,9	39	76,5

Tablo 6'da maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin bazı uygulamalara yer verilmiş olup, işletmelerin bu uygulamaları yapıp yapmadıkları ile, eğer yapıyorlarsa hangi departman tarafından (muhasebe-finans) yapıldığı ölçülmeye çalışılmıştır. Tabloya göre, yukarıda sıralanan uygulamalardan en çok kullanılan ilk üçü %72,6'lık oran ile MHK (maliyet-hacim-kar) analizleri, %47,1'lik oran ile stratejik karlılık analizi, %45,1'lik oran ile esnek bütçeleme ve yine aynı oran ile müşteri karlılık analizidir. Yaşam boyu maliyetleme ise %2 ile işletmeler tarafından en az kullanılan yöntem olarak seçilmiştir. Yukarıda sıralanan yöntemlerden finans departmanı tarafından en çok uygulanan yöntem ise %25,5 esnek bütçeleme olarak belirlenmiştir.

**Grafik 4: Maliyet ve Yönetim Muhasebesine Ait Farklı Uygulamaların**

## Kullanılma Ölçüsü



Grafik 24, tablo 6'nın devamı olarak işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin farklı uygulamalardan ne ölçüde yararlandıklarını ölçmek amacıyla her bir maddenin toplam skorlarının alınması yolu ile oluşturulmuştur<sup>3</sup>. Ölçüm esnasında, "1" hiç faydalanmıyoruz, "7" çok faydalanıyoruz olmak üzere 7'li likert ölçeği kullanılmıştır. Tablo 3'e göre toplam skoru "4"ün üzerinde olan hiçbir madde bulunmamaktadır. Bu da aşağıda sıralanan yönetim ve maliyet muhasebesine ait farklı uygulamalardan işletmelerin yeterince faydalanmadıklarını göstermektedir.

### Sonuç

Ülkemizde faaliyette bulunan üretim işletmelerinde, yönetim muhasebesi başlığı altında incelenen maliyet ve yönetim muhasebesi, finansal tablolar analizi konularına ilişkin uygulamalar ile bu konuların işletmelerin hangi departmanlarında (muhasebe/finans) uygulandığına ilişkin olarak yapılan bu çalışmadan elde edilen bulgular özet halinde şu şekilde sıralanabilir.

<sup>3</sup> Maddeler şu şekilde sıralanmıştır: 1: M-H-K analizleri, 2: esnek bütçeleme, 3: sorumluluk muhasebesi, 4: stratejik karlılık analizi, 5: dengeli puan kartı, 6: müşteri karlılık analizi, 7: sermaye bütçeleme, 8: transfer fiyatlandırma, 9: performans ölçümü, 10: faaliyet tabanlı maliyetleme, 11: faaliyet tabanlı yönetim, 12: hedef maliyetleme, 13: yaşam boyu maliyetleme, 14: kalite maliyet yöntemi.

- İşletmelerin en çok kullandıkları finansal tablo (%92,1) nakit akım tablosu, en az kullandıkları tablo ise (%41,2) net çalışma sermayesi tablosudur.
- İşletmeler tarafından en çok kullanılan finansal tablo analiz yöntemi oran analizi: nakit oran (%72,6), en az kullanılan yöntem ise yüzde analizidir (%51).
- Tüm finansal tablo ve analizleri içerisinde yalnızca nakit akım tablosu ve trend analizinin yoğun olarak finans departmanında, diğerlerinin genel olarak muhasebe departmanında yapıldığı ortaya çıkarılmıştır.
- İşletmeler tarafından en çok kullanılan maliyet yöntemleri; tam maliyet (%47,1), fiili maliyet (%68,6) ve evre maliyet (%29,5) olarak sıralanmaktadır.
- İşletmelerin %39,3'ünün giderleri, üretim hacmine göre sınıflandırdıkları görülmektedir.
- Stok değerlendirme yöntemleri incelendiğinde ise %45,9 ile ortalama maliyet yönteminin işletmeler tarafından kabul gördüğü görülmektedir.
- Giderlerin ikinci dağıtım konusunda basit dağıtım yönteminin (%58,8) işletmeler tarafından rağbet gördüğü görülmektedir.

- İşletmelerin toplam üretim maliyetleri içerisinde DİMMG'nin (direkt ilk madde ve malzeme giderleri) ilk sırada yer aldığı, bunu GÜG (genel üretim giderleri) ve DİG'in (direkt işçilik giderleri) takip ettiği görülmektedir.
- İşletmeler tarafından GÜG'ün üçüncü dağıtımında en çok kullanılan dağıtım ölçüsü %30 ile üretim miktarı, en az kullanılan ölçü ise %4 ile tahmini yüklenme oranıdır.
- İşletmelerin %97,9'u maliyetlerini aylık zaman dilimlerinde hesaplamaktadırlar.
- İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi konuları arasında en çok kullandıkları yöntemler %72,6 ile MHK (maliyet-hacim-kar) analizleridir. En az kullanılan yöntem ise %2 ile yaşam boyu maliyetlemedir. Esnek bütçeleme, diğer maliyet ve yönetim muhasebesi konularına göre büyük oranda finans departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir.

#### Kaynaklar

- CHONG V.K. (2004), "Job-Relevant Information and Its Role with Task Uncertainty and Management Accounting Systems on Managerial Performance", *Pacific Accounting Review*, vol.16.
- GERDIN J. (2005), "Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using

a multiple contingencies approach", *Accounting, Organizations and Society*, vol.30.

IMA (2003), "Survey of Management Accounting", *The Ernst & Young and IMA Survey*.

JERMIAS J., GANI L. (2004), "Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach", *Management Accounting Research*, vol.15.

JOSHI P.L. (2001), "The international diffusion of new management accounting practices: The case of India", *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*. Greenwich, vol.10.

LOFSTEN H., LINDELOF P. (2005), "Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting - an empirical analysis of new technology-based firms", *Technovation*, vol.25.

TAYLOR T.C., OSIPENKOVA O. (2003), "Management accounting in Russia: A work in process", *Cost Management*. Boston, vol.17.

TILLAMA S. (2005), "Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies", *Management Accounting Research*, vol.16.

WAWERU N.M., HOQUE Z., ULIANA E. (2004), "Management accounting change in South Africa: case studies from retail services", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.17.

WILLIAMS J.J., SEAMAN A.E. (2002), "Management accounting systems change and departmental performance: The influence of managerial information and task uncertainty", *Management Accounting Research*, vol.13.

#### İllere Göre 6 Aylık Vergi Geliri (Bin YTL)

İller	Tahakkuk	Tahsilat	Tahs. (%)	Pay (%)
İstanbul	33.581.934	28.980.128	86.30	43.93
Kocaeli	9.561.920	9.057.702	94.73	13.73
Ankara	10.740.076	8.928.449	83.13	13.53
İzmir	7.757.162	6.543.674	84.36	9.92
Bursa	2.089.741	1.552.429	74.29	2.35
Mersin	1.337.500	1.060.353	79.28	1.61
6 il Toplamı	65.068.333	56.122.735	86.25	85.30
75 il	15.059.814	9.580.523	63.62	14.52
Merkez	271.785	271.785	100.00	0.41
TOPLAM	80.399.932	65.975.043	82.06	100.00

