

**ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA
YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ¹****Çağrı KÖROĞLU²
Aslı ERİNCİK DENDEŞ³****ÖZ**

Etkili bir maliyet muhasebesi sitemi, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesinde ve giderlerinin kontrol altına alınmasında önemli bir yer tutmaktadır. Günümüzde üretim maliyetleri içerisinde genel üretim giderlerinin payının artması sonucunda gerek maliyetlerin doğru hesaplanabilmesinde gerekse de gider kontrolün yapılabilmesinde bu giderlerin mamullere doğru dağıtım anahtarlarıyla yüklenebilmesi çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle, işletmeler de daha etkili olabilecek yeni maliyet muhasebesi sistemlerinin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yeni maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılmaya başlanması ile birlikte, geleneksel maliyetleme sistemlerinden elde edilen sonuçlar tartışılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla, geleceğe yönelik plan ve stratejilerin oluşturulmasına yardımcı olarak rekabet edilebilirliği arttıracak bilgileri sağlayan çağdaş maliyet sistemleri geliştirilmiştir.

Bu araştırmanın temel amacı; Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi politikaları ve tekniklerinin genel bir görünümünü elde etmektir. Elde edilen verilerle Aydın ilinde faaliyette bulunan işletmelerin geleneksel veya çağdaş maliyet muhasebe sistemlerinden hangilerini kullandıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada çeşitli istatistiksel teknikler kullanılmıştır. Bu teknikler sonucunda uygulamanın yapıldığı bölgede faaliyet gösteren işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarını benimsedikleri anlaşılmaktadır. Bu yaklaşımlardan çok memnun olmamalarına karşın, gerek bu yaklaşımların ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarından daha kolay olması gerekse de ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının tam olarak bilinmemesi ve uygulama örneklerinin çok sınırlı olması nedeni ile geleneksel yaklaşımlardan vazgeçemedikleri anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet muhasebesi, Geleneksel Maliyetleme Sistemleri, Çağdaş Maliyet Sistemleri.

¹ Bu çalışma, "Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

²Doç. Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D.

³ Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme A.B.D.

**THE ANALYSIS OF COST CALCULATING METHODS OF
MANUFACTURING FIRMS: SAMPLE OF AYDIN PROVINCE
ABSTRACT**

An effective cost accounting system plays a significant role in accurately calculating the costs of the goods and services produced by the firm and controlling their costs. Today, because of the increase in the share of general production costs within the production costs, in order to calculate the costs correctly and to control expenditures, it is very important that these costs can be loaded with the correct distribution keys to the products. Thus, new cost accounting systems, which may be more effective in firms, have become necessary. With the introduction of new cost accounting systems, the results of traditional costing systems have begun to be debated. Therefore, contemporary costing systems have been developed that can control costs by accurately calculating the costs of goods and provide information that will increase competitiveness by helping to create plans and strategies.

The main objective of this research is to obtain a general view of the cost accounting policies and techniques of manufacturing firms operating in the province of Aydın. With the help of obtained data, it has been aimed to determine whether the firms operating in the province of Aydın use traditional or contemporary cost accounting systems. Various statistical techniques have been used in the research. As a result of these techniques, it is understood that firms operating in the region where the research is made use traditional cost accounting approaches. Although they are not very satisfied with these approaches, it is understood that since these approaches are easier than advanced cost accounting approaches, advanced cost accounting approaches are not fully known, and application examples are limited, and therefore they do not give up on traditional approaches.

Key Words: Cost Accounting, Traditional Costing Systems, Modern Costing Systems.

Giriş

İşletmeler, küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamı, otomasyon ve bilgisayar kullanımının üretimde yaygınlaşması, ürün ömürlerinin kısılması, sürekli değişen tüketici istekleri ve ekonomide yaşanan istikrarsızlıklar gibi nedenlerden dolayı ayakta kalabilmek için maliyet yönetimine daha fazla önem vermeye başlamışlardır. Artık işletmeler, rekabetin yoğun yaşandığı bir

ortamda kâr elde edebilmek için çevresel faktörlerdeki risk ve belirsizlikleri çok iyi analiz ederek uygun stratejileri oluşturmaları gerekmektedir. Bunu sağlamanın yollarından biri ise; maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olan, gelecekle ilgili plan ve stratejilerin geliştirilmesine yönelik olarak geliştirilen çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaktır.

İşletmelerin geleceği açısından son derece önemli olan çağdaş maliyet yöntemleri, üretilen ürünlerin maliyetlerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesine son derece önemli katkılar sağlamaktadır. Şöyle ki, son yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmelere paralel olarak üretimin bilgisayar ve otomasyonla gerçekleştirilmesi; özellikle bilgisayar yazılımı, eğitim, araştırma geliştirme, enerji vb. maliyet kalemlerini arttırarak maliyetler içerisinde genel üretim giderlerinin payını direkt işçilik giderlerine oranla daha fazla arttırmıştır. Bu yüzden, genel üretim giderlerinin büyük bir bölümünün iş hacmi ile doğrudan ilgili olmaması ve bu giderlerin iş hacmine dayalı dağıtım anahtarları vasıtasıyla (örneğin; direkt işçilik saati, hammadde miktarı, makine saati vb.) ürünlere dağıtılmasını öngören geleneksel maliyet muhasebesi anlayışı, günümüz koşullarında maliyetlerin yanlış hesaplanmasına yol açmaktadır.

Maliyetlerin hesaplanmasında ve geleceğe yönelik stratejik kararların alınmasında son derece önemli olan çağdaş maliyet yöntemleri, gerek ulusal gerekse de uluslararası boyutlarda işletmelere küresel rekabet ortamında önemli avantajlar sağlamaktadır. Literatürde çok fazla yöntemden bahsedilse de beş temel çağdaş maliyet yöntemi işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Bu yöntemler; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, kalite maliyetleri, faaliyet tabanlı maliyetleme ve sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme olarak sıralanabilir (Cooper ve Kaplan, 1991: 120; Moliner vd., 2010:22).

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri hariç olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; çağdaş maliyet yöntemlerine ilişkin bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde ise; Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin kullanmış oldukları yöntemler belirlenerek, bu yöntemlerin olumlu ya da olumsuz yönleri ortaya konulmuştur.

1.Çağdaş Maliyet Yöntemleri

20. yüzyılın sonlarına kadar işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama konusunda yeterli bilgi düzeyine sahip olan maliyet muhasebesinin temel işlevini, finansal tablolar için gerekli maliyet

bilgileri oluşturmaktaydı. Bu bakımdan geçmiş dönemlerde maliyet muhasebesi uygulamaları maliyetlere, katlanılması zorunlu bir çıktı olarak bakılmaktaydı. Ancak, teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, otomasyonun yüksek seviyelere ulaşması, özellikle Japon ve günümüzde hızla artan Çin sanayilerinin etkisi ile maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesi konularında, ülkeler ve şirketler arası rekabetin yoğunlaşması nedeni ile geçmiş yıllarda uygulanan maliyet muhasebesinin, maliyet konusundaki anlayışı önemini yitirmiştir (Civelek, 2000: 554).

21. yüzyılın başlarında maliyet muhasebesinin önemini büyük ölçüde yitirmesi sonucunda muhasebe alanında yeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Bu kavram, maliyet muhasebesine göre daha geniş ve farklı anlamlar taşıyan, maliyetleri katlanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak gören ve geleceğe ilişkin rekabet avantajının elde edilebilmesi için maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirerek maliyet verilerinin etkin kullanılmasını sağlayan çağdaş maliyet yönetimi anlayışıdır (Simons, 1999:111). Bu anlayış, strateji kavramının öneminin artması ile ortaya çıkmış olup, uluslararası ölçekte büyük ilgi gören ve dikkate değer bir yaklaşımdır. Ayrıca, maliyetlerin uzun dönemde stratejik olarak yönetilmesini de kapsamaktadır (Moliner vd., 2010:13 ; Seuring vd., 2002: 37). Bu bakımdan çağdaş maliyet yönetimi anlayışını, işletmelerin maliyetlerini düşürmek ve stratejik pozisyonlarını iyileştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlayabiliriz (Cooper ve Slagmulder, 2003: 23).

Literatürde birçok çağdaş maliyet yöntemleri yer almasına rağmen, işletmelerin uygulamış olduğu temelde beş yöntemin olduğu söylenebilir (Cooper ve Kaplan, 1991: 120; Moliner vd., 2010:22) . Bu yöntemleri kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

- **Hedef Maliyetleme:**

Hedef maliyetleme, 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır (Çetin ve Atmaca, 2009: 317 ; Kato, 1993: 33). Yeni bir ürünün ilk tasarımından tüketiciye ulaşıncaya kadarki tüm faaliyetlerin planlanmasını savunan hedef maliyetleme yaklaşımı, sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için stratejik bir kâr elde etmek ve etkili bir maliyet yönetimi sağlamak amacıyla ortaya atılmış bir yaklaşımdır (Monden, 1991: 18).

En genel anlamıyla bu yaklaşımı, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlayabiliriz (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

-Kaizen Maliyetleme:

Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak bu maliyetleme yaklaşımı, 1970'li yıllarda geliştirilmiş olup, halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılan bir çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımıdır. Bu yaklaşımı, bir ürünün tüm hayatı boyunca geçirdiği üretim safhalarında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlayabiliriz (Altınbay, 2006: 104). Bu yaklaşımda gelecekte hedeflenen kârlılık düzeyine ulaşabilmek için geçmiş yıllarda mevcut ürünler için katlanılan maliyetler esas alınarak içinde bulunulan dönemde sürekli iyileştirme yapılması suretiyle maliyet azaltımına gidilir (Modarress vd., 2005: 1753).

Kaizen maliyetleme anlayışının amacını, verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyetini azaltmak oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile bu anlayış, işletmelerin hedeflerine ulaşmada ürüne değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Yalçın, 2009: 299).

-Kalite Maliyetleri:

Gerek satış öncesinde gerekse satış sonrasında meydana gelecek hatalar sonucunda katlanılacak maliyetleri içeren bu anlayış, kalitesiz ürünlerden korunmak, kalitesizliği önlemek ve düzeltmek için katlanılan maliyetler olarak ifade edilmektedir (Yıldıztekin, 2005: 406). İlk olarak Juran tarafından 1951 yılında yayınlanan "Kalite Kontrol El Kitabı", bu anlayışı ilk kez ortaya çıkaran kitaptır (Kefe ve Tanış, 2014: 48).

Diğer yöntemlerin çıkış yeri gibi bu anlayış da Japon kökenli bir anlayış olup, bu anlayışın en önemli amacı, ürünün tasarım aşamasından müşteriye sunulmasına kadar ki süreçte tüm kalitesizlikleri önlemek ve kaliteyi arttırmak olarak özetlenebilir.

-Faaliyet Tabanlı Maliyetleme:

Bu anlayış ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu'nda öğretim üyeleri olan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve ürün maliyetlerinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak ortaya atılmıştır (Cooper ve Kaplan, 1988: 96). Faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışı, ilk olarak ABD'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanmış ve 1990'lı yıllarda hizmet sektörünün tüm dünyada hızlı bir gelişim göstermesi sonucu hizmet sektöründe de uygulanması gerekliliği ortaya konulmuştur (Cooper ve Kaplan, 1991: 130 ;Jackson vd., 2007: 181).

En genel anlamıyla faaliyet tabanlı maliyet anlayışı, maliyetlerin doğru hesaplanabilmesi için endirekt maliyetleri ilk önce faaliyetlere yükleyen, daha sonra faaliyetlere yüklenen bu maliyetleri ürünlere, hizmetlere ve müşterilere aktaran bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998: 97). Tanımdan da anlaşılacağı üzere bu anlayışın temel amacı, maliyet muhasebesinde maliyetlerin ürün ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılan üretim hacmine bağlı dağıtım araçlarının sebep olduğu yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır (Cooper ve Kaplan, 1992: 11).

-Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme:

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışı, faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışının eksikliklerini gidermek için ortaya atılmış bir anlayış olup, diğer anlayışlara kıyasla son derece basit, düşük maliyetli ve daha güçlü çözümler sunan bir anlayış olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 7). En genel anlamıyla bu anlayışı, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, ürün ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlama ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede kendilerine çok fayda yaratacak doğru maliyet bilgisi sağlamada etkili ve yeni bir çağdaş maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Yukarıda belirtilen çağdaş maliyet yöntemleri, 20. Yüzyılın sonlarına doğru maliyet muhasebesi uygulamalarının çeşitli konulardaki eksiklerini gidermek amacıyla ortaya atılmış anlayışlardır. Her anlayış, dünyanın çoğu ülkesinde uygulanmakta olup, etkili bir maliyet yönetiminin oluşturulması, sürdürülebilir rekabet avantajı elde edilmesi, müşteri tatmini sağlanarak yüksek kâr ve düşük maliyet gibi konular bu anlayışların ortak noktasını oluşturmaktadır.

2.Aydın İli Umurlu Organize Sanayi Bölgesindeki Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamalarının Belirlenmesine Yönelik Araştırma

Çalışmanın bu kısmı; araştırmanın amacı, araştırmanın yöntemi ve sınırlılığı, bulgular ve tartışma alt başlıklarından oluşmaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı; Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebe politikası ve tekniklerinin genel bir görünümünü elde etmektir. Elde edilen verilerle Aydın ilinde faaliyette bulunan işletmelerin geleneksel veya çağdaş maliyet muhasebe sistemlerinden hangilerini kullandıkları tespit edilmeye çalışılacaktır. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilecek çalışmada cevabı aranan sorular şunlardır:

1) İşletmeler maliyet hesaplama yöntemlerinden hangisini kullanmaktadırlar.

2) İşletmelerin daha fazla kullanmayı tercih ettiği yöntem geleneksel maliyet yöntemi ise bu yöntemin üstün ve zayıf yönleri nelerdir.

3) Geleneksel yöntemi tercih eden işletmeler eğer ileri maliyet yöntemini kullanmış olsalardı ne gibi avantajlar elde edeceklerdir.

2.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılığı

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Anket formu, Saygıner (2007), Atanoğlu (2009) ve Öztürk (2012) tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Anket 3 ana bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler işletmeye ait bilgiler, geleneksel maliyet muhasebesine ve ileri maliyet muhasebesine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Anketin ikinci ve üçüncü bölümlerinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Beşli likert ölçeğinde 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kısmen katılıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle katılıyorum olarak puanlanmıştır. Çalışmanın teorik altyapısının meydana getirilmesinde internetten veri tabanlarından tarama yapılarak gerekli kitap ve makaleler temin edilmiştir.

Çalışmanın verilerinin elde edildiği ankete katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi ve ileri maliyet muhasebesi hakkında bilgi sahibi olduğu ve verilerin Aydın ili için genelleme yapılabildiği varsayılmaktadır. Anket çalışmasından elde edilen verilerin analizi için SPSS (Statistical Package For Social Sciences) paket programı kullanılmıştır. Verilerin normal dağılıma uyduğu varsayılarak

istatistiksel analiz yöntemi olarak frekans, Ki-kare testleri uygulanmıştır.

Çalışmanın evrenini Aydın İli Umurlu Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır. Aydın ili Umurlu sanayi bölgesindeki işletmeler tam sayım yoluyla seçilmiş, yüz yüze 66 işletme yöneticisine anket uygulanmış ve anketlerin tamamı analizlerde kullanılmıştır.

2.3. Bulgular ve Tartışma

Çalışmada elde edilen bulgular aşağıdaki alt başlıklarda ayrıntılı olarak değinilmiştir.

2.3.1. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Sınaması

Çizelge 1.Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Soru Grupları	Cronbach Alfa Katsayısı
Bütün sorular	0,61
Geleneksel maliyet muhasebesi soruları	0,67
İleri maliyet muhasebesi soruları	0,95

Çizelge 1'de de görüldüğü üzere, çalışmaya ait soruların güvenilirlik analizi sonuçlarına bakıldığında, geleneksel ve ileri maliyet muhasebelerini oluşturan soru gruplarının cronbach alfa sonuçlarının %60'dan fazla olması yapılacak analiz çalışmasının güvenilir olacağını ifade etmektedir. Ayrıca çalışmanın normallik sınaması için Tek Örneklem Kolmogorov Simirnov testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına bakıldığında geleneksel ve ileri maliyet yaklaşımları sorularının p değerlerinin 0,05 anlamlılık düzeyinden daha yüksek çıkmasından dolayı veriler normal dağılmaktadır.

2.3.2. Frekans Analizleri

Çalışmanın bu kısmında demografik özelliklere, geleneksel maliyet muhasebesine ve çağdaş maliyet yöntemlerine ait frekans analizleri yer almaktadır.

-Demografik Özelliklere Ait Frekans Analizleri

Çizelge 2. İşletmelerin Demografik Özelliklerine Ait Bulgu ve Değerlendirmeler

Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli
Örneği

Değişkenler	Frekans	%
İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör		
Gıda	19	28,8
Tekstil/Giyim	4	6,1
Mobilya	2	2,9
İnşaat	4	6,1
Makine	14	21,2
Kimya	4	6,1
Diğer	19	28,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin hukuki yapısı		
Tek Kişi İşletmesi	6	9,1
Adi Ortaklık	1	1,5
Anonim	25	37,9
Limited	34	51,5
Toplam	66	100,0
İşletmede çalışan sayısı		
1-9 kişi	13	19,7
10-24 Kişi	18	27,3
25-50 Kişi	12	18,2
51 ve Üzeri	23	34,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin bağımsız muhasebe birimi		
Var	43	65,2
Yok	23	34,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin maliyetleri hesaplama dönemi		
Günlük	6	9,1
Haftalık	2	3,0
Aylık	28	42,4
Üç aylık	19	28,8
Altı aylık	4	6,1
Yıllık	7	10,6

Toplam	66	100,0
İşletmenin üretim maliyetlerinin içerisinde en fazla paya sahip olan gider		
Direkt İlk Madde ve Malzeme	44	66,7
Direkt İşçilik	10	15,2
Genel Üretim	12	18,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 2'de anlaşılacağı üzere, araştırmaya katılan işletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler incelendiğinde %28,8'nin gıda ve diğer işletmeler, %21,2'sinin makine üretimi işletmeleri, %6,1'nin tekstil, inşaat ve kimya işletmeleri ve %3'nün ise mobilya işletmeleri olduğu görülmektedir. Gıda işletmelerinin oranının yüksek çıkmasının nedeni Aydın ilinde genelde tarım ürünlerinin işlenmesine dayalı üretim yapısının ağırlıklı olarak bulunmasından kaynaklanmaktadır.

Araştırmaya katılan işletmelerin hukuki yapısı incelendiğinde %51,5'nin limited şirket, %37,9'nun anonim, %9,1'nin tek kişilik işletme ve %1,5'inin adi ortaklık işletmeleri oldukları görülmektedir. Araştırmada Aydın ili Organize Sanayi Bölgesinde komandit ve kolektif şirketlerinin olmadıkları tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelerin çalışan sayısı incelendiğinde %34,8'nin 51 ve üzeri kişi, %27,3'ünün 10-24 kişi, %19,7'si 1-9 kişi ve %18,2'si 25-50 kişi çalıştırdıkları tespit edilmiştir. Aydın ili Umurlu Organize Sanayi Bölgesinde bulunan işletmelerin büyük çoğunluğunun gıda sektöründe üretim yapan işletmeler olması nedeniyle emek gücüne daha fazla ihtiyaç duyduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan işletmelerin %65,2'sinin bağımsız muhasebe birimi olduğu, %34,8'nin ise bağımsız muhasebe birimi olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelerin %42,4'nün aylık, %28,8'nin üç aylık, %10,6'nın yıllık, %9,1'nin günlük, %6,1'nin altı aylık ve %3'nün ise haftalık maliyetlerini tuttuğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan işletmelerin üretim maliyetleri içerisinde en fazla paya sahip olan gider sırasıyla %66,7 ile direkt ilk madde ve malzeme gideri, %18,1 ile genel üretim ve %15,2 ile direkt işçilik gideri olduğu tespit edilmiştir. Direkt ilk madde ve malzeme giderinin oranının yüksek çıkmasının nedeni araştırmaya katılan işletmelerin çoğunluğunun üretim işletmesi olması söylenebilir.

Çizelge 3. İşletmelerin Kullandığı Maliyet Yöntemi

Değişkenler	Frekans	Yüzde (%)
Geleneksel Maliyet Muhasebesi	62	93,9
Çağdaş Maliyet Yöntemleri	4	6.1
Toplam	66	100.0

Çizelgeden de anlaşılacağı üzere, işletmelerin tamamına yakını geleneksel maliyet muhasebesi anlayışı benimsemekte olup, sadece %6.1'lik kısmı çağdaş maliyet yöntemlerini uygulamaktadır. Yapılan görüşmeler sonucunda, işletmelerin çağdaş maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme anlayışlarını uyguladıkları anlaşılmıştır.

-Geleneksel Maliyet Muhasebesi ile İlgili Frekans Analizleri

Geleneksel Maliyet Muhasebesi ile ilgili frekans analizlerinde 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Bu açıdan; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kısmen Katılıyorum, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ölçeklerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Çizelge 3. Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Bulgu ve Değerlendirmeler

Veriler	Değişkenler (%)				
	1	2	3	4	5
Yöntemin Ortaya Koyduğu Sonuçlardan Memnuniyet	18.2	13.6	34.9	12.1	21.2
Yöntemin Kârlılık Analizini Kolaylaştırması	13.6	19.7	36.4	18.2	12.1
Yöntemin Maliyetleri Düşürmedeki Etkisi	36.4	7.5	24.2	16.7	15.2
Yöntemin Üretim Sürecini İyileştirmedeki Etkisi	16.7	12.1	36.4	22.7	12.1
Yöntemin G.Ü.G'lerinin Dağıtımını Sağlıklı Yapması	13.6	22.7	37.9	16.7	9.1
Yöntemin Departmanlar Arası Etkileşimi Sağlaması	15.2	19.7	40.9	21.2	3.0

Çizelge 3’de, geleneksel maliyet muhasebesi anlayışının maliyetleme konusunda çeşitli veriler üzerinde kolaylaştırıcı etki yapıp yapmadığı yani başka bir deyişle, işletmelerin bu anlayıştan memnuniyet düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Çizelgeye göre, işletmelerin büyük bir bölümü, geleneksel maliyet muhasebesinin çizelgede yer alan verileri kolaylaştırıcı yönde etki ettiği fikrine katılmadıkları söylenebilir. Özellikle, bu anlayışın maliyetleri düşürmedeki etkisinin çok az olduğu göze çarpan önemli bir nokta olduğu da söylenebilir.

-Çağdaş Maliyet Yöntemleri ile İlgili Frekans Analizleri

Geleneksel Maliyet Muhasebesi ile ilgili frekans analizlerinde 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Bu açıdan; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kısmen Katılıyorum, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum ölçeklerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Çizelge 4. Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Yönelik Bulgu ve Değerlendirmeler

Veriler	Değişkenler (%)				
	1	2	3	4	5
Yöntemlerin Maliyetleri Düşürmedeki Etkisi	6.1	25.8	22.7	36.4	9.1
Yöntemlerin Maliyet Hesaplanmasını Kolaylaştırması	3.5	30.8	46.5	13.2	6.0
Yöntemlerin Yatırım Konularındaki Katkıları	1.5	13.6	43.9	33.4	7.6
Yöntemlerin İşletmelerin Karar Almasına Katkısı	3.0	9.1	36.4	24.2	27.3
Yöntemlerin Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerin Doğru Sonuç Vermesine Katkısı	7.6	24.2	31.8	28.8	7.6
Yöntemlerin Rekabet Gücü Sağlamaya Katkısı	1.5	13.6	56.1	22.7	6.1
Yöntemlerin Atıl Kapasiteyi Göz Önünde Bulundurması	3.0	28.8	51.5	12.2	4.5

Yöntemlerin G.Ü.G.'lerinin Dağıtımını Kolaylaştırması	6.1	19.7	24.2	42.4	7.6
Yöntemlerin Fiyat Belirleme Kararlarına Etkisi	4.5	12.2	42.4	36.4	4.5

Çizelge 4'de, çağdaş maliyet yönetim anlayışlarının maliyetleme konusunda çeşitli veriler üzerinde kolaylaştırıcı etki yapıp yapmadığı ölçülmeye çalışılmıştır. İşletmelerin %93.9'u geleneksel maliyet muhasebesini uygulamış olsalar da yöneticilerle yapılan yüz yüze görüşmeler sırasında çağdaş maliyet yöntemleri ayrıntılı bir biçimde açıklanmaya çalışılmıştır. Böylece, işletmeler bu yöntemleri uygulamamış olmamalarına rağmen, bu yöntemlerin çizelgede yer alan değişkenleri ne derece sağladıklarına ilişkin görüşlerde bulunmuşlardır.

Çizelgeye göre, dikkat çeken birkaç unsur söz konusudur. Bunların başında çağdaş maliyet yöntemlerinin maliyetleri düşürmede olumlu katkı sağladığı fikridir. Ayrıca, bu yöntemlerin geleceğe yönelik stratejik yatırım kararlarının alınması, rekabet gücü sağlanması, atıl kapasiteyi toplam maliyet içerisinden ayıklaması ve genel üretim giderlerinin daha sağlıklı dağıtılması gibi konularda da olumlu etkiler yarattıkları söylenebilir.

2.3.3. Ki-Kare Analizleri

Ki-Kare Analizi, iki değişken arasında istatistiksel bakımdan anlamlı ilişkilerin olup olmadığını ölçmede yararlanılan bir istatistiksel yöntemdir. Çalışmanın bu kısmında, anket formunda yer alan işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör, hukuki yapıları ve bağımsız muhasebe biriminin varlığı ile maliyet hesaplama dönemleri, en yüksek paya sahip gider türü ve kullanılan maliyet yöntemleri ayrı ayrı analiz edilmiştir.

-İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektöre İlişkin Ki-Kare Analiz Sonuçları

İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile maliyetlerini hesaplama dönemi en fazla paya sahip gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasındaki ilişkilerin test edilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

H₀= İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki yoktur.

H1= İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki vardır.

Çizelge 5. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörler İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımlarına Ait Ki-Kare Sonuçları

VERİLER	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Sektör ile maliyetlerin hesaplama dönemi	34.113	30	0.276
Sektör ile yapılan gider türü	21.155	12	0.048*
Sektör ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	1.619	6	0.951

* <0.05

Çizelge 5’de görüldüğü üzere, faaliyette bulunulan sektör ile bu sektöre özgü yapılan gider türü arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusudur. Yani, işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile katlanmış oldukları gider türü arasında ilişki mevcuttur. Bu bakımdan, sektör ile yapılan gider türü açısından H1 hipotezi kabul edilmektedir. Buna karşın, sektör ile maliyet hesaplama dönemi, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları açısından istatistiksel açıdan anlamlı bir sonuç görülmemiş olup, Ho hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile kullandıkları maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyet hesaplama yöntemleri ve maliyet dönemleri arasında ilişki söz konusu değildir.

-İşletmelerin Hukuki Yapılarına İlişkin Ki-Kare Analiz Sonuçları

İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

Ho= İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki yoktur.

H1= İşletmenin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki vardır.

Çizelge 6. İşletmelerin Hukuki Yapıları İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımlarına Ait Ki-Kare Sonuçları

VERİLER	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Hukuki yapı ile maliyetlerin hesaplama dönemi	41.606	15	0.000*
Hukuki yapı ile yapılan gider türü	2.066	6	0.913
Hukuki yapı ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	2.581	3	0.461

*<0.05

Çizelge 6'dan de anlaşılacağı üzere, işletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerin hesaplama dönemleri arasında istatistiksel bakımdan anlamlı ilişki mevcut olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, şirket türü değiştikçe maliyetlerin günlük, haftalık, aylık vb. hesaplanma dönemleri de değişmektedir. Buna karşın, işletmelerin hukuki yapıları ile katlanılan gider türü, maliyet muhasebesi yaklaşımı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamakta olup, Ho hipotezi kabul edilmektedir. Yani, şirketin hukuki yapısına bağlı olarak, maliyet hesaplama konusunda çeşitli alternatifler arasında ilişki söz konusu değildir.

-İşletmelerde Bağımsız Muhasebe Birimine İlişkin Ki-Kare Analiz Sonuçları

İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

Ho= İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki yoktur.

H1= İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında ilişki vardır.

Çizelge 7. İşletmelerde Bağımsız Muhasebe Birimi ile Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımlarına Ait Ki-Kare Sonuçları

SORULAR	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin hesaplama dönemi	15.283	5	0.009*
Bağımsız muhasebe birimi ile yapılan gider türü	1.875	2	0.392
Bağımsız muhasebe birimi ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	2.278	1	0.131

*<0.05

Çizelge 7'den da anlaşılacağı üzere, bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin hesaplama dönemleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusu olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Yani, yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda bir işletmede bağımsız bir muhasebe biriminin mevcut olması durumunda maliyetler mümkün olan en kısa süre içerisinde hesaplanmaktadır. Özetle, bağımsız muhasebe biriminin mevcut olup olmaması maliyetlerin hesaplama dönem seçimlerini etkilediği söylenebilir. Buna karşın, bağımsız muhasebe birimi ile gider türü, maliyet muhasebesi yaklaşımları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusu olmayıp, Ho hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, bağımsız muhasebe birimi ile maliyet hesaplama dönemleri hariç maliyet hesaplama konusunda çeşitli alternatifler arasında ilişki söz konusu değildir.

Sonuç ve Öneriler

Günümüzde otomasyonun artması nedeni ile üretim maliyetlerinin içerisinde genel üretim giderlerinin payının artması ve buna karşın işçilik giderlerinin payının azalması nedeniyle, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan yöntemlerin uygulanması bir takım sorunlar oluşturmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisi, maliyetlerin yanlış hesaplanmasıdır. Bu nedenle, üretim sektöründe çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanması gerekli olmaktadır. Çalışmada Aydın İlinin Umurlu beldesinde faaliyet gösteren işletmelere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın yapılmasında en önemli amaç, işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini mi yoksa çağdaş maliyet yöntemlerini mi

uyguladığını belirleyerek, uyguladıkları yöntemden memnuniyet düzeylerini tespit etmektedir. SPSS ortamında yapılan Frekans ve Ki-kare analizlerinde önemli sonuçlara ulaşılmıştır.

Yapılan frekans analizi sonuçlarına göre; işletmelerin büyük bir çoğunluğu gıda ve makine sektöründe faaliyet göstermekte olup, en düşük paya sahip sektör ise mobilya sektörüdür. İşletmelerin büyük bir çoğunluğu limited şirket olup, en az paya sahip hukuki şirket türü, adi ortaklıktır. İşletmelerin tamamına yakınında bağımsız bir muhasebe biriminin varlığı söz konusu olup, maliyetlerini aylık olarak hesaplamaktadırlar. En önemli sonuçlardan birisi de işletmelerde en fazla paya sahip gider türü direkt ilk madde ve malzeme giderleri olup, bu gider türünü sırasıyla genel üretim giderleri ve direkt işçilik giderleri oluşturmaktadır. İşletmelerin yaklaşık %93 geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini uygulamaktadır. Ancak, genel bir durum değerlendirilmesi yapılacak olursa, işletmelerin büyük bir çoğunluğu geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımını kullanmakla beraber, bu yaklaşımın aslında çok da avantajlı olmadığı görüşündedirler. Şöyle ki; bu yöntemin, ortaya koyduğu sonuçlardan yani doğru maliyet hesapladığı kanısından, kârlılık analizlerin sağlıklı yapılmasına katkıda bulunmasından, üretim sürecini iyileştirmesinden ve bölümler arası iletişimden etkili olması konusunda işletmelerin büyük bir çoğunluğu memnun olmamaktadır.

Buna karşın çağdaş maliyet yöntemlerini benimseyen işletme sayısı oldukça az olup, yaklaşık olarak %6'lık bir kısmı oluşturmaktadır. İşletmeler bu yöntemlerden sadece hedef maliyet yöntemini ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemini benimsedikleri belirlenmiştir. Bu iki yöntemi kullanmalarının da en önemli nedeninin sipariş esaslı çalışmaları ve üretim sürecini çeşitli faaliyet bölümlerine ayırmış oldukları yöneticiler ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucu anlaşılmıştır.

Yapılan Ki-kare analizinde de önemli sonuçlara ulaşılmıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir: İşletmelerin faaliyette buldukları sektör ile üretim maliyetleri içerisinde en fazla paya sahip gider türü arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki söz konusudur. İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyet hesaplama dönemleri arasında da anlamlı ilişkilere rastlanmaktadır. Ayrıca, Ki-kare analizi ile ilgili son önemli nokta ise, işletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyet hesaplama dönemleri arasında anlamlı ilişkilerin olmasıdır. Şöyle ki, bağımsız muhasebe birimine sahip işletmeler maliyetlerini olması gereken aylık olarak hesaplarlarken, bağımsız

muhasabe birimine sahip olmayan işletmeler ise ya altı aylık ya da yıllık olarak hesaplamaktadırlar.

Sonuç olarak yapılan bu çalışmada, uygulamanın yapıldığı bölgede faaliyet gösteren işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarını benimsedikleri anlaşılmaktadır. Bu yaklaşımlardan çok memnun olmamalarına karşın, gerek bu yaklaşımların ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarından daha kolay olması gerekse de ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının tam olarak bilinmemesi ve uygulama örneklerinin çok sınırlı olması nedeni ile geleneksel yaklaşımlardan vazgeçmedikleri anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

AKSOYLU, Semra ve Yunus DURSUN (2001), "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.11, ss.357-371.

ALTINBAY, Ali (2006), *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Kütahya.

ATANOĞLU, Serkan (2009), *Çorlu Yöresi Üretim İşletmelerinde Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesinin Uygulanması*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne.

CİVELEK, Mehmet (2000), "Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar", A Ajans Tesisleri, İstanbul.

COOPER, Robin ve Robert, S. KAPLAN (1991), "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June, pp.130-135.

COOPER, Robin ve Robert, S. KAPLAN (1988), "Measure Cost Right: Make the Right Decision", *Harvard Business Review*, September-October, pp.96-103.

COOPER, Robin ve Robert, S. KAPLAN (1992), "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*, V.6, N.3, pp.1-13.

COOPER, Robin ve Regine, SLAGMULDER (2003), "Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries", *Journal of Cost Management*, V.17, N.1, Jan-Feb., pp.5-23.

ÇETİN, Ayten ve Metin, ATMACA (2009), "Hedef ve Standart Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi", *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, C.26, S.1, ss.313-329.

JACKSON, Steve, SAWYORS, Roby ve Greg JENKİNS (2007), *Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making*, Thomson/South-Western: Mason.

KAPLAN, Robert S. ve Steven R. ANDERSON (2004), "Time-Driven Activity-Based Costing", *Working Papers Series*, November, pp.1-18.

KAPLAN, Robert S. ve Steven R. ANDERSON (2007), *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Press, Boston.

KAPLAN, Robert S. ve Anthony A. ATKİNSON (1998) *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc, New York.

KEFE, İlker ve Veyis Naci TANİŞ (2014), "Kalite Maliyetleri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama", *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, C.16, S.1, ss.45-63.

MODARRESS, B, Abdalhossein ANSARİ ve D. C. LOOKWOOD,(2005) "Kaizen Costing for Lean Manufacturing: A Case Study" , *International Journal of Production Research*, vol.43, no.9, May, pp.1751-1760.

MOLİNER, J. Pereira, E. Claver, CORTES ve Molina F. AZORİN (2010), "Strategy and Performance in the Spanish Hotel Industry", *Cornell Hospitality Quarterly*, V.51, N.4, pp.513-528.

MONDEN, Yasuhiro (1991), "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies", *Journal Management Accounting Research*, V.3, Fall, pp.16-34.

ÖZTÜRK, Mahmut Sami (2012), *Maliyet Bilgilerinin İşletme Fonksiyonlarında Alınan Kararlara Etkisi: Küçük Ve Orta Büyüklükteki Üretim İşletmelerinde Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.

SAYGINER, Serap (2007), *Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet sisteminin Uygulanabilirliği*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek lisans tezi), İstanbul.

SEURİNG, Stefan, Maria GOLDBACH ve Peter KAJÜTER (2002), *Cost Management in Supply Chains*, Pysica-Verlag: Heidelberg.

SİMONS, Robert (1999), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall Inc: New Jersey.

YALÇIN, Selçuk (2009), "Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.23, Ağustos, ss.15-34.

YILDIZTEKİN, İhsan (2005), "Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri" *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.19, S.1, ss.401- 422.