



Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları

Yrd. Doç. Dr. Süleyman UYAR
Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi

Özet

Günümüzde yöneticiler doğru kararlar verebilmek için güvenilir, şeffaf, doğru, uygun zamanlı ve hızlı bilgilere gereksinim duyarlar. Maliyet muhasebesi mal ve hizmet üreten işletmelerde birim maliyet, planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanılmak üzere analitik bilgi üreten bir sistemdir. Rekabetin artışı ve istihdamın azalmasıyla birlikte faaliyetlerde verimliliğin sağlanmasına yönelik olarak maliyet muhasebesi uygulamalarına ilgi artmıştır. İşletmelerdeki maliyet muhasebesi uygulamalarında kullanılmak üzere geliştirilmiş çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı Denizli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi uygulamalarının mevcut profilini ortaya koymaktır. Çalışma, 86 üretim işletmesinde yapılan bir anket çalışmasının sonuçlarını içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet muhasebesi, üretim işletmeleri.

Abstract (Cost Accounting Practices Of The Manufacturing Companies In Denizli)

In today managers need reliable, transparent, true and quick information to make correct decision. Cost accounting is a system which builds information for manufacturing companies to be used the product cost calculation, planning and control processes. The interest in cost accounting practices as providing productivity at operating has raised with the reduction in employment and increase in competition. There are a variety of alternatives on applications of cost accounting. The main purpose of this study is to determine the cost accounting practices of the manufacturing companies which doing business in Denizli. The study includes the results of a survey on the implementation of 86 manufacturing companies.

Key Words: Cost accounting, manufacturing companies.

1. Giriş

Denizli denince akla tekstil sanayi gelmektedir. Yüksek istihdam hacmi ve yarat-tığı katma değer büyüklüğü bakımından Denizli'nin önde gelen sanayi sektörü duru-munda olan tekstili çırçır, iplik, dokuma, boya, apre ve baskı sanayi izlemektedir. Türkiye'nin ikinci büyük mermer ve tra-verten yatakları Denizli’de bulunmaktadır. Bundan başka başlıca sanayi kolları; tuğla ve kiremit, deri, metal eşya ve teçhizat, kablo ve çivi, çimento ve beton, yem, un, meyve suyu ve meşrubat, şarap, süt ve süt ürünleri, kuruyemiş ve baharat, kimya, petrol,

kauçuk ve plastik ürünleri, orman ürünleri, mobilya ve kağıt ürünleri sanayidir (Denizli Valiliği, “Denizli’de Sanayi ve Ekonomi”, <http://www.denizli.gov.tr/denizli/ekonomi-ve-sanayi.htm>, 30.07. 2007).

Denizli Sanayi Odası’na (DSO) kayıtlı 990 işletme bulunmaktadır. İstanbul Sanayi Odası (ISO) tarafından açıklanan 500 büyük sanayi kuruluşu içinde 13 Denizli işletmesi yer almıştır. Bu işletmeler: Er Bakır Elektronik Bakır Mamulleri (29. sırada), Menderes Tekstil (149), Abaloğlu Yem Soya ve Tekstil (219), Denizli Çimento (264), Kocaer Haddecilik (276),

Pamukkale Kablo (353), Denizli Basma ve Boya (354), Dentaş Ambalaj ve Kağıt (376), Kardemir Haddecilik (426), Ozanteks Tekstil (428), Atom Kablo (459), Küçükler Tekstil (461) ve Modern Beton (463) dur (İSO, "Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu", <http://www.iso.org.tr/tr/web/BesyuzBuyuk/BesyuzBuyukFirma.aspx>, 02.08.2007).

İmalat sanayinde işyeri sayısı, istihdam ve katma değer açısından Türkiye içindeki yerine bakıldığında; Denizli, işyeri sayısı açısından 3.74, istihdam açısından 3.61, katma değer açısından da 1.90 paya sahip-tir. Bu oranlar benzer çalışmalarda tercih edilen ve yeni sanayileşen illere örnek gösterilen Gaziantep, Çorum, K.Maraş ve Kayseri gibi illerin çok üzerindedir (DSO, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/269_g6.pdf, 26.07.2007). Denizli sosyo ekonomik gelişmişlik endeksinde 3.69'luk oranı ile Türkiye genelinde 9. sırada yer almaktadır (DSO, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/307_g1.pdf, 26.07.2007). Toplam sigortalı sayısı 241.271 olup, Türkiye genelinde toplam sigortalıların yüzde 1.73'ü Denizli'den sağlanmaktadır (Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/273_i1.pdf, 30.07.2007). 2006 yılı toplam ihracatı 1.754.410.125 dolar (DSO, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/289_d1.pdf, 30.07.2007), ithalatı ise 991.822.225 dolardır (DSO, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/296_d8.pdf, 30.07.2007).

Bu araştırmanın, yukarıda belirtildiği gibi kendi alanında ve bölgesinde önemli bir yere sahip olan Denizli ilinde yapılmasına karar verilmiştir.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. Maliyet Saptanması Amaçlarına Göre Maliyet Sistemleri

Maliyet saptanması amacına göre maliyet sistemleri temelde sipariş ve safha maliyeti olmak üzere ikiye ayrılır. Sipariş

maliyet sistemi; işletmede üretilen her bir mamul veya siparişe ilişkin her maliyet unsurunu ayrı ayrı belirleyen veya mamul maliyetini özel olarak hesaplamaya olanak sağlayan bir maliyet hesaplama sistemidir (Yükçü, 2005: 399). Safha maliyet sistemi üretimin birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, de-vamlı olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç mamulün üretildiği işletmelerde kullanılır (Yükçü, 2005: 469-473). Sistem hem safha hem de sipariş maliyetlemesinin özelliklerini birlikte taşıyorsa buna da melez maliyetleme denir (Özkan, 2006: 108).

Maliyet saptanması amaçlarına göre maliyet sistemi tam zamanında üretim sistemine göre maliyetleme olarak da kullanılabilir. Tam zamanında üretim; pazarın gereksinmelerinin karşılanması için ne gerekiyorsa, ne zaman gerekiyorsa, ne miktarda gerekiyorsa tam zamanında ve gereken miktarda tedarik etmek ve üretmek olarak tanımlanabilir (Ceran, 2004: 123). Tam zamanında üretim ortamında stokların ihmal edilebilir ölçüde az olması nedeniyle daha basit bir kayıt tekniği olan geriye dönük maliyetleme (back-flush costing) tekniği kullanılabilir. Geriye dönük maliyetleme kısaca; tam zamanında üretim ortamında kullanılan, standart maliyet bilgilerini esas alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilir (Çakıcı, 2006: 41).

2.2. Planlama ve Gider Kontrolü Açısından Maliyet Sistemleri

Planlama ve gider kontrolü açısından maliyet sistemleri; fiili maliyet, normal maliyet, standart maliyet ve tahmini maliyettir (Büyükmirza, 2006: 240).

Fiili maliyet sistemi; çeşitli üretim aşamalarında fiilen oluşan maliyetleri esas alan sistemdir. Normal maliyet; üretim maliyetinin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim giderleri ve kapasite kullanım oranına göre sabit genel üretim giderlerinden oluştuğu, değişken giderlerin tamamının, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye

düşen bir oranla maliyetlere aktarıldığı yöntemdir. Standart maliyet sistemi; mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplamalara dayanılarak olması gereken seviyede planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine olması gereken rakamların kullanılmasıdır. Tahmini maliyet ise herhangi bir bilimsel ölçü kullanılmadan geçmiş deneyimlerden ve tahmini rakamlardan oluşmaktadır (Yükçü, 2005: 347-349).

2.3. Karar Verme Amaçlı Maliyet Sistemleri

Karar verme amaçlı maliyet sistemlerinde; tam maliyet sistemi, değişken maliyet sistemi, direkt maliyet sistemi, sorumluluk muhasebesi sistemi ve direkt malzemeye dayalı maliyetleme sistemi (throughput costing) ve kısıtlar teorisi kapsamında kısıtlı maliyetleme kullanılabilir.

Tam maliyet sisteminde mamul bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü maliyet hesaplama sırasında dikkate alınır. Ülkemizdeki mevzuat tam maliyet sistemini benimsemiştir. Değişken maliyet sisteminde üretilen mamul ve hizmet maliyetine değişken giderler katılmakta, sabit giderler ise üretim maliyeti içinde değerlendirilmemekte, dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Direkt maliyet sisteminde üretilen mamul ile ilişkisi kurulabilen ve izlenebilen direkt özellikli maliyet kalemleri mamulün maliyetine yüklenir. Endirekt özellikli giderler ise dönem gideri olarak kabul edilir (Yükçü, 2005: 349-351). Değişken maliyet sistemi yürürlükteki vergi mevzuatı nedeniyle yaygın olarak kullanılmamaktadır (Çıkrıkçı ve Dabbaoğlu, 2007: 86). Sorumluluk muhasebesi sistemi bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin saptanması, hasılat, maliyet, yatırım ve giderlerin ilgili sorumlu merkezlere dağıtılması temeline dayanan ve her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir sistemdir (Yükçü, 2005: 348-351). Direkt malzemeye dayalı maliyetlemede (throughput costing) mamul maliyeti içerisinde sadece direkt değişken ilk madde için yapılan birim düzeyindeki

giderler dikkate alınmaktadır (Yükçü ve İçerli, 2007: 66-73).

2.4. Maliyet Yönetimi ve Analizi Açısından Maliyet Sistemleri

Maliyet yönetimi açısından maliyet sistemleri; faaliyete dayalı maliyetleme, mamul yaşam dönemi maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme olabilir.

Faaliyete dayalı maliyetleme toplam mamul maliyetlerini oluşturan endirekt unsurların, mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Arzova, 2002: 26). Faaliyete dayalı maliyetleme mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, bu bağlamda endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılmasını öngören bir anlayıştır. Faaliyete dayalı maliyetlemede mamuller ile endirekt giderler arasında üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli düzeylerde doğrusal ilişki kurulur (Öker, 2003: 32; Türk, 2004: 110-116). Saptanan bu faaliyetlerden hareketle hesaplanacak maliyetlerin karar alma sürecinde işletme yöneticilerine daha güvenilir ve sağlıklı bilgiler sunabileceği varsayılmaktadır (Horngren ve Diğerleri, 2000: 192). Faaliyete dayalı maliyetlemenin kullanılması işletmelerin alacağı stratejik kararlara ışık tutabilir, işletmeler daha sağlıklı maliyet bilgilerine sahip olabilir, buna bağlı olarak gerek ulusal gerekse de uluslararası pazarlarda işletmelerin rekabet güçleri ve karlılıkları artabilir (Karacan ve Aslanoğlu, 2005: 17-38).

Mamul yaşam dönemi maliyetleme en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamayı amaçlayan bir yaklaşımdır. Hedef maliyetleme belirlenmiş bir kalite ve işlev düzeyine göre üretilmesi zorunlu olan bir mamulün istenilen kar marjını, mamulün öngörülen satış fiyatı ile sağlanması için gerekli olan maliyet üst sınırının belirlenmesine yönelik organize bir çaba olarak tanımlanmaktadır. Hedef maliyetleme üretim planlama aşamasından başlayarak mamulün tasarlanması ve üretilmesi sürecindeki

tüm üretim maliyetlerini sistimli bir şekilde düşürmek için kullanılan stratejik bir araçtır (Doğan ve Hatipoğlu, 2004: 101). Kaizen maliyetleme ise üretim süreciyle ilgili tüm faktörleri sürekli geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir (Yükçü, 2005: 356).

2.5. Ücret Sistemleri

Ücret sistemleri temelde zaman esasına dayalı ücret sistemi ve parça başına ücret sistemi olmak üzere ikiye ayrılabilir. Primli ücret sisteminde işçinin belirlenen verim düzeyini aşması durumunda ücrete ek prim tahakkuk etmektedir (Yükçü, 2005: 157-161).

İşçilik ücretlerinin tahakkukunda boşa geçen zaman işçilik maliyeti, doğal üretim koşullarından kaynaklanıyorsa genel üretim giderleri içinde değerlendirilmelidir. Boşa geçen işçilikler olağan üretim koşullarının dışında sayılabilecek, doğal afetler ve enerji kısıntısı gibi, nedenlerden kaynaklanmakta ise dönem gideri olarak kaydedilmelidir (Yükçü, 2005: 163).

2.6. Genel Üretim Giderlerinin Tahmin Edilmesi

Üretim işletmelerinde üretilen bir mamulün maliyeti direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti üretilen mamulün ana yapısını oluşturan, her bir mamul için ne kadar kullanıldığı izlenebilen maliyetlerdir. Direkt işçilik maliyetleri üretim sırasında ortaya çıkan ve bizzat üretim yapan işçilerin üretim için geçirdikleri zamana isabet eden işçilik maliyetleridir. Genel üretim giderleri ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretim maliyetleridir (Özkan, 2006: 109).

Genel üretim giderlerinin tahmin edilmesi sürecinde; en yüksek ve en düşük noktalar yöntemi, muhasebe yöntemi, mühendislik yöntemi, dağılım grafiği yöntemi, en küçük kareler yöntemi ve regresyon analizi yöntemi kullanılabilir (Blocher ve Diğerleri, 2002).

2.7. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtılması

Genel üretim giderlerinin dağıtımı sürecinde ikinci dağıtımda; kademeli dağıtım yöntemi, doğrudan doğruya dağıtım yöntemi, matriks yöntemi ve planlı dağıtım yöntemi kullanılabilir. Üçüncü dağıtımda; üretim miktarı, direkt ilk madde malzeme giderleri, makine saati, direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saati, mamul direkt giderleri ve tahmini yükleme oranı gibi farklı faaliyet hacimleri seçilebilir (Yükçü, 2005: 252-274).

2.8. Stok Değerleme Yöntemleri

Üretime gönderilen ilk madde ve malzemenin maliyetinin belirlenmesinde kullanılacak stok değerlendirme yöntemleri; fiili maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi, son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi, en yüksek maliyetli ilk çıkar (HİFO) yöntemi, bir sonra girecek ilk çıkar (NİFO) yöntemi, standart maliyet yöntemi ve piyasa fiyatı veya maliyetinden düşük olanı ile değerlendirme yöntemi olabilir (Büyükmirza, 2006: 159-172).

2.9. Mamul Fiyatlandırma Politikası

Uygulamada genellikle direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplamından oluşan maliyete sanayi maliyeti, buna araştırma ve geliştirme gideri, pazarlama satış ve dağıtım gideri, genel yönetim gideri ve finansman giderinin eklenmesiyle bulunan maliyete de ticari maliyet denmektedir (Yükçü, 2005: 9-10). Sanayi maliyeti + kar, ticari maliyet + kar, değişken maliyetler + belirlirli bir oran (kar), rekabet ortamındaki piyasa fiyatı ve müşterinin talebine göre belirlenen özel fiyat olmak üzere farklı mamul fiyatlandırma yöntemleri kullanılabilir.

2.10. Birleşik ve Yan Mamuller

Bazı sektörlerde üretim tekniği ve kullanılan hammadde gereği üretime tek bir direkt ilk madde ve malzeme verilmesine karşın üretim sürecinden iki veya daha fazla mamul çıkmaktadır. Bu duruma çığ süttan tereyağı, yoğurt ve

peynir üretilmesi örnek verilebilir (Özkan, 2006: 108).

Birleşik maliyetlerin birleşik mamullere dağıtılmasında; üretim miktarını esas alan yöntem, satış değerini esas alan yöntem, tahmini net gerçekleşebilir değer yöntemi, brüt kar oranı yöntemi ve birleşik maliyetleri dağıtmaksızın brüt karı hesaplama yöntemi gibi dağıtım yöntemleri kullanılabilir (Akdoğan, 2000: 411; Yükçü, 2005: 579-588).

2.11. Üretimde Fire

Üretim işlemine giren ilk madde ve malzemenin çekme, buharlaşma, eksilme gibi nedenlerle kaybedilen miktarı veya ölçülebilir bir satış değeri olmayan artık hali fire olarak tanımlanabilir. Normal fire sağlam mamullerin maliyetine eklenmekte, anormal fireler ise ilgili dönemin sonuç hesaplarına zarar olarak kaydedilmektedir (Yükçü, 2005: 626 ve 646).

3. Literatür Araştırması

Bu çalışmada, Özkan (2006) tarafından Kayseri ilinde yapılan araştırma temel alınmıştır. Elde edilen bulgular her iki çalışmanın sonuçlarının örtüştüğünü göstermektedir.

Ayyıldız ve Durna (2005) Kayseri ilinde maliyet muhasebesi kullanımına ilişkin yaptıkları araştırmadan elde edilen bulgulara göre; üretim faktörleri içinde en yüksek maliyet tutarını ilk madde ve malzeme gideri oluşturmaktadır. İşletmeler güncel maliyet bilgilerini karar alma sürecinde kullanmamakta, sürekli envanter kayıt ortamı benimsenmemektedir. Ayrıca sabit, değişken ve yarı-değişken maliyetlerin kayıt ortamında ayrı izlenmesine olanak verecek bir alt hesap çalışması mevcut değildir.

Ersoy ve Diğerleri (2006) tarafından İSO'nun en büyük sanayi işletmeleri üzerinde geleneksel ve çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları araştırılmış, muhasebe konularının hangi bölüm tarafından uygulandığı sorusuna yanıt aranmaya çalışılmıştır. Dönmez ve Diğerleri (2006) maliyet ve yönetim

muhasebesinin kavramsal gelişim sürecini incelemişlerdir.

Özer ve Savaş (2002) Türk hazır giyim sektöründe hedef maliyet yönetim sisteminin uygulanabilirlik düzeyi üzerine yaptıkları araştırmada sistemin uygulanabilir olduğu sonucuna varmışlardır. Köse (2002) ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemesi araçlarının tanımlarını, süreçlerini ve ilişkilerini irdelemiştir. Stratejik maliyet yönetimi ve araçları Yüzbaşıoğlu (2007) tarafından ele alınmış ve özellikle hedef maliyetleme üzerinde durulmuştur. Doğan ve Hatipoğlu (2004) hedef maliyetleme yönteminin uygulama sürecine ilişkin ilkeleri açıklamışlardır. Bulgular Niğde ilinde hedef maliyetleme yönteminin araştırmaya katılan işletmelerde uygulanmasının zor olduğunu göstermektedir. Ancak araştırmaya katılan işletmelerde, hedef maliyetleme yöntemi uygulama sürecine ilişkin bazı ilkelere uygun hareket edildiği de görülmektedir. Savaş'a göre (2003) hazır giyim sektöründe hedef maliyetleme yönetim uygulamalarının başarısını olumsuz yönde etkileyen faktörler; teorik bilgi yetersizliği ve ürün ömrünün kısa olması, olumlu yönde etkileyen faktörler ise; rakiplerden daha hızlı yeni ürün sunma gerekliliği, rekabetin şiddeti ve üst yönetim desteğinin varlığıdır.

Coşkun (2006) 500 büyük sanayi işletmesinin performans ölçüm ve yönetim uygulamaları konusunda ne durumda olduklarını araştırmıştır. Zerenler ve İraz (2006) 52 tekstil işletmesinde kriz dönemlerinde ürün ve süreç esnekliğinin işletme performansına olası etkilerini belirlemeye çalışmışlardır. Elde edilen bulgular; kriz dönemlerinde ürün ve süreç esnekliğine sahip olan işletme performanslarının olmayanlara göre daha fazla olduğunu ortaya koymaktadır. Civan ve Yıldız (2005), bir tekstil işletmesinde esnek üretim sistemlerinin maliyet muhasebesi açısından incelendiği uygulama sonucunda, işletmede yeni teknolojiye paralel bir maliyet sistemi oluşturmaya çalışmışlardır. Yine Civan ve Yıldız (2004) esnek üretim sistemlerini

uygulayan işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerini açıklamışlardır.

Bengü (2005) tarafından yapılan bir çalışmada, literatür taranarak faaliyete dayalı maliyetlemenin teorik yapısı incelenmiş ve faaliyet seviyelerinde uygulaması yapılmıştır. Gökçen (2004) işletmelerde karar alma sürecinde faaliyete dayalı maliyet sisteminin kullanılmasını, Tekiner ve Albayrak (2005) maliyetlerin saptanmasında yeni yaklaşımları ve özellikle faaliyete dayalı maliyetlemeyi, Dursun (2002) maliyet düşürmeye yönelik stratejik bir yaklaşım olan faaliyete dayalı yönetim anlayışını açıklamışlardır. Özer (2001) faaliyete dayalı tekniklerin ürün geliştirme süreçlerinde nasıl uygulanacağını, maliyet yönetim faaliyetlerinin planlanması ve süreçlerinin etkinliği bakımından ne tür yarar sağlayacağını ele almıştır. Faaliyete dayalı maliyet sistemi ile klasik maliyet sistemi maliyet-hacim-kar analizi çerçevesinde Kaygusuz (2007) tarafından karşılaştırılmıştır. Dumanoglu (2005) faaliyete dayalı maliyet sisteminin bir dijital baskı işletmesinde uygulamasını araştırmıştır. Türk (2004) faaliyete dayalı maliyetlemeyi özellik esasına dayalı maliyetleme açısından ele almış, Köse (2005) faaliyete dayalı maliyetleme ile kısıtlar teorisinin bütünleştirilmesini açıklamıştır.

Pazarçeviren (2006) genel üretim giderlerinin esnek bütçeler ile planlanması ve kontrolünü ele almıştır. Küçük'e göre (2005) Kayseri'de faaliyet gösteren işletmelerin % 95'i genel üretim giderlerini tek yükleme oranı kullanarak mamullere yüklemektedir. Bu durum işletmelerin gider yeri ayırımına gitmediklerini göstermektedir. Ankete katılan işletmeler mamul fiyatlarını belirlerken büyük ölçüde (% 84) maliyet+kâr politikasını dikkate almaktadır.

Orhan ve Dursun'un (2006) kalite maliyetlerini analiz ettikleri çalışmadan elde edilen bulgular artan rekabet şartlarında piyasada üstünlük sağlanabilmesi için KOBİ'lerde üretim sistemi ile bütünleşmiş ve hataları kaynağında tespit ederek

ortadan kaldırmaya yönelik kalite kontrol sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması gerektiğini göstermektedir. Kalite maliyetlerinin faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde entegrasyonu Akgün (2005) tarafından ele alınmıştır.

Otlu ve Demir (2005) stratejik karar verme açısından maliyet sistemlerini incelemiştir. Yardımoğlu (2006) tarafından tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe fonksiyonunun üst yönetimce alınan kararlarda etki derecesi ölçülmeye çalışılmıştır. Bayri (2005) değişen çevresel koşullara bağlı olarak değişen maliyetlerin işletmenin karlılığında, nakit akışlarında ve yatırımlarının net bugünkü değerinde meydana getirdiği farklılıklara odaklanmıştır.

Sevim ve Diğerleri (2006) tarafından maliyet analizlerinin önemi ve maliyet analizlerinde kullanılan teknikler irdelenmiş, bu tekniklerden en yüksek ve en düşük noktalar tekniği kullanılarak bir imalat işletmesinde maliyet analizi yapılmıştır. Kaygusuz (2006) faaliyete dayalı maliyet yöntemine göre genel üretim giderleri fark analizini, Bayri (2006) rekabet stratejileri açısından maliyet-hacim analizlerini incelemiştir. Atımtay ve Diğerleri (1997) tarafından Eskişehir organize sanayi bölgesi için önerilen 3 farklı arıtma senaryosu için maliyet analizi çalışmaları yapılmıştır.

Yükçü ve İçerli (2007) direkt malzemeye dayalı maliyetleme sistemini değerlendirmiş, Özkan (2004) Barkod teknolojisinin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Çıkrıkçı ve Dabbaoğlu (2007) fiili değişken maliyet esasında faaliyet sonuçlarının raporlanması, Öztürk (2002) üretim işletmelerinde üretim sonucunda ortaya çıkan ortak ve yan ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durmuştur.

4. Denizli İlinde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Çalışmanın bu bölümünde Denizli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanan maliyet muhasebesi politikalarını belirlemek

amacıyla yapılan bir saha araştırması ve sonuçları yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı; Denizli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebe politikası ve tekniklerinin genel bir görünümü elde etmektir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma alanı olarak Denizli ili seçilmiş, anket konu bakımından “maliyet muhasebesi uygulama politikaları” ile sınırlandırılmış, finansal muhasebe ile ilgili politikalar kapsam dışında bırakılmıştır. Araştırmaya katılan işletmeler seçilirken Denizli Sanayi Odası'nın bilgi bankasından yararlanılmıştır. Denizli Sanayi Odası'na kayıtlı üretim işletmelerinden en fazla personel çalıştıranlardan başlamak üzere 100 işletme seçilmiştir. Bunun altında kalan işletmeler çalışmaya dahil edilmiştir.

Örnek olarak seçilen işletmelere gerek doğrudan görüşme gerekse elektronik posta yoluyla anketler gönderilmiştir. Bu anketlerden 86 tanesi geri dönmüştür. Bu bağlamda geri dönüş oranı yüzde 86 gibi yüksek bir rakamdır. Anketler ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olan işletmelerde maliyet muhasebesi bölüm sorumlusu diğer işletmelerde ise muhasebe müdürü tarafından cevaplanmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyette buldukları sektörler göre dağılımları Tablo 1'de görülmektedir. Çalışmanın başında da belirtildiği gibi Denizli denince akla tekstil sektörü gelmektedir. Ankete katılan işletmelerin yarısından fazlası Tekstil, Konfeksiyon, Dokuma ve Boya sanayinde faaliyet göstermektedir. Bunu Demir-Çelik, Haddecilik, Metal, Cam ile Gıda ve Mermer sanayi takip etmektedir.

Tablo 1: İşletmelerin Sektörel Dağılımı

	Sayı	Yüzde
Tekstil, Konfeksiyon, Dokuma ve Boya	50	58
Demir-Çelik, Haddecilik, Metal, Cam	9	11
Gıda	7	8
Mermer	5	6
Gübre ve Yem	4	5
Çimento, İnşaat, Hazır Beton	3	4
Kablo, Bakır, Tel, El Aletleri	3	3
Enerji	2	3
Ambalaj ve Makine	2	2
Toplam	86	100

Ankete katılan işletmelerin maliyet muhasebesi, bütçeleme, iç kontrol ve iç dene-tim bölümlerine sahip olup olmadıkları sorulmuştur. Elde edilen bulgular tablo 2'deki gibidir. İşletmelerin yüzde 60'ında bütçeleme bölümü, yüzde 58'inde maliyet muhasebesi bölümü, yüzde 51'inde iç denetim bölümü, yüzde 47'sinde de iç kontrol bölümü yoktur. Bu durum ankete katılan işletmelerin kurumsallaşma konusunda almaları gereken yollar olduğunu göstermektedir.

İşletmelerin yüzde 59'u maliyetlerini aylık olarak hesaplamaktadır. Yüzde 32'si maliyetlerini üçer aylık dönemler halinde hesaplarken, ankete katılan işletmelerin yüzde 9'u da haftalık bazda maliyet hesaplaması yapmaktadır. İşletmelerin büyük çoğunluğu maliyet yönetimi açısından faaliyete dayalı maliyetleme sistemini tercih etmektedir (Yüzde 86). Bu oranın yüksek çıkması sorunun yanlış anlaşıldığı şeklinde de değerlendirilebilir. İşletmelerin yüzde 7'si mamul yaşam dönemi maliyetlemesini, yüzde 1'i de

kaizen maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Anketeye katılan işletmelerin yüzde 6'sı da bu sistemlerin dışında bir sistemi kullandığını belirtmiştir.

Tablo 2: İşletmelerin Sahip Olduğu Bölümler

	Var		Yok		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Bütçeleme Bölümü	34	40	52	60	86	100
Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümü	36	42	50	58	86	100
İç Denetim Bölümü	42	49	44	51	86	100
İç Kontrol Bölümü	46	53	40	47	86	100

Planlama ve gider kontrolü açısından işletmelerin kullandığı maliyet sistemleri tablo 3'de gösterilmiştir. Anketeye katılan işletmeler genelde fiili maliyet yöntemini tercih etmektedir. İşletmelerin yüzde 18'i

normal maliyetleme yöntemini, yüzde 9'u standart maliyetleme yüzde 8'i de tahminin maliyetleme sistemini kullanmaktadır.

Tablo 3: Planlama ve Gider Kontrolü Açısından Maliyet Sistemleri

	Sayı	Yüzde
Fiili Maliyet Yöntemi	56	65
Normal Maliyetleme Yöntemi	15	18
Geleceğe Dönük Maliyetleme (Standart Maliyetleme)	8	9
Geleceğe Dönük Maliyetleme (Tahmini Maliyet)	7	8
Toplam	86	100

Maliyet saptanması amacına göre maliyet sistemlerine bakıldığında sıklıkla dengeli bir dağılım söz konusudur. Tablo 4'den görüldüğü gibi işletmelerin yüzde 35'i maliyet saptanması amacına yönelik olarak safha maliyet sistemini kullanmaktadır. Bunu

yüzde 27 ile sipariş maliyet sistemi izlemektedir. İşletmelerin yüzde 20'sinde safha ve sipariş maliyet sistemleri birlikte kullanırken, yüzde 18 gibi büyük bir oranı da tam zamanında üretim maliyet sistemini kullandığını açıklamıştır.

Tablo 4: Maliyet Saptanması Amacına Göre Maliyet Sistemleri

	Sayı	Yüzde
Safha Maliyet Sistemi	30	35
Sipariş Maliyet Sistemi	23	27
Safha-Sipariş Maliyet Sistemi	17	20
Tam Zamanında Üretim Sistemine Göre Maliyetleme	16	18
Toplam	86	100

Tablo 5 karar verme amacına göre işletmelerin kullandığı maliyet sistemlerini göstermektedir. İşletmelerin yüzde 47'si tam maliyet sistemini, yüzde 23'ü direkt malzemeye dayalı maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Değişken maliyet sistemini tercih eden işletmelerin

oranı yüzde 14, direkt maliyet sistemini tercih edenlerin oranı ise yüzde 13'tür. Anketeye katılan işletmelerin az bir kısmı ise (yüzde 3) karar verme amacına göre sorumluluk muhasebesi sistemini kullandığını belirtmiştir.

Tablo 5: Karar Verme Amacına Göre Maliyet Sistemleri

	Sayı	Yüzde
Tam Maliyet Sistemi	40	47
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (Throughput Costing)	20	23
Değişken Maliyet Sistemi	12	14
Direkt Maliyet Sistemi	11	13
Sorumluluk Muhasebesi Sistemi	3	3
Toplam	86	100

İşletmelerinin büyük bir çoğunluğunda (yüzde 98) zamana dayalı bir ücret sistemi benimsenmiştir. İşletmelerin çok az bir kısmı ise (yüzde 2) primli ücret sistemini kullanmaktadır. Hiçbir işletme parça başına ücret sistemini tercih etmemektedir. Bunun nedeni ülkemizde işletmeler tarafından genel kabul gören asgari ücretin, zamana dayalı ücret sistemi olması olarak açıklanabilir.

Tablo 6'ya göre ankete katılan işletmelerin yüzde 60'ı genel üretim giderlerini

tahmin ederken muhasebe yöntemini kullanmaktadır. Bunu yüzde 10 oranla en yüksek ve en düşük noktalar yöntemi ile mühendislik yöntemi izlemektedir. Oranı fazla olmamakla birlikte işletmelerin bazıları dağılım grafiği yöntemi (yüzde 5), regresyon analizi yöntemi (yüzde 4) ve en küçük kareler yöntemini (yüzde 1) de kullanmaktadır. İşletmelerin yüzde 10'u ise genel üretim giderlerinin tahmin edilmesinde herhangi bir yöntemin kullanılmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 6: Genel Üretim Giderlerinin Tahmin Edilmesinde Kullanılan Yöntemler

	Sayı	Yüzde
Muhasebe Yöntemi	51	60
En Yüksek ve En Düşük Noktalar Yöntemi	9	10
Mühendislik Yöntemi	9	10
İşletmede herhangi bir tahmin yöntemi kullanılmamaktadır.	9	10
Dağılım Grafiği Yöntemi	4	5
Regresyon Analizi Yöntemi	3	4
En Küçük Kareler Yöntemi	1	1
Toplam	86	100

Tablo 7, 2. dağıtımda kullanılan yöntemleri göstermektedir. İşletmelerin yarıdan fazlası (yüzde 61) bu süreçte doğrudan doğruya dağıtım yöntemini kullanmaktadır. Bunu kademeli dağıtım yöntemi

(yüzde 23), planlı dağıtım yöntemi (yüzde 7) ve matriks yöntem (yüzde 1) izlemektedir. Sonuçlar işletmelerin yüzde 9'unun herhangi bir dağıtım yöntemi kullanmadıklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 7: 2. Dağıtım Yöntemleri

	Sayı	Yüzde
Doğrudan Doğruya Dağıtım Yöntemi	52	61
Kademeli Dağıtım Yöntemi	20	23
İşletmede herhangi bir dağıtım yöntemi kullanılmamaktadır.	8	9
Planlı Dağıtım Yöntemi	6	7
Toplam	86	100,0

Üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde (3. dağıtım) işletmeler tarafından kullanılan

faaliyet hacimleri tablo 8'de gösterilmiştir. Tablodan da görüldüğü gibi işletmelerin yarıdan biraz fazlası (yüzde 52) 3. dağıtımda faaliyet hacmi olarak üretim

miktarını esas almaktadır. Bunu, yüzde 16 ile direkt ilk madde ve malzeme gideri, yüzde 8 ile de makine saati ve direkt işçilik giderleri izlemektedir. İşletmelerin yüzde 5'i tahmini yükleme oranını, yüzde

3'ü mamul direkt giderlerini, yüzde 1'i de direkt işçilik saatini faaliyet hacmi olarak seçmektedir. Yüze 7 oranında bir işletme ise herhangi bir faaliyet hacmi kullanmadığını açıklamıştır.

Tablo 8: 3. Dağıtımda Kullanılan Faaliyet Hacimleri

	Sayı	Yüzde
Üretim Miktarı	45	52
Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	14	16
Makine Saati	7	8
Direkt İşçilik Giderleri	7	8
Faaliyet hacmi seçimi yapılmamaktadır.	6	7
Tahmini Yükleme Oranı	4	5
Mamul Direkt Giderleri	2	3
Direkt İşçilik Saati	1	1
Toplam	86	100,0

Ankete katılan işletmelerin yüzde 70'i maliyet muhasebesi sisteminde entegre bil-gisayar sistemlerini kullanmaktadır. Bu durum işletmelerin bilgi iletişim sürecinde teknolojik gelişmeleri yakından takip ettik-leri şeklinde yorumlanabilir. Anket sonuç-ları işletmelerin yüzde 15'inin herhangi bir yazılım ve program kullanmadıklarını gös-termektedir. Bu durum bilgi teknolojilerin-de baş döndürücü gelişmelerin yaşandığı küreselleşen dünyada bazı işletmelerin ise hala geleneksel şartlarda üretim yapmaya çalıştıklarının bir göstergesi şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 9 işletmelerde kullanılan stok değerlendirme yöntemlerini göstermektedir. Tablodan da görüldüğü gibi işletmelerin yüzde 51'i ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. Bunu yüzde 17 ile ilk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO) ve fiili maliyet yöntemi izlemektedir. Piyasa fiyatı veya maliyetinden düşük olanı ile değerlendirme yöntemini kullanan işletmelerin oranı yüzde 8, standart maliyet yöntemini kullananların oranı yüzde 6, son giren ilk çıkar yöntemini (LİFO) kullananların oranı da yüzde 1'dir.

Tablo 9: Stok Değerleme Yöntemleri

	Sayı	Yüzde
Ortalama Maliyet Yöntemi	44	51
İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	15	17
Fiili Maliyet Yöntemi	15	17
Piyasa Fiyatı veya Maliyetinden Düşük Olanı İle Değerleme Y.	6	8
Standart Maliyet Yöntemi	5	6
Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi	1	1
Toplam	86	100

Mamul fiyatlama politikaları tablo 10'da gösterilmiştir. İşletmeler yoğun rekabet altında faaliyet gösterdiklerinden üretilen mamuller için rekabet ortamındaki piyasa fiyatını kabul etmektedirler. Bu işletmelerin oranı yüzde 30'dur. Bu durum üretim işletmelerinin

artık hedef maliyet sistemini uygulamak durumunda oldukları şeklinde yorumlanabilir. Aynı oranda işletme, ticari maliyet ve belli bir oranda karı mamul fiyatlama politikası olarak kullanmaktadır. Bunu yüzde 23 ile sanayi maliyeti + kar, yüzde 10 ile müşterinin

talebine göre belirlenen özel fiyat ve yüzde oranda kar izlemektedir. 7 ile değişken maliyetler + belirli bir

Tablo 10: Mamul Fiyatlama Politikaları

	Sayı	Yüzde
Rekabet Ortamındaki Piyasa Fiyatı	26	30
Ticari Maliyet + Kar	26	30
Sanayi Maliyeti + Kar	20	23
Müşterinin Talebine Göre Belirlenen Özel Fiyat	8	10
Değişken Maliyetler + Belirli Bir Oran (Kar)	6	7
Toplam	86	100

Ankete katılan işletmelerin yüzde 56'sında birleşik ve yan mamul üretimi söz konusu değilken, yüzde 44'ünde birleşik ve yan mamul üretimi bulunmaktadır. Tablo 11 birleşik ve yan mamulü olan işletmelerin birleşik maliyetleri dağıtmak için kullandıkları yöntemleri göstermektedir. Tabloya göre

birleşik maliyetlerin dağıtımında en çok kullanılan yöntem üretim miktarını esas alan yöntemdir (yüzde 66). Bunu, birleşik maliyetleri dağıtmaksızın brüt karı hesaplama yöntemi (yüzde 12), satış değerinin esas alan yöntem ve tahmini net gerçekleşebilir değer yöntemi (yüzde 11) izlemektedir.

Tablo 11: Birleşik Maliyetlerin Dağıtımında Kullanılan Yöntemler

	Sayı	Yüzde
Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem	25	66
Birleşik Maliyetleri Dağıtmaksızın Brüt Karı Hesaplama Y.	5	12
Satış Değerini Esas Alan Yöntem	4	11
Tahmini Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi	4	11
Toplam	38	100

İşletmelerde kullanılan karlılık analizi yöntemleri tablo 12'de gösterilmiştir. Tabloya göre işletmelerin yüzde 41'i her mamulün ayrı ayrı karlılığını hesaplamaktadır. Her bölümün karlılığını ayrı ayrı hesaplayan işletmelerin oranı yüzde

22'dir. İşletmelerin yüzde 28'i hem bölümün hem de mamulün karlılığını ayrı ayrı hesap-larken, yüzde 6 oranında bir işletmede karlılık analizi yapılmamaktadır.

Tablo 12: İşletmede Kullanılan Karlılık Analizi Yöntemleri

	Sayı	Yüzde
Her Mamulün Ayrı Ayrı Karlılığını Hesaplama	35	41
Hem Bölümün Hem Mamulün Karlılığını Ayrı Ayrı Hesaplama	24	28
Her Bölümün Karlılığını Ayrı Ayrı Hesaplama	19	22
İşletmede Karlılık Analizi Yapılmamaktadır	5	6
Diğer	3	3
Toplam	86	100

Ankete katılan işletmelerin yüzde 44'ünde anormal fire maliyetleri sağlam mamullerin maliyetine dahil edilmektedir. İşletmelerin yüzde 35'inde olağandışı

gider ve zarar olarak değerlendirilirken, yüzde 20'sinde ise anormal fire maliyetleri dik-kate alınmamaktadır. İşletmelerin büyük çoğunluğunda normal fire

maliyetleri dik-kate alınmaktadır. İşletmelerin yüzde 59'unda normal fire maliyeti mamullere yüklenirken, yüzde 29'unda hem mamulle-re hem de yarı mamullere yüklenmektedir. Bazı işletmelerde ise (yüzde 12) fire maliyetleri dikkate alınmamaktadır.

İşletmelere mamul maliyeti içinde maliyet unsurlarının dağılımı sorulmuş ve elde edilen bulgular tablo 13'de gösterilmiştir. Tablodan da görüldüğü gibi direkt ilk madde ve malzeme maliyet unsurları arasında genelde ortalama yüzde 23'ün üzerinde seyretmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme işletmelerin yüzde 34'ünde

yüzde 60 ve üzeri, yine yüzde 34'ünde yüzde 40-60 arası, yüzde 23'ünde yüzde 20-40 arası bir orana sahiptir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzemeye göre daha az oranlara sahiptirler. Örneğin maliyet unsurları içinde direkt işçilik payı genelde (yüzde 84) yüzde 0-40 aralığındadır. Bu oran genel üretim giderleri açısından bakıldığında da yüzde 75 civarındadır. Buna göre Denizli'deki üretim işletmelerinin maliyet unsurunu temel olarak hammadde maliyeti oluşturduğu söylenebilir.

Tablo 13: Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçindeki Payı

	D.İ.M.M		Direkt İşçilik		G.Ü.G.	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
%0-20 Arası	8	9	38	44	45	52
% 20-40 Arası	20	23	34	40	20	23
% 40-60 Arası	29	34	12	14	15	18
% 60 ve Üzeri	29	34	2	2	6	7
Toplam	86	100	86	100	86	100

İşletmelerin maliyet muhasebesinden sağladıkları faydalar tablo 14'de gösterilmiştir. Buna göre, işletmeler maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerin en fazla mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yardımcı olduğunu ifade etmiştir (yüzde 43). Maliyet muhasebesinin karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması yüzde 21, fiyatlandırma kararlarına

yardımcı olması yüzde 16 ve maliyetlerin kontrolü ve performans ölçümüne yardımcı olması da yüzde 10 orana sahiptir. Bunu, faaliyetlerin planlanması ve kontrolüne yardımcı olma (yüzde 5), maliyet azaltma çalışmalarına olan katkı (yüzde 3) ve bütçeleme sistemine yardımcı olma (yüzde 2) izlemektedir.

Tablo 14: Maliyet Muhasebesinin Yararları (1. Öncelikli)

	Sayı	Yüzde
Mamul maliyetlerini hesaplamaya yardımcı olması	37	43
Karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması	18	21
Fiyatlandırma kararlarına yardımcı olması	14	16
Maliyetlerin kontrolü ve performans ölçümüne yardımcı olması	8	10
Faaliyetlerin planlanması ve kontrolüne yardımcı olması	4	5
Maliyet azaltma çalışmalarına olan katkısı	3	3
Bütçeleme sistemine yardımcı olması	2	2
Toplam	86	100

İşletmelerin yüzde 78'inde boşa geçen işçilik maliyetlerini muhasebeleştirirken, yüzde 22'sinde boşa geçen işçilik maliyetleri muhasebeleştirilmemektedir. İşletmelerin yüzde 38'i boşa geçen işçilikleri nor-

mal üretim koşullarından kaynaklanıyorsa üretim maliyetine katmakta, yüzde 5'i ise normal üretim koşullarından kaynaklanmı-yorsa dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Her

iki durumu birlikte yapan, diğ er bir ifade ile normal üretim koş ul-larından kaynaklanı yorsa üretim mali-yetine katan, normal üretim koş ullarından kaynaklanmı yorsa dönem gideri olarak değ erlendiren iç letmelerin oranı yüzde 34'tür.

5. Sonuç

Yukarıda elde edilen bulgular çerçevesinde alış manın sonuç ları ař ađ ıda özetlenmiş tir:

- ✓ Denizli'de iç letmeler genelde Tekstil, Konfeksiyon, Dokuma ve Boya sanayinde faaliyet göstermektedirler.
- ✓ İç letmelerde kurumsal yapı (Bütceleme, iç denetim, iç kontrol ve maliyet muhasebesi bölümü) henüz oluş turulmuş değ ildir. Küresel-leş me, yoğ un rekabet ve daha güvenilir bilgilerin üretilmesi iç letme içinde kurumsal yapıların oluş turulmasını gerekli kılmaktadır.
- ✓ Maliyetler genelde aylık olarak hesaplanmaktadır.
- ✓ Planlama ve gider kontrolü açısından iç letmelerin tercih ettiğ i sistem fiili maliyet yöntemidir.
- ✓ Maliyet saptanması amacına göre safha ve sipariş maliyet sistemlerinin kullanım oranları birbirine yakındır.
- ✓ Karar verme amacına göre tam maliyet sistemi kullanılmaktadır.
- ✓ İç letmelerin neredeyse tamamı ücret sistemi olarak zamana dayalı ücret sistemini benimsemiş lerdir.
- ✓ Genel üretim giderleri genelde muhasebe yöntemi ile tahmin edilmektedir.
- ✓ Genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağ ıtımında doç rudan doç ruya dağ ıtım yöntemi kullanılmaktadır.
- ✓ üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde faaliyet hacmi olarak üretim miktarı dikkate alınmaktadır.
- ✓ İç letmelerde genelde entegre bilgisayar sistemleri kullanılmak-

tadır.

- ✓ En çok tercih edilen stok değ erleme yöntemi ortalama maliyet yöntemi-dir.
- ✓ Mamul fiyatlama politikası olarak en fazla tercih edilen yöntemler; rekabet ortamındaki piyasa fiyatı ve ticari maliyet+kardır.
- ✓ İç letmelerin yarından fazlasında birleş ik ve yan mamul retilimi söz konusu olup, birleş ik maliyetleri dağ ıtmak için üretim miktarı esas alınmaktadır.
- ✓ İç letmelerin büyük çoğ unluğ u mamul ve bölüm karlılığ ını analiz etmektedir.
- ✓ İç letmelerin büyük çoğ unluğ unda normal ve anormal fire maliyetleri dikkate alınmakta olup, fire maliyetleri çoğ unlukla mamullere yüklenmektedir.
- ✓ Maliyet muhasebesinden sağ lanan en büyük fayda mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olmasıdır.
- ✓ Boş a geç en iç ilik maliyetleri normal üretim koş ullarından kaynaklanı yorsa üretim maliyetine katılmakta, değ ilse dönem gideri olarak kabul edilmektedir.
- ✓ Maliyet unsurları arasında en önemli payın direkt ilk madde ve malzeme olması, alış manın en önemli bulgusu olarak değ erlendirilebilir.

Kaynakça

Akdoğ an Nalan (2000), **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Arzova Burak (2002), **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Atımtay Aysel, Mezzinoğ lu Aysen, Sarıkaya Hasan Z., (1997), "Organize Sanayi Bölgelerinde evre Kirliliğ ini Minimize Edici Teknolojilerin ve Maliyet Boyutlarının Belirlenmesi", TÜBİTAK DEBAG, Proje 126/G.

Akgün Melek (2005), "Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Mayıs, ss.31-48.

Ayyıldız M. Sema lker, Durna ř engl (2005), "Kayseri'de Faaliyet Gösteren

İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 27, ss.94-104.

Bayrı Osman (2005), "Maliyet Liderliği Stratejisi Açısından Maliyet-Hacim Analizleri", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 28, ss.184-197.

Bayrı Osman (2006), "Rekabet Stratejileri Açısından Maliyet-Hacim Analizleri", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 30, ss.163-172.

Bengü Haluk (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı 25, Ocak, ss.186-194.

Blocher E.J., Chen K.H., Lin T.W. (2002), **Cost Management: A Strategic Emphasis**, 2. Ed. New York: MCGraw-Hill Irwin.

Büyükmirza Kamil (2006), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ceran Yunus (2004), "Tam Zamanında Üretim Sistemi (JIT) Yardımıyla Maliyet Düşürme", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 23, ss. 122-133.

Civan Mehmet, Yıldız Ferah (2005), "Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama", **İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:70, ss.109-122.

Civan Mehmet, Yıldız Ferah (2004), "Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman**, Nisan, ss.87-93.

Civelek Muzaffer, Özkan Azzem (2006), **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara.

Coşkun Ali (2006), "Büyük Sanayi İşletmelerinde Kurumsal Performans Ölçüm ve Yönetim Uygulamaları", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Temmuz, ss.119-136.

Çakıcı Cemal (2006), "Backflush (Geriyeye Dönük) Maliyetleme Yöntemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, ss.41-64.

Çıkrıkçı Mustafa, Dabbaoğlu Kadir (2007), "Fiili Değişken Maliyet Esasında Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 35, Temmuz, ss.77-86.

Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments_296_d8.pdf, 30.07.2007.

Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/289_d1.pdf, 30.07.2007.

Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/269_g6.pdf, 26.07.2007.

Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/307_g1.pdf, 26.07.2007.

Denizli Sanayi Odası, "Denizli İstatistikleri", http://www.dso.org.tr/files/attachments/273_i1.pdf, 30.07.2007

Denizli Valiliği, "Denizli'de Sanayi ve Ekonomi", <http://www.denizli.gov.tr/denizli/ekonomive-sanayi.htm>, 30.07. 2007.

Doğan Zeki, Hatipoğlu Ayşegül (2004), "Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 21, Ocak, ss.101-109.

Dönmez Adnan, Berberoğlu P. Başak, Utku Burcu Demirel, Ersoy Ayten (2006), "Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi", **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:11.

Dumanoğlu Sezayi (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 27, ss.105-116.

Dursun Adem (2002), "Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir Yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim(FDY)", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim, ss.55-60.

Ersoy Ayten, Utku Burcu Demirel, Dönmez Adnan, Berberoğlu Başak (2006), "Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 32, Ekim, ss.50-60.

Gökçen Gürbüz (2004), "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 23, ss.58-67.

Hacıristemoğlu Rüstem, Şakrak Münir (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Horngren T., Foster C., Datar G.M., (2000), **Cost Accounting**, Prentice Hall International, Inc.

İstanbul Sanayi Odası, "Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu", <http://www.iso.org.tr/tr/web/BesyuzBuyukFirma.aspx>, 02.08.2007.

Karacan Sami, Aslanoğlu Suphi (2005), "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül, ss.17-38.

Kaygusuz Sait Y. (2006), "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 30, ss.152-162.

Kaygusuz Sait Y. (2007), "Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-Kar Analizi", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 33, Ocak, ss.139-150.

Köse Tunç (2002), "Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme", **Eskişehir Osmangazi**

Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(2), ss.77-103.

Köse Tunç (2005), "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak, ss.127-148.

Küçük Ergün (2005), "Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 25, Temmuz-Aralık, ss.2-23.

Orhan M. Suphi, Dursun Adem (2006), "Kalite Maliyetleri Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Değerlendirilmesi: Erzurum Örneği", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak, ss.37-52.

Otlu Fikret, Demir Özcan (2005), "Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, ss.155-170.

Öker Fiğen (2003), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2003.

Özer Gökhan (2001), "Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim, ss.79-98.

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

Özkan Azzem (2004), "Barkod Teknolojisi ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 18(1-2), ss.413-427.

Özkan Azzem (2006), "Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi**, Cilt:7, Sayı: 25.

Öztürk Veli (2002), "Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, ss.1-19.

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

Savaş Orhan (2003), "Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 20, Ocak-Haziran, ss.183-201.

Sevim Şerafettin, Uğurlu Mustafa, Demireli Cemalettin (2006), "Küresel Rekabette İmalat İşletmeleri Açısından Maliyet Analizlerinin Önemi: Ampirik Bir Uygulama", **İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 77, ss.23-39.

Tekiner Yıldız, Albayrak Murat (2005), "Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar", **İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 70, ss.220-226.

Türk Zeynep (2004), "Özellik Esasına Dayalı Maliyetleme: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme II", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 22, ss.110-116.

Yardımcıoğlu Mahmut (2006), "Muhasebe Departmanından Elde Edilen Bilgilerin İşlevi ve Önemi: Kahramanmaraş Tekstil Sektöründe Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ekim, ss.71-108.

Yükçü Süleyman (2005), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir.

Yükçü Süleyman, İçerli M. Yılmaz (2007), "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi", **Muhasebe ve Finansman**, Sayı: 34, Nisan, ss.66-73.

Yüzbaşıoğlu Nedim (2007), "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları", www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/%5C%20Nedim%20YUZBASIOGLU%5C387-410.pdf, ss.387-410.

Zerenler Muammer, İraz Rifat (2006), "Kriz Dönemlerinde Ürün ve Süreç Esnekliğinin İşletme Performansına Etkileri: Küçük ve Orta Ölçekli Tekstil İşletmelerinde Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 21, ss.247-267.