

YENİ ÜRETİM ORTAMINDA GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ VE KAYSERİ'DEKİ BAZI UYGULAMALARA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Ergün KÜÇÜK*

ÖZET

Yeni üretim ortamında maliyet unsurları içindeki göreceli payı gittikçe artan ve bu artış ölçüsünde maliyetleme sorunu doğuran Genel Üretim Maliyetleri (GÜM)'nin işletmeler açısından büyük önemi vardır. Ayrıca GÜM, maliyet unsurları içinde maliyet azaltımı imkânı açısından en uygun maliyet kalemlerinden oluşmaktadır. Bu çalışmada GÜM'ü önemli hale getiren özelliklerinden söz edilmiş, günümüz teknoloji yoğun üretim ortamlarında bu maliyet unsurunun durumu tanımlanmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, Kayseri'de faaliyette bulunan büyük ölçekli imalat işletmelerinin GÜM uygulamalarına ilişkin bir araştırma sunulmuştur.

Anahtar Kavramlar: Genel üretim maliyetleri, dolaylı maliyetler, maliyet yapısı, yeni üretim ortamı.

GİRİŞ

İş dünyası 1970'lerden günümüze birçok büyük değişimle yüz yüze kalmış; birçok endüstride rekabet, dünya çapına yayılmış; mamul ve hizmetlerdeki yenilikler birbirini izlemiştir. Artan rekabet ise, mamullerin genellikle daha düşük fiyatta, daha yüksek kalitede ve daha fazla çeşitte üretilmesine yol açmıştır. Böyle bir ortamda üretim yapan işletmeler mamul çeşitliliğine gitme, mümkün olduğunca fazla yeni mamul üretme, müşteri beklentilerini aşacak şekilde kaliteyi gözetme, satış öncesi ve sonrası sunulan hizmetleri artırma gibi zorluklarla karşı karşıya kalmışlardır. Bu zorluklar, işletmeleri ortaya çıkan beklentileri karşılayacak şekilde üretim ortamını geliştirmeye zorlamıştır.

İmalâtçı işletmeler ortaya çıkan yeni müşteri beklentilerini karşılamaya çalışırken iki faktörü her zamankinden daha ciddi bir şekilde dikkate almak durumundadır. Bu faktörlerden *birincisi*; müşteri odaklı olarak gerçekleştirilen

*Araş. Gör., Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.

faaliyetlerin doğurduğu maliyetleri mümkün olduğunca düşük seviyede tutmak; *ikincisi* ise, üretim faaliyetlerini yeni mamulleri rakiplerinden daha önce ve kısa üretim süreleri gerektirecek şekilde organize etmektir. Aksi taktirde işletmelerin yoğun rekabet ortamında hayatta kalmaları zorlaşmaktadır.

İşletmeler iş aleminin gereklerine uygun olarak yeni üretim ortamlarını oluşturmaya çalışırken, maliyet sistemlerini de gözden geçirmek durumundadırlar; çünkü etkin maliyet sistemlerinin üretim ortamlarıyla çok yakın bir ilişkisi vardır. İyi bir maliyet sisteminin kurulması için üretim faaliyetlerinin analiz edilip, bu ortama uygun bir maliyet sisteminin oluşturulması gerektiği açıktır. Bu düşüncelerden hareketle, çalışmamızda yeni üretim ortamında uygun bir maliyet sistemi oluşturmak için analiz edilmesi gereken ve en önemli maliyet unsurlarından biri olan Genel Üretim Maliyetleri (GÜM) incelenecek ve Kayseri'deki bazı uygulamalara ilişkin bir araştırma sunulacaktır.

I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmanın bu kısmında öncelikle maliyet ve Genel Üretim Maliyeti (GÜM) kavramları üzerinde kısaca durulacaktır. GÜM'ün önemine değinildikten sonra yeni üretim ortamında GÜM'ün durumu incelenecektir.

A. MALİYET KAVRAMI ve GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

Muhasebecilere göre maliyet; belirli bir amaca ulaşmak gayesiyle fedakarlıkta bulunulan veya vazgeçilen kaynaktır. Bu kaynaklar; bir mamul veya hizmeti satın almak için kullandığımız, geleneksel muhasebe anlayışında da yer alan parasal ölçülerden başka bir şey değildir (Horngren and Foster, 1987: 21).

İşletme yöneticileri; fiyatlama, kârlılık analizi ve harcamaların kontrolü gibi bir dizi amaçla ilgili olarak doğru karar verebilmek düşüncesiyle neyin ne kadar maliyet taşıdığını bilmek isterler. Muhasebede, yerine getirilen her bir tür faaliyet için harcanan kaynağın maliyetinin ölçüldüğü bir birim vardır ki buna da "*maliyet taşıyıcısı* (cost objective, cost object)" denmektedir. Maliyet taşıyıcısı; bir mamul, bir mamul partisi, mamul parçası, maliyet merkezi, sipariş, hastanede hastalara sunulan hizmet, bir banka müşterisi, bir makine saati, bir sosyal refah projesi, işletmenin herhangi bir alt birimi, müşteri ve mamul hattı gibi pek çok farklı iş, birim veya faaliyeti ifade eden veya akla gelebilecek herhangi bir şey olabilir (Horngren and Foster, 1987: 21; Garrison and Noreen, 1997: 58). Geleneksel olarak maliyet taşıyıcısına yüklenecek maliyet unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜM'den oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik haricinde imalâtle ilgili tüm maliyetler GÜM olarak kabul edilir. GÜM içerisine; dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, ısınma, aydınlatma, amortisman, emlak vergisi, üretimle ilgili ekipmanın tamir-bakımı ve sigortalması gibi işlerden kaynaklanan maliyetler girmektedir.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi GÜM içerisine giren maliyet kalemleri fabrikayı çalışır vaziyette tutmak için katlanılan maliyetlerdir. Bunların işletmenin satış ve yönetim fonksiyonları için sarf edilmesi durumunda, bu harcamaların GÜM grubuna girmeyeceği açıktır (Garrison and Noreen, 1997: 45-46).

B. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ'NİN ÖNEMİ

Geleneksel anlamda maliyet teorisi; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜM'ün oluşturduğu üretim maliyetlerinin kontrol edilmesini ve yönetilmesini sağlamak üzere bazı teknikler geliştirmiştir. Temel maliyetler (direkt ilk madde ve malzeme + direkt işçilik) mamullere doğrudan yüklenebildiğinden, yani bu maliyetlerin üretim birimleriyle ilişkisi kolay bir biçimde kurulabildiğinden, ilgili mamullere yüklenmesi, kontrol ve yönetilmesiyle ilgili problem pek yaşanmaz. Bu durum, maliyetlerin mamullere yüklenmesinde güvenilirlik sağladığı gibi, yöneticilere de bu maliyet kalemlerini kolay bir şekilde izleme imkânı tanır; ancak GÜM için bunları söylemek pek mümkün değildir. GÜM'ün direkt olarak kontrol edilmesi güçtür; çünkü birçok kalemden oluşmuş bir maliyet grubunu temsil etmektedir. Bunun yanında GÜM'ün üretilen mamullerle ilişkisinin dolaylı olması bu üretim maliyeti unsurunun mamullere yüklenmesinde bazı zorluklar meydana getirmekte ve bu maliyet unsurunun maliyet taşıyıcılarına yüklenmesinde ister istemez bazı keyfi ölçülerin kullanılmasına neden olmaktadır. Bunun sebepleri şu başlıklar altında toplanabilir:

- i. GÜM, mamul ve hizmet birimlerine dolaylı olarak yüklenmektedir. Bunun sonucu olarak bu maliyetlerin belirli iş, hizmet veya mamul ile ilişkilendirilmesi ya çok zor, ya da imkansız olmaktadır.
- ii. GÜM'ü oluşturan maliyet kalemleri hem oldukça fazladır, hem de bu maliyet kalemleri faaliyet hacmiyle ilişkisi bakımından değişken ve sabit maliyet olarak birbirinden farklı özellikler taşımaktadır.
- iii. Mevsimler ve diğer bazı faktörler yüzünden çıktı seviyesi dalgalanmalar gösterse bile, GÜM göreceli olarak sabit kalma eğilimindedir. Bunun sebebi; GÜM'ün büyük bir bölümünün genel itibarıyla sabit olmasından kaynaklanmaktadır.

Yukarıda açıklamaya çalışılan sebeplerden dolayı GÜM'ün dağıtımını özellikle de mamul maliyet unsurları içerisindeki payının göreceli olarak büyük olmasıyla orantılı olarak önem kazanmakta, maliyet taşıyıcılarının hak ettikleri ölçüde maliyet yüklenmeleri büyük ölçüde GÜM'e bağlı hale gelmektedir (Garrison and Noreen, 1997: 90-91).

C. YENİ ÜRETİM ORTAMINDA GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

Henry Ford'un seri üretim sistemini geliştirdiği zamanlara kadar, üretim olgusunun zanaatkârlığa dayalı üretim tarzında gerçekleştirildiği bilinmektedir. Bu üretim tarzı; son derece uzmanlaşmış işçilerin basit ve esnek üretim araçlarını kullanarak müşterilerin özel istekleri doğrultusunda az sayıda üretimde bulunduğu bir üretim yaklaşımıdır. Bu anlayışın geçerli olduğu ortamlarda, GÜM'ü ortaya çıkaran durum ve şartların kısıtlı olması ve GÜM kalemlerini doğuran işlemlerin bizzat direkt işçilik yoluyla yapılması nedeniyle GÜM'ün dağıtımıyla ilgili literatürün oluşmadığı bilinmektedir. Makine kullanımı, geniş üretim ortamları, yaygın işbölümü, tüm üretim sürecini denetleyen ve programlayan nitelikli işgörenlerin kullanımı gibi durum ve işlemler; maliyetler ile mamuller arasındaki ilişkinin tespitini güçleştirmektedir. Maliyetler ile mamuller arasındaki ilişkinin doğrudan kurulamamasına yol açan bu durum, maliyetleri dolaylı (endirekt) hale getirmektedir (Brummet, 1957: 1; Stevenson, 1996: 57).

Yirminci yüzyılın başlarında Henry Ford'un seri üretim sistemlerini geliştirmesiyle birlikte ortaya çıkan kütleli üretimde ise, makine gruplarından oluşmuş, bazı durumlarda hiçbir işgücü becerisi gerektirmeyen (düşük vasıflı veya az vasıflı işgücü) bir ortamda, kütleli tarzda, standartlaştırılmış biçimde üretimin yapıldığı görülmektedir (Stevenson, 1996: 57). Kütleli üretim tarzlarının maliyet muhasebesi literatürünün oluşmasına büyük katkısı vardır ve günümüzde geleneksel üretim ortamı denildiğinde akla daha çok bu tarz bir üretim ortamı gelmektedir (Brummet, 1957: 1).

Kütleli üretim tarzıyla birlikte üretim anlayışını değiştiren iş âlemi, yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren üretim olgusunun kapsamının genişlediğine ve geleneksel üretim tarzlarının yeni iş ortamının şartlarına uyum gösteremediğine şahit olmuştur. Bu değişimin altında; teknolojik gelişme ve uluslararası rekabetin yoğunlaşması, müşteri beklentilerinin artması gibi birbiriyle karşılıklı ilişki içinde olan birçok faktörün etkisi vardır (Stevenson, 1996: 55-58). Ortaya çıkan yeni durum -ister istemez- üretim ortamının da bu beklentilere uygun şekilde gelişmesine neden olmuştur. Buna göre **yeni üretim ortamı**; mamul çeşitliliğine gitme, mümkün olduğunca fazla yeni mamul üretme, müşteri beklentilerini aşacak şekilde kaliteyi gözetme, satış öncesi ve sonrası sunulan hizmetleri artırma zorunluluğuna uygun olarak yapılanmalıdır, ancak bu yapılanma söz konusu faaliyetleri en az maliyet doğuracak şekilde ve en kısa mamul üretim süresi gerektirecek şekilde olursa bir anlam ifade edecektir. Yalın üretim (lean production) olarak adlandırılan bu yeni üretim tarzı, aynı çıktı seviyesinde; üretim alanı, stok ve iş gücü gibi bazı kaynakları kütleli üretim sistemlerinden çok daha az kullanmaktadır. Yalın üretim; zanaatkârlığa dayalı üretim sisteminin çeşitlilik-esneklik, kütleli üretim sisteminin de yüksek çıktı seviyesi-düşük birim maliyeti özelliklerini üretim ortamına yansıtmıştır. Bu sayede maliyet avantajı sağlamak

için standart mamul üretmek zorunda kalınmayacak, hem de müşterilerin isteklerine daha az kaynak harcanarak, daha kısa zamanda ve daha kaliteli şekilde yanıt verilmiş olacaktır (Stevenson, 1996: 55-58).

Yeni üretim ortamının maliyet yapısı üzerindeki en önemli etkisi, üretim ortamındaki dolaylı maliyet (GÜM) oluşumunu büyük ölçüde artırmasıdır (Novin, 1992: 40; Cooper and Kaplan, 1988b: 96; Cooper and Kaplan, 1988a: 23; Brandon and Drtina, 1997: 171,176; Garrison and Noreen, 1997: 93). Yeni üretim ortamında GÜM'ün maliyet unsurları içerisindeki payını artıran birçok faktör sayılabilir. Özellikle bilgisayar teknolojisindeki ve otomasyonda ortaya çıkan ilerlemeler ve bunların üretimde kullanılması, teknolojiye bağlı olarak ortaya çıkan amortisman, enerji ve mühendislik ile uzman işçilik gibi maliyetlerin önemi ve ağırlığının artması, üretim maliyeti içinde direkt işçiliğin payının azalmasına, GÜM'ün payının ise artmasına sebep olmuştur (Civelek, 2002: 555).

Maliyet unsurları içerisindeki payının artması ölçüsünde dağıtım sorununu güçleştiren bu duruma çözüm getirebilmek amacıyla maliyet muhasebecileri yeni arayışlar içerisine girmiştir. İşte faaliyete dayalı maliyetleme sistemi (FDM) bu arayışların sonucu olarak ilk defa Robin Cooper ve Robert Kaplan'ın öncülüğünde 1986 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde geliştirilmiştir (Doğan, 1995-1997: 141). FDM; maliyetleri faaliyet merkezlerine (havuzlarına) göre izleyen, yani maliyetleri ortaya çıkmalarına neden olan faaliyetlere yükleyen bir maliyetleme sistemidir (Atkinson vd., 1997: 20). Buna göre maliyetlerin asıl sebebi; geleneksel dağıtım sisteminde olduğu gibi mamullerin kendisi değil, mamulleri elde etmek için yapılan faaliyetlerdir. Bu yaklaşıma göre; mamuller faaliyetleri tüketmekte, faaliyetler de maliyetlere sebep olmaktadır. Bu nedenle maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi, mamullerin de faaliyetlerden yararlandığı ölçüde bu maliyetlerden pay alması gerekir (Atkinson vd., 1997: 263).

Pek çok sistem ve yöntemde olduğu gibi faaliyete dayalı maliyetleme de kusursuz bir maliyetleme yöntemi değildir. Çok sayıda faaliyetin gerçekleştirildiği bir üretim ortamı için çok sayıda faaliyet merkezinin kurulması gerekeceğinden, yöntemin kullanımı oldukça maliyetlidir; ayrıca bu yöntem de sabit GÜM ile mamuller arasındaki ilişkiyi kurabilmiş değildir. Sabit GÜM, geleneksel dağıtım sistemlerinde olduğu şekliyle mamullere yüklenmektedir. Bu düşünceden hareketle bazı yazarlar ek maliyet doğuracak böyle bir çabaya girmeden önce dolaylı maliyet oluşumuna neden olmasına karşın, değer oluşturmeyen durum ve faaliyetlerin azaltılma yollarının araştırılmasının daha akıllıca olacağını belirtmektedir. Değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesiyle GÜM grubuna giren maliyet kalemleri azalacak, dolayısıyla GÜM'ün doğurduğu maliyetleme sorunu bir ölçüde hafiflemiş olacaktır. Geniş anlamda bir plânlama ve kontrol faaliyeti gerektiren bu durum, söz konusu maliyet kalemlerini azaltırken, maliyet dağıtımının ürettiği verileri de daha güvenilir kılacaktır (Tatikonda and Tatikonda, 1991: 38; Garrison and Noreen, 1997: 197; (Barfield vd., 1998: 253-254).

Yeni üretim ortamında GÜM'ün mamullere yüklenmesi sorununa getirilebilecek en etkin çözümlerden birisinin de JIT (tam zamanında) sistemi olduğu söylenebilir. Zira, üretim ortamını imalât hücreleri şeklinde alt birimlere ayıran bir tesis anlayışını yansıtan JIT imalât sistemi, bu yolla dolaylı maliyetlerin mamullerle olan ilişkisini artırarak onları büyük ölçüde doğrudan (direkt) maliyet haline getirmektedir. Ayrıca bu anlayış değer oluşturmeyen faaliyetlerin azaltılmasını da amaçlamakta, bu özelliği sayesinde dolaylı maliyetlerin azaltılmasına katkı sağlamaktadır. Pek çok alt bileşenleri olan JIT'in üretim ortamında (JIT imalât) kullanılması üretim ortamının bazı özelliklerine (üretim süreci türü gibi) bağlıdır. Dolayısıyla her üretim ortamında JIT imalât sisteminin uygulanması mümkün olmamakla birlikte, JIT satınalma ve JIT stok yönetim sistemleri gibi JIT alt bileşenlerinden yararlanılarak işletme etkinliğinin artırılması mümkündür (Cooper, 1989: 80; Heitger vd., 1992: 681-685; Horngren and Foster, 1987: 23; McIlhattan, 1987: 24; Needles vd., 1990: E-12).

II. KAYSERİ'DE ÜRETİM YAPAN BÜYÜK ÖLÇEKLİ İMALÂT İŞLETMELERİNİN GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu kısmında Kayseri'deki büyük imalât işletmelerinin GÜM'le ilgili uygulamalarını tespit etmek amacıyla uygulanan anketin sonuçları sunulmuştur.

A. METODOLOJİ

Bu araştırmanın amacı; Kayseri'de faaliyette bulunan büyük ölçekli işletmelerin GÜM'le ilgili uygulamalarını ve fiyatlandırma kararlarında maliyet verilerinin rolünü belirlemektir. Büyük ölçekli işletme tanımında Ticaret Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB)'in kabul etmiş olduğu ölçü baz alınmış ve 251 ve daha fazla personel çalıştıranlar büyük işletme sayılmıştır (Çolakoğlu, 2002: 3).

Araştırmanın konusuna Kayseri'de faaliyette bulunan büyük ölçekli imalât işletmelerinin maliyet sistemleriyle ilgili genel hususlar dahil edilmiştir. Buna göre hizmet ve üretim gider yerleri, maliyet dağıtım tablosu, yükleme oranları, mamul maliyet unsurlarının dağılımı ve fiyatlandırma politikaları ile ilgili konular üzerinde durulmuştur.

Kayseri Sanayi Odasının Ekim 2002'deki kayıtlarına göre büyük işletme tanımına uyan imalâtçı sayısı 33'dür. Bu işletmelerin tamamı anket çalışmasına dahil edilerek muhasebe yetkilileriyle görüşülmeye çalışılmış, ancak bazı işletmelerin ilgili bölümlerinin şehir dışında bulunmalarından dolayı bu işletmelere bizzat gitmek mümkün olmamıştır. Muhasebe bölümleri şehir dışında bulunan işletmelerin muhasebe sorumlularına telefon yoluyla ulaşılmış, anket formuyla

İlgili tanıtıcı bilgiler sunulduktan sonra olumlu yanıt alınanlara anket formları elektronik posta (e-mail) yoluyla ulaştırılmıştır. Bu formların geri dönüşümü ise faks yoluyla gerçekleşmiştir.

Ana kütleyi oluşturan 33 işletmenin tümüne ulaşmak mümkün olmamış, bazı işletmelerden ise olumlu yanıt alınamamıştır. Sonuç olarak ana kütleinin % 61'ine karşılık gelen 20 işletmeden anketlerin geri dönüşümü sağlanabilmiştir. Anket sorularına verilen yanıtlar yüzde yöntemiyle analiz edilerek yorumlanmış ve frekans dağılımları tablolarda gösterilmiştir.

B. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırma bulguları dördü bir sınıflamaya tabi tutularak sunulmuştur. Öncelikle işletmelerin temel bilgilerine yer verilmiş; daha sonra ise büyüklük, organizasyon yapısı ve üretim çeşitliliğini belirlemeye yönelik sorular alt başlıklar altında gruplandırılmıştır. Üçüncü alt başlıkta maliyet sistemi ve GÜM'ün dağıtımı, dördüncü alt başlıkta fiyatlandırma politikalarını belirlemeye yönelik sorulara verilen yanıtlar değerlendirilmiştir.

1. İşletmelerle İlgili Temel Bilgiler

Ankete katılan işletmelere öncelikle hukuki yapılarını ve faaliyette buldukları sektörü belirlemek amacıyla sorular yöneltilmiştir.

İşletmelerin hukuki yapısı: İşletmelerin hukuki yapılarıyla ilgili soruya verdikleri yanıtların frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1: İşletmelerin Hukuki Yapısı

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Limited	3	15
Anonim	17	85
	20	100

Hukuki yapıyla ilgili bulgulara göre ankete katılan işletmeler; 3 (% 15)'ü Limited, geri kalan 17 (% 85) tanesi Anonim şirket olmak üzere 20 firmadan oluşmaktadır. Ankete katılan işletmelerin tabloda yer alan hukuki yapı dışında bir hukuki yapısı mevcut değildir.

İşletmelerin sektörlere dağılımı: Ankete katılan işletmelerin hangi sektör veya sektörlerde faaliyette bulduklarıyla ilgili olarak birden fazla seçenek işaretleme imkanı sunan bir soru yöneltilmiştir. Ankete katılan işletmelerin

sektörlere göre frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur, ancak ankete 20 işletme katılmasına karşın 3 işletmenin iki sektörde birden faaliyette bulunduğunu belirtmesi sonucu bu soruda 23 frekansın oluştuğu dikkate alınmalıdır.

Tablo 2: İşletmelerin Sektörlere Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Gıda ürünleri ve içecek imalatı.....	0	0
Dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi.....	6	26
Mobilya ve orman ürünleri sanayi.....	8	35
Kağıt ürünleri ve basım sanayi.....	0	0
Kimyasal ürünler ve plastik ürünler sanayi.....	1	4
Taş-Toprak-Cam ürünleri sanayi.....	0	0
Demir-Çelik sanayi.....	3	13
Metal Eşya sanayi.....	5	22
Makine-Teçhizat, ulaşım aracı, ilmi ve mesleki ölçme aletleri sanayi.....	0	0
Diğer.....	0	0
	23	100

Söz konusu işletmelerin en yoğun olarak buldukları sektörlerin ilk üçü; Mobilya (% 35), Dokuma (% 26) ve Metal Eşya (% 22) sektörleridir.

2. Büyüklük, Organizasyon Yapısı ve Üretim Çeşitlilikleriyle İlgili Bilgiler

Ankete katılan işletmelerin büyüklük, organizasyon yapısı ve üretim çeşitlilikleriyle ilgili bilgiler edinmek amacıyla bazı sorular yöneltilmiştir.

İşletmelerin personel sayıları: İşletmelerin personel sayılarıyla ilgili verilerin frekans dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir. İşletmelerin personel sayılarının temel alındığı veriler Kayseri Sanayi Odasının 2002 yılı ekim ayında güncellediği kayıtlara dayanmaktadır.

Tablo 3: İşletmelerin Personel Sayıları

	Frekans	Yüzde
251-500	11	55
501-750	2	10
751-1000	4	20
1001 ve üstü	3	15
	20	100

Elde edilen bulgulardan, işletmelerin % 55'inin 251-500, % 10'unun 501-750, % 20'sinin 751-1000, % 15'inin ise 1001 kişinin üstünde personel istihdamında bulunduğu görülmektedir.

İşletmelerin net aktif toplamları: İşletmelerin net aktif toplamlarıyla ilgili verilerin frekans dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4: İşletmelerin Net Aktif Toplamları

Milyar TL.	Frekans	Yüzde
0- 25.000	4	29
25.001 – 50.000	4	29
50.001- 75.000	3	21
75.001 ve üstü	3	21
	14	100

İşletmelerin 14'ünden net aktif toplamlarıyla ilgili alınan bilgilere göre 4 (% 29)'ünün 0-25.000 milyar, 4 (% 29)'ünün 25.001-50.000 milyar, 3 (% 21)'ünün 50.001-75.000 milyar, 3 (% 21)'ünün de 75.001 milyar ve üstü net aktif toplamları olduğu belirtilmiştir.

Muhasebe departmanı bulunup bulunmadığı: İşletmelerin bünyelerinde muhasebe departmanı bulunup bulunmadığıyla ilgili soruya verdikleri yanıtların frekans dağılımı aşağıdadır.

Tablo 5: Muhasebe Departmanı Bulunanlar

	Frekans	Yüzde
Evet	20	100
Hayır	0	0
	20	100

Elde edilen bulgulara göre ankete katılan işletmelerin tümünde muhasebe departmanı bulunmaktadır.

Muhasebe departmanlarında ticari-maliyet muhasebesi ayırımına gidilip gidilmediği: Ticari muhasebe ve maliyet muhasebesi ayırımıyla ilgili frekansların ve yüzdelerin topluca bulunduğu tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 6: Ticari Muhasebe-Maliyet Muhasebesi Ayırımı

	Frekans	Yüzde
Evet	8	40
Hayır	12	60
	20	100

Elde edilen bulgulara göre, işletmelerin % 40'ında (8 tane) muhasebe departmanlarının ticari muhasebe ve maliyet muhasebesi olmak üzere ikiye ayrıldığı tespit edilmiştir. Geri kalan 12 tanesinin böyle bir ayırma gitmediği anlaşılmaktadır.

İşletmelerin kaç çeşit mamul ürettiği: İşletmelerin kaç çeşit mamul ürettikleriyle ilgili soruya verdikleri yanıtların frekans dağılımı aşağıdadır.

Tablo 7: Mamul Çeşidi Sayısı

	Frekans	Yüzde
1-25	13	72
26-250	1	6
251-500	3	16
501 ve üstü	1	6
	18	100

Mamul çeşidi sayılarıyla ilgili yöneltilen soruyu 18 muhasebe yetkilisi yanıtlamış, buna göre işletmelerin % 72'si 0-25 arasında bir mamul çeşitliliğine sahip olduğunu belirtmiştir.

3. Maliyetleme Sistemleri ve GÜM'ün Dağıtımıyla İlgili Bilgiler

Çalışmanın bu kısmında işletmelerin maliyet sistemleriyle ilgili genel hususlar, GÜM'ün dağıtımında ve mamullere yüklenmesinde kullanılan yöntemler, bu yöntemleri niçin tercih ettikleri, mamul maliyet yapıları ve GÜM grubuna dahil edilmesi muhtemel maliyet kalemlerini hangi hesaplarda izledikleriyle ilgili bulgular değerlendirilmiştir.

Tek düzen hesap plânına göre uygulanan maliyetleme seçeneği: Tek düzen hesap plânına göre uygulanan maliyetleme seçeneğinin kullanımıyla ilgili frekans dağılımı aşağıda sunulmuştur.

Tablo 8: İşletmelerin 7/A ve 7/B Kullanımı

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
7/A	19	100
7/B	0	0
	<u>19</u>	<u>100</u>

İşletmelerin 19'u ilgili soruyu yanıtlamış; bunların tamamı 7/A seçeneğini kullandığını belirtmiştir.

Kullanılan maliyetleme yöntemleri: İşletmeler tarafından kullanılan maliyetleme yöntemlerinin frekans dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9: Kullanılan Maliyetleme Yöntemi

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Safha (Evre) Maliyetleme	14	70
Sipariş Maliyetleme	4	20
Her İkisi Birden	2	10
	<u>20</u>	<u>100</u>

İşletmelerin tümü (20 tane) kullandığı maliyetleme yöntemiyle ilgili soruya yanıt vermiştir. Buna göre işletmelerin 14 (% 70)'ü safha (evre), 4 (%20)'ü sipariş, 2 (%10)'si ise her iki maliyetleme yöntemini birlikte kullandıklarını belirtmişlerdir.

Mamul maliyetleme dönemleri: İşletmelerin maliyet dönemleriyle ilgili soruya verdikleri yanıtların frekansları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 10: Maliyetleme Dönemleri

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
1 Aylık	9	47
3 Aylık	9	47
6 Aylık	0	0
12 Aylık	1	6
	<u>19</u>	<u>100</u>

İşletmelerin 19'u maliyetleme dönemleriyle ilgili soruya yanıt vermiş, bunlardan 9 (% 47)'u aylık, 9 (%47)'ü üç aylık, geri kalan 1 (% 6)'i ise yıllık dönemler itibarıyla mamul maliyetlerini belirlediklerini ifade etmiştir.

Üretim bölümü – gider yeri ilişkisi: İşletmelerdeki üretim bölümleri ile gider yerleri arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla üretim ve hizmet üretim yerleri üzerine bazı sorular yöneltilmiştir. Buna göre, işletmelerin esas üretim-yardımcı üretim sınıflamasına gidip gitmedikleriyle ilgili frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 11: Esas ve Yardımcı Üretim Bölümü Ayırımı

	Frekans	Yüzde
Evet	10	50
Hayır	10	50
	20	100

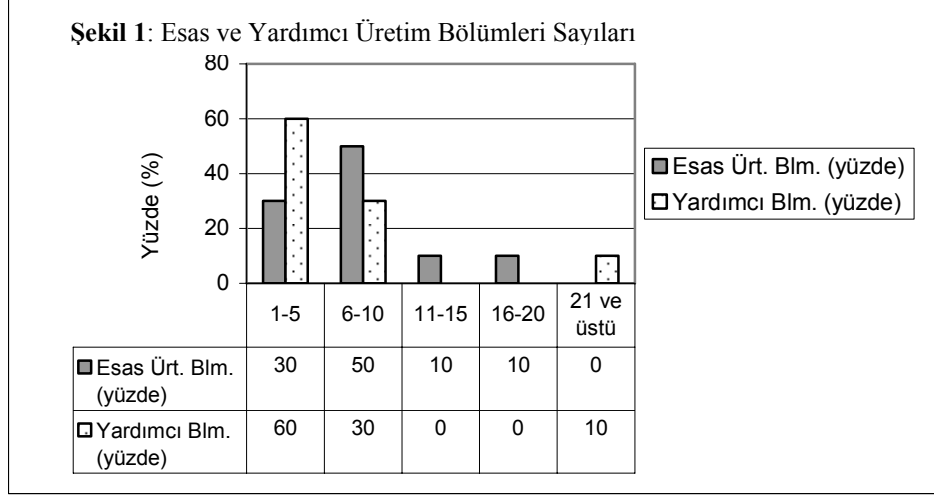
Buna göre, işletmelerin % 50'sine karşılık gelen 10 tanesi üretim ortamında esas ve yardımcı olmak üzere ikili bir ayırıma gittiklerini belirtmişlerdir.

İşletmelerinde esas ve yardımcı üretim bölümü ayırımına giden işletmelerin bu bölümlerin sayılarıyla ilgili soruya verdikleri yanıtların frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 12: Esas ve Yardımcı Üretim Bölümleri Sayıları

Bölüm Sayıları	Esas Üretim Bölümleri		Hizmet Bölümleri	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1-5	3	30	6	60
6-10	5	50	3	30
11-15	1	10	0	0
16-20	1	10	0	0
21 ve üstü	0	0	1	10
	10	100	10	100

Elde edilen bulguların grafiksel gösterimi aşağıda sunulmuştur.



Elde edilen bulgulardan esas üretim bölümü sayılarının yardımcı üretim bölümü sayılarından daha fazla olma eğilimi gösterdiği anlaşılmaktadır.

İşletmelerinde esas üretim–yardımcı üretim yeri ayırımına giden işletmelere bunları gider yeri olarak düşünüp düşünmedikleriyle ilgili soru yöneltilmiştir. Elde edinilen bulguların oluşturduğu frekanslar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 13: Esas ve Yardımcı Üretim Yerlerinin Gider Yeri Olarak Düşünülüp Düşünülmediği

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Evet	1	10
Kısmen	1	10
Hayır	8	80
	10	100

Ankete katılan işletmelerin % 50'ye karşılık gelen 10 tanesi esas üretim – yardımcı üretim yeri ayırımına gitmesine karşın, bunlardan sadece 1'i tamamen, diğer 1 tanesi ise kısmen gider yerlerini bu ayırımı göre yaptıklarını; geri kalan 8 tanesi ise üretim ortamında geçerli olan bu ayırımı gider yeri olarak dikkate almadıklarını belirtmiştir. Bu durum işletmelerin büyük çoğunluğunun gider yeri ayırımı yapmamasının doğal bir sonucudur.

Mamul maliyet unsurlarının payı: İşletmelere mamul maliyet unsurlarının maliyet verileri içerisindeki payına ilişkin soru yöneltilmiştir.

Aşağıdaki tabloda mamul maliyet unsurlarının maliyet verileri içerisindeki payları sektörel bazda değerlendirilerek sunulmuştur, ancak 3 işletmenin birden fazla sektörde faaliyet göstermesi ve 1 işletmenin ise bu soruya cevap vermemesinden dolayı toplam 16 işletme tabloya dahil edilebilmiştir. Ortalama satırdaki veriler ise, 16 işletmenin maliyet unsurlarının aritmetik ortalamaları alınarak bulunmuştur.

Tablo 14: Üretim Maliyeti Unsurlarının Payı

	Frekans	D. İlk Md. ve Mlz. Mly.	D. İşçilik Mly.	GÜM
Gıda ürünleri ve içecek imalatı	0	-	-	-
Dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi	4	0,64	0,09	0,27
Mobilya ve orman ürünleri sanayi	5	0,68	0,16	0,16
Kağıt ürünleri ve basım sanayi	0	-	-	-
Kimyasal ürünler ve plastik ürünler sanayi	1	0,83	0,02	0,15
Taş-Toprak-Cam ürünleri sanayi	0	-	-	-
Demir-Çelik sanayi	2	0,83	0,06	0,12
Metal Eşya sanayi	4	0,67	0,16	0,17
Makine-Tecchizat, ulaşım aracı, ilmi ve mesleki ölçme aletleri sanayi	0	-	-	-
Ortalama	16	0,70	0,12	0,18

Elde edilen bulgulara göre, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri mamul maliyet unsurları içerisinde birinci; GÜM ise ikinci sırayı almaktadır. Anketimiz sonucu ortaya çıkan sıralama 1992 ile 1997 verileri kullanılarak İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı sanayi işletmelerine yönelik olarak yapılan araştırma sonuçlarıyla örtüşmektedir. Belirtildiğine göre çalışmada; ilk madde ve malzeme maliyetleri ilk sırayı, GÜM ise ikinci sırayı işgal etmektedir (Öker, 2002: 94).

İngiltere (2001) ve Finlandiya (1992)'da, üretim maliyeti unsurlarının mamul maliyet unsurları içerisindeki paylarıyla ilgili olarak farklı sektördeki işletmeler üzerinde araştırmalar yapılmıştır. Her iki ülkede yapılan araştırmalar da direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin en yüksek paya sahip olduğunu, GÜM'ün ise ikinci sırada bulunduğunu göstermektedir (Öker, 2002: 93'den Brierly vd., 2001: 222; Lukka and Granlund, 1996: 8-9).

GÜM'ü mamullere yüklemeye dağıtım tablosu düzenlenip düzenlenmediği: İşletmelerin GÜM dağıtım tablosu düzenleyip düzenlemedikleriyle ilgili sorudan elde edilen bulguların frekans dağılımı aşağıda sunulmuştur.

Tablo 15: Dağıtım Tablosu Kullanımı

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Evet	1	5
Hayır	19	95
	20	100

Bu soruyu cevaplandıran 20 işletmeden sadece 1 tanesi dağıtım tablosu düzenlediğini, % 95'lik bir paya ulaşan 19'unun ise bu tabloyu düzenlemediği anlaşılmıştır. Dağıtım tablosu düzenlediğini belirten işletmenin ise hizmet gider yerlerinin maliyetlerini kademeli dağıtım yöntemiyle dağıttığını belirtmiştir. Buna göre, işletmelerin büyük çoğunluğu gider yeri ayırımına gitmemekte, dolayısıyla hizmet gider yeri oluşturmamaktadır.

GÜM'ün dağıtımında yükleme oranı kullanımı: İşletmelere GÜM'ü mamullere yüklemeye hangi tür yükleme oranlarından faydalandıkları sorulmuş, elde edilen bulguların frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 16: Yükleme Oranı Kullanımı

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Tek yükleme oranı	19	95
Çoklu yükleme oranı	1	5
Faaliyete dayalı maliyetleme	0	0
	20	100

Ankete katılan 20 işletmenin % 95 paya ulaşan 19'u, GÜM'ü mamullere yüklemeye tek yükleme oranı kullandığını; 1'i ise çoklu yükleme oranı kullandığını belirtmiştir. Bu durum; işletmelerin büyük bölümünün gider yeri ayırımına gitmediğini, sağlıklı bir maliyet dağıtımı için gerekli alt yapının oluşturulmadığını göstermektedir.

Tek yükleme oranı kullanımında kullanılan faaliyet ölçüsü: Tek yükleme oranı kullandığını belirten 19 işletmenin tercih ettiği dağıtım anahtarlarının frekans dağılımı aşağıda sunulmuştur.

Tablo 17: Tek Yükleme Oranında Kullanılan Dağıtım Anahtarı

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Üretilen mamul (birim) sayısı	5	26
Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	8	42
Direkt işçilik maliyeti	3	16
Direkt işçilik saati	2	11
Makine saati	1	5
	<u>19</u>	<u>100</u>

Elde edilen bulgulara göre tek yükleme oranı kullandığını ifade eden işletmelerin % 42'si direkt ilk madde ve malzeme maliyetini, % 26'sı ise mamul birim sayısını dağıtım anahtarı olarak kullanmaktadır. Bu durum direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin işletmelerin mamul maliyet unsurları içerisinde en büyük paya sahip olmasıyla da uyum göstermektedir.

Tek yükleme oranı kullanımının nedenleri: Tek yükleme oranı kullandıklarını ifade eden 19 işletmenin neden bu yöntemi benimsediklerini tespiti yönelik bir soru yöneltilmiştir. Buna göre tek yükleme oranının kullanım nedenleriyle ilgili sorudan elde edilen frekansların dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 18: Tek Yükleme Oranı Kullanım Nedenleri

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Basit ve kolay olması	10	53
Çoklu yükleme oranı ile arasında maliyetlerin sağlıklı belirlenmesi açısından fark görmüyorum	7	37
Yerleşik sistemin değiştirilmesi ek maliyet gerektirecektir	2	10
	<u>19</u>	<u>100</u>

Katılımcıların ilk sırada gösterdikleri nedenlere göre; işletmelerin 10 (% 53)'ü basit ve kolay olmasını, 7 (%37)'si çoklu çok yükleme oranıyla arasında fark olmadığını, 2 (% 10)'si ise çoklu yükleme oranı için kurulacak sistemin doğuracağı ek maliyetleri tek yükleme oranı kullanımına gerekçe göstermişlerdir.

GÜM'ün dağıtımında çoklu yükleme oranı kullanım nedeni: Ankete katılan 20 işletmenin sadece 1 tanesi GÜM'ü mamullere yüklemede birden fazla yükleme oranı kullandığını belirtmiş, bunun nedenini de öncelikle GÜM'ü mamullere doğru yüklemek, ikinci olarak da gider yerlerinde maliyet kontrolü yapmak şeklinde açıklamıştır.

GÜM'ün yükleme zamanına göre kullanılan yöntemler: İşletmelere GÜM'ü yükleme zamanına göre hesaplanması bakımından hangi yöntemleri kullandıklarıyla ilgili soru yöneltilmiş, elde edilen bulgular aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 19: GÜM Yükleme Yöntemleri

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Fiili GÜM	18	90
Tahminî Yükleme Oranı	0	0
Standart Yükleme Oranı	2	10
	20	100

Bulgulara göre bu soruya cevaplandırılan 20 işletmenin 18 (% 90)'i fiili GÜM verilerini, geri kalan 2 (% 10) tanesi ise standart yükleme oranını kullandığını belirtmiştir. Tahminî yükleme oranının ise katılımcı işletmelerin hiçbirisi tarafından tercih edilmediği anlaşılmaktadır.

Hammadde ve malzeme satınalma giderlerinin ne tür maliyet sayıldığı: Hammadde ve malzemenin üretime alındığı durumlarda ilk madde ve malzeme maliyeti, stoklara alınıp bekletildiği durumlarda ise ilk madde ve malzeme stokları hesabına alındığı bilinmektedir. İlgili gider kaleminin hangi hesaplara kaydedildiğiyle ilgili soruya verilen yanıtların frekansları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 20: Hammadde ve Malzeme Satınalma Giderlerinin Kaydedildiği Hesaplar

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
150 İlk madde ve malzeme stokları.....	17	85
710 Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti.....	2	10
730 Genel üretim maliyeti.....	1	5
770 Genel yönetim maliyeti	0	0
	20	100

Bu sonuçlara göre ankete katılan işletmeler büyük ölçüde (% 85) bu tip maliyetleri ilk madde ve malzeme stokları hesabına kaydetmektedirler.

Hammadde ambarı maliyetinin ne tür gider sayıldığı: Uygulamada daha çok GÜM kapsamında değerlendirilen bu tip giderlerin, hangi hesaplarda izlendiğini belirlemeye yönelik olarak işletmelere bir soru yöneltilmiştir. Bu soruya verilen 19 yanıtın frekans dağılımları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 21: Hammadde Ambarı Maliyetinin İzlendiği Hesaplar

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
150 İlk madde ve malzeme stokları	14	74
710 Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	1	5
730 Genel üretim maliyeti	4	21
770 Genel yönetim maliyeti	0	0
	19	100

Bu sonuca göre işletmelerin % 74'ünün hammadde ambarı maliyetlerini stoklara kaydettikleri görülmektedir, ancak bu maliyet kaleminin spesifik hammadde kalemlerine nasıl yansıtıldığı ayrıca incelenmelidir.

GÜM'e genel yönetim giderlerinden pay verilip verilmediği: Ankete katılan işletmelere genel yönetim giderlerinden GÜM'e pay verip vermedikleri sorulmuştur. Bulguların frekans dağılımı aşağıda sunulmuştur.

Tablo 22: GÜM'e Genel Yönetim Giderlerinden Pay Verilip Verilmediği

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Evet	4	21
Hayır	15	79
	19	100

Bu soruyu yanıtlayan 19 işletmenin 4 (% 21)'ü GÜM'e genel yönetim giderlerinden pay verdiğini, geri kalan 15 (% 79)'i ise pay vermediğini belirtmiştir.

GÜM'e finansman giderlerinden pay verilip verilmediği: Ankete katılan işletmelere finansman giderlerinden GÜM'e pay verip vermedikleri sorulmuş, bulguların frekans dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 23: GÜM'e Finansman Giderlerinden Pay Verilip Verilmediği

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Evet	6	32
Hayır	13	68
	19	100

Bu soruyu yanıtlayan 19 işletmenin 6 (% 32) tanesi GÜM'e finansman giderlerinden pay verdiğini, geri kalan 13 (% 68) tanesi ise pay vermediğini belirtmiştir.

4. Fiyatlandırma Politikalarıyla İlgili Bilgiler

İşletmelerin fiyatlandırma kararlarında maliyet verilerinin yerini ve önemini belirlemek amacıyla katılımcılara iki soru yöneltilmiştir.

Satış fiyatını belirlemede kullanılan politikalar: Ankete katılan işletmelerden mamullerine fiyat belirlerken hangi politikaları izlediğini tespiti için yönelik bir soru yöneltilmiştir. 19 işletmenin yanıtladığı bu sorudan elde edilen frekanslar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 24: Satış Fiyatını Belirlemede Kullanılan Politikalar

	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
Mamullere yapılan tüm maliyetlere belirli bir kâr payı ilave edilir	16	84
Piyasadaki benzer mamullerin satış fiyatı değerlendirilir	2	11
Müşterilerin fiyatı talep düzeyine göre belirlenir	1	5
Hedeflenen kâra göre fiyat belirlenir	0	0
	19	100

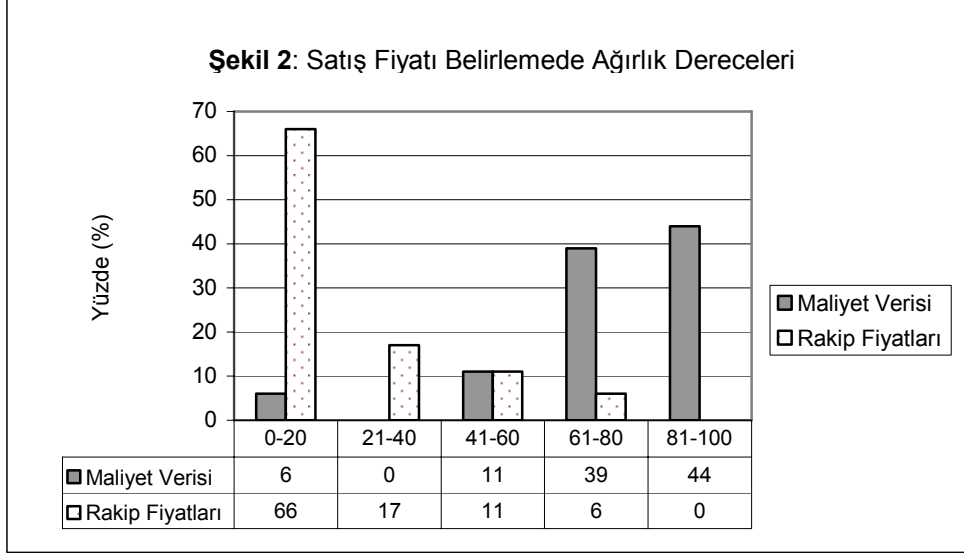
Elde edilen bulgular işletmelerin mamul fiyatlarını belirlerken büyük ölçüde (% 84) maliyet+kâr politikasını dikkate aldıklarını göstermektedir.

Satış fiyatını belirlemede maliyet verileri ile rakip işletmelerin fiyatlarına verilen ağırlık: Ankete katılan işletmelere mamul fiyatlarını belirlerken maliyet verileri ile rakip fiyatlarına hangi oranlarda ağırlık verdikleri sorulmuştur. Yanıtların oluşturduğu frekanslar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 25: Satış Fiyatı Belirlemede Ağırlık Dereceleri

Yüzde	Maliyet Verisi		Rakiplerin Fiyatları	
	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>	<u>Frekans</u>	<u>Yüzde</u>
0-20	1	6	12	66
21-40	0	0	3	17
41-60	2	11	2	11
61-80	7	39	1	6
81-100	8	44	0	0
	18	100	18	100

Bulguların grafiksel gösterimi aşağıda sunulmuştur.



Ankete katılan işletmelerden 18 tanesi ilgili soruya yanıt vermiş, elde edilen bulgulardan; işletmelerin mamullerin satış fiyatını belirlemede rakiplerinin fiyatlarından ziyade büyük ölçüde maliyet verilerinden yararlandıkları anlaşılmıştır.

Bu araştırmada elde edilen sonuçların doğrulanması, sonuçların uygun bir şekilde cevaplanıp cevaplanmadığının belirlenmesi ve Kayseri'deki işletmeler hakkında daha ayrıntılı bilgi edinilmesi için bunların monografi çalışması yoluyla desteklenmesi gerektiği kanısı taşınmaktadır.

SONUÇ

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre işletmelerin % 95'i GÜM'ü tek yükleme oranı kullanarak mamullere yüklemektedir. Bu durum işletmelerin gider yeri ayırımına gitmediklerini göstermektedir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde elde edilen bilgiler de bu sonucu desteklemektedir.

Bulgulara göre GÜM'ün mamul maliyet unsurları içerisindeki payının direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden sonra geldiği anlaşılmaktadır, ancak uygulamada genellikle GÜM grubuna dahil edilen hammadde ambarı maliyetinin ankete katılan işletmelerin % 74'ü tarafından başka hesaplarda izlendiği görülmektedir. Dolayısıyla söz konusu işletmelerdeki GÜM'ün mamul maliyet unsurları içindeki payının ihtiyatla karşılanması gerekir. Tek yükleme oranında kullanılan anahtarlarla ilgili soruya verilen cevaplara göre; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti % 42'lik bir oranla en fazla kullanılan dağıtım anahtarıdır. Bu

dağıtım anahtarının yükleme oranlarında kullanılması mamul maliyetleri içinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin en yüksek paya sahip maliyet unsuru olduğu işletmeler için uygun bulunabilir.

Ankete katılan işletmeler, mamul fiyatlarını belirlerken büyük ölçüde (% 84) maliyet+kâr politikasını dikkate aldıklarını ifade etmektedirler. Satış fiyatını belirlemede maliyet verileri ile rakip fiyatlarına ne ölçüde ağırlık verildiğiyle ilgili olarak sorulan soruya işletmelerin, büyük ölçüde maliyet verilerine önem verdikleri ortaya çıkmaktadır.

Ankete katılan işletmelerin % 90'ının GÜM'ü fiili verilere göre dağıttığını ve gider yeri ayırımına da gitmediğini düşünecek olursak, işletmelerde maliyet kontrolü sağlayacak imkanların kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Literatürden ve anket çalışmasından elde edilen bilgiler çerçevesinde; Kayseri'deki büyük işletmelerin GÜM'ün önemini yeterince fark edemedikleri, maliyet azaltımına imkan sunabilecek bir maliyet unsurunu yeterince değerlendiremedikleri düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ATKINSON, A. A., R. D. BANKER, R. S. KAPLAN and at all (1997), **Management Accounting**, Second Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- BARFIELD, J., C. A. RAIBORN and M. R. KINNEY (1998), **Cost Accounting**, Third Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati.
- BRANDON, C. H. and R. E. DRTINA (1997), **Management Accounting - Strategy and Control**, International Edition, McGraw-Hill, New York.
- BRIERLY, J.A., C.J. COWTON and C. DRURY (2001), "Research Into Product Costing Practice: A European Perspective", **The European Accounting Review**, 10(2), pp. 215-256.
- BRUMMET, R. L. (1957), **Overhead Costing – The Costing of Manufactured Products**, Michigan Business Studies, Ann Arbor.
- CİVELEK, M. (2002), **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- COOPER, R. (1989), "You Need a New Cost System When...", **Harvard Business Review**, 67(1), pp. 77-82.
- COOPER, R. and R. S. KAPLAN (1988a), "How Cost Accounting Distorts Product Costs", **Management Accounting**, 69(10), pp. 20-27.
- COOPER, R. and R. S. KAPLAN (1988b), "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", **Harvard Business Review**, 66(5), pp. 96-103.
- ÇOLAKOĞLU, M. H. (2002), **KOBİ Rehberi**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği-TOBB, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı-KOSGEB, Ankara.
- DOĞAN, A. (1995-1997), "Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 12, ss. 135-152.
- GARRISON, R. H. and E. W. NOREEN (1997), **Managerial Accounting**, Eighth Edition, Irwin.
- HEITGER, L., P. OGAN and S. MATULICH (1992), **Cost Accounting**, Second Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati Ohio.
- HORNGREN, C. T. and G. FOSTER (1987), **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Sixth Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- LUKKA, K. and M. GRANLUND (1996), "Cost Accounting In Finland: Current Practice and Trends of Development", **European Accounting Review**, 5(1), pp. 1-28.
- McILHATTAN, R. D. (1987), "How Cost Management Systems Can Support: JIT Philosophy", **Management Accounting**, 69(3), pp. 20-26.

- NEEDLES, B. E., H. R. ANDERSON and J. C. CALDWELL (1990), **Principles of Accounting**, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company Boston.
- NOVIN, A. M. (1992), "Applying Overhead: How to Find The Right Bases and Rates", **Management Accounting**, 73(9), pp. 40-43.
- ÖKER, F. (2002), "Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 4(4), ss. 91-108.
- STEVENSON, W. J. (1996), **Production/Operations Management**, Fifth Edition, Irwin, Chicago.
- TATIKONDA, L. U. and R. J. TATIKONDA (1991), "Overhead Cost Control – Through Allocation or Elimination?", **Production and Inventory Management Journal**, 32(1), pp. 37-41.