

# SANAYİ İŞLETMELERİNDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ POLİTİKALARININ ARAŞTIRILMASI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

Azzem ÖZKAN

Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yardımcı Doçent Dr.

## A RESEARCH ON COST ACCOUNTING POLICIES IN MANUFACTURING BUSINESSES IN KAYSERİ

**Abstract:** There are a variety of alternatives on applications of cost accounting. These alternatives can be exemplified as below. Whether cost is based on actual or predetermined; which costing alternatives will be selected within absorption, variable and normal costing; which one will be selected regarding inventory tracing and valuation methods; which methods will be preferred considering cost allocation in joint product costing, which method will be used in cost allocation in service departments. Use of different methods will affect financial statements. The importance and direction of the effect will be based on preferred policies.

This research is carried on the large-scale manufacturing firms having over 150 employees in Kayseri. It concludes that some cost accounting policies have been used commonly while others have been used less by the businesses. In some examples, it is observed that some businesses in the same sector have used different cost accounting policies.

**Keywords:** Policy of Cost Accounting, a Sample in Kayseri

## SANAYİ İŞLETMELERİNDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ POLİTİKALARININ ARAŞTIRILMASI: KAYSERİ ÖRNEĞİ

**Özet:** İşletmelerdeki maliyet muhasebesi uygulamalarında kullanılmak üzere geliştirilmiş çeşitli seçenekler bulunmaktadır. Bunlara; maliyetlerin fiili ya da tahmini rakamlara dayanması; tam, değişken veya normal maliyetleme uygulaması; stok izleme ve değerlendirme yöntemleri; birleşik maliyetlerden ortak ve yan ürünlere pay verme usulleri; genel üretim maliyetlerinin ikinci ve üçüncü dağıtımında kullanılan yöntemler ve dağıtım anahtarları seçimi gibi politikalar örnek gösterilebilir. Yöntemlerdeki farklılıklar tabiiyle işletmenin mali tablolarını doğrudan etkilemektedir. Etkinin büyüklüğü ve yönü ise seçilen politikaya bağlı olmaktadır.

Kayseri’de faaliyette bulunan ve 150’den fazla personel istihdam eden büyük ölçekli sanayi işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulama politikalarına ilişkin yapılan bu araştırmadan elde edilen sonuçlara göre, bazı politikaların işletmelerde yoğunlukla uygulandığı, bazı politikaların uygulanmasında ise dağınıklık olduğu tespit edilmiştir. Hatta aynı sektörde yer alan işletmelerin bile farklı politikalar tercih ettikleri belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Muhasebesi Politikaları, Kayseri’de Araştırma

## I. GİRİŞ

Muhasebe kavram ve ilkelerindeki yorum farkı, amortisman, stok izleme, birleşik mamul, yan mamul, artık, bozuk mamul, kusurlu mamul ve firelere ilişkin kayıt alternatifleri ile genel üretim maliyetlerinin ikinci ve üçüncü dağıtımında kullanılan yöntem ve anahtarlar, tam veya değişken maliyetleme seçenekleri, genel üretim ve finansman giderlerinden mamul maliyetine pay verilip verilmemesi gibi politikalar, mamul veya hizmetin tek bir üretim maliyetinin olmadığını gösterir. Mamul veya hizmetin tek bir üretim maliyetinin olmaması ise işletmenin mali tablolarını doğrudan etkiler.

Mali tablolar, kardan pay alacak ortakları, emeği karşılığında ücret talebinde bulunacak personeli, işletmeye ortak olmayı arzulayan muhtemel pay sahiplerini, kredi sağlayacak bankaları ve elde edilen kardan vergi alacak olan devleti yakından ilgilendirir. Bu bakımdan mali tablo ilgililerinin uygulanan muhasebe politikaları hakkında da bilgiye ihtiyaçları vardır. Bu politikalardan en önemlilerinden biri de sanayi

işletmelerinde üretilen mamulün maliyetini hesaplama, planlama, kontrol, maliyet azaltımı ve çeşitli özel yönetim kararlarına yardımcı olma gibi görevleri bulunan maliyet muhasebesi uygulamalarına ilişkin politikalar.

Bu çalışmanın amacı, Kayseri ilinde faaliyette bulunan ve 150’den fazla personel çalıştıran büyük ölçekli sanayi işletmelerinde uygulanan çeşitli maliyet muhasebesi politikalarını tespit etmektir.

## II. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kayseri ilinde faaliyette bulunan büyük ölçekli sanayi işletmelerinin uyguladıkları maliyet muhasebesi politikalarının tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada yer alan kavramlara ilişkin kısa ve öz bilgiler aşağıda sunulmuştur.

### II.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Fonksiyonları

Maliyet muhasebesi, kullanıcıların yargıda

bulunma ve karar vermelerine yardımcı olmak amacıyla mamul ve hizmet üretimi yapan işletmelerde özel olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerinde yoğunlaşarak bunların tanınması, ölçülmesi ve raporlanması faaliyetiyle uğraşır. Bu bakımdan maliyet muhasebesinin konusunu şu unsurlar oluşturur [1]:

-Maliyet muhasebesi, mamul ve hizmet üretimi yapan üretim işletmelerinde uygulanır,

-Maliyet muhasebesi, özel olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerinde yoğunlaşır,

-Maliyet muhasebesi, esas olarak maliyetlerin tanınması, özetlenmesi ve raporlanması ile uğraşır,

-Maliyet muhasebesi, işletme ile ilgili yargıların verilmesinde ve işletme kararlarının alınmasında özellikle yöneticilere yardımcı olmak amacıyla yapılır.

Açıklamalardan da farkedileceği gibi maliyet muhasebesi, mamul veya hizmet maliyetini belirlemek, maliyet kontrolüne, planlamaya ve bazı kararlarda yöneticilere yardımcı olmak amacıyla yapılır.

## II.2. Temel Üretim Ortamları ve Mamul Maliyetleme

Üretim yapan işletmeler incelendiğinde esas itibarıyla iki temel üretim tarzı ile karşılaşılır [1]:

1. Üretilen mamul ve hizmetlerin her biri veya partisi birbirinden farklıdır, tek tek veya parti parti üretilirler. Üretilen mamuller homojen değildirler, birbirine benzemezler. Nitelikleri, kullandıkları maddeler, üretim süreçleri, birbirinin aynısı değildir veya bunlardan birisi çok farklıdır. Gemi, uçak, belli bir model kumaştan giyim eşyası üretimi, hastanelerde tedavi, otellerde konaklama gibi. Her mamul veya hizmet farklı özellik gerektirdiğinden, maliyeti de farklı olur. Bu tür üretim ortamlarında her bir mamul veya mamul grubunun ayrı ayrı maliyetlenmesine **sipariş maliyetleme** yöntemi denir.

2. İkinci temel üretim tarzı, tek veya benzer mamullerin sürekli üretilmesidir. Mamuller homojendir, birbirinin aynısıdır veya birbirinden fazla farklı değildir. Kimyevi mamuller üretimi, petrol türevleri üretimi, şeker üretimi, kağıt üretimi gibi. Böyle bir üretim ortamında mamul ve hizmetlerin maliyetini hesaplayabilmek için bunları ayrı ayrı siparişler olarak düşünmek yersiz olur. Maliyet muhasebesinde ayrı ayrı, bölük bölük, parti parti maliyetlenmesi gerekmeyen, birbirinin aynısı veya benzeri mamul ve hizmetleri maliyetleme yöntemine **safha (evre) maliyetleme** denir.

İşletmedeki maliyetleme yöntemi hem safha, hem de sipariş maliyetlemesinin özelliklerini birlikte taşıyorsa

buna da **melez maliyetleme** denir [2].

## II.3. Fiili veya Önceden Belirlenmiş Maliyetler

İşletmeler mamul maliyetini hesaplariken, fiili maliyetleri yada önceden belirlemiş oldukları maliyetlerden birini kullanabilirler. Önceden belirlenmiş maliyetler standart maliyet ve tahmini maliyet olarak iki kısma ayrılır. **Standart maliyet**, çeşitli bilimsel ölçülere dayanarak, daha mamul üretilmeden birim maliyetinin hesaplanmasına dayanır [3]. **Tahmini maliyet** ise herhangi bir bilimsel ölçü kullanılmadan geçmiş deneyimlerden ve tahmini rakamlardan oluşur [4].

## II.4. Tam, Değişken ve Normal Maliyetleme

Üretilen mamul maliyeti içine sabit-değişken ayırımı yapılmadan tüm imalat maliyetlerinin (direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri) katıldığı yaklaşıma **tam maliyetleme**; mamul maliyetinin sadece değişken üretim maliyetlerinden oluştuğunu kabul eden yaklaşıma **değişken maliyetleme**; direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin tamamının, genel üretim maliyetlerinin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyeti sayıldığı, kalan kısmının ise dönem gideri kabul edildiği maliyetleme yaklaşımına **normal maliyetleme** denir [5].

## II.5. Birleşik Mamul Üretimi ve Yan Mamul

Üretim ortamında bir hammaddeden birden çok mamulün zorunlu olarak (üretimin teknik özelliği gereği) üretilmesine **birleşik üretim** denir. Ham petrolden çeşitli petrol ürünlerinin, canlı hayvan kesiminden çeşitli et mamullerinin üretilmesi gibi. Üretim sürecinin belli bir noktasında mamuller fiziki olarak ortaya çıkmaya başlar. Bu noktaya **ayrılma noktası**, üretilen mamullere de **birleşik mamul**, katılan maliyetlere de **birleşik maliyet** denir [6].

Üretilen mamullerden bir kısmının piyasa değeri yüksek ve birbirine yakındır. Bir kısmının ise piyasa değeri düşüktür ve bunlar esas itibarıyla işletmenin üretmek istemediği mamullerdir. Birinci grubu oluşturanlar **ana mamul**, ikinci grubu oluşturanlara da **yan mamul** denir. Canlı hayvan kesiminden elde edilen karkas et ana mamul; kan, işkembe ve sakatat yan mamuldür. Yan mamul ve ana mamul ayırımının öznel yanı bulunabilir. Zira, aynı sanayi dalında bir firmanın yan mamul saydığını, bir başka firma ana mamul kabul edebilir [7].

Üretilen mamullerin birim maliyetini hesaplamak, böylece bilanço ve gelir tablosunu düzenleyebilmek için birleşik maliyetlerin birleşik mamullere dağıtılması icap eder. Katılan birleşik maliyetler, üretilen mamullerin ortak maliyeti olduğundan her bir mamule birleşik maliyetten pay verilir. Bu amaçla -üretilen mamullere

uygun olarak- üretim miktarı, işletme tarafından geliştirilmiş katsayılar, mamulün piyasa değeri veya brüt kar marjı yöntemlerinden biri kullanılabilir.

## II.6. Üretimde Fire

Verimli ve mümkün olan en az hata ile kaliteli mamul üretmenin hiç şüphesiz işletmece ödenen bir bedeli vardır. Bu bedel, daha iyi bir teknoloji, daha kaliteli hammadde ve bunları iyi kullanacak nitelikli beşeri kaynağı bir araya getirmekle çeşitli maliyetler şeklinde ortaya çıkar. Buna karşılık verimsiz çalışmanın, kusurlu, kalitesiz ve bozuk mamul üretmenin de bir bedeli vardır. Bozulan firma imajı, kaybedilen müşteri, düşen satış hasılatı bütün olumsuzluklarıyla kendini hissettirir. Bir kısmı doğal kabul edilse bile her türlü kayıp, ayrıca maliyetleri olumsuz yönde etkiler, Sonuçta bu etki, işletmenin birim maliyetini yükseltir, rekabet ve satış gücünü azaltır, karlılığı düşürür [8].

Üretilen mamulün birim maliyetini artıran ve işletmelerin çoğunluğunda ortaya çıkan fire, üretim sırasında kullanılan malzemelerin uçması, çekmesi, tozlaşması veya buharlaşması sonucu üretimden çıkan miktarın, üretime giren miktardan az olması şeklinde kendini gösterir. Bu kayıpların bir kısmı buharlaşma, kimyasal reaksiyonlar gibi üretim teknolojilerinin gereği olabileceği gibi, yanlış makine ve teçhizat kullanımı, işgücü yetersizliği gibi uygulama hatalarından da kaynaklanabilir. Üretim faaliyetinin doğal bir parçası olarak ortaya çıkan ve belirli sınırlar içinde kalan fireye **normal**, bu sınırı aşana ise **anormal fire** denir [9]. Dolayısıyla anormal fire etkin olmayan bir üretim sürecinden kaynaklanır. Mesela, toz şekerden küp şeker üretiminde imalatın teknik özelliği gereği %2,5 civarındaki miktar kaybı normal, bunu aşan kısım ise anormal fire kabul edilir.

## II.7. Stok İzleme Yöntemleri

İşletmelerin özelliğine göre az veya çok ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal stoku bulunur. Dönem sonlarında faaliyet sonucunun tespit edilebilmesi için ambarda kalan maddelerin maliyetinin belirlenmesi gerekir. İşletmeler ambara giren, ambardan çıkan ve ambarda kalan birimleri her giriş ve çıkışta kaydedip izliyorsa buna **sürekli envanter**, dönem sonlarında fiziki sayım yaparak, ambarda kalanları fiilen, çıkışları da dolaylı yoldan tespit ediyorsa buna da **aralıkli envanter** denir (sürekli envanter uygulamasında da kontrol amaçlı stok sayımı yapılır).

Dönem sonunda stokta kalan maddenin hangi alış partisinden kaldığı tespit edilebiliyorsa bu yönteme **gerçek maliyetleme** denir. Fakat stokta kalan malzeme hangi alış partisinden kaldığı tespit edilemiyorsa stoklara ilk giren maddenin ilk çıktığı kabul ediliyorsa buna **fifo**, son giren maddenin ilk çıktığı kabul ediliyorsa buna da

**lifo** yöntemi denir. Ayrıca çıkışların ve kalanların ortalama maliyetle yapıldığı varsayıyorsa buna da **ortalama maliyet yöntemi** denir.

Bu yöntemlerden biri kullanılarak dönem sonunda bir hesaplama yapılır ve buna göre kullanılan malzeme maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan mamul maliyeti belirlenir. Tabiatıyla yöntem değişikçe dönem sonu stok maliyetleri, üretimde kullanılan malzeme maliyetleri, mamul maliyetleri ve satışların maliyeti de değişir. Bütün bunların sonucunda işletmenin bilançosunda yer alan bazı kalemler (stok kalemleri) ile gelir tablosunda yer alan bazı kalemler (satışların maliyeti) farklılaşır. Doğal olarak işletmenin bazı mali tablo kalemleri de değişir.

İlk giren maddenin ilk çıktığını varsayan işletmede dönem sonu stokları son alış partilerinden kalacağından satışların maliyeti düşük, buna mukabil brüt satış karı yüksek çıkar. Aksine son giren maddenin ilk çıktığını varsayan işletmede dönem sonu stokları, dönem başı ve ilk alış partilerinden kaldığı kabul edileceğinden satışların maliyeti yüksek, brüt satış karı da düşük çıkar. Ortalama maliyet yönteminde ise dönem sonu stoklar ve satışların maliyeti fifo ve lifo arasında çıkar. Bu farklılığın bilanço ve gelir tablosuna yansıtacağı açıktır.

## II.8. Mamul Maliyet Unsurları ve Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtım

Sanayi işletmesinde üretilen bir mamulün maliyeti direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşur. Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, üretilen mamulün ana yapısını oluşturan, her bir mamul için ne kadar harcandığı izlenebilen maliyetlerdir. Direkt işçilik maliyetleri ise üretim sırasında ortaya çıkan ve bizzat üretim yapan işçilerin üretim sırasında harcadıkları zamana isabet eden işçilik maliyetleridir. Genel üretim maliyetleri ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretim maliyetleridir. Genel üretim maliyetleri dolaylı malzeme, dolaylı işçilik ve diğer üretim maliyetlerinden oluşur [6].

Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri mamullere doğrudan yüklenebildiğinden herhangi bir dağıtım sorunu doğurmaz. Fakat genel üretim maliyetleri birçok maliyet kaleminden oluştuğundan ve çoğunlukla da esas üretim yerleri dışında ortaya çıktığından mamullere yüklenmesi çeşitli aşamalardan geçer. Geleneksel anlamda bu maliyetler mamullere üç aşamada yüklenir. Birinci aşamada (1. dağıtım) maliyetler maliyet yerlerine dağıtılır. İkinci aşamada (2. dağıtım) hizmet bölümlerine ait maliyetler esas üretim bölümlerine dağıtılır. Bu aşamada basit (direkt), kademeli, matematiksel, planlı, karşılıklı veya bir başka yöntemden yararlanılır. Üçüncü aşamada ise esas üretim bölümlerinden mamullere (3. dağıtım) yükleme yapılır. Üretim miktarı, makine saati, direkt işçilik saati, direkt

işçilik maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti gibi ölçüler üçüncü aşamada dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, otomasyon ve bilgisayarlı üretim gibi faktörler direkt işçilik maliyetlerinin payını azaltmıştır. Buna mukabil yüksek miktarda enerji kullanımı, bir çok işi yapan nitelikli personel ihtiyacı (dolaylı işçilik) ve yüksek amortisman maliyetleri genel üretim maliyetlerinin yükselmesine sebep olmuştur. Bu da sağlıklı birim maliyet hesaplayabilmek için genel üretim maliyetlerinin mamullere daha hassas ölçülerle yüklenmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla faaliyete dayalı maliyetleme sistemi geliştirilmiştir [10].

Yukarıda ifade edildiği gibi, maliyet muhasebesi uygulamalarında, üretilen mamul ve hizmetin maliyetini doğrudan etkileyen farklı politikalar bulunmaktadır. Aşağıda bu politikaların uygulanma düzeylerinin tespit edilmesi amacıyla Kayseri ilinde yapılan araştırma sonuçları yer alacaktır.

### III. KAYSERİ'DEKİ BÜYÜK ÖLÇEKLİ SANAYİ İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ POLİTİKALARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Kayseri'de faaliyette bulunan büyük ölçekli sanayi işletmelerinin maliyet muhasebesi politikalarına ilişkin araştırma sonuçları sunulacaktır.

#### III. 1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Kayseri'de faaliyette bulunan büyük ölçekli sanayi işletmelerinin uyguladıkları maliyet muhasebesi politikalarını tespit etmektir.

Bu çerçevede, işletmelerin bütçe hazırlayıp hazırlamadıkları, iç denetim bölümüne sahip olup olmadıkları, mamul maliyeti hesaplamada bilgisayar programından ve barkod teknolojisinden yararlanıp yararlanmadıkları, birleşik ve yan mamul üretiminde bulunup bulunmadıkları, karlılık analizi yapıp yapmadıkları belirlenecektir. Ayrıca işletmelerin mamul maliyetleme kullandıkları yöntemler ile stok izlemede ve maliyet dağıtımında kullandıkları yöntemler tespit edilecektir.

#### III. 2. Araştırma Evreni ve Örneklem

Bu araştırmanın evrenini Kayseri ilinde faaliyette bulunan ve 150'den fazla personel çalıştıran büyük ölçekli sanayi işletmeleri oluşturmaktadır (KOSGEB'in tanımına göre imalat sanayi sektöründe 1-50 arası işçi çalıştıran sanayi işletmeleri küçük, 51-150 arası işçi çalıştıranlar orta, 150'den fazla işçi çalıştıranlar ise büyük

sanayi işletmeleri olarak ifade edilmektedir (3624 Sayılı Kanun, Md. 2)).

Kayseri Sosyal Sigortalar Kurumu Müdürlüğü'nden alınan bilgilere göre Kayseri'de 150'den fazla personel çalıştıran 60 işletme bulunmaktadır. Bunların 47'si mamul üreten sanayi işletmesidir ve çalışmanın ana kütesini ve örneğini oluşturmaktadır. Bu işletmelerin faaliyette buldukları sektörler ise Tablo.1.de verilmiştir (<http://www.kayso.org.tr>).

**Tablo.1. Kayseri'de 150'den Fazla Personel çalıştıran İşletmelerin Faaliyette buldukları Sektörler**

1.Grup	Un, Kepek, Ekmek, Bisküvi, Gofret ve Un Mamulleri, Yem, Gübre, Kağıt ve Mamulleri İmalatı, Basım ve Yayın İşleri
2.Grup	Şeker-Şekerli Mamuller, Et - Tavuk -Yumurta - Süt ve Mamulleri - Yağ-Baharat - Bakliyat, Paketleme -Depolama
3.Grup	Tabii veya Sentetik İplik, Elyaf İmalatı ve Bükmü, Havlu, Örne, Tekstil Kumaş Baskı, Pamuk, Keçe, Votka İmalatı
4.Grup	El ve Makine Halısı İmalatçıları ve İplik Boyama
5.Grup	Çorap İmalatı-Konfeksiyon -Dar Dokuma - Çanta İmalatı
6.Grup	Müteahhithlik, Onarım, Taahhüt, Mühendislik ve Müşavirlik
7.Grup	Metal -Ahşap- Pvc Kapı, Pencere ve Aksesuarları ,Kilit ve Diğer Aksamları İmalatı, Soğuk Demir İşleri, Düz ve Yalıtım İnşaat Camı ve Camdan Mamul Eşya ve Cam İşlemciliği, Oto Cam İmalatı
8.Grup	Kireç-Çimento, Tuğla, Briket, Karo, Beton Parke Taşları, Beton Büz, Mermer İşleme, Seramik, Prefabrik Beton Yapı Elemanları, Hazır Beton Tesisleri
9.Grup	Orman Ürünleri, Oturma Grupları, Ev Mobilyaları, Kanepe,Yatak ve Ev Tekstili İmalatçıları
10.Grup	Büro Mobilyaları Ve Mutfak Dolapları İmalatçıları, Doğal Ürünler, Doğrama ve Dekorasyon İşleri
11.Grup	Endüstriyel Kimyasal Madde, Temizlik Ürünleri, Kozmetik Ürünler, Lastik Plastik Mamuller, Deri, Ayakkabı, Fotoğraf, Bakalitten Mamul Eşyalar İmalatı, Metal Yüzey Kaplama İşleri
12.Grup	Isıtıcı, Pişirici ve Soğutucu Cihazlar İmalatı İle Metal Mutfak Eşyaları Emaye Kaplama, Elektrikli Ev Aletleri İmalatı-Aspiratör İmalatı ve Pazarlaması
13.Grup	Sanayi ve Yatırım Makinaları İle Tarım Makinaları İmalatı
14.Grup	Kalorifer Kazanı, Hidrofor, Boyler, Eşanjör, Akaryakıt ve Gaz Depoları ve Tankı-Kompresör İmalatı, Çelik Konstrüksiyon İmalatı-Asansör İmalatı ve Montaj İşleri
15.Grup	Pres Kalıp ve Şekillendirme İşleri, Torna, Tesviye, Freze, Talaşlı İmalatı
16.Grup	Otomotiv-Otomotiv Yan Sanayi, Dorse, Karoseri, Damper, Dingil, Römork İmalatçıları ve Otomotiv Servis, Bakım İletmeciliği İle Akümülatör İmalatı. Hizmetler,Taşımacılık, İç ve Dış Ticaret
17.Grup	Metal Gereçler ve Çelik Eşya İmalatçıları
18.Grup	Elektrik Motorları -Elektronik Gereçler, Bilgi İşlem Sistemleri İmalatı ve Montajı, Kablo, Elektrik Malzemeleri İmalatı
19.Grup	Kömür, Metalik Cevher, Üretim ve Zenginleştirme İşleri. Kum, Taş, Kil ve Maden Ocakları İşletmeciliği
20.Grup	Metal Döküm ve Enjeksiyon, İşleri ve Haddeciler

#### III. 3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak soru formu kullanılmıştır. Söz konusu soru formu işletmelere gönderilmeden önce pilot olarak seçilen 5 firmada uygulanmış ve tespit edilen bazı eksiklikleri giderilmiştir.

Hazırlanan soru formu iki kısımdan ve toplam 38 soru ile çeşitli ifadelerden oluşmuştur. Birinci kısımda

işletmenin genel özelliklerine ilişkin sorular sorulmuş; ikinci kısımda ise maliyet muhasebesi uygulama politikalarına ilişkin sorulara yer verilmiştir. Maliyet muhasebesi uygulamalarına verilen önemin belirlenmesi amacıyla 1'den 5'e kadar "hiç önemli değil, önemsiz, kararsızım, önemli ve çok önemli" şeklinde beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Oluşturulan soru formu bu sektörlerde yer alan 47 işletmenin tamamına gönderilmiş, ancak 31'inden (%66) cevap alınabilmiştir.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 12.0 istatistik paket programı kullanılmıştır.

### III. 4. Araştırmanın Sınırları

Araştırma mekanı olarak Kayseri ili seçilmiş, konu bakımından "maliyet muhasebesi uygulama politikaları" ile sınırlandırılmış, finansal muhasebe ile ilgili politikalar kapsam dışında bırakılmıştır. Ayrıca araştırma 150'den fazla personel istihdam eden büyük ölçekli sanayi işletmelerinde yapılmış, bunun dışında kalan küçük ve orta boy işletmeler ile hizmet işletmeleri kapsama alınmamıştır.

### III. 5. Araştırmanın Bulguları

Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar, araştırma yapılan işletmelere ait genel bilgiler ve maliyet muhasebesi uygulama politikalarına ait bulgulardan oluşmaktadır. Söz konusu bulgular aşağıda özetlenmiştir.

#### III.5.1. Araştırmaya Katılan İşletmelere Ait Genel Bilgiler

Araştırma kapsamında bulunan 47 büyük ölçekli sanayi işletmesine soru formu gönderilmiş, bunların 31'inden cevap alınabilmiştir. Araştırmaya katılan 31 büyük sanayi işletmesinin 27'sini (%87.1) anonim şirket; 4'ünü (%12.9) ise limited şirket oluşturmaktadır. İşletmelere hangi sektörde faaliyette bulduklarına yönelik soruya 30 işletme cevap vermiştir. Bunların faaliyette buldukları sektörler Tablo.2.de verilmiştir.

#### III.5.2. Maliyet Muhasebesi Uygulama Politikalarına İlişkin Bulgular

Araştırma yapılan işletmelerdeki maliyet muhasebesi uygulama politikalarına ilişkin elde edilen bulgular aşağıdadır.

##### III.5.2.1. İç Denetim, Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Servisi ve Bütçe Uygulaması

Araştırma yapılan işletmelerin bünyelerinde bir iç denetim bölümünün bulunup bulunmadığı; maliyet muhasebesi uygulamalarının finansal muhasebe ile birlikte mi, ayrı bir serviste mi yürütüldüğü ve bütçe

yapıp yapmadıkları yönündeki soruya verilen cevaplara ait frekanslar ve yüzdeleri Tablo.3.de verilmiştir.

**Tablo.2. İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektör Grupları**

Sektör Grupları	Frekans	Yüzde
2. Grup	2	6,7
3. Grup	4	13,3
4. Grup	1	3,3
5. Grup	1	3,3
7. Grup	3	10,0
9. Grup	8	26,7
10. Grup	2	6,7
11. Grup	1	3,3
12. Grup	3	10,0
15. Grup	2	6,7
17. Grup	1	3,3
19. Grup	2	6,7
Toplam	31	100,0

**Tablo.3. İç Denetim, Maliyet Muhasebesi Servisi ve Bütçe**

İç Denetim Bölümü	Frekans	Yüzde
Evet	26	83,9
Hayır	5	16,1
<b>Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Servisi Bulunup Bulunmadığı</b>		
Evet	9	29,0
Hayır	22	71,0
<b>Bütçe Yapılıp Yapılmadığı</b>		
Evet	24	80
Hayır	6	20

Tablo.3'den de anlaşılacağı gibi, işletmelerin 26'sında (%83,9) iç denetim bölümü bulunurken, 5'inde (%16,1) bulunmamaktadır. Araştırmaya katılan 31 şirketin 22'sinde (%71) maliyet muhasebesi işlemleri finansal muhasebe ile birlikte yürütülürken; 9'unda (%29) ayrı bir maliyet muhasebesi servisi bulunmaktadır. Ayrıca işletmelerin 24'ünde (%80) bütçe hazırlanırken 6'sında (%20) bütçe hazırlanmamaktadır.

Ayrı bir maliyet muhasebesi servisi bulunan işletmelerin kurumsal işletmeler olabileceği düşüncesiyle sözkonusu 9 şirketin hukuki yapıları incelenmiştir. Buna göre oluşturulan tablo şöyledir:

**Tablo.4. Hukuki Yapı ve Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Servisi Karşılaştırması**

Hukuki Yapı	Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Servisi		
	Evet	Hayır	Toplam
Anonim Şirket	9	18	27
Limited Şirket	-	4	4
<b>Toplam</b>	<b>9</b>	<b>22</b>	<b>31</b>

Görüldüğü gibi, işletme bünyesinde ayrı bir maliyet muhasebesi servisi bulunan şirketlerin tamamı anonim şirkettir (Tablo.4). Bu da maliyet muhasebesine önem veren işletmelerin daha çok kurumsal yapıda olan işletmeler olduğunu göstermektedir.

İşletmede iç denetim bölümünün ve ayrı bir maliyet muhasebesi servisinin bulunup bulunmadığı ile bütçe yapılıp yapılmadığına ilişkin soruya verilen cevaplara yönelik çapraz tablolar şöyledir.

**Tablo.5. İç Denetim ve Bütçe Karşılaştırması**

Bütçe	İç Denetim		
	Evet	Hayır	Toplam
Evet	21	3	24
Hayır	4	2	6
<b>Toplam</b>	<b>25</b>	<b>5</b>	<b>30</b>

**Tablo.6. İç Denetim ve Ayrı Bir maliyet Muhasebesi Servisi Karşılaştırması**

İç Denetim	Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Servisi		
	Evet	Hayır	Toplam
Evet	8	18	26
Hayır	1	4	5
<b>Toplam</b>	<b>9</b>	<b>22</b>	<b>31</b>

Çapraz tablolardan da fark edileceği gibi finansal muhasebeden ayrı bir maliyet muhasebesi servisi olan işletmelerin tamamında bütçe yapılmaktadır. Bütçe yapan 24 işletmenin 21'inde iç denetim bulunurken, 3'ünde bulunmamaktadır. İç denetim yapan 21 işletmenin tamamında bütçe yapılmaktadır (Tablo5-6).

### III.5.2.2. Maliyet Muhasebesinin İşletmedeki Fonksiyonu ve Önemi

Araştırma yapılan işletmelerin, maliyet muhasebesinin yerine getirdiği bazı fonksiyonlara verdikleri önemi ölçmek amacıyla, beşli likert ölçeğine göre ifadeler oluşturulmuştur. Sözkonusu ifadeler ve verilen cevapların ortalamaları ile standart sapmaları şöyledir:

Tablo.7'den de anlaşılacağı gibi, maliyet muhasebesinin yerine getirdiği tüm fonksiyonlar ankete katılanlar tarafından çok önemli olarak ifade edilmiştir.

Bu sorunun güvenilirliğini belirlemek amacıyla Cronbach alfa değeri hesaplanmış ve 85,4 olarak bulunmuştur. Bulunan sonuç, sorunun güvenilir olduğunu göstermektedir.

**Tablo.7. Maliyet Muhasebesinin Fonksiyonlarına Verilen Önem**

İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
Mamul maliyetlerinin hesaplanması	4,7415	0,63075
Yönetim için gerekli olan bilgilerin sağlanması	4,6667	0,47946
Faaliyetlerin planlanması ve kontrolü	4,4667	0,62881
Alternatifler arasından seçim	4,0690	0,92318
Bütçelerin hazırlanması	4,4000	0,85500
Maliyet bilgilerinin kaydedilmesi	4,6667	0,66089
Fiyatlama kararlarına yardım	4,5000	0,62971
Maliyet azaltım çalışmalarına katkı	4,3871	0,84370
Maliyetlerin kontrolü ve performans ölçümü	4,4000	0,85501

### III.5.2.3. Maliyet Hesaplama Sıklığı

Araştırma yapılan işletmelerin maliyet hesaplama sıklığını ölçmek amacıyla yöneltilen soruya verilen cevaplara ilişkin frekans ve yüzdeleri şöyledir:

**Tablo.8. Maliyet Hesaplama Sıklığı**

Maliyet Hesaplama Periyodu	Frekans	Yüzde
Haftalık	2	0,067
Aylık	16	0,533
Üç Aylık	10	0,333
Altı Aylık	0	0,000
Yıllık	2	0,067
<b>Toplam</b>	<b>30</b>	<b>1,000</b>

Tablo.8'den de fark edileceği gibi, araştırma yapılan işletmelerin %53'ü aylık maliyet hesaplarken bunu %33'le üç aylık maliyet hesaplayan işletmeler takip etmektedir. Yıllık ve haftalık maliyet hesaplayan işletmelerin toplam anket yapılan işletmeye oranı %6,7'dir. Bu da işletmelerin çoğunlukla aylık ve üç aylık maliyet hesapladıklarını göstermektedir. Ankete katılan işletmelerden hiçbiri altı aylık maliyet hesaplamamaktadır.

### III.5.2.4. Stokları İzlemede Kullanılan Yöntem

Araştırma yapılan işletmelerin stokları izlemede ilk giren ilk çıkar (fifo), son giren ilk çıkar (lifo), ortalama, gerçek veya bir başka yöntem kullanıp kullanmadıklarına ilişkin yöneltilen soruya verdikleri cevaplar şöyledir:

**Tablo.9. Stokları İzlemede Kullanılan Yöntem**

Stok İzleme Yöntemi	Frekans	Yüzde
Fifo	6	0,19
Lifo	4	0,13
Ortalama	19	0,61
Gerçek	2	0,07
Diğer	-	0,00
<b>Toplam</b>	<b>31</b>	<b>1,00</b>

Tablo.9'dan da anlaşılacağı gibi işletmelerin büyük bir çoğunluğu (%61) ortalama maliyet yöntemini kullanırken, bunu fifo (%19), lifo (%13) ve gerçek maliyet yöntemi (%7) izlemektedir. Bunların dışında bir başka yöntem kullanan işletme bulunmamaktadır.

### III.5.2.5. Mamul Maliyetinin Hesaplanmasında Fiili veya Önceden Belirlenmiş Maliyet Kullanımı

Mamül maliyetinin belirlenmesinde rakamların fiili ya da önceden belirlenmiş olup olmadığına ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaba ilişkin frekans ve yüzdeler şöyledir.

Tablo.10. Fiili veya Önceden Belirlenmiş Maliyet Yöntemi

Fiili veya Önceden Belirlenmiş Maliyet	Frekans	Yüzde
Fiili Maliyet Yöntemi	24	0,77
Standart Maliyet Yöntemi	3	0,10
Tahmini Maliyet Yöntemi	-	0,00
Melez Maliyetleme Yöntemi	4	0,13
<b>Toplam</b>	<b>31</b>	<b>1,00</b>

Tablo-10'dan da fark edileceği gibi, işletmelerin %77'si fiili maliyetleme, %13'ü melez maliyetleme (Buradaki melez maliyetlemeden, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin fiili, genel üretim maliyetlerinin ise tahmini yüklem oranıyla yüklendiği yöntem anlaşılmalıdır), %10'u da standart maliyetleme yöntemini kullandıklarını belirtmiştir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin hiçbirinde tahmini maliyet kullanılmamaktadır.

### III.5.2.6. Tam, Değişken veya Normal Maliyetleme Uygulamaları

Araştırma yapılan işletmelere tam, değişken veya normal maliyetlemeden hangisini uyguladıklarına yönelik soruya verilen cevaplara ait frekans ve yüzdeler şöyledir:

Tablo.11. Tam, Değişken ve Normal Maliyetleme

Tam, Değişken ve Normal Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Tam Maliyetleme	25	0,80
Değişken	4	0,13
Normal Maliyetleme	2	0,07
<b>Toplam</b>	<b>31</b>	<b>1,00</b>

Tablo.11'den de anlaşılacağı gibi, araştırma yapılan işletmelerin %80'i tam maliyetlemeyi, %13'ü değişken maliyetlemeyi ve %7'si de normal maliyetlemeyi kullanmaktadırlar.

### III. 2.5.2.7. Mamul Maliyetlemede Kullanılan Yöntem

Mamul maliyetlemede safha, sipariş veya her ikisinin birlikte kullanılıp kullanılmadığına ilişkin yöneltilen soruya verilen cevapların frekansları ve yüzdeleri şöyledir:

Tablo.12. Mamul Maliyetleme Yöntemleri

Safha ve Sipariş Maliyetleme	Frekans	Yüzde
Safha	7	0,23
Sipariş	14	0,45
Safha-Sipariş	10	0,32
<b>Toplam</b>	<b>31</b>	<b>1,00</b>

Tablo.12'den de fark edileceği gibi, işletmelerin %45'i sipariş, %32'si hem safha hem sipariş, %23'ü de safha maliyetlemesi yöntemini kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Buradan hareketle hangi sektördeki işletmelerin safha, hangilerinin sipariş ve hangilerinin her iki yöntemi birlikte kullandığına ilişkin oluşturulan çapraz tablo şöyledir:

Tablo.13. Sektörlerin Kullandıkları Maliyetleme Yöntemleri

Sektör	Safha	Sipariş	Safha ve Sipariş Birlikte	Toplam
2. Grup	-	2	-	2
3. Grup	-	1	3	4
4. Grup	-	-	1	1
5. Grup	-	1	-	1
7. Grup	1	1	1	3
9. Grup	2	4	2	8
10. Grup	2	-	-	2
11. Grup	-	1	-	1
12. Grup	1	1	1	3
15. Grup	1	1	-	2
17. Grup	-	1	-	1
19. Grup	-	-	2	2
<b>Toplam</b>	<b>7(%23)</b>	<b>13(%43)</b>	<b>10 (%33)</b>	<b>30(%100)</b>

Tablo.13'den de anlaşılacağı gibi safha maliyetlemesini en çok 9. ve 10. grupta yer alan işletmeler kullanırken, sipariş maliyetlemesini de yine 9. grupta yer alan işletmeler kullanmaktadır. Hem safha, hem sipariş kullanan işletmeler ise 3. grupta yer alanlardır.

### III.5.2.8. İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

Araştırma yapılan işletmelere genel üretim maliyetlerinin ikinci dağıtımında basit, kademeli, matematik, planlı veya karşılıklı dağıtımlardan hangisini kullandıkları sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaba ilişkin frekans ve yüzdeler şöyledir:

**Tablo.14. Maliyet Dağıtım Yöntemi Kullanımı**

Maliyet Dağıtım Yöntemi	Frekans	Yüzde
Basit	11	0,36
Kademeli	5	0,16
Matematik	11	0,36
Planlı	4	0,12
Karşılıklı	0	0,00
<b>Toplam</b>	<b>31</b>	<b>1,00</b>

Tablo.14'den de anlaşılacağı gibi, basit ve matematiksel dağıtım %36'lık pay ile en çok kullanılan iki yöntemdir. Bunu %16 ile kademeli dağıtım, %12 ile de planlı dağıtım izlemektedir. Karşılıklı dağıtım veya bunun dışında bir başka yöntem kullanan işletme bulunmamaktadır.

### III.5.2.9. Üçüncü Dağıtımda Faaliyet Hacmi Seçimi

Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde (3. dağıtım) kullanılan faaliyet hacminin (dağıtım anahtarı) neler olduğu sorusuna ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaba ilişkin frekans ve yüzdeler şöyledir.

**Tablo.15. Maliyet Dağıtımında Kullanılan Anahtar**

Dağıtım Anahtarları (Faaliyet Hacmi)	Frekans	Yüzde
Üretim Miktarı	15	0,202
Direkt İlk Madde Malz. Giderleri	13	0,175
Makinelerin Çalışma Gücü	12	0,163
Direkt İşçilik Giderleri	12	0,163
Direkt İşçilik Saati	11	0,148
Mamul Direkt Giderleri	7	0,095
Tahmini Yükleme Oranı	4	0,054
<b>Toplam</b>	<b>74</b>	<b>1,000</b>

Tablo-15'den de farkedileceği gibi, üçüncü dağıtımda kullanılan faaliyet hacminde %20 ile üretim miktarı birinci sırayı alırken, %17,5 pay ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri ikinci sırayı, %16,3'le makinelerin çalışma gücü ve direkt işçilik giderleri üçüncü sırayı almıştır. Direkt işçilik giderleri %14,8 ile dördüncü sırayı %9,5 ile mamul direkt giderleri beşinci sırayı, %5,4 ile tahmini yükleme oranı beşinci sırayı almaktadır.

### III.5.2.10. Maliyet Unsurlarının Mamul Maliyeti İçindeki Payı: Sektörel Karşılaştırma

Araştırma kapsamındaki işletmelere, mamul maliyeti içinde ilk madde, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin payı sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaba ilişkin ortalama ve standart sapmalar şöyledir:

**Tablo.16: Maliyet Unsurlarının Mamul Maliyeti İçindeki Payları: Sektörel Karşılaştırma**

Sektör Grupları		İlk Madde Giderleri	İşçilik Giderleri	Genel Üretim Giderleri
2. Grup	Ortalama	,7700	,0550	,1800
	Adet	2	2	2
	Standart Sapma	,25456	,04950	,21213
3. Grup	Ortalama	,6200	,1700	,2100
	Adet	2	2	2
	Standart Sapma	,11314	,04243	,15556
4. Grup	Ortalama	,5500	,3000	,1500
	Adet	1	1	1
	Standart Sapma	.	.	.
5. Grup	Ortalama	,5000	,1500	,3500
	Adet	1	1	1
	Standart Sapma	.	.	.
7. Grup	Ortalama	,7167	,1267	,1567
	Adet	3	3	3
	Standart Sapma	,12583	,08737	,04041
9. Grup	Ortalama	,6800	,1843	,1357
	Adet	7	7	7
	Standart Sapma	,13711	,08203	,06268
10. Grup	Ortalama	,6200	,1450	,2350
	Adet	2	2	2
	Standart Sapma	,11314	,00707	,12021
12. Grup	Ortalama	,4167	,2333	,2500
	Adet	3	3	3
	Standart Sapma	,22546	,05774	,13229
15. Grup	Ortalama	,4000	,2750	,3250
	Adet	2	2	2
	Standart Sapma	,14142	,03536	,10607
19. Grup	Ortalama	,3000	,4500	,2500
	Adet	2	2	2
	Standart Sapma	,00000	,21213	,21213
Toplam	Ortalama	,5852	,2004	,2028
	Adet	25	25	25
	Standart Sapma	,19033	,11774	,11334

Tablo-15'den de anlaşılacağı gibi ortalama olarak mamul maliyeti içinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin payı %58,52 iken, direkt işçilik maliyetlerinin payı %20,04 ve genel üretim maliyetlerinin payı da %20,28'dir.

Toplam mamul maliyeti içinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri %77 ile "Şeker-Şekerli Mamuller, Et



- Tavuk –Yumurta - Süt ve Mamulleri - Yağ-Baharat - Bakliyat, Paketleme –Depolama” grubundadır (grup-2). Bunu %71 ile “Metal –Ahşap- Pvc Kapı, Pencere ve Aksesuarları, Kilit ve Diğer Aksamaları İmalatı, Soğuk Demir İşleri, Düz ve Yalıtım İnşaat Camı ve Camdan Mamul Eşya ve Cam İşlemeciliği, Oto Cam İmalatı” grubu izlemektedir (grup-7). En az direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ise %30 ile “Kömür, Metalik Cevher, Üretim ve Zenginleştirme İşleri. Kum, Taş, Kil ve Maden Ocakları İşletmeciliği” grubundadır (grup-19).

Toplam mamul maliyeti içinde en çok direkt işçilik maliyetinin olduğu (%45) “Kömür, Metalik Cevher, Üretim ve Zenginleştirme İşleri; Kum, Taş, Kil ve Maden Ocakları İşletmeciliği” grubu (19.grup) birinci sırayı; “El ve Makine Halısı İmalatı ve İplik Boyama” grubu ise (%30) ikinci sırayı almaktadır. En az işçilik maliyeti bulunan ise %5 ile “Şeker-Şekerli Mamuller, Et - Tavuk – Yumurta - Süt ve Mamulleri - Yağ-Baharat - Bakliyat, Paketleme –Depolama” grubudur.

Toplam mamul maliyeti içinde en fazla genel üretim maliyeti bulunan grup %35 ile “Çorap İmalatı-Konfeksiyon-Dar Dokuma ve Çanta İmalatı”dır (5.grup). En az genel üretim maliyetinin olduğu grup ise %13 pay ile “Orman Ürünleri, Oturma Grupları, Ev Mobilyaları, Kanepe, Yatak ve Ev Tekstili” grubudur (9. grup).

### III.5.2.11. Mamul Fiyatlama Politikası

Araştırma yapılan firmalara mamullerini fiyatlar; maliyet + kar, rekabet ortamındaki piyasa fiyatı, talebe göre değişen fiyat, değişken maliyetler + belli bir oran yöntemlerinden hangisini kullandıkları sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevapların frekans ve yüzdeleri şöyledir:

**Tablo.17: Mamul Fiyatlama Politikası**

Fiyatlama Politikaları	Frekans	Yüzde
Maliyet + kar	15	53,6
Rekabet ortamındaki piyasa fiyatı	11	39,3
Talebe göre değişen fiyat	2	7,1
Değişken maliyetler + belli bir oran	0	-
<b>Toplam</b>	<b>28</b>	<b>100,0</b>

Tablo.17’den de anlaşılacağı gibi, işletmelerin %53,6’lık bir kısmı maliyet + kar yöntemiyle fiyat belirlediklerini, %39,3’ü rekabet ortamındaki piyasa fiyatını kullandıklarını, %7’si de talebe göre değişen fiyat uyguladıklarını belirtmişlerdir. Araştırma kapsamındaki işletmelerden değişken maliyetler + belli bir oran yöntemini kullanan bulunmamaktadır.

### III. 5.2.12. Birleşik ve Yan Mamul Üretimi

Araştırma yapılan işletmelere birleşik ve yan mamul üretimi yapıp yapmadıklarına ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo18. Birleşik ve Yan Mamul Üretimi**

Birleşik ve Yan Mamul Üretimi	Evet	Hayır	Toplam
Birleşik Mamul	8 (%26,7)	22 (%73,3)	30 (%100)
Yan Mamul	11 (%36,7)	20 (%63,3)	31(%100)

İşletmelerin birleşik mamul üretip üretmedikleri yönünde sorulan soruya verdikleri cevaplardan 8 işletmenin (%26,7) birleşik mamul ürettiği, 22 işletmenin (%73,3) üretmediği anlaşılmaktadır. Yan mamul üreten işletme sayısı ise 11 (%36,7), üretmeyen işletme sayısı 20 (%73,3)’dir (Tablo.18).

Yan mamul üreten işletmelere mamul maliyetinden yan mamullere pay verip vermedikleri sorulmuş, yan mamul üreten 11 firmanın 10’u (%90,9) üretim maliyetinden pay verdiğini; bir işletme ise pay vermediğini doğrudan sonuç hesaplarıyla ilişkilendirdiğini belirtmiştir.

Üretim maliyetinden yan mamullere pay veren işletmelerin bunu hangi hesaplarda ne şekilde muhasebeleştirdiğine ilişkin verdikleri cevaplar şöyledir:

-Yan mamulün emsal değerini 152 Mamuller hesabına borç, 151 Yarı Mamuller -Üretim hesabına alacak kaydeden işletme sayısı 6’dır (%60).

-Yan mamulün emsal değerini 157 Diğer Stoklar hesabına borç, 151 Yarı Mamuller -Üretim hesabına alacak kaydeden işletme sayısı 4’tür (%40).

-Yan mamulün emsal değerini 157 Diğer Stoklar hesabına borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alacak kaydeden işletme bulunmamaktadır.

Yan mamulle ilgili yukarıdaki kayıt alternatiflerinin dışında başka bir alternatif uygulayan işletme mevcut değildir. Araştırma yapılan işletmelerden sadece birisi yan mamul satılıncaya kadar hiçbir kayıt yapmadığını, satış anında ise satış hasılatı içine kaydettiğini belirtmiştir.

### III.5.2.13. Karlılık Analizi

Araştırma yapılan işletmelere mamullerle, bölümlerle veya hem mamul hem de bölümlerle ilgili karlılık analizi yapıp yapmadıklarına ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo.19. Karlılık Analizi**

Karlılık Analizi	Evet	Hayır	Toplam
Her mamulün ayrı ayrı karlılığı	13(%41,9)	18(%58,1)	31(%100)
Her bölümün karlılığı	4(%12,9)	27(%87,1)	31(%100)
Hem bölümün hem mamulün karlılığı	12(38,7)	19(%61,3)	31(%100)
Herhangi bir karlılık analizi yok	1(%3,3)	29(%96,7)	30(%100)

Tablo.19'den de anlaşılacağı gibi işletmelerin %41,9'u her mamulün karlılığını ayrı ayrı hesaplarken, %38,7'si hem mamulün hem de bölümün karlılığını hesaplamaktadır. İşletmelerin %12,9'u sadece bölüm karlılığı hesaplamaktadır. Herhangi bir karlılık analizi yapmayan işletmelerin oranı ise %3,3'dür.

### III. 2.5.2.14. Üretimde Miktar Kaybı: Fire

Araştırma kapsamındaki işletmelere imalat ortamında ortaya çıkan fireye ilişkin nasıl bir muhasebe politikası uyguladıklarına ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaplar şöyledir:

#### Normal Fire

Üretim sırasında ortaya çıkan normal firelerle ilgili olarak nasıl bir muhasebe politikası uygulandığına ilişkin yöneltilen soruya toplam 28 işletme cevap vermiştir. Kullanılan politikalar şöyledir:

-Firenin üretim sürecinin sonunda (kalite kontrol noktasında) ortaya çıktığını ve fire maliyetini sadece tamamlanan mamullere yükleyen işletme sayısı 12'dir (%28).

-Firenin üretim sürecinin başında veya üretim süreci boyunca ortaya çıktığını ve fire maliyetini hem tamamlanan mamullere, hem de yarı mamullere yükleyen işletme sayısı 14'dür (%50).

-Normal fireyi hiç dikkate almayan işletme sayısı ise 2'dir (%7)

#### Anormal Fire

Anormal fire uygulamasına toplam 21 işletme cevap vermiştir. Buna göre anormal fireyi Olağandışı Gider ve Zarar kaydeden 9 işletme (%43) bulunmaktadır. Anormal fireyi hiç hesaba katmayan işletme sayısı ise 12'dir (%57).

### III.5.2.15. Hesap Planı

Araştırma yapılan işletmelerin tamamı 7/A seçeneğini kullandıklarını belirtmiştir. 8 numaralı hesap sınıfını kullanıp kullanmadıkları yönündeki soruya 30 firma cevap vermiştir, bunlardan sadece 4'ü (%13) bu

hesap sınıfını kullandığını, 26'sı (%87) kullanmadığını ifade etmiştir.

İşletmede üretim sırasında boşa geçen zamana ait maliyetleri hesaplayıp hesaplamadıkları yönünde sorulan soruya 3 işletme hesapladığını ve bu maliyetleri 680 Çalışılmayan Kısım Giderleri hesabına kaydettiklerini belirtmişlerdir.

Mamul maliyetine genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilip verilmediği sorusuna 26 işletme (%87) evet cevabını verirken, 4 işletme (%13) hayır cevabı vermiştir.

### III.5.2.16. Barkod ve Mamul Maliyeti Hesaplama Yazılım Kullanımı

Araştırma yapılan işletmelerde üretim sırasında herhangi bir bilgisayar programından yararlanıp yararlanmadıkları, ayrıca üretim ortamının çeşitli aşamalarında barkod teknolojisi kullanıp kullanmadıklarına yönelik sorulan soruya verilen cevaba ilişkin frekanslar ve yüzdeleri şöyledir:

**Tablo.20. Barkod Teknolojisi ve Maliyet Hesaplama Yazılım Kullanımı**

Barkod ve Yazılım	Evet	Hayır	Toplam
Barkod	14 (%45,2)	17 (%54,8)	31 (%100)
Bilgisayar Programı	24 (%77,4)	7 (%22,6)	31 (%100)

Tablo.20'den de görüleceği üzere, üretim sürecinin çeşitli aşamalarında barkod teknolojisi kullanan işletmelerin oranı %45,2 iken, kullanmayanların oranı %54,8'dir. Mamul maliyeti hesaplamada paket program kullanan işletmelerin oranı %77,4; kullanmayanların oranı ise %22,6'dır.

Mamul maliyetlemede kullanılan yazılımın ne olduğu sorusuna alınan cevaplardan çok farklı programların kullanıldığı, işletmelerin çoğunluğunda özel yazılım bulunduğu belirlenmiştir.

## IV. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Araştırma sonuçlarından da anlaşılacağı gibi, aynı sektörde faaliyette bulunan işletmeler arasında dahi, maliyet muhasebesi uygulama politikalarında farklılıklar görülmektedir. Bu, işletmelerin stokları izlemede fifo, lifo veya ortalama yöntemlerden birini tercih etme, genel üretim maliyetlerini dağıtmada basit, kademeli, matematik veya planlı dağıtım yöntemlerinden birini kullanabilme, birleşik mamulleri maliyetlemede çeşitli alternatiflerden birini seçebilme gibi imkanlarından kaynaklanmaktadır.

Kayseri'de faaliyette bulunan ve 150'den fazla personel çalıştıran sanayi işletmelerinin uyguladıkları

maliyet muhasebesi politikalarının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirdiğimiz anket uygulamasından elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

- Araştırma yapılan işletmelerin %83,9'nda iç denetim bölümü bulunurken, %26'sında bulunmamaktadır. İşletmelerin %71'inde ayrı bir maliyet muhasebesi servisi bulunmamakta, bunlarda maliyet muhasebesi işlemleri finansal muhasebe servisi ile birlikte yürütülmektedir. İşletmelerin %80'inde bütçe yapılırken, %20'sinde yapılmamaktadır.

- İşletmeler maliyet muhasebesinin yerine getirdiği tüm fonksiyonları çok önemli olarak görmektedirler.

- İşletmelerin %53,3'ü aylık, %33,3'ü üç aylık, %6,7'si de haftalık ve yıllık maliyet hesaplamaktadırlar.

- En çok kullanılan stok izleme yöntemi %61'le ortalama maliyet yöntemidir. Bunu 19'la fifo, %13'le lifo ve %7 ile gerçek maliyet izlemektedir

- Araştırma yapılan işletmelerin %77'si fiili maliyet yöntemini, %13'ü melez maliyet yöntemini, %10'u da standart maliyet yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir.

- Araştırmaya katılan işletmelerin %80'ini tam maliyetlemeyi, %13'ü değişken maliyetlemeyi, %7'si de normal maliyetlemeyi kullanmaktadır.

- Safha maliyet yöntemi kullanarak biri maliyet tespit eden işletmelerin toplam araştırmaya katılan işletme içindeki payı %23, sipariş maliyetleme yöntemini kullanan işletmelerin oranı %45, her ikisini birlikte kullanan işletmelerin oranı ise %32'dir.

- Genel üretim maliyetlerinin ikinci dağıtımında basit dağıtım ve matematiksel dağıtım en çok kullanılan yöntemlerdir ve oranları %36'dır. Bunu %16 ile kademeli, %12 ile planlı dağıtım yöntemleri izlemektedir.

- Üçüncü dağıtımda üretim miktarı yöntemi %20 ile ilk sırayı, ilk madde ve malzeme giderleri %17,5'la ikinci sırayı, makinelerin çalışma gücü ve direkt işçilik giderleri %16,3'le üçüncü sırayı, direkt işçilik saati %14 ile dördüncü sırayı, mamul direkt giderleri %9,5'la beşinci sırayı, %5,4'le tahmini yükleme oranı altıncı sırayı almıştır.

- İşletmelerin %73,3'ünde birleşik imalat yapılmazken, %26,7'sinde yapılmaktadır. Yan mamul üreten işletmelerin oranı %36,7, üretmeyenlerin oranı ise %63,3'dür.

- İşletmeler mamulleri fiyatlarken genellikle (%53,6) maliyet + kar yöntemini ve rekabet ortamındaki değişen fiyatı (%39,3) kullandıklarını belirtmişlerdir.

- Araştırma neticesinde işletmelerin %41,8'inin her mamulün karlılığını ayrı ayrı analiz ettiği, %12,9'unun her bölümün karlılığını analiz ettiği, %38,7'sinin hem mamulün hem de bölümün karlılığını analiz ettiği, %3,3'ünün ise herhangi bir karlılık analizi yapmadığı belirlenmiştir.

- Araştırmaya katılan işletmelerin tamamının 7/A maliyetleme seçeneğini kullandıkları belirlenmiştir.

- 8 numaralı hesap sınıfının %13 oranında kullanıldığı %87 oranında kullanılmadığı tespit edilmiştir.

- Genel yönetim ve finansman giderlerinden mamullere pay veren işletmelerin oranı %87'dir.

- Üretim sürecinin çeşitli aşamalarında barkod kullananların oranı %45,2, mamul maliyeti hesaplamada bilgisayar programından yararlananların oranı da %77,4'dür.

Araştırma sonuçlarından da anlaşılacağı gibi, işletmeler arasındaki uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Bunun mali tablolara yansıtacağı dikkate alındığında, seçilen politikaların mali tablo dipnotlarında belirtilmesi hem muhasebe kavram ve ilkeleri bakımından hem de tablo kullanıcıları bakımından yararlı olacaktır. Zira bu, muhasebenin sosyal sorumluluk, tam açıklama ve tutarlılık kavramlarının gereği olduğu gibi kamunun aydınlatılması için de bir zorunluluktur

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Civelek, M. & Özkan, A. (2004). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayınları.
- [2] Horngren, C.T.; Foster, G. & Datar, S.M. (1997). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, 9th Ed. London: Prentice Hall.
- [3] Atkinson, A.A.; Banker, R.D.; Kaplan, R.S. & Young, S.M. (1997). *Management Accounting*. 2nd Ed. London: Prentice Hall.
- [4] Kartal, A.; Sevim, A. & Gündüz, H.E. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Yayın No: 1524. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- [5] Büyükmirza, K. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. 8. Baskı. Ankara: Barış Kitabevi Yayını.

- [6] Garrison, R.H. & Noreen, E.W. (2000). *Managerial Accounting*. 9th Ed. New York: Irwin McGraw-Hill.
- [7] Barfield J.T.; Raiborn, C.A. & Kinney, M.R. (1998). *Cost Accounting Traditions and Innovations*. 3rd Ed. Cincinnati: South-Western College Publishing.
- [8] Civelek, M. (2002). *Maliyet Muhasebesi – Sorunlar-Sorular – Cevaplar*. Ankara: Detay Yayınları.
- [9] Basık, O. (1989). Safha Maliyetinde Fire Sorunu. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 55-56, 13-26.
- [10] Pekdemir, R. (1998). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri*. Yayın No:17. İstanbul: Tesmer Yayını.

**Azzem ÖZKAN** (azzem@erciyes.edu.tr) was appointed as an Assistant Professor by Faculty of Economics and Business Administration in Erciyes after a while he got his PhD. degree in Institute of Social Sciences in Gazi University in 2002. The main interest area of the author is that cost and managerial accounting in service and manufacturing businesses, period-end accounting transactions and tax accounting.