



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ÇAĞDAŞ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNİN
İRDELENMESİ VE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Elhama EHSAN

BURSA-2022



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ÇAĞDAŞ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNİN
İRDELENMESİ VE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Elhama EHSAN

**Danışman:
Doç. Dr. Funda ACAR ÖZÇELİK**

BURSA 2022

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tez Çalışması olarak sunmuş olduğum “Çağdaş ve Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin İrdelenmesi ve Bir Araştırma” adlı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Adı ve Soyadı: Elhama EHSAN

Öğrenci No: 701814026

Anabilim Dalı: İşletme

Statüsü: Yüksek Lisans

BENZERLİK RAPORU

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	:Elhama EHSAN
Üniversite	:Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitüsü	:Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	:İşletme
Tezin Niteliği	:Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: xiii + 125
Mezuniyet Tarihi	:25 / 07 / 2022
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Funda ACAR ÖZÇELİK

ÇAĞDAŞ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNİN İRDELENMESİ VE BİR ARAŞTIRMA

Rekabetin boyutlarındaki ve koşullarındaki değişim ve teknolojinin gelişmesine paralel olarak işletmelerin hayatta kalabilmeleri, maliyetlerini etkin bir şekilde yönetebilmelerine bağlı hale gelmiştir. Değişen ve gelişen üretim ortamları ve pazar koşulları, işletmelerin maliyet hesaplama sistemlerini güncellemelerini gerekli kılmış ve bunun sonucunda çağdaş maliyet yaklaşımları olarak adlandırılan yeni yöntemler ortaya çıkmıştır. Çağdaş maliyet yöntemleri, ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin, tasarım aşamasından satış sonrası destek hizmetlerine kadar gerçekçi ve anlaşılabilir bir şekilde hesaplanabilmesini sağlamak ve karar verme süreçlerini destekleyerek işletmelerin küresel pazarlarda rekabet edebilmelerine yardımcı olmaktadır. Bu çalışmada öncelikle geleneksel ve çağdaş maliyet yöntemleri tanıtılmakta ve karşılaştırılmakta, daha sonra Afganistan'ın Balkh ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi politikası ve tekniklerinin genel bir görünümüne yönelik yapılan araştırmaya yer verilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Maliyet, Geleneksel Maliyet Sistemleri, Çağdaş Maliyet Sistemleri

ABSTRACT

Name and Surname : Elhama EHSAN
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Degree Awarded : Master Degree
Page Number : xiii+ 125
Degree Date : 25 / 07/ 2022
Supervisor : Doç. Dr. Funda ACAR ÖZÇELİK

EXAMINATION OF CONTEMPORARY AND TRADITIONAL COST METHODS AND A RESEARCH

In parallel with the changes in the dimension and conditions of competition and the development of technology, the survival of businesses has become dependent on their ability to effectively manage their costs. Production environments that changes and more developed made it necessary for businesses to update their costing methods. As a result of new methods called contemporary costing methods have emerged. Contemporary costing methods enable the costs of products and services to be calculated in a realistic and understandable way, from the design stage to after-sales support services, and help businesses to compete in global markets by supporting decision making processes. In this study, traditional and contemporary costing methods are introduced and compared, after that research results are given to provide a general view of the cost accounting policy and techniques of manufacturing enterprises operating in Balkh province of Afghanistan has been given.

Keywords: Cost, Traditional Costing Methods, Contemporary Costing Methods

ÖNSÖZ

Bu tezin araştırma ve yazma sürecinde eğitimim boyunca ilminden faydalandığım, ahlaki ve insani değerlerinden örnek aldığım ve bu çalışmada sağlamış olduğu büyük katkı ve göstermiş olduğu hoşgörü ve sabrından dolayı her konuda bana kıymetli bilgi ve birikimiyle destek veren, güvenen ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen danışmanım Sayın Doç. Dr. Funda ACAR ÖZÇELİK hocama teşekkürü borç bilirim. Hayatım boyunca maddi ve manavi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen değerli aileme sonsuz teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım. Son olarak bu çalışmamın anket dağıtma ve toplama sürecinde değerli vaktini ayırarak beni yalnız bırakmayan ve bana destek veren canım babam Hamayon EHSAN ve değerli kardeşim Mursal EHSAN'a teşekkürlerimi sunmak isterim.

Elhama EHSAN

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

1.1. MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	2
1.2. MALİYET VE GİDER KAVRAMLARI.....	2
1.3. MALİYETLERİN SINIFLANDIRIMASI	3
1.3.1. Sabit Giderler.....	3
1.3.2. Değişken Giderler.....	3
1.3.3. Yarı Değişken Giderler.....	3
1.4. MALİYETE ETKİ EDEN UNSURLAR.....	4
1.4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMM)	4
1.4.2. Direkt İşçilik Giderleri (DİG).....	4
1.4.3. Genel Üretim Giderleri (GÜG)	5
1.5. MALİYET DAĞITIMI VE GİDER YERLERİ	5
1.6. GELENEKSEL MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	6
1.6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	7
1.6.1.1. Tam maliyet yöntemi	7
1.6.1.2. Normal maliyet yöntemi	7
1.6.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi	7
1.6.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi.....	8
1.6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri.....	8
1.6.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	8
1.6.2.2. Standart Maliyet Yöntemi	8
1.6.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri	9

1.6.3.1.	<i>Sipariş Maliyet Yöntemi</i>	9
1.6.3.2.	<i>Safha Maliyet Yöntemi</i>	9
1.7.	İŞLETME ÇEVRESİNDEKİ DEĞİŞİM	10
1.8.	İŞLETME ÇEVRESİNDEKİ DEĞİŞİMLERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİLERİ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER	12

İKİNCİ BÖLÜM

ÇAĞDAŞ MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

2.1.	ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMİNİN (ÇMY) TANIMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI	15
2.1.1.	Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Özellikleri	16
2.1.2.	Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin (ÇMY) Avantajları.....	17
2.1.3.	Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Dezavantajları	17
2.2.	TAM ZAMANINDA ÜRETİM SİSTEMİ	18
2.2.1.	TZÜ Stok Yönetimi.....	18
2.2.2.	TZÜ Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme ile Karşılaştırılması..	19
2.3.	HEDEF MALİYETLEME	20
2.3.1.	Hedef Maliyetleme (HM) Kavramı	20
2.3.2.	Hedef Maliyetlemenin Ortaya Çıkış Nedenleri.....	21
2.3.3.	Hedef Maliyetleme Yönteminin Amaçları ve İlkeleri.....	21
2.3.5.	Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları ve Faydaları	22
2.3.6.	Hedef Maliyetlemenin Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar	23
2.3.7.	Geleneksel Maliyetleme İle Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması	24
2.4.	YAŞAM DÖNEMİ MALİYETLEME	25
2.4.1.	Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemenin Amaçları.....	26
2.4.2.	Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması	27
2.5.	KALİTE MALİYETLEME	27
2.5.1.	Kalite kavramı ve kalite unsurları	28
2.5.2.	Toplam kalite yönetimi.....	28
2.5.2.1.	<i>Toplam kalite yönetimi kavramı ve tanımı</i>	28
2.5.2.2.	<i>Toplam kalite yönetiminin özellikleri</i>	29
2.5.2.3.	<i>Toplam kalite yönetiminin amaçları</i>	29
2.5.3.	Kalite maliyetlerinin sınıflandırması	30
2.5.3.1.	<i>Önleme maliyetleri</i>	30
2.5.3.2.	<i>Değerlendirme maliyetleri</i>	30

2.5.3.3.	<i>Başarısızlık maliyetleri</i>	30
2.5.4.	Kalite Maliyet Sistemi.....	31
2.5.5.	Kalite Maliyetlerinin Raporlanması ve Amacı.....	31
2.6.	YALIN MUHASEBE VE DEĞER AKIŞ MALİYETLEME	32
2.6.1.	Yalın Üretim Sistemi.....	32
2.6.2.	Yalın Üretim Muhasebeye Etkileri: Yalın Muhasebe Kavramı	33
2.6.3.	Yalın Muhasebede Değer Akış Maliyet Sistemi	34
2.7.	FAALİYET TABANLI MALİYETLEME.....	35
2.7.1.	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı	35
2.7.2.	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri.....	36
2.7.3.	FTM'nin Avantajları ve Dezavantajları	37
2.7.4.	FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması	37
2.8.	SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (SDFTM) 39	
2.8.1.	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı 40	
2.8.2.	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları	40
2.9.	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ.....	41
2.9.1.	Kaynak Tüketim Muhasebesi Kavramı ve Kapsamı	42
2.9.2.	KTM'nin İşletmeler için Avantajları ve Dezavantajları.....	45
2.10.	GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİ VE ÇAĞDAŞ MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN İRDELENMESİ.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AFGANİSTAN ÖRENEĞİ

3.1.	ARAŞTIRMANIN AMACI.....	49
3.2.	ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE SINIRLILIĞI.....	49
3.3.	BULGULAR VE TARTIŞMA	50
3.3.1.	Güvenilirlik Analizi ve Normallik Sınaması.....	50
3.3.2.	Frekans Analizi.....	50
3.3.3.	Ki-kare Analizi	63
3.3.4.	Varyans Analizi (ANOVA).....	93
3.3.4.1.	<i>Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri..</i>	93
	TARTIŞMA VE SONUÇ	100
	KAYNAKÇA.....	Error! Bookmark not defined.
	EKLER	104

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.	İşletme Çevresindeki Değişimler	11
Tablo 2.	Geleneksel Maliyetleme Sistemi İle TZÜ Maliyetleme Sistemi Arasındaki Farklılıklar	19
Tablo 3.	FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması	38
Tablo 4.	Maliyet Sistemini Oluşturan Hesaplama Yöntemleri.....	47
Tablo 5.	Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı	50
Tablo 6.	Katılımcıların İşletmedeki Pozisyonuna Göre Frekans Analizi	51
Tablo 7.	İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Dağılımları.....	51
Tablo 8.	İşletmelerin Faaliyet Süresine Göre Dağılımlar.....	51
Tablo 9.	İşletmenin Çalışan Sayısına Göre Dağılımları	52
Tablo 10.	İşletmelerin Türüne Göre Dağılımları.....	52
Tablo 11.	İşletmenin Üretim Tipine Göre Dağılımlar.....	52
Tablo 12.	İşletmelerde Ayrı Bir Maliyet Muhasebe Birimi veya Konuya Özel Çalışan Olmasına Göre Dağılımlar	53
Tablo 13.	İşletmelerin Üretilen Ürünlerin Maliyeti Doğru Olarak Hesaplandığına Yönelik Görüşleri	53
Tablo 14.	İşletmelerim Dönemsel Üretim Maliyeti Raporları Hazırlanmasına Göre Dağılımları	54
Tablo 15.	İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Hesaplama Sıklığına Göre Dağılımlar	54
Tablo 16.	İşletmelerin Yeni Bir Muhasebe Sistemin Geliştirilmesine İhtiyaç Duyulmalarına Yönelik Görüşleri.....	54
Tablo 17.	Kapsamına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri	55
Tablo 18.	Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri	55
Tablo 19.	İşletmelerde Üretim Şekline Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri	55
Tablo 20.	Stok Değerleme Yöntemlerine Göre İşletmelerin Durumu	56
Tablo 21.	Üretim Sırasına Ortaya Çıkan Fireler İçin Yapılan İşlemlere Göre Dağılım	56
Tablo 22.	Yardımcı Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin İkinci Dağıtımında Kullanılan Yönteme Göre Dağılımları.....	57
Tablo 23.	Genel Üretim Giderlerin 3. Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Ölçüleri	57

Tablo 24. İşletmelerde Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçerisindeki Payına Göre Dağılımlar.....	58
Tablo 25. İşletmelerde Ürünlerin Fiyat Tespit Aşamasına Göre Dağılımları	58
Tablo 26. İşletmelerde Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörlerin Dağılımı	59
Tablo 27. İşletmelerin Mevcut Maliyet Muhasebesine Yönelik Görüşleri	59
Tablo 28. Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Yönelik Farkındalık	62
Tablo 29. Faaliyet Sektörü ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı	63
Tablo 30. Faaliyet Sektörü ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi	64
Tablo 31. Faaliyet Sektörü ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem	64
Tablo 32. Sektör ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem .	65
Tablo 33. Faaliyet Sektörü ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem	65
Tablo 34. Faaliyet Sektörü ile Stokların Değerini Hesaplama Yöntemi.....	66
Tablo 35. Faaliyet Sektörü ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	66
Tablo 36. Faaliyet Sektörü ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması.....	67
Tablo 37. Faaliyet Sektörü ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler.....	67
Tablo 38. Faaliyet Süresi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı.....	68
Tablo 39. Faaliyet Süresi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi .	69
Tablo 40. Faaliyet Süresi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem.....	69
Tablo 41. Faaliyet Süresi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem.....	70
Tablo 42. Faaliyet Süresi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem.....	70
Tablo 43. Faaliyet Süresi ile Malzemelerin Maliyet Değerini Hesaplama Yöntemi	71
Tablo 44. Faaliyet Süresi ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	71
Tablo 45. Faaliyet Süresi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması	72
Tablo 46. Faaliyet Süresi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler	72
Tablo 47. Çalışan Sayısı ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı.....	73
Tablo 48. Çalışan Sayısı ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi ..	74
Tablo 49. Çalışan Sayısı ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem.....	74
Tablo 50. Çalışan Sayısı ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem.....	75
Tablo 51. Çalışan Sayısı ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem.....	75

Tablo 52. Çalışan Sayısı ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi	76
Tablo 53. Çalışan Sayısı ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	76
Tablo 54. Çalışan Sayısı ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması	77
Tablo 55. Çalışan Sayısı ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler	77
Tablo 56. İşletme Türü ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı	78
Tablo 57. İşletme Türü ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi	79
Tablo 58. İşletme Türü ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem	79
Tablo 59. İşletme Türü ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem	80
Tablo 60. İşletme Türü ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem	80
Tablo 61. İşletme Türü ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi	81
Tablo 62. İşletme Türü ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	81
Tablo 63. İşletme Türü ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması	82
Tablo 64. İşletme Türü ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler	82
Tablo 65. Üretim Tipi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı	83
Tablo 66. Üretim Tipi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi	84
Tablo 67. Üretim Tipi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntemler	84
Tablo 68. Üretim Tipi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem	85
Tablo 69. Üretim Tipi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem	85
Tablo 70. Üretim Tipi ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi	86
Tablo 71. Üretim Tipi ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	86
Tablo 72. Üretim Tipi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması	87
Tablo 73. Üretim Tipi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler	87
Tablo 74. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı	88
Tablo 75. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi	89
Tablo 76. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem	89
Tablo 77. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem	90
Tablo 78. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem	90

Tablo 79. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi.....	91
Tablo 80. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem.....	91
Tablo 81. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması	92
Tablo 82. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler .	92
Tablo 83. Faaliyet Sektörüne göre Varyansların Homojenlik Testi.....	94
Tablo 84. Sektör ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi.....	94
Tablo 85. Faaliyet Süresine göre Varyansların Homojenlik Testi	94
Tablo 86. Faaliyet Süresi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi	95
Tablo 87. İşletmelerin Çalışan Sayısına göre Varyansların Homojenlik Testi	95
Tablo 88. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi	95
Tablo 89. İşletmelerin Çalışan Sayısına göre Tukey analizi	96
Tablo 90. İşletmelerin Türüne göre Varyansların Homojenlik Testi	97
Tablo 91. İşletme Türü ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi....	97
Tablo 92. İşletmelerin Üretim Tipine Göre Varyansların Homojenlik Testi	98
Tablo 93. Üretim Tipi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi	98
Tablo 94. Bağımsız Muhasebe Birimine Göre Varyansların Homojenlik Testi	99
Tablo 95. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi	99

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Kalite Maliyetleri.....	30
Şekil 2. Değer Akış Maliyet Sisteminde Yer Alan Maliyetler	34
Şekil 3. KTM'nin Genel Yapısı	42
Şekil 4. Kaynak Havuzu	44
Şekil 5. Kaynak Tüketim Muhasebesinde Maliyet Dağıtımını.....	44

KISALTMALAR

MY	Maliyet Yöntemi
GMY	Geleneksel Maliyetleme Yöntemi
TZÜ	Tam Zamanında Üretim
HM	Hedef Maliyetleme
MYSM	Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme
KM	Kalite Maliyetleme
KTM	Kaynak Tüketim Maliyetleme
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
SDFTM	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
ÇMY	Çağdaş Maliyet Yöntemi
YDM	Yaşam Dönemi Maliyetleme
DİG	Direkt İşçilik Gideri
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
GÜG	Genel Üretim Gideri

GİRİŞ

İşletmeler artık hız, kalite, yerine ve fiyat bazında yoğun rekabetin yaşandığı pazarlarda faaliyet göstermektedirler. Küresel boyutta yaşanan kıran kırana rekabet, işletmeleri rekabet üstünlüğü kazandıracak yeni üretim ve yönetim yaklaşımlarına, uygulamalarına ve tekniklerine yöneltmektedir. İşletmeler hangi alanda faaliyet gösterdiklerine bakılmaksızın, rakiplerinden daha hızlı, daha yüksek kalitede ürünleri daha düşük fiyatlarla sunmak durumundadır.

Değişen koşullarla birlikte işletmelerin amaçlarına yenileri eklense de asıl amaçları kâr elde etmek ve bunu sürdürülebilir kılmaktır. Bu bağlamda da ürünlerini daha düşük maliyetle üretebilmeleri ve ürün maliyetlerini daha doğru hesaplayabilmeleri önem arz etmektedir. İşletmeler, kârlarını maksimize edecek ürün karmasının belirlenmesinden, ürün fiyatlarının belirlenmesine vb çeşitli kararlar için maliyet bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Maliyetler, işletmelerin rekabet gücünü etkileyen unsurlar içerisinde nispeten kontrol edebildiği bir unsur olması açısından önemlidir.

Teknolojide yaşanan gelişmeler, maliyet muhasebesinde ürün maliyetlerini daha doğru hesaplayabilmek adına yeni yöntemler geliştirilmesini zaruri hale getirmiştir. Bu bağlamda maliyetleri daha doğru hesaplayabilmek adına üretim yöntemlerindeki, teknolojideki, bilişim sistemlerinde ki değişimlere paralel olarak yeni maliyet yöntemleri geliştirilmektedir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde maliyet muhasebesine yönelik temel kavramlar ve geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir. İkinci bölümde çağdaş maliyetleme yöntemlerine duyulan gereksinim, bu yöntemlerin avantaj ve dezavantajları açıklanarak çağdaş maliyetleme yöntemlerinden tam zamanında maliyet yöntemi, hedef maliyetleme, mamul yaşam seyrine göre maliyetleme, kalite maliyetleri, faaliyet tabanlı maliyetleme, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak tüketim muhasebesi ve yalın muhasebe ile ilgili bilgiler verilmiştir. Daha sonra geleneksel ve çağdaş maliyet yöntemlerinin karşılaştırılmasına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise Afganistan'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi uygulamaları hazırlanan bir anket ile araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL

KAVRAMLAR VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

1.1. MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Maliyet muhasebesi, işletmelerde üretilen ürün veya hizmetin standart veya fiili maliyetinin hesaplanmasını, kaydedilmesini, raporlanmasını ve sonuçlarının analiz edilmesini içeren bir süreç olarak ifade edilmektedir. İşletmeler, ürettikleri ürünlerin/hizmetlerin toplam ve birim maliyetini tespit etmek ve bu maliyetleri; kontrol etmek, azaltılmasına katkı sağlamak, çeşitli kararlarda kullanmak ve geleceğe yönelik planlamalar yapmak için maliyetlerini hesaplamaya çalışmaktadırlar. Maliyet muhasebesi üretilen ürün (hizmet) maliyetini oluşturan maliyet unsurlarının türleri, meydana geldiği yerler, mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlenip izlenmesini sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemi olarak tanımlanmaktadır (Altuğ, 2015: 7).

Maliyet muhasebesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Üretilen ürün veya hizmetlerin birim maliyetlerini belirlemek,
- Stokların değerini hesaplamak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- Maliyet kontrolüne ve azaltılmasına yardımcı olacak yöntemler geliştirmek,
- Yöneticilere; maliyet ile ilgili zamanlı ve doğru bilgiler vererek, seçenekler arasında karar vermelerine yardımcı olmak .

1.2. MALİYET VE GİDER KAVRAMLARI

İşletmeler faaliyet gösterdikleri sektörlerden bağımsız olarak amaçlarını gerçekleştirmek için birtakım harcamalar yapmak zorundadır. Maliyet genel anlamda, bir muhasebe döneminde bir amaca ulaşabilmek için üretim faktörleri için yapılan harcamaların toplamı olarak tanımlanabilir (Bıçakçı, 2006: 6-7). Giderler, işletmenin belirli bir dönemde faaliyetlerini yürütmek ve gelir elde etmek amacıyla kullandığı mal ve hizmetlerin parasal değeri olarak ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle gider, ürünlerin/hizmetlerin üretimi, dağıtımı ve sunumu nedeniyle yükümlülüklerde

meydana gelen artış veya varlıklarda meydana gelen azalış olarak tanımlanmaktadır (Uzun, 2012: 4).

1.3. MALİYETLERİN SINIFLANDIRIMASI

1.3.1.Sabit Giderler

Sabit gider, işletmenin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan ve üretim hacminde belirli bir zaman dilimi içerisinde ortaya çıkan ve değişikliklerden etkilenmeyen giderler olarak tanımlanır. Burada sabitliği belirleyen durum ise belirli bir zaman ve kapasite diliminin olmasıdır (Can ve Demirci, 2016). Sabit giderler, yapısal ve planlanmış olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Yapısal giderler, işletmelerin aktivitelerini devam ettirebilmeleri amacıyla gerekli olan ve kısa vadede yöneticilerin aldıkları kararlardan etkilenmeyen giderlerdir. Yönetici maaşları, kira giderleri ve amortisman giderleri örnek olarak verilebilir. Programlanmış giderler ise üst düzey yöneticiler tarafından belirli bir faaliyet döneminde harcanmak üzere belirlenen giderlerdir. Araştırma ve geliştirme giderleri, reklam giderleri programlanmış gidere örnek olarak verilebilir (Erdoğan ve Şaban, 2006).

1.3.2. Değişken Giderler

Değişken giderler, üretim hacmindeki değişimden etkilenen giderlerdir. Üretim hacmindeki değişiklik toplam tutarda aynı yönde değişikliğe neden olur. Yani üretim hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri, değişken giderlere örnek verilebilir (Erdoğan ve Şaban, 2006).

1.3.3. Yarı Değişken Giderler

Yarı değişken giderler, sabit ve değişken giderlerin özelliklerini yapısında birleştiren giderlerdir. Bu giderler, faaliyet hacmi dursa bile varlığını sürdüren ve üretim hacminin artmasıyla artan giderlerdir. Yarı değişken giderlere örnek olarak dolaylı işçilik, bakım ve onarım giderleri ve temizlik giderleri verilebilir (Uslu, 2007).

1.4. MALİYETE ETKİ EDEN UNSURLAR

Üretim maliyetleri, üretim sürecinde tüketilen varlıkların ve yardımcı faaliyetlerin parasal tutarlarından oluşmaktadır. Bu kapsamda ürün veya hizmet üretilirken tüketilen direkt ilk madde ve malzemelerin, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin parasal tutarları üretim maliyetini oluşturmaktadır (Ünal, 2007). Bu giderlerden bahsetmeden önce direkt (doğrudan) ve endirekt (dolaylı) gider ayırımı yapmak gerekir. Üretime ait giderlerden hangi ürüne (hizmete) ne kadar kullanıldığı kolayca takip edilebilen dolayısıyla bir ürün veya hizmetin üretim maliyetine herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan doğrudan yüklenen giderlere direkt giderler denilir ve bu giderlere direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) ve direkt işçilik (DİG) giderleri ve genel üretim giderlerinin bir kısmı örnek verilebilir (Hongren, 2006). Direkt giderler dışında kalan ve üretimle ilgili olan tüm diğer giderler endirekt gider olarak sayılmaktadır. Başka bir anlatım biçimiyle, ürün maliyetine doğrudan yüklenemeyen ve bir takım dağıtım ölçüleri ile dağıtılabilen dolaylı giderlerdir. Genel üretim giderlerinin (GÜG) büyük bir bölümü bu giderlere örnek verilebilir (Saban ve Erdoğan, 2017).

1.4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMM)

Üretilen ürünün özünü, esasını oluşturan, ürünün bünyesine giren, hangi ürün veya ürün grubu için ne kadar kullanıldığı izlenebilen ilk madde ve malzemelere direkt ilk madde ve malzeme, bu malzemelerin parasal tutarına da direkt ilk madde ve malzeme gideri (DİMM) denilmektedir.

1.4.2. Direkt İşçilik Giderleri (DİG)

İşçilik, bir ürünün üretiminde harcanan fiziksel çabadır. Bu fiziksel çabalar karşılığında çalışanlara yapılan tüm ödemelerin toplamı işçilik maliyetini oluşturmaktadır. Hammaddeler üretim sürecinden geçirildikten sonra, hammaddelerin bitmiş ürüne dönüştürülmesi süreci ile fiziksel ve doğrudan ilgili olan çalışanların emeğine direkt işçilik denir. Doğrudan işçilik giderleri dışındaki üretime ilişkin işçilik, dolaylı (endirekt) işçilik gideri olarak kabul edilir ve genel üretim giderleri içinde raporlanır (Walter ve Skousen, 2009).

1.4.3. Genel Üretim Giderleri (GÜG)

Genel üretim giderleri, doğrudan hammadde ve doğrudan işçilik olarak sınıflandırılmayan üretim maliyetlerini içerir. Bu maliyetler, dolaylı malzemeler, dolaylı işçilik ve fabrika onarımı, sigorta, bakım ve emlak vergileri vb oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle genel giderler, ürünle (hizmetlerle) doğrudan ilişkilendirilemeyen giderlerdir. Dolayısıyla genel üretim giderleri, endirekt hammadde, endirekt işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerin toplamı olarak tanımlanabilir (Walter ve Skousen, 2009). Genel üretim giderleri, dolaylı üretim maliyetlerinin, maliyet nesnelere ve bitmiş birim ve sürecin maliyetleridir. Ancak bu giderlerden hangi ürüne ne kadar dağıtılması gerektiği konusunda net bir durum yoktur (Anderson, 1995) .

1.5. MALİYET DAĞITIMI VE GİDER YERLERİ

Maliyet muhasebesi uygulamaları ile amaçlanan, birim ve toplam maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Maliyet türleri belirlendikten sonra, bu maliyetlerin dağıtılması gerekmektedir. Maliyet muhasebesi gerçekte bir maliyet tahsisi problemi etrafında yapılan çalışmalar olarak ifade edilebilir. Maliyet dağıtımı, maliyet türleri ve gider yerleri arasındaki ilişkiye göre ilgili çeşitli dağıtım anahtarları (doğrudan veya dolaylı) kullanılarak gider yerlerine ve ürünlere dağıtım süreci olarak tanımlanmaktadır (Savcı, 2009:17).

Gider yerleri, bir işletmenin organizasyon şemasında yer alan departmanlar, daireler, atölyeler, makineler, birimler, tezgahlar olabilmektedir. Genelde gider yerleri üç gruba ayrılır (Şener, 2004a:190):

-Esas üretim gider yerleri: İşletmenin esas faaliyetini oluşturan ürün ve hizmetlerin üretildiği birimlerdir.

-Yardımcı üretim gider yerleri: Ana üretim ve diğer gider merkezlerinin faaliyetlerini yürütebilmeleri için gerekli yardımcı girdilerin üretildiği birimlerdir.

-Yardımcı hizmet gider yeri: İşletmedeki gider yerlerine hizmet vermek amacıyla (Bakım-Onarım, yemekhane, ısıtma vb) oluşturulan birimlerdir.

Maliyet dağıtımında üretilen ürün (hizmet) maliyetlerine ilişkin tüm giderler ana üretim gider merkezlerinde; dönem giderleri ise kesin hesaplara aktarılmak üzere dönem gider yerlerinde izlenmektedir. Tek tip ve aşamada üretim yapılması durumunda genel üretim giderlerinin dağıtımı basit olmakla birlikte, ürün sayısı ve üretim aşamaları

arttıkça çeşitli dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarlarına gereksinim duyulmakta ve süreç karmaşıklaşmakta ve giderlerin nasıl dağıtılacağı önem kazanmaktadır (Yükçü, 2011:191). Farklı özellikler taşıyan ve endirekt nitelikte olan giderleri bünyesinde toplayan GÜG'lerinin nasıl dağıtılması gerektiği ürün maliyetini doğru tespit edebilmek açısından önem arz etmektedir. Maliyet dağıtımı üç aşamada yapılmaktadır (Sürmeli vd. 2001).

1. Dağıtım: Gider yerlerine doğrudan dağıtılamayan giderler, dağıtım anahtarları ile esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtılmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999:200).

2. Dağıtım: Yardımcı üretim (hizmet) gider yerlerinde toplanan giderler, çeşitli dağıtım yöntemleri ve anahtarları kullanılarak ana üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır (Kartal vb. 2004; 102).

3. Dağıtım: Üçüncü dağıtımla esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler ürünlere dağıtılmaktadır.

1.6. GELENEKSEL MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Ürün (hizmet) maliyetlerinin tespiti, işletme tarafından benimsenen maliyet sistemine bağlı olarak yapılmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımının maliyet hesaplama yöntemleri, üretim ve hizmet sektörlerinde ürün geliştirme, planlama ve maliyet yönetimi için temel araçlar olarak yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri planlama, kontrol ve performans değerlendirme ile birlikte yöneticilere alacakları kararlarla ilgili gerekli bilgileri sağlamaktadır. Geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri genel olarak üç temel gruba ayrılmaktadır. Bu maliyet yöntemleri şu şekilde sıralanabilir: (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012; Tüfekçi, 2017) :

Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler

- Tam Maliyet yöntemi
- Normal maliyet yöntemi
- Değişken maliyet yöntemi
- Direkt maliyet yöntemi

Maliyetlerin hesaplanma zamanını belirleyen yöntemler

- Fiili maliyet yöntemi

- Standart maliyet yöntemi

Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen yöntemler

- Sipariş maliyet yöntemi
- Safha (Evre) maliyet yöntemi

Geleneksel maliyet sistemi, ürünlerin üretim miktarları ile orantılı olarak tüm kaynakları tükettiği varsayımıyla hareket etmektedir (Akdoğan, 2004).

1.6.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Kapsamlarına göre maliyet yöntemleri, imal edilen ürünün (hizmetin) maliyeti hesaplanırken hangi üretim giderlerinin üretim maliyeti kapsamında ele alınacağını belirleyen yöntemlerdir. Bunlar; Tam, Normal, Değişken ve Direkt maliyet yöntemleridir.

1.6.1.1. Tam maliyet yöntemi

Üretim ile ilgili bütün giderleri direkt-endirekt, sabit-değişken ayırımına bakmaksızın ürün maliyetine yükleyen bir yöntemdir. (Küçüksavaş, 2002). Dolayısıyla ürünün maliyetine DİMM gideri, DİG, değişken ve sabit GÜG dahil edilmektedir.

1.6.1.2. Normal maliyet yöntemi

Yönteme göre ürünün maliyeti, DİMM giderlerini, DİG'i, değişken genel üretim giderlerini ve kullanılan kapasiteye karşılık gelen sabit genel üretim giderlerini içermektedir. Diğer bir ifadeyle, normal maliyet yönteminde, sabit GÜG, kapasite kullanım oranına göre siparişlere ve üretim sürecine yansıtılır. Siparişlere veya üretime yansıtılmayan sabit GÜG, gelir tablosuna aktarılarak kâr veya zararla ilişkilendirilir. Temel olarak bu yöntemde tam maliyet yönteminin aksine GÜG'ün sabit ve değişken olarak çözülmesi gerekir. (Akdoğan, 2009).

1.6.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, mamulün maliyetini hesaplarken yalnız değişken üretim maliyetlerini, DİMM giderleri, DİG ve değişken GÜG'ü dikkate alır. Sabit üretim giderlerini, dönem gideri olarak kabul eder (Özkol, 2018).

1.6.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi

Literatürde "asal maliyetleme" olarak ifade edilen ve tam maliyet yönteminin karşılığı olarak gösterilen bu yöntemde, üretilen ürünlerin maliyetine sadece doğrudan maliyet unsurları dahil edilmekte yani GÜG dikkate alınmamaktadır. Yöntem, genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içindeki oranının düşük olduğu üretim işletmelerinde uygulama kolaylığı açısından tercih edilebilir. Çünkü yöntemde sabit ve değişken GÜG'lerin ayrılması, maliyet yerlerine dağıtımı, yükleme oranlarının belirlenmesi gibi ek yüklerle gerek kalmadan üretim maliyeti hesaplanabilmektedir (Badem ve Özbek, 2013:70).

1.6.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Üretim maliyetine üretim giderlerinin ekleneceği zamanı gösteren maliyet yöntemleridir, fiili ve standart maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntemden oluşur.

1.6.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Genellikle tarihsel veya gerçek maliyet yöntemi olarak adlandırılan fiili maliyet yöntemi, üretim faaliyetlerinin tamamlanması ve giderlerin tümü gerçekleştikten sonra gerçekleşen maliyet verisine göre ürün maliyetlerini hesaplayan maliyet yöntemidir (Karakaya, 2011; Özpeynirci ve Şirin, 2018; Erdoğan ve Şaban, 2006).

1.6.2.2. Standart Maliyet Yöntemi

Ürün maliyetinin hesaplanmasında önceden belirlenmiş maliyet verilerine dayanan bir maliyet yöntemidir. Yöntemde bilimsel teknikler ve yöntemler kullanılarak maliyet verileri önceden belirlenir (Karakaya, 2011). Standart maliyet yöntemi, işletme yönetimine giderlerin kontrolünde yardımcı olur ve planlama çalışmalarına da katkı sağlar. Bu nedenle yöntem, işletme yönetimine verimliliği ve kârlılığı artırmada önemli bilgiler sağlar (Erdoğan ve Şaban, 2006; Öztürk, 2017; Altuğ, 2011).

1.6.3. Üretim Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri

İşletmelerin birim maliyetlerinin hesaplanmasını etkileyen faktörlerden biri de işletmelerdeki üretim biçimleridir. İşletmenin üretim biçimlerine göre maliyetleri sipariş ve safha maliyet yöntemlerine göre hesaplanmaktadır.

1.6.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyetleme sistemi, belirli partiler halinde üretilen, genellikle üretilecek ürünlerin nitelikleri müşteriler tarafından belirlenen, bu nedenle her partide birbirinden farklı nitelikte ürünler üretilen işletmelerde farklı özelliklere sahip ürünlerin veya ürün gruplarının maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır (Altıntaş, 2010; Babayev, 2017). Yöntemin adı sipariş maliyeti yöntemi olsa da sadece müşteri siparişi anlamına gelmez. Yöntem, her bir ürünün, işin maliyetinin özel olarak hesaplanabilmesini sağlamaktadır. İnşaat, gemi, uçak, mobilya ve makine gibi büyük ve ayrı birimler üreten işletmelerde uygulama alanı bulmaktadır (Uslu, 1991; Saban ve Erdoğan, 2017). Bu sistemde DİMM giderleri, DİG ve GÜG, her partinin üretimine bağlı olarak ayrı bir sipariş maliyet kartında takip edilmektedir (Özpeynirci ve Şirin, 2018).

1.6.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Tek tip veya benzer ürünlerin bir arada ve birbirini takip eden aşamalarda seri olarak üretildiği işletmelerde giderlerin aşamalar halinde biriktirildiği bir maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntemi uygulayacak firmalara örnek olarak tekstil, petrokimya, cam, kauçuk, şeker, çimento, et, gıda, entegre vb. verilebilir (Erdoğan ve Şaban, 2006). Bu yöntemde müşterilerin taleplerine göre değil, stoklama ve satış amaçlı üretim yapılır. Yöntemde, üretim aşamalarında ilgili döneme ait üretim maliyetleri toplanmakta ve her bir aşamanın giderleri o aşamanın eşdeğer üretim miktarına bölünerek birim maliyetler hesaplanmaktadır (Uzun, 2012).

Geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde maliyetler dağıtılırken hacim esas alınmaktadır. DİMM giderleri ve DİG'leri doğrudan ürünlerle ilişkilendirilirken GÜG'ler önce dağıtım anahtarları kullanılarak yardımcı ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin ürünlere dağıtılmasında ise maliyet yükleme oranları kullanılmaktadır. Geleneksel maliyet

sistemlerinde, işletme amaçlarına uygun bir maliyet belirleme sistemi oluşturmak için yukarıda anlatılan üç gruptan bir yöntemin seçilerek birlikte uygulanması gerekmektedir. Yani;

-Sipariş Maliyet Yöntemi + Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi

-Safha Maliyet Yöntemi + Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi vb.

Bir maliyet sistemi birden çok yöntemin birlikte kullanımında oluşmaktadır. Değişik açılardan sınıflandırılan bu teknikler, hacim tabanlı yaklaşıma sahiptir.

1.7. İŞLETME ÇEVRESİNDEKİ DEĞİŞİM

20. yüzyılın sonralarına doğru sanayileşme ve sınırların kalkarak serbest bir ekonomiye geçiş küresel rekabeti beraberinde getirmiş ve rekabetin boyutlarını değiştirmiştir. Çeşitli ürünlerle karşı karşıya olan tüketiciler; daha kaliteli, daha fonksiyonel ürünleri daha uygun fiyatlarla satın almayı ve satış sonrası hizmetleri talep etmeye başlamışlardır. Artan tüketici bilinci karşısında işletmelerin çevreye karşı tutumları dahi işletmeler için önem arz etmeye başlamıştır.

Teknolojideki değişimler işletmeleri, üretim fonksiyonu başta olmak üzere tüm fonksiyonlarda paralel değişimler yapmaya yöneltmiştir. Tüketici taleplerini karşılayabilmek adına yeni üretim teknikleri, stok sistemleri geliştirilmiştir. Tüketici talepleri doğrultusunda geliştirilen yeni üretim ve stok teknikleri dikkate alındığında, hızın, kalitenin, kısa üretim süreçlerinin, düşük stok düzeylerinin, sıfır hatalı üretimin, esnek ve yüksek otomasyona dayalı uygulamaların ön plana çıktığı görülmektedir. Ayrıca hızla değişen tüketici istek ve ihtiyaçlarının bir diğer en önemli etkisi ürünlerin yaşam sürelerinin kısalmasıdır. Kısalan ürün yaşam süreleri, işletmelerin ürünün tüm yaşam dönemi maliyetlerini dikkate alarak yatırımlarının geri dönüşümünü sağlayabilmelerini gerektirmektedir (Karcıoğlu, 2000; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; Kaygusuz, 2006:3-7; Gürdal, 2007:8-10) Tablo 1’de işletme çevresindeki değişim özetlenmiştir.

Tablo 1. İşletme Çevresindeki Değişimler

		20. YY Öncesi İşletme Çevresi	20. YY Sonrası İşletme Çevresi
Üretim	Rekabet	Ölçek ekonomileri, standardizasyon	Kalite, hız, fonksiyonellik, fiyat, müşteri tatmini
	Üretim Süreci	Yüksek üretim miktarı- stoka yönelik üretim Uzun üretim süreçleri Yüksek hammadde, yarımamul ve mamul stokları	Düşük üretim miktarı Tam zamanında üretim Yalın üretim Kısa üretim süreçleri Üretimde israfların, değer katmayan faaliyetlerin ve maliyetlerin azaltılmasına odaklanma
	Üretim Teknolojisi	Montaj hattı otomasyonu	Robotlar ve Esnek üretim sistemleri
	İşçilik Becerileri	Düşük seviyede beceri	Yüksek seviyede beceri Takım çalışmaları
	Kalite	Müşteriler tarafından kabul edilebilecek hata düzeyleri	Kalite takımları ve sıfır hata
Pazarlama	Ürün	Az çeşitte ürün Uzun ürün yaşam süreleri	Çeşitli Ürünler Kısa ürün yaşam dönemleri Tüketici odaklı
	Pazar	Ulusal	Uluslar ve Uluslar arası
Yönetim Ve Organizasyon	Bilgi Türü	Finansal veriler	Finansal ve finansal olmayan veriler
	Organizasyon Yapısı	Hiyerarşik yapı Komuta kontrol	Ağ tabanlı organizasyon yapısı Takım çalışması
	Yönetimin Odağı	Kısa döneme odaklanma Kısa dönemli performans ölçümü Finansal performansa odaklanma	Uzun döneme odaklanma Uzun dönemli performans ölçümü Finansal ve finansal olmayan performansa odaklanma

Kaynak: (KARTAL ve BOZOK, 2011: 1-12)

Emek yoğun üretim ortamlarında faaliyet gösteren işletmelerde genellikle tek tip ürünler seri olarak üretilmekteydi ve müşteri odaklılık söz konusu değildi. Ancak ürünlerin farklılaştırılması ve çeşitlilik günümüz işletmeleri için önem arz etmektedir. Farklı ürün grupları az sayıda üretilmekte ve bu ürünleri üretebilecek esneklikte yeni

üretim ortamları tasarlanmaktadır. Küresel rekabetin artan baskısı ile işletmeler ileri teknolojileri kullanarak üretim sistemlerini değiştirmiş ve iyileştirmiştir ve yüksek düzeyde otomasyona yönelmiştir. İşçiler geleneksel üretim ortamlarında sürekli aynı işi yaparken, modern üretim ortamlarında daha fazla hareketlilik ve uyarlanabilirlik ile farklı işler yapabilen, uzmanlaşmış işgücü istihdamına yönelik bir eğilim vardır. Otomasyonun artması, özellikle üretim ve destek faaliyetlerinde bilgisayar kullanımının artması, makinelerin insan emeğinden daha hızlı, kaliteli ve standartlaştırılmış üretim yapması nedeniyle emeğin yerini almakta ve üretim sürecinde uzmanlaşmış işgücü kullanımını gerektirmektedir (Gersil, 2006: 7-9; Altınbay, 2006: 141-143).

Bu gelişmelerle yüksek kalite, yüksek verimlilik, düşük maliyet, sıfır stok, sıfır hata, üretim esnekliğini sağlayan yatırımlar, değişimlere anında yanıt verme, satış sonrası müşteri hizmetleri, finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin önemi artmıştır (Doğan, 1998: 198). Fiyat ile maliyet arasındaki olumlu fark olan kâr işletmelerin her zaman temel amaçlarının başında gelmektedir. Çünkü yeterli bir kâr olmadan işletmelerin hayatta kalabilmeleri mümkün değildir. Ancak işletmelerin günümüz çevrelerinde tekel veya monopol olmadığı sürece fiyat üzerinde kontrolünün kalmamasıyla birlikte, işletmelerin kontrol edebileceği fonksiyonların ve unsurların önemi artmıştır. Pazar paylarını korumak ve artırabilmek adına işletmelerin bu gelişmelere gerekli şekilde tepki verebilmeleri gerekmektedir.

1.8. İŞLETME ÇEVRESİNDEKİ DEĞİŞİMLERİN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNE ETKİLERİ VE GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Yeni üretim ortamları hem yoğun otomasyon, hem de yeni üretim teknikleri ile geleneksel üretim ortamlarından oldukça farklılaşmıştır. Tüketici taleplerindeki ve beklentilerindeki değişim ve yaşanan yoğun rekabette de bu üretim ortamlarındaki değişimi tetiklemiştir.

Üretim ortamlarındaki değişim, maliyet unsurlarının bileşiminde yarattığı değişim ile maliyet unsurlarını etkilemiştir. Üretim maliyetinin temel unsuru olan DİMM'de önemli bir değişim olmamakla birlikte, yeni üretim teknikleri ve sıfır hata

üretim yaklaşımı ile hammadde fire, kayıp ve artıklarını minimuma indirmiş hatta ortadan kaldırmıştır. Yeni üretim ortamlarında en büyük değişikliklerden biri DİG'de gerçekleşmiştir. Üretimdeki yoğun otomasyon, DİG'de önemli ölçüde bir düşüşe neden olmuş ve ürün maliyeti içerisindeki oransal payı oldukça azalmıştır. Yeni üretim ortamlarında ki değişimden etkilenen bir diğer maliyet unsuru da GÜG kalemidir. GÜG'lerin maliyet içerisindeki payı oldukça artmıştır. Otomasyona dayalı üretim sistemlerinde mühendislik hizmetlerindeki artış ile kalifiye eleman ihtiyacı dolayısıyla endirekt işçiliklerde artış görülmüştür. Yardımcı ve destek hizmetlerinin maliyetlerinin artması, yeni üretim teknolojilerine yapılan yatırım ile artan amortisman giderleri, ürün yaşam sürelerindeki kısalma ile ürün tasarım ve planlama maliyetlerindeki artış genel üretim giderlerindeki artışın nedenleri arasındadır (Karcıoğlu, 2000; Kaygusuz, 2006; Erden, 2003: 98; Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 2). Bu durum üretim maliyetleri içerisinde oldukça büyük bir paya sahip olan ve bütün endirekt giderleri bünyesinde toplayan GÜG'lerinin hangi ürüne ne kadar yüklenmesi gerektiği problemini beraberinde getirmiştir ve maliyet muhasebe sistemlerinin endirekt giderler üzerine yoğunlaşması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Gürdal, 2007:8-16).

Üretim maliyetleri içerisindeki DİG'lerin payı sanayi devriminden itibaren bir düşme eğiliminde olsa da önemini korumuş ve geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri de bu önem nazarında GÜG'lerini dağıtırken direkt işçiliği esas almışlardır. Ancak gelişmiş bir teknolojinin ve otomasyonun hakim olduğu üretim ortamlarında kullanılan üretim teknikleri dikkate alındığında GÜG'lerin, direkt işçilik anahtar olarak kullanılarak dağıtılması ürün maliyetlerinde bozulmalara ve yanlış kararlara neden olabilir (Gürdal, 2007:8-16).

Pazarın kaliteli ürün arayışı ve dolayısıyla kaliteli üretim eğilimi işletmeleri süreçlerini daha sıkı kontrol etmeye, maliyet muhasebesini de hem kaliteli üretimin hem de kalitesizliğin maliyetlerini hesaplayabilecek bir şekilde tasarlamaya yönelmektedir (Gürdal, 2007:8-16).

Yeni üretim ve yönetim anlayışları ile her türlü stokun maliyet ve israf olarak görülmesi, maliyet muhasebesini stokların maliyetlerinin saptanması ve ortadan kaldırılması yönünde bilgiler sağlamak açısından değişime zorlamaktadır.

Üretim hatlarının ve makinelerin organizasyonunda üretim teknikleri bağlamında farklılıklar, klasik anlamdaki maliyet merkezleri anlayışını da etkilemektedir (Gürdal, 2007:8-16).

Otomasyonla ortaya çıkan bir başka problem ise sabit ve değişken maliyetlerde görülmektedir. Otomasyonla birlikte sabit maliyetlerde artışlar görülürken değişken maliyetlerde azalış görülmektedir. Bu da katkı payı ve başabaş analizlerini etkilemiştir (Gürdal, 2007:8-16).

İşletmelerin otomasyona yönelmeleri, değişen üretim ve tüketim ortamları; yatırım kararları, ürün maliyetinin belirlenmesi ve yeni performans ölçütlerine gereksinim şeklinde geleneksel maliyet muhasebesi ile yaşanan problemleri büyümüştür (Gürdal, 2007:8-16). Diyebiliriz ki bütün bu değişimler maliyet sistemlerinin işlemlerin kontrolü, stok değerlendirme ve ürün maliyetleri hesaplama amaçlarını doğru ve etkin bir şekilde gerçekleştirebilmelerini etkilemiştir. Geleneksel maliyet yöntemlerine yönelik yapılan eleştiriler özetle aşağıda sıralanmıştır (Taşçı, 2004: 14):

- Yönetimin gereksinimlerini karşılayamaması,
- Üretim sürecini yansıtamaması,
- Performans değerlendirmesinde kullandığı ölçütlerin doğru ve yeterli olmaması,
- Kaynak kullanımını doğru hesaplamaması,
- Zamanında bilgi sunmaması,
- Stok bulundurmaya teşvik etmesi,
- Maliyet dağıtımının doğru olmaması,
- Planlama için gerekli bilgileri sağlamaması.

Sonuç olarak diyebiliriz ki geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri ürün maliyetlerini hesaplamada hatalar vermeye başlamış, üretim ortamını yansıtmaktan uzaklaşmış, dolayısıyla doğru ve hızlı bilgi sağlayamamıştır (Bekçi ve Negiz, 2011: 120).Geleneksel maliyet belirleme yöntemlerinin gerekli maliyet bilgilerini karşılayamaması, işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek ve maliyetleri etkin yönetecek modern (çağdaş) maliyet yöntemlerini aramaya yöneltmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇAĞDAŞ MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

80'li ve 90'lı yıllarda artan rekabet işletmelerin kar marjlarında bir azalışa neden olmuş ve işletmeleri maliyet kontrolüne yöneltmiştir. Maliyetlerin düşürülmesi ve kontrol edilebilmesi karı artırılabilmenin yolu olarak değerlendirilmiştir. Ancak 2000'li yıllar ile birlikte üretim teknolojilerindeki gelişmeler, üretim sistemlerinin amaçlarındaki değişim, kısalan yaşam dönemleri, tüketici tercihlerindeki değişim ve tüketicilerin bilinçlenmesi ve bütün bunların rekabet ortamlarında yarattığı değişimler ile işletmelerin odağı, maliyetlerin kontrolünden maliyetlerin yönetilmesi anlayışına kaymıştır. Geleneksel maliyet muhasebesinin odağı maliyetlerin raporlanması iken maliyet yönetimi ile maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrolü amaçlanmaktadır. (Karcıoğlu, 2000:62-65) Maliyet muhasebesinin bugüne kadar geçirdiği değişim göz önüne alındığında, işletmelerin kendi maliyetlerini yönetme gereksinimleri değer yaratma süreçleri için giderek daha önemli hale gelmektedir. İşletmelerin maliyetlerini etkili bir şekilde yönetebilmek adına teknolojik gelişmeler, yeni üretim teknikleri ve değişen pazarlar paralelinde mevcut sistemler revize edilerek, ortaya çıkan bilgi ihtiyacını hızlı ve en doğru biçimde karşılayabilmek için stratejik maliyet yönetimi ve çağdaş maliyet yönetimi olarak adlandırılan yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları geliştirilmiştir.

2.1. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMİNİN (ÇMY) TANIMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ, AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Çağdaş maliyetleme yöntemleri, küreselleşme, teknolojik ve ekonomik gelişmelerin hızla yaygınlaşması sonucu mevcut yöntemleri yetersiz hale getirerek ortaya çıkan yeni yöntemler olarak ifade edilebilir. Bu yöntemler müşteri odaklı ürünlerin maliyetlerini daha doğru hesaplanmasını sağlayarak, karar verme sürecini ve işletmelerin küresel pazarda yoğun rekabet ortamlarında faaliyetlerini sürdürebilmelerini desteklemektedir. 21. yüzyılda çağın gerektirdiği gelişme seviyesinde işletmelerin müşteri memnuniyeti ve sürekliliğini temin etmeleri, böylece

sürdürülebilirlikleri bakımından belirli bir kâr marjına erişmeleri ve pazar paylarını artırmaları için çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaları önemlidir (Tüfekçi , 2017).

Maliyet ve yönetim muhasebesi alanında ortaya çıkan ve çağdaş maliyet yöntemleri olarak adlandırılan bu yeni yaklaşımların amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Yükçü, 2007: 378; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002). Vargün ve Doğan,2020):

- Küresel rekabet koşullarında hayatta kalabilmek için daha doğru kararlar alabilmek.
- Kaynakların etkin kullanımı.
- Ürünlerin (hizmetlerin) maliyetini daha doğru bir şekilde hesaplayabilmek.

Bu yeni yaklaşımların odağı; kaliteli ürünleri düşük maliyetlerle üretmek, sıfır stok, sıfır hata, ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesi ve böylece pazarda rekabet avantajı sağlayabilmektir. Bu kapsamda tam zamanında maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam dönemi maliyetleme, kalite maliyetleme, faaliyete tabanlı maliyetleme, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak tüketim muhasebesi, yalın muhasebe ve değer akış maliyetleme gibi maliyet yöntemleri geliştirilmiştir.

2.1.1. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Özellikleri

ÇMY'de olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gürdal, 2007: 17-18):

- İşletmelerde kullanılan farklı yöntemlerle bütünleşik olarak kullanılabilir.
- Ürün maliyetlerini ve ürün yaşam döngüsü maliyetlerini doğru bir şekilde yansıtılabilir.
- Kalite ve kalitesizlik maliyetlerinin hesaplamasına olanak sağlamalıdır.
- Çok çeşitli ürünlerin üretildiği değişken üretim ortamlarında ürünlerin maliyetlerini hesaplayabilecek kadar esnek olmalıdır.
- GÜG dağıtım sürecini olabildiğince azaltarak doğrudan yüklenebilir.

2.1.2. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin (ÇMY) Avantajları

İşletmelerin gerek ulusal gerekse de uluslar arası pazarlarda, rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri ÇMY kullanmalarına bağlıdır. ÇMY kullanmanın avantajları aşağıda sıralanmıştır (Ellram, 2000: 43):

- İşletmelerin ürün geliştirme hedeflerini açık, kesin ve anlaşılır bir şekilde belirlemelerine yardımcı olur.
- Müşterilerin üründen beklentilerini ve ödemeye istekli oldukları bedeli kavramayı kolaylaştırır.
- İşletmelerin rekabet üstünlüğü elde etmelerine yardımcı olur.
- Kâr planlaması, değer analizi, yönetim muhasebesi, pazar araştırması, bütçe kontrolü ve finansal yönetim arasında bağlantı kurulmasını sağlar.
- Ürün ve süreç değişikliklerinde tüm işletme çalışanlarının katılımını sağlar.
- Tedarikçilerin ürün tasarım aşamasında katılımını sağlayarak tedarikçilerle ilişkilerin geliştirilmesine yardımcı olur.
- Maliyet hedeflerinin doğru belirlenmesini sağlar.

2.1.3. Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Dezavantajları

ÇMY'de avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır (Kwah, 2004: 42). Bunlar:

- Ürün yaşam döngüsü boyunca çağdaş maliyet yöntemlerinin sürekli olarak uygulanmasını ve geliştirilmesini gerektiren uygulama süreçleri, bu yöntemleri karmaşıktır.
- ÇMY uygulama maliyeti, beklenen kârın çok üzerinde algılanmaktadır.
- İşçiler ve tedarikçiler üzerinde yoğun baskı yaratmaktadır.
- Uygulamacıların bu yöntemi tamamiyle anlamaları ve deneyimli olmaları gerekmektedir.

Geleneksel maliyet yöntemleri ile kıyasalayabilmek adına bu çalışmada çağdaş maliyet yöntemleri kapsamında sırasıyla tam zamanında maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam dönemi maliyetleme, kalite maliyetleme, yalın muhasebe, faaliyet tabanlı maliyetleme, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak tüketim muhasebesi kısaca ele alınacaktır.

2.2.TAM ZAMANINDA ÜRETİM SİSTEMİ

Tam Zamanında Üretim (TZÜ) felsefesinin esasında üretimin tüm aşamalarında yer alan israfların önlenerek maliyetlerin azaltılması yatmaktadır.TZÜ felsefesi hammaddenin ihtiyaç duyulduğu anda ve miktarda temin edilerek, stokların azaltılmasına, verimliliğin artırılmasına dayanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:63; Chang ve Ho, 2001:176; Halevi, 2001:194). İdeal olarak TZÜ sistemi sıfır stokla çalışmaktadır.

Geleneksel üretim sistemindeki gibi itme sistemi yerine çekme sistemi esası ile üretim yapılmaktadır (Güner ve Karaca, 2004: 443).

Tam zamanında üretim sisteminin beş temel ilkesinden bahsetmek mümkündür. Bunlar (Halevi, 2001: 194);

- Her iş birimi veya çalışan hem tedarikçi hem de müşteridir.
- Tedarikçiler ve müşteriler üretim sisteminin bir uzantısı sayılır.
- Sadeliğin yolunu sürekli ararlar.
- Problemleri çözmekten daha önemli olan onları engellemektir.
- Ürünler yalnız gerektiğinde üretilir.

TZÜ'in uygulanması ile nihai ürün stokları ve ara stoklar azalacağından dolayı stoklara yapılan yatırımlar minimize edilebilmektedir. Stok seviyelerinde ve yatırımlarda azalma, dışarıdan tedarik edilen malzemelerin kalitesinde iyileşme, üstün kaliteli ürünlerin üretilmesi, karar vericilerin ve tedarikçilerin katılımlarının sağlanması, yükleme ve üretim sürelerinin azaltılması ve önleyici bakım yönteminin işletmelere sağladığı yararları örnek verilebilir (Heragu, 1991: 1467).

2.2.1. TZÜ Stok Yönetimi

Bu yaklaşım stok maliyetini yönetmekle ilgilidir. Stok maliyetinin üç türünden bahsetmek mümkündür. Bunlar; stok bulundurma maliyeti, stok edinme maliyeti, ve ihtiyaç zamanında elde bulunmamasından kaynaklanan stok bulundurmama maliyetidir (Hansen vd. 2009: 761). TZÜ stok yönetiminin uygulanması, üç tip stok maliyetini de elimine etmeye çalıştığı için önemlidir. Birçok büyük firmalarda bu sistem maliyetleri düşürmede etkili olmuştur (Duman vd. 2014).

2.2.2. TZÜ Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme ile Karşılaştırılması

TZÜ maliyetleme; maliyet minimizasyonunu, değer katan ve katmayan faaliyetlerin izlenmesini, kıt kaynakların verimli ve etkin kullanılmasını sağlayan bir yöntem olarak ifade edilebilir. Bu sistemin temel özellikleri, dönüşüm süresini ölçme, süreç verimliliğinin izlenmesi, pratik kapasite-ürün maliyet ilişkileri, performans ölçüm özellikleri ve muhasebe kayıtları altında katagorize edilmektedir (Savaş, 2003).

Bu maliyetleme sistemi, birçok işletmenin muhasebe kayıtlarını basitleştirilmesini sağlamıştır. TZÜ maliyetlemesi geriye dönük bir iş gibi görüldüğünden dolayı bazen geriye dönük maliyetleme olarak da anılmaktadır (Duman vd. 2014).

Endirekt maliyetleri direkt maliyetlere dönüştürmek açısından TZÜ maliyetlendirme ile geleneksel maliyetleme arasında farklılıklar vardır. Geleneksel maliyetleme sistemi ile TZÜ maliyetleme arasındaki farklılıklar Tablo 2'de gösterilmektedir (Horngren ve diğerleri, 2012: 895).

Tablo 2. Geleneksel Maliyetleme Sistemi İle TZÜ Maliyetleme Sistemi Arasındaki Farklılıklar

	Geleneksel Maliyetleme	TZÜ
Üretim faaliyetlerin kaydı	Ürün maliyetleri, mamül ve yarı mamül stokları hareketinden oluşur.	Ürünlerin maliyeti birimler tamamlandığında kaydedilir.
Stokların hesapları	Malzeme, Yarı Mamül ve Bitmiş Ürün Stokları	Malzeme ve süreçteki stoklar Bitmiş ürün stokları
Üretim maliyeti	DİMM DİG GÜG	Doğrudan malzeme Dönüşüm maliyeti

Kaynak: (DUMAN, APAK ve ARSU, 2014: 14-24).

2.3. HEDEF MALİYETLEME

2.3.1. Hedef Maliyetleme (HM) Kavramı

Japonca “Genka Kikaku” ve İngilizce “Target Costing” olarak ifade edilen hedef maliyetlemenin 1960’lı yıllarda Japonya’da ortaya çıktığı kabul edilmekte birlikte bazı kaynaklarda da Almanya’da geliştirilip, uygulanmaya başlandığı belirtilmektedir (Hibbets-Albright-Funk, 2003: 66; Shimizu ve Lewis’ten aktaran Özçelik, 2012: 14).

Hedef maliyetleme (HM), işletmelerin rekabet gücünü artırmak için kâr ve maliyet oluşum sürecinin stratejik olarak yönetilmesine imkan veren ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde pazara odaklanan bir yaklaşımdır. HM, ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlenerek, bu hedef maliyette ürünün üretilebilmesi için planlama ve tasarım faaliyetlerinin yürütüldüğü, böylece ürünün yaşam dönemi boyunca belirlenen kârlılık hedeflerine ulaşabilmesini sağlamayı amaçlayan bir araçtır. Maliyet oluşuktan sonra değil, oluşmadan planlanmasına ve yönetilmesine odaklanılmaktadır. HM yalnızca bir maliyet düşürme veya kontrol işlevini yerine getirmemekte ayrıca tüketiciler esas alınarak yapılan değer analizleri ve değer mühendisliği çalışmalarını da kapsayan bir kâr yönetim aracı işlevine de görmektedir (Coşkun, 2003; Alagöz, 2006; Bozdemir ve Orhan, 2011; Kutay ve Akkaya, 2016).

HM, tüketiciyi memnun edecek ürünlerin planlandığı süreci, işletmenin hedef kâr beklentilerini dikkate alarak hedef maliyetin belirlendiği süreci, tasarım departmanları tarafından değer mühendisliği yaklaşımı kullanılarak ürünün hedef maliyetini gerçekleştirme sürecini içermektedir. HM’de maliyet, ürün tasarım sürecinin çıktısı değil, girdisidir. HM yaklaşımının özü basit bir şekilde aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:118):

- Ürünlerin satış fiyatları hedef pazarda belirlenir.
- Gerçekleştirilmesi amaçlanan kâr marjları, bu satış fiyatından çıkarılır.
- Kalan rakam ürünün üretilmesi gereken hedef maliyeti verir.

$$\text{Hedef Maliyet (HM)} = \text{Hedef Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kâr}$$

HM fiyat tarafından yönlendirildiğinden, süreç için hedef maliyeti tespit edebilmek amacıyla pazar araştırmalarına göre bir hedef satış fiyatının belirlenmesi

gerekmektedir. Bu hedef satış fiyatı, ürünün, üretim öncesinde, üretim aşamasında ve üretim sonrası aşamalarında oluşabilecek maliyetleri karşılayabilmelidir. Yani belirlenecek hedef satış fiyatı, bir mamulün tüm yaşam dönemi boyunca oluşacak maliyetleri karşılayabilecek düzeyde olmalıdır (Özçelik, 2012:10). İşletmeler, uzun vadeli kâr hedeflerini yakalayabilmek için, kâr analizleri yaparak hedef kâr marjlarını belirlemektedirler. HM, kavram olarak, ürün bazında istenen kâr oranının elde edilmesini sağlayacak kabul edilebilir maliyettir. Hedef satış fiyatı ve istenen kâr marjının tespitinden sonra, ikisi arasındaki fark ürünün kabul edilebilir maliyetidir. İdeal olan kabul edilebilir maliyetin ürünlerin hedef maliyeti olması iken çoğu işletme için ürünlerin hedef maliyetleri, kabul edilebilir maliyeti mevcut kapasitelerine ve yeteneklerine bağlı olarak aşabilmektedir (Bahşi ve Can, 2001:51). Pazara odaklanan maliyet sistemlerinde işletmenin tüm fonksiyonları arasındaki etkileşime ilave olarak üretim ve pazarlama stratejilerinin uyumlu olması gerekmektedir. Yeni bir ürünün üretiminin yapılıp yapılmayacağı değerlendirilirken, pazarlama departmanından gelen fiyat ile üretim departmanının ürünü üretebileceği en düşük maliyet arasında fark olan kârın işletmeyi tatmin edip etmeyeceği dikkate alınmaktadır (Türk, 1999: 200-201).

2.3.2. Hedef Maliyetlemenin Ortaya Çıkış Nedenleri

Hedef maliyet yönteminin ortaya çıkmasında etkili olan faktörler arasında işletmelerin fiyatlar üzerinde sandıkları gibi bir kontrollerinin olmadığını fark etmeleri ve ürün maliyetlerinin büyük çoğunluğunun planlama ve tasarım aşamasında gerçekleşmesi yatmaktadır. Çoğu ürünün fiyatı, pazar tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle, ürünün fiyatı belirlenirken yalnız maliyetin dikkate alınması, ürünün fiyatının rekabetçi olmamasına veya düşük kâr düzeyi riskine neden olabilir. Çoğu üretim maliyeti, üretim aşamasından önce ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden sadece üretim sürecinde yapılan maliyet düşürme çabaları yeterli olmamaktadır (Coşkun, 2003; Altınbay, 2006a: 147; Çetin ve Atmaca, 2009: 316).

2.3.3. Hedef Maliyetleme Yönteminin Amaçları ve İlkeleri

HM yöntemi ile en uygun kalite ile üretim faaliyetleri yürütülürken, toplam maliyetlerin azaltılması amaçlanmaktadır. HM yönteminin işletmeler tarafından stratejik kar planlaması amacıyla kullanımda yaygındır. HM yönteminin bu

amaçlarına ilave olarak işletmeler tarafından diğer kullanım amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir(Karcıoğlu, 2000:180).

- İşletmenin, özellikle maliyetlerin pazar ile uyumlu olmasını sağlamak.
- Ürünlere, daha proje sürecinde maliyet yönetim desteği sunmak.
- Maliyetlerin dinamik bir şekilde yönetilebilmesi için maliyet hedeflerinin sürekli olarak kontrolünü sağlamak.
- İşletme stratejisinin pazarın ihtiyaçlarına göre şekillenmesine yardımcı olmak.
- Müşteri tatminini sağlamak.
- Pazar payını artırmak.

HM, maliyetler tasarım aşamasında yönetilmektedir. Tasarımın bir maliyet yönetim aracı olarak kullanılması sadece yeni ürünlere uygulanmaktadır. Bu da hedef maliyetleme ve yeni ürün geliştirmenin birbiriyle olan ilişkisini açıklamaktadır. HM mevcut ürünler için de, eğer bu ürünle veya bu ürünlerin üretim süreci, yeniden tasarlanacak ise uygulanabilir (Ansari vd.: 21).

Hedef maliyetleme sürecinin temelini aşağıda sıralanan 6 ilke oluşturmaktadır (Hacırrüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 119).

- *Fiyata dikkate alınarak maliyet hesaplanması*
- *Müşterilerin istek ve ihtiyaçlarına odaklanma*
- *Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma*
- *Geniş kapsamlı katılım- çok fonksiyonlu ilişkiler*
- *Yaşam dönemi boyunca maliyet düşürme*
- *Değer zincirini dikkate alma*

2.3.5. Hedef Maliyetlemenin Başarı Koşulları ve Faydaları

HM'nin işletmelerde başarılı bir şekilde uygulanıp yürütülebilmesi için (Yükçü, 1999:6, 7);

-Tedarikçiler stratejik paydaşlar olarak değerlendirilerek ürün geliştirme sürecine dahil edilmelidir.

- Ürün ve süreçler eşzamanlı bir şekilde tasarlanmalıdır.
- Maliyetlerin azaltılması faaliyetlerinde tüketici istekleri esas alınmalıdır.
- Ürün tasarımının basit olmalı ve ölçülebilmelidir.

-Farklı departmanların çalışanlarından oluşan bir hedef maliyetleme ekibi oluşturulmalıdır.

-Değer analizi, değer mühendisliği gibi diğer tekniklerden yararlanılmalıdır.

-Değişime ve gelişime açık bir örgüt kültürü olmalıdır.

HM'nin işletmeler için en önemli faydası işletmelerin yeni ürün geliştirme amaçlarını net bir şekilde tanımlamalarını ve tüketicilerin üründen beklentilerini ve ödemeye istekli oldukları fiyatı tespit etmelerini gerektirmesidir. Diğer bir yararı ise işletmenin tamamını kapsayan maliyet ve kâr planlaması ile olan yakın ilişkisidir.

HM, işletmenin tüm departmanları birlikte ulaşılmaya çalıştıklarından bir hedef birliği sağlamaktadır. İşletme bütçesinin hazırlanmasına ve bu bütçe hedeflerine ulaşmaya yardımcı olmaktadır. Çalışanlar için belirlenen hedefler bir motivasyon aracı işlevi görmektedir, tedarikçiler ve tüketiciler sistem içerisinde aktif bir role sahip olmaktadır. HM, ürünlerin istenen kalite ve fonksiyonellikte üretilebilmesini ve maliyetlerin tasarım sürecinin bir girdisi olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Değer mühendisliği, değer analizi, tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme, yaşam dönemi maliyetleme gibi birtakım teknik ve uygulamalarla birlikte çalışarak işletmenin maliyetleri yönetmesine ve maliyet tasarrufları yapmasına yardımcı olmaktadır.

2.3.6. Hedef Maliyetlemenin Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

HM yönteminin faydalarının yanında uygulamada işletmelerin karşılaştıkları birtakım zorluklarda mevcuttur. Bu zorluklara uzun ürün geliştirme süreleri, pazarın karmaşıklığı, işletmenin fonksiyonları arasında çatışma olabilmesi, çalışanlar ve tedarikçilere hedef maliyete yönelik yapılan baskının yarattığı stres örnek verilebilir. Ürünlerin maliyetlerini, fiyatlarını ve satış miktarlarını tahmin etmedeki zorluklar bu yöntemin etkinliğini azaltır. Belirsizlik arttıkça değişkenlerin doğru tahmin edilebilme olasılığı o oranda düşecektir. Fiyat ve hacim doğru bir şekilde tahmin edilemezse hedef kârın belirlenmesi ve dolayısıyla hedef maliyetin belirlenmesi sorun olacaktır. Üretimdeki yüksek belirsizlik, tahmini maliyetleri bulmayı ve bu maliyet ile hedef maliyet arasındaki değişikliği belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Diğer bir zorluk, müşteri isteklerinin ve ihtiyaçlarının belirlenmesi her işletme için aynı kolaylıkta olmayabilir (Demirkutlu, 2015; Karcıoğlu, 2000: 196, 197).

2.3.7. Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet yöntemleri birçok işletme tarafından hem yeni ürünlerin hem de mevcut ürünlerin fiyatlarının belirlenmesinde kullanılmaktadır. Geleneksel yöntemlerde üretimin maliyetine kâr payı eklenerek pazar fiyatı tespit edildiğinden “Maliyet Artı Yöntemi” olarak ifade de edilmektedir.

$$\text{Satış Fiyatı} = \text{Ürün Maliyeti} + \text{Beklenen Kâr Payı}$$

Maliyet artı yönteminde ürünün satış fiyatı, bağımlı değişkendir, yani fiyat maliyete göre belirlenmektedir. Geleneksel yöntemde maliyet bir çıktı olarak değerlendirilmekte, maliyet düşürme çalışmalarının odağı, verimsizlikler ve kayıplar olmaktadır. HM uygulamalarında, pazarda geçerli olan fiyata göre belirlenen maliyet, üretim sürecinin bir girdisi olduğundan ve ürün belirlenen bu maliyete göre tasarlandığından maliyet artı yaklaşımına kıyasla üretimin daha düşük maliyetlerle sonuçlandığı görülmektedir. HM’de maliyet düşürmede anahtar unsur müşteri verileri ve ürün tasarım aşamasıdır (Alagöz, 2006; Doğan, 1998).

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinden standart maliyetleme ile HM yöntemini karşılaştıracak olursak, ürün yaşam döneminin farklı aşamalarına yoğunlaştıkları görülmektedir. Standart maliyetleme, üretim aşamasına odaklanırken, HM planlama ve tasarım aşamasına odaklanmaktadır. Standart maliyetlemede üretim tamamlanıp maliyetler gerçekleştikten sonra maliyetlerin fiili maliyetlerle karşılaştırılarak kontrol edilmesi ve verimsizliklerin tespit edilerek elimine edilmesi amaçlanırken, HM de maliyetlerin planlanması ve hedef maliyette üretilmesi amaçlanmaktadır (Çetin ve Atmaca, 2009: 323).

Standart maliyet yönteminde maliyetler, işletme içerisinde uygulanan bir takım yönetim ve mühendislik teknikleri ile belirlenmektedir. Hedef maliyetler ise, pazar ve tüketiciler dikkate alınarak yani hem işletme dışı hem de işletme içi analizlere dayanılarak belirlenmektedir (Türk, 1999:211)

HM yönteminde, fiyat, kâr ve maliyete ilişkin faktörler, pazar dikkate alınarak işletme faaliyetlerine yön verdiğinden maliyet ve kâr planlaması açısından geleneksel yöntemlerden farklılaşmakta ve işletmelere hem ulusal hem de uluslararası anlamda

rekabet edebilmeleri için büyük avantajlar sağlamaktadır (Alagöz, 2006; Doğan, 1998).

2.4. YAŞAM DÖNEMİ MALİYETLEME

Pazarın beklentileri işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri ve pazar paylarını artırabilmeleri için ürün farklılaştırmasına yönlendirmekte ve tüketici tercihlerindeki artış ve hızlı değişim de ürün yaşam dönemlerini kısaltmaktadır. Bu durum, yeni ürünlerin, hedef maliyetinin ve gerçekleştirilebilir olup olmadığının ürün yaşam dönemi temelinde analiz edilmesini gerektirmektedir. Günümüz rekabet koşullarında hayatta kalabilmek, sadece üretim maliyetlerinin kontrolünü amaçlayan maliyetleme yöntemlerini yetersiz bırakmış ve planlama ve karar alma aşamalarının önemini ortaya çıkarmıştır. Bu değişimler paralelinde geliştirilen yöntemlerden biri de ürün yaşam dönemi maliyetlemedir. Ürün yaşam dönemi maliyetleme (YDM), küresel rekabet ortamlarında işletmelerin daha sağlıklı kararlar alabilmelerine yardımcı olan yöntemlerden biridir. Ürünlerin farklı yaşam dönemlerinde ortaya çıkabilecek maliyetlerin, üretim aşamasından önce tespit edilebilmesini sağlayan, ürünlerin tüm yaşam dönemleri boyunca ortaya çıkacak maliyetleri anlayabilme ve yönetebilme konusunda yöneticilere faydalı bilgiler sunarak maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesine imkân veren bir yöntemdir. (Güneş ve Aksu, 2003: 44; Otlı ve Karaca, 2005: 248)

YDM, bir ürünün tüm yaşamı boyunca ortaya çıkması olası maliyetlerin yönetimini amaçladığından ürünün tüm yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetleri toplamının, gelirleri toplamı ile karşılaştırarak, kârlılığın daha doğru tespit edilebilmesine imkân vermektedir. (Ersoy, 2002; Arı ve Bayram, 2018). Yöntemde temel amaç; ürünün planlanması, tasarımı, pazarlanması, dağıtımı, işlenmesi, bakımı ve elden çıkarılması gibi işletmeye rekabet avantajı sağlayacak hareket ve kararların alınması olduğundan, ürünün yaşam dönemi boyunca oluşabilecek kârlılığını analiz etmektedir. Ürünün yaşam dönemi boyunca, ürün ile ilgili karşılaşılabilecek tüm maliyetleri tanımlayan, bu maliyetleri tahmin eden, raporlayan ve daha planlama aşamasında ürünün kârlılığını arttırmak için önlemler alınmasını amaçlayan bir araçtır. Böylece daha iyi fiyatlandırma kararları ve ürün kârlılıklarının daha doğru belirlenmesi açısından yöneticilere yardımcı olmaktadır (Köse, 2002: 84).

2.4.1. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemenin Amaçları

Ürünlerin yaşam dönemi aşağıdaki evrelerden oluşmaktadır (Sevim2002:142):

- Planlama ve geliştirme,
- Sunuş ve büyüme,
- Olgunluk,
- Gerileme,
- Çekilme/terk etme.

YDM'nin temel amacı, karar vericilere, ürünün planlama aşamasından başlayarak tüm evreleri için maliyetleri analiz etme, hesaplama, raporlama ve yönetme olanağı sağlamaktır. YDM'nin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Sevim, 2002);

- Pazarlama ve planlama aşamalarında katlanılan maliyetleri kapsayan faaliyet kârının, ürünün pazar aşamasında mı ya da üretim aşamasında mı kazanıldığını tespit etmek,
- Planlama aşamasında, üretimle ilgili olmayan ve ürünle birlikte verilen; garanti hizmetleri ve çevre maliyetleri gibi büyük maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlerin ortadan kaldırılması veya azaltılması için ürün üzerinde yapılması gereken tasarım değişikliklerinin ortaya çıkarılması,
- Bir ürünün dizaynı, yüksek garanti maliyetleri gerektirebileceğinden alternatif tasarımların yaşam dönemi maliyetlerinin kıyaslanarak, alternatifler arasından en doğru seçim için planlamacılara yardımcı olmak,
- Faaliyetleri verimli bir şekilde planlayabilmek ve kontrol edebilmek için maliyetlerin niteliğini ve zamanını belirlemektedir.

Ürün YDM'nin amaçlarına ulaşabilmesi için aşağıdaki unsurların tanımlanması gerekmektedir (Güneş ve Aksu, 2003).

- a) Başlangıç yatırım maliyeti,
- b) Varlıkların Ömrü,
- c) İskonto Oranı,
- d) Bakım ve onarım maliyetleri,
- e) Atık Maliyeti,
- f) Bilgi ve geri besleme,
- g) Belirsizlik

2.4.2. Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme ve Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinde daha çok üretim süreçleri üzerine odaklanılmaktadır. Bu nedenle Ar&Ge, pazar araştırması maliyetleri gibi üretim aşamasından önce ortaya çıkan maliyetler ile garanti, bakım-onarım, teknik servis maliyetleri gibi üretim sonrasında oluşan maliyetler, dönem gideri kabul edilmekte, ürünün maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Yani geleneksel maliyetleme sistemlerinin, üretim öncesi ve sonrası oluşan maliyetler yerine sadece üretim aşamasında oluşan maliyetleri dikkate alması ürün maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanamamasına neden olmaktadır. YDM'de, otomasyona yönelişin sabit giderleri artırması nedeniyle üretim aşamasında maliyetlerin azaltılabilmesini zorlaştırdığı vurgulanmaktadır. Bu nedenle, ürünün tasarım, geliştirme aşamalarında oluşacak maliyetlerin ve alınacak kararların ürünün tüm yaşam dönemini etkileyeceği belirtilmekte ve üretim öncesi ve sonrası maliyetler ürün maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2006; Yükçü, 2007: 499; Köse, 2002).

Geleneksel maliyet yaklaşımlarında, maliyet kontrolü, maliyetlerin planlanması ve yönetilmesine nazaran ön plandadır. Geleneksel maliyet yönetiminde sadece üretim aşamasındaki maliyetlerin kontrolüne önem verilirken, yaşam dönemi maliyetlemede geliştirme aşamasından itibaren maliyetlerin planlanması ve kontrolü ön plandadır (Gersil, 2006, 104).

Geleneksel maliyet yaklaşımlarında, maliyetler, üretim döneminin performansını gösterecek şekilde dönemsel olarak değerlendirilmekte ve raporlanmaktadır. Yaşam dönemi maliyetleme de ise yaşam dönemi raporlama ön plandadır (Köse, 2002:84).

2.5. KALİTE MALİYETLEME

Rekabette önde olmayı hedefleyen işletmelerin hedeflenen kaliteye ilk seferde, tam zamanında ve en az maliyetle ulaşabilmeleri ve hatasız üretim yapabilmeleri hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmeler sürekli iyileştirme çalışmaları yaparak mükemmeli yakalamaya ve sıfır hata ile rekabetlerini artırmaya çalışmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında kalite kavramı, işletmelerde mevcut kalite kontrol sisteminin kusursuz işleyişine bağlıdır. Söz konusu hedefe ulaşmanın tek yolu,

işletmelerde toplam kalite felsefesinin verimli ve etkin bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktır (Yumuk ve İnan, 2005: 178).

2.5.1. Kalite kavramı ve kalite unsurları

Çalışma etiğinin bozulması, kalite yönetimi, kalite kontrol, kalite standartları ve istatistiksel süreç kontrolü gibi konseptlerin gelişmesine neden olmuştur (Ekergil, 2010: 41).

Kalite kavramı Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonuna göre “müşteri isteklerine belirli bir mal veya hizmetin uygunluk derecesidir” şeklinde tanımlanmaktadır. Amerikan Kalite Derneğine göre, “ürün veya hizmetin ihtiyaçları karşılamak için sahip olduğu özelliklerin toplamı” olarak tanımlanmaktadır (Koçoğlu, 2012: 5; Okumuş ve Duygun, 2008: 18).

2.5.2. Toplam kalite yönetimi

2.5.2.1. Toplam kalite yönetimi kavramı ve tanımı

TKY, günümüz rekabet koşullarında değişen koşullara kolayca uyum sağlamaya çalışan ve müşteri memnuniyetindeki değişimi fark ederek başarılı olmak ve ayakta kalmak isteyen işletmeler için bir yönetim uygulamasından ziyade bir yönetim felsefesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Özçakar, 2010: 107).

TKY; toplam, kalite ve yönetim sözcüklerin birleşiminden oluşur. Toplam kelimesi, “kalite için tüm çalışanların organizasyonun her işlevine ve düzeyine katılımını” ifade eder. Toplam kelimesi, “müşteri memnuniyeti, işe dahil olan herkesin görevidir” anlamına gelir. Kalite sözcüğü "her açıdan mükemmellik" için vurgu yaparken, kalite, "yerli ve yabancı müşterilerin ürün ve hizmetlerle tatmin edilmesi" olarak tanımlanmaktadır (Türk, 2009: 19).

TKY, tüm süreç, ürün veya hizmetleri tam katılım ile geliştirmek, iç ve dış müşteri memnuniyetini artırmak ve müşteri sadakati yaratmak için sürekli gelişime dayanan; müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan ve tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında mal ve hizmetler kapsamında müşterinin tanımladığı kaliteyi yaratan bir yönetim anlayışıdır (Peker, 1996: 45).

2.5.2.2. Toplam kalite yönetiminin özellikleri

Toplam kalite yönteminin tanımı ve uygulamaları kişiden kişiye ve organizasyondan organizasyona değişiklik gösterdiği halde, temel özellikleri hakkında genel bir fikir birliği vardır (Gencel, 2001: 169-171). Bunlar:

- Müşteri memnuniyetini ön planda tutar ve müşterilerin ihtiyaçlarını ve makul beklentilerini öngörerek bunu karşılamaya çalışır.
- Organizasyonun uzun vadeli taahhütlerini içerir.
- Bir yönetim yaklaşımıdır.
- İnsanlara odaklanarak kaliteye dayalı bir kültür oluşturur.
- Çalışanları belli bir amaç için motive eder.
- Grup çalışmasına önem verir.

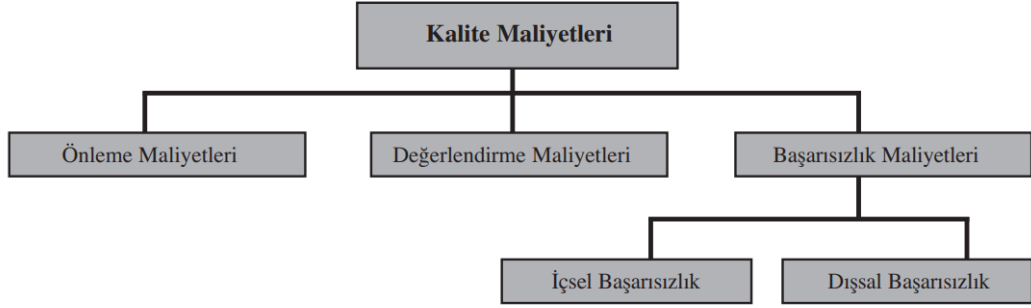
2.5.2.3. Toplam kalite yönetiminin amaçları

İşletmelerde uygulanan TKY'nin belirli amaçları vardır (Tufan vd., 2009: 27-28). Bunlar:

- Pazar gereksinimlerini sağlıklı bir şekilde belirlenmesine ve karşılanmasına yardım etmek,
- Pazar payını ve kârlılığını artırmak,
- Mal ve hizmet kalitesi dahil en yüksek kaliteyi tüm alanlarda sağlamak,
- Kalite etkinliğini sağlamak için bazı yaklaşımları uygulamak,
- Üretim dışı faaliyetleri belirlemek, kusurlu ürün oranını minimize etmek ve süreçleri gözden geçirmek,
- Geliştirilmesi gerekli alanları belirleyerek verimlilik kriterlerini saptamak,
- Etkili bir rekabet stratejisi geliştirmek,
- Problemlerin çözümünde ekip yaklaşımını gerçekleştirmek,
- Etkili iletişim kurmayı ve başarılı çalışmayı takdir etmenin yollarını belirlemek.
- Çalışanların moral düzeyini ve iş performansı motivasyonunu artırmak,
- Üretim süreçlerini sürekli gözden geçirmek.

2.5.3. Kalite maliyetlerinin sınıflandırması

Kalite maliyetlerine yönelik farklı sınıflandırmalar mevcuttur. Bu çalışmada kalite maliyetleri, Feigenbaum'un sınıflandırması dikkate alınarak önleme, değerlendirme ve başarısızlık (iç başarısızlık-dış başarısızlık) olmak üzere 3 grupta incelenmiştir (Kutlu, 2008).



Şekil 1. Kalite Maliyetleri (Kutlu, 2008)

2.5.3.1. Önleme maliyetleri

Uygunsuzluğun önlenmesi amacıyla kalite sisteminin kurulması, tasarımı ve düzenlenmesi ile alakalı maliyetlerdir.

2.5.3.2. Değerlendirme maliyetleri

Kalite standartlarına uymayan hammadde, malzeme ve ürünlerin sevkiyat için araçlara yüklenmeden önce tespit edilmesi maliyetleridir.

2.5.3.3. Başarısızlık maliyetleri

Önceden belirlenen ihtiyaçları karşılamayan malzemelerin kullanılmasına ilişkin ve kusurlu imalata sebep olan maliyetler, başarısızlık maliyetleri olarak ifade edilmektedir.

a) İç başarısızlık maliyetleri

Firmanın kendi kontrolünde olan faaliyetlerden kaynaklanan hatalar da dahil olmak üzere ürünler, müşteriye gönderilmeden önce oluşan maliyetlerdir.

b) Dış başarısızlık maliyetleri

Ürünün müşteriye taşınmasından sonra kalitesizliğin neden olduğu maliyetlerdir. Üretim sisteminden çıkan ürünlerin sevkiyatında, teslimatında, satış sonrası hizmetlerinde yaşanan aksaklıklar bu maliyetlere neden olan başlıca unsurlardır.

2.5.4. Kalite Maliyet Sistemi

Kalite maliyet sistemi, işletmenin tüm alt sistemleri için yönetim performans göstergesinin ve işletme kusurlarının maliyetlerinin ölçülmesine yardımcı olur. Bu nedenle kalite maliyet sistemi, her türlü kötü kaliteyi yok eden iyileştirme faaliyetlerinin bütünleşik bir unsuru olarak ifade edilmektedir. Kalite maliyet sisteminin amacı gereksiz yüksek harcamaları ve kusurları en aza indirmek olduğundan, tüm personel kalite maliyetleri konusunda bilgilendirilmelidir. Sistem hedeflerini gerçekleştirmek için çalışanların ve yöneticilerin katılımının sağlanması kalite maliyet sisteminin etkisini artıracak ve daha güçlü hale getirecektir (Akgün, 2011: 55).

Kalite maliyet sistemi planlamasına hazırlık aşamasında öncelikle veri toplama araçlarını ve veri kaynaklarını analiz etmek ve belirlemek, verileri sınıflandırmak, veri toplama ve raporlama dönemlerini belirlemek, içerik karşılaştırması yapmak gerekmektedir. Raporlar ve analiz yöntemleri ile analiz sonucunda ne yapılacağına ilişkin bir eylem planı oluşturmalıdır. Bu çalışmaların gerçekleştirilebilmesi için sadece muhasebe departmanının değil, tüm birim ve fonksiyonların eş zamanlı çalışmasını sağlayacak bir ekibin oluşturulması, başarı için önemli bir etken olarak kabul edilmektedir. Kalite maliyet sistemi, bir yönetim aracı olarak değil, sadece bir maliyet düşürme programı olarak ele alınırsa, sistemden beklenen etki elde edilememektedir (Sönmez, 2005: 93).

2.5.5. Kalite Maliyetlerinin Raporlanması ve Amacı

KM verileri rapor şeklinde yöneticilere sunulmalıdır. Kalite maliyetleri ile ilgili maliyet türleri ve gruplarının birbirleriyle veya çeşitli dönemler için bütçelenen tutarlarla karşılaştırılmasının raporlarda gösterilmesi önemlidir (Pekdemir, 1993: 27).

Hazırlanacak raporun belirli bir formatı yoktur ve işletmelerin istek ve ihtiyaclarına göre çeşitli KM raporları oluşturulabilmektedir (Gönen, 2010: 47-48). KM raporu, aylık, üç aylık veya yıllık olarak düzenli aralıklarla hazırlanarak yönetim bilgilendirilmelidir. Böylece raporun sonuçlarına göre kalite maliyetlerinin iyileştirilmesi açısından gerekli planlamalar yapılabilir. Rapor; önleme, değerlendirme ve hatalı ürün maliyetlerini kapsayacak şekilde hazırlanmalı ve planlama çalışmalarında kalite maliyet hedeflerinin belirlenmesi için kullanılmalıdır. İlâveten bu raporlar gelecekte oluşabilecek kalite maliyetlerinin tahmininde de kullanılabilir (Küçükşavaş, 2009: 53-56).

2.6.YALIN MUHASEBE VE DEĞER AKIŞ MALİYETLEME

Yalın muhasebe, yalın üretim süreçlerini uygulayan işletmeler için, muhasebe işlemlerinin yalın ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak ve finansal performanslarını daha iyi ölçmek amacıyla tasarlanmış bir yaklaşımdır. Yalın muhasebe, maliyetlerin değer akışına göre organize edilmesini, stok değerlendirme tekniklerinin yalın üretim ortamına adapte edilmesini ve finansal olmayan verileri de kapsayacak şekilde raporların hazırlanmasını, böylece üretim ortamının daha iyi yansıtılabilmesini ve değerlendirilebilmesini amaçlamaktadır (Ertürk ve Özçelik, 2008:17-19).

2.6.1.Yalın Üretim Sistemi

Yalın üretim, yalın düşünce felsefesine dayanan ve bünyesinde hata, maliyet, stok, uzun geliştirme süresi, üretim alanı, fire, müşteri memnuniyetsizliği gibi hiçbir gereksiz unsur taşımayan bir üretim yaklaşımıdır (Tikici, Aksoy, 2006: 22). Yalın üretim; müşterinin bakış açısından değer kavramını inceler ve üretim sistemlerini yeniden tasarlayarak sunulan değeri artırmayı amaçlar. Bu bağlamda yalın üretim stratejisinin odak noktası, üretim sisteminde israfı en aza indirecek ve kaliteli ürünler üretecek şekilde üretim ortamını tasarlamaktır (Fullerton 2013, 52; Kefe ve Berikol, 2018:15). Yalın üretim, işletmelerde verimliliği artırmakta, kaliteyi yükseltmekte, teslim sürelerini kısaltmakta ve israfları ortadan kaldırarak maliyetlerin azaltılmasında işletmelere yardımcı olmaktadır (Ertürk ve Özçelik, 2008:19).

2.6.2.Yalın Üretimin Muhasebeye Etkileri: Yalın Muhasebe Kavramı

Geleneksel maliyet sistemleri, kitle üretim ortamları için tasarlandığından işletmeleri stoğa yönelik üretime yönlendirerek yalın düşüncesinin israf olarak değerlendirdiği davranışlara yönlendirmektedir. Ayrıca yalın üretim işletmelerde uygulanmaya başlandıktan sonra, operasyonlarda görülen iyileşmeler geleneksel muhasebe sistemleri ile hazırlanan finansal raporlarda görülememekte ve hatta bazen raporlarda tersi durum görülmektedir. Çünkü geleneksel muhasebe uygulamalarının çoğunluğu 20. yy da kitle ve emeğe dayalı üretim ortamları için geliştirilmiştir ve yalın stratejilerin uygulanması ile fark edilen operasyonel iyileşmelere, yanlış bakış açısı sunmaktadır. Diğer bir deyişle geleneksel maliyetleme sistemi, yalın düşüncenin gereksiz gördüğü birçok faaliyeti bünyesinde barındırmakta ve yalın üretim ortamını yansıtamamaktadır (Özçelik ve Ertürk, 2012).

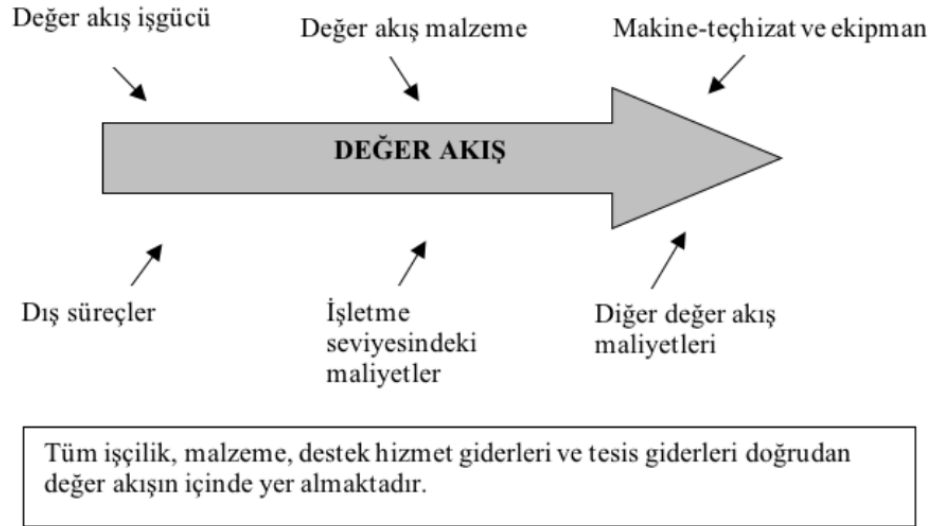
Yalın muhasebe, yalın üretim ve yalın düşüncüyü desteklemek adına muhasebe, kontrol, ölçme ve yönetim süreçlerinde gerekli değişiklikler için kullanılan bir terimdir. Böylece muhasebe süreçlerinde yalın uygulamaları gerçekleştirilerek işlem israflarının önüne geçilebilecek ve geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri yalın üretim ortamını daha iyi yansıtan maliyet belirleme ve performans ölçüleriyle değiştirilecektir (Maskell vd., 2011; Can ve Güneşlik, 2013, 4). Yalın muhasebenin yalın üretim uygulayan işletmeler için önemi aşağıdaki gibi özetlenebilir (Özçelik ve Ertürk, 2012):

- İşletme kararlarını vermek için daha doğru ve zamanında bilgi sağlar.
- Yalın düşüncenin benimsenmesi ve yalın üretimin uygulanması ile israf olarak değerlendirilebilecek muhasebe, kontrol ve ölçme sistemlerindeki yer alan işlemlerin ortadan kaldırılması için yöntemler sağlar.
- Sağlanan bilgilerle, uzun dönemli yalın gelişmeleri motive eder.
- Yalın performansı daha iyi yansıtan yalın performans ölçütleri kullanır.
- Performans ölçütleri ile değer yaratma anahtarlarını işaret ederek müşteriye sunulan değeri artırmaya çalışır.
- Maliyetleri, ürün maliyetlerini ve değer akışı maliyetlerini anlamak için daha iyi yol sağlar.

2.6.3.Yalın Muhasebede Değer Akış Maliyet Sistemi

Yalın düşüncenin temel ilkelerinden biri değer akışıdır ve yalın üretimde işletme faaliyetleri değer akışı etrafında yürütülmekte ve değer akış süreçlerine odaklanılmaktadır. Bir değer akışı, bir ürünü (hizmeti) müşteriye sunmak için gerekli tüm değer katan ve değer katmayan faaliyetler olarak tanımlanmaktadır. Benzer özelliklere sahip ürünler aynı değer akışında üretilmektedirler (Baggaley, Maskell, 2003: 24, 25).

Yalın muhasebenin araçlarından biri olan değer akışı maliyetleme sistemi faaliyetlerin maliyet analizini sadeleştiren bir modeldir. Değer akışı maliyetleme, bir işletmenin fiili harcamalarını ürünler, hizmetler veya departmanlara değil, değer akışlarına tahsis etme sürecidir. Değer akışı maliyetleme süreci, değer akışının haritalanması ile başlar. Değer akış haritaları, her bir değer akışı tarafından kullanılan emek, boş alan, makine-teçhizat, ekipman ve malzeme akışlarını ve her bir değer akışından geçen ürünleri gösterir. Değer akışına dahil edilen tüm maliyetler doğrudan maliyetler olarak kabul edilir. Şekil 4'te değer akış maliyetleri gösterilmektedir (Kefe ve Berikol, 2018: 22).



Şekil 2. Değer Akış Maliyet Sisteminde Yer Alan Maliyetler (Kefe ve Berikol, 2018)

İşçilik giderleri; değer akışı içinde yer alan çalışanlara doğrudan veya dolaylı ayırım yapılmadan yapılan ödemelerden oluşmaktadır. Malzeme giderleri; değer akışında kullanılan malzemelerin giderinden oluşur. Bu tutar hesaplanırken, satın

alınan malzemenin fiili miktarı veya hammadde deposundan değer akışına çekilen fiili malzeme miktarı dikkate alınır. Dış süreç maliyetleri; taşeronlara yapılan ödemeler ve borç hesapları dış süreç maliyetleri belirlenirken dikkate alınır. Makine maliyetleri; amortisman giderlerinden oluşan maliyetlerden oluşur. Diğer maliyetler; makinelerin çalıştırılması sonucu ortaya çıkan ve defterden tespit edilebilen onarım, bakım, yedek parça gibi net olarak belirlenmiş giderlerden oluşur. İşletme düzeyindeki maliyetler; işletmenin kira, onarım ve bakım gibi maliyetlerden oluşur ve her değer akışının alan büyüklüğüne göre dağıtılır. Destek hizmeti giderleri; geleneksel sistemde dolaylı maliyet olarak görülen bakım, malzeme, kalite, mühendislik, yönetimi gibi giderlerden oluşmaktadır (Stenzel ve Senge, 2007, 159; Kefe ve Berikol, 2018 22).

2.7. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

2.7.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte geleneksel maliyet yöntemlerinin geçerliliği tartışılmaya ve yeni yöntem arayışları başladığında, geliştirilen yöntemlere faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) öncülük etmiştir. İlk olarak 1980'lerin sonlarında Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından geliştirilen FTM, faaliyetlerle kaynak maliyetlerini ilişkilendiren ve faaliyetlerde biriken maliyetleri ürün, müşteri, hizmet, ve diğer maliyet nesnelere atayan bir maliyetleme yöntemidir. FTM, dolaylı maliyetleri yani GÜĞ'lerin ürünlere atanması yöntemi olarak ortaya çıkmıştır (Doğan ve Çakıcı, 2016:39).

FTM, işletmenin tüm indirekt giderlerini, bu giderlerin oluşmasına neden olan faaliyetlere yüklemekte, faaliyetlerin maliyetlerini ise bu faaliyetlerin yapılmasına neden olan ürünlere dağıtmaktadır. Yöntem maliyetlerin nedenini faaliyetler olarak görmekte ve kaynakların faaliyetlerce tüketildiğini esas almaktadır (Gürdal, 2007).

FTM, işletmenin faaliyetleri ve ürünleri hakkında bilgi sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntem, yürütülen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetler ile ilgili maliyetleri izler ve biriken maliyetleri çeşitli maliyet anahtarlarını kullanarak ürünlere atar. Bu maliyet anahtarları, ürünlerin faaliyet tüketim oranlarını yansıtır (Raffish ve Turney, 1991: 40).

2.7.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları ve Özellikleri

FTM'nin ortaya çıkışı, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde kullanılan hacim tabanlı anahtarlar nedeniyle ürünlere maliyet atanırken oluşan yanlışlıklar ve hataların önlenmesi temel amacına dayanmaktadır. FTM'nin 3 ana stratejik hedefi vardır. Bunlardan birincisi, doğru maliyetlerin raporlanması, ikincisi ise faaliyetlerin daha etkin bir şekilde yürütülebilmesi için işletme maliyetlerinin tanımlanmasıdır. Üçüncüsü, gelecekteki ürün ve hizmetlere olan talebi karşılamak için gerekli kaynak ihtiyaçlarını belirlemektir (Doğan ve Çakıcı, 2016:42).

Ürününün maliyetinin belirlenmesi ile birlikte FTM yönteminin diğer amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Yıldız ve Karaca, 2011: 3):

- Katma değeri düşük, yani üretimde değer yaratmayan faaliyetlerin maliyetlerinin ortadan kaldırılması veya en aza indirilmesi,
- Problemin temel nedenlerini belirlemek ve düzeltmek için çözümler ve fırsatlar için güvenli bir yol haritası oluşturmak.
- Yanlış maliyet tahsisinden oluşan hataları ortadan kaldırmak .
- Üretim işletmelerinin faaliyet tüketimini, maliyetlerini ve ilgili alanlarını belirleyerek ayrıntılı bilgi vermek.
- Maliyetlerin oluşmasına sebep olan faktör ve faaliyetleri belirleyerek yönetim muhasebesi ve kontrolünün daha iyi anlaşılmasını sağlamak.
- Ürünlerin karlılıklarını doğru belirlemek.
- Faaliyet ve süreçlerin başarısını finansal olmayan başarı ölçütleri hakkında bilgi vererek “etkinlik, kalite ve verimlilik” açısından ölçmek.

Bir FTM yönteminin maliyet dağıtım ve süreç olmak üzere iki yönü vardır. Maliyet dağıtım yönü, faaliyetler kaynaklar, ve maliyet nesnelere hakkında bilgi verir. Süreç boyutu ise genellikle finansal olmayan bilgiler sağlamaktadır (Doğan ve Çakıcı, 2016: 43).

2.7.3. FTM'nin Avantajları ve Dezavantajları

FTM,nin diğ er maliyetleme yöntemlerine göre ana avantajı, genel üretim giderlerinin izlenebilirliğini iyileştirmesi ve sonuç olarak yönetim için daha doğru maliyet verileri sağlamasıdır.

FTM yönteminin avantajları aşağıda sıralanmıştır (Erdoğan, 1995: 35):

- Ürünlerin satış fiyatlarının ve karlılıklarının tespiti için daha doğru ve detaylı maliyet bilgileri sağlamaktadır.
- Tasarımcıların farklı tasarımlarının esneklik ve maliyet üzerindeki etkisini anlamalarını ve tasarımları buna göre değiştirmelerine yardımcı olmaktadır.
- Yöneticilerin dikkatini faaliyetlere ve faaliyetlerin tükettiği kaynaklara çekerek, faaliyetlerin performansı hakkında fikir sahibi olmalarını sağlamakta ve sürekli iyileştirme sürecini desteklemektedir.
- Maliyetlerin azaltılması çalışmalarını desteklemektedir.

Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin dezavantajlarını ise şöyle sıralayabiliriz (Aktaş, 2013: 59):

- FTM'yi kurmak maliyetli ve zaman alan bir süreçtir.
- FTM, anlaşılması zor ve karmaşık bir yöntemdir.
- FTM yönteminin oluşturulması için gereken veriler öznel ve verilerin geçerliliğini doğrulamak zordur.
- Verilerin işlenmesi, saklanması ve raporlanması oldukça zaman alıcıdır ve pahalıdır.
- Çoğu FTM modeli yerel bazdadır ve bir bütün olarak işletme için karlılık fırsatlarının görünümünü sağlayamamaktadır.
- Değişen koşullara uyum sağlayabilmesi için FTM modellerinin güncellenmesi kolay değildir.
- Kullanılmayan kapasite potansiyelini göz ardı ettiği için FTM modelleri teorik olarak doğru değildir.

2.7.4. FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme yaklaşımları maliyetlerin nedenini üretilen ürünler olarak değerlendirirken, FTM, maliyetlerin nedeni olarak faaliyetleri görmektedir. Geleneksel maliyetleme yaklaşımları ile GÜG'lerin ürünlere yüklenmesi üç aşamalı

bir süreçle gerçekleştirilmekte ve son aşamada esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin ürünlere yüklenmesinde hacme dayalı anahtarlar kullanılmaktadır. Endirekt giderleri ürünlere yüklerken; direkt işçilik saatleri, makine saatleri, tüketilen DİMM tutarları gibi hacme dayalı anahtarlar kullanılmaktadır. Tek başına üretim hacmi GÜG türlerinin oluşmasında belirleyici değildir, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları endirekt giderlerin oluşumunda temel etken olabilir. GÜG'lerinin büyük kısmı, makinelerin ayarlanması ve üretim için hazırlanması, üretimin planlanması, stoklanması, fazla mesai yapılması, kusurlu ürünlerin düzeltilmesi gibi faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Ürün çeşidi arttıkça, üretim küçük partilere bölündükçe ve süreç karmaşıktıkça, GÜG'ün hacme yani üretim miktarına değil bu faaliyetlerin yoğunluğuna bağlı olarak değiştiği görülmektedir. FTM yönteminin geliştirilme ihtiyacı, giderlerin ürünlere hacim tabanlı anahtarlar ile yüklenmesi sonucu yanlış hesaplanan ürün maliyetlerini gidermek amaçlı ortaya çıkmıştır. Tek tip ya da az çeşitte ürün üreten işletmeler de GÜG'lerin ürünlere yüklenmesinde problemle karşılaşmazken, ürün çeşidi sayısı arttıkça problemler de artmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemi ile FTM arasındaki farklılıklar Tablo 3'te özetlenmiştir (Karcioğlu, 2000: 156; Köse ve Ağdeniz, 2017:141).

Tablo 3. FTM ile Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

Maliyet Yükleme Ölçüsü	GMY	FTM
Kaynakları etkileyen unsurlar	Sadece üretim hacmi	Üretim siparişleri sayısı veya harekete geçirme sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet havuzların miktarı	Tek maliyet havuzu	Kaynakların kullanımını etkileyen her faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet dağıtım anahtarların miktarı	Tek maliyet dağıtım anahtarı	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Ürünün Maliyetlendirme şekli	Üretim hacminin maliyet dağıtım anahtarı olarak kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

kaynak: (KARCIOĞLU, 2000).

FTM ile geleneksel yaklaşımlar arasındaki bir diğer fark ise değer katmayan faaliyetlerin tanımlanabilmesidir. Geleneksel yaklaşımlar bu konuda yeterli bilgi vermemektedir.

2.8. SÜRECE DAYALI FAALİYET TABANLI MALİYETLEME (SDFTM)

FTM 'nin bünyesinde barındırdığı ve yukarıda yer verilen dezavantajları nedeniyle, Kaplan ve Anderson tarafından bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için SDFTM yöntemi geliştirilmiştir. SDFTM yöntemi, maliyetlerin ve kapasite kullanımının ve kârlılığın belirlenmesi için pratik, hassas ve kolay çözümler üreten stratejik bir maliyet yönetimidir. Ayrıca SDFTM yöntemi, işletmelere süreç geliştirme, maliyet yönetim sistemlerini geliştirme, önceliklerini belirlemede, ürün (hizmet) miktarını belirlemede, müşteri siparişlerini fiyatlandırmada ve müşteri yönetiminde fayda sağlayacak doğru maliyet ve kârlılık bilgilerini sunmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM, geleneksel (FTM) sistemine dayalı bir yöntemdir. Fakat, zaman yönetimlerindeki verimliliği, düşük uygulama maliyetlerini, uygulama, adaptasyon ve modernizasyon kolaylığı sayesinde kaynak akışı ve fiili kapasite bazlı maliyet etkinliğinin belirlenmesine yardımcı olur. Geleneksel FTM'nin geliştirilmiş bir versiyonu olarak kabul edilen SDFTM, iş faaliyetlerini gerçekleştirmek için gereken süre ve kapasite birim zaman maliyeti yardımıyla işlemlerin, ürünlerin veya kaynak taleplerinin tahmin edilmesine yardımcı olan bir sistemdir. SDFTM ile işletmeler, maliyet sistemlerinin tümünü incelemek yerine gerekli değişiklikleri kolayca sisteme dahil ederek daha hızlı ve kolay bir çözüm elde edebilirler (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012: 4).

SDFTM yönteminin temel amacı, gereksiz zaman alıcı faaliyetleri ve yüksek maliyetli araştırmaları sonlandırarak FTM yöntemine göre daha doğru bilgi sağlamaktır. Atıl kapasite maliyetinin ayrıştırılabilmesi ve kapasitenin dinamik olarak hesaplanıp işletme maliyetlerine yansıtılabilmesi bu yöntemin en önemli özelliklerindedir (Demir, 2009: 46).

2.8.1. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Genel Yapısı

FTM yönteminde olduğu gibi, SDFTM yöntemi, kaynakların faaliyetlere göre ve faaliyetlerin ilgili maliyet konularına göre kullanılması temeline dayalı bir maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntem, her bir hizmet, ürün, işlem veya müşterinin kaynak talebini hesaplamada faaliyetleri gerçekleştirmek için mevcut kapasitenin birim zaman maliyeti yardımıyla yöneticilere yardımcı olan FTM yönteminin gelişmiş bir şeklidir (Saban ve Irak, 2009: 99).

Bu yöntemde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti hesaplandıktan sonra her bir birim faaliyeti gerçekleştirmek için gereken birim sürenin hesaplanması gerekmektedir (Cengiz, 2011: 41). Birim zaman, çalışanlarla doğrudan yüz yüze görüşmeler yapılarak elde edilebilir. Birim zamanı belirlemede önemli olanın, bir çalışanın siparişleri işlemek gibi bir işi yapmak için harcadığı zamanın oranı değil, o işin bir partisini tamamlamak için geçen süre (bir siparişi işlemek için gereken süre) olduğunun altı çizilmelidir. Burada yüzde yüz doğruluk temel kriter değildir ve tutarlı bir sonuç yeterli kabul edilir (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

SDFTM ile yöneticilere, az maliyetle daha anlamlı karlılık ve maliyet verileri hızlı bir şekilde sunulabilmektedir. SDFTM, her bir faaliyet için kullanılan aktif işçilik süresine dayalı olarak dolaylı maliyetleri tahsis etmektedir. Üretilen mal veya hizmetlerin farklı süreçlerden geçtiği ve farklı zamanlarda gerçekleştirildiği için farklı miktarlarda kaynak tükettiği düşünülmektedir. Bu nedenle ilgili maliyetler, çalışanların çalışma saatleri dikkate alınarak ürün veya hizmetlere dağıtılır (Köse, 2010: 161).

2.8.2. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

SDFTM sisteminin avantajları şu şekilde sıralanabilmektedir (Öztürk ve Alsamarrai, 2019: 122):

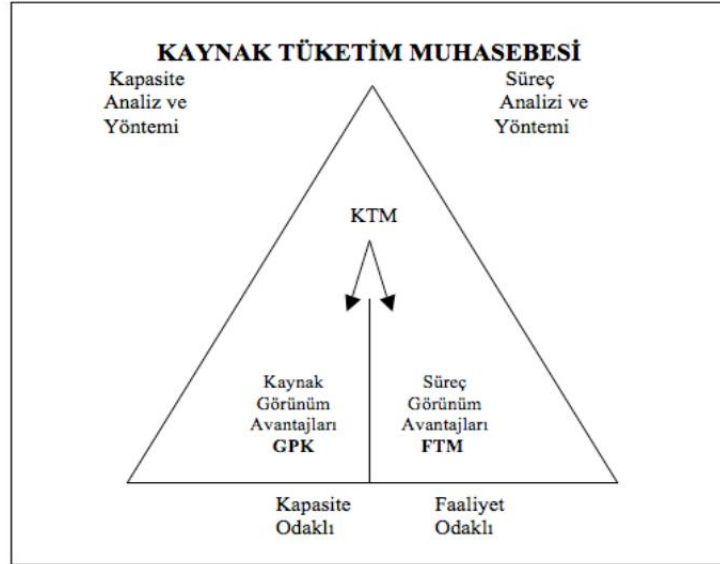
- Hızlı, tahmin edilebilir ve öngörülebilir bir şekilde kurulabilir.
- Süreçlerdeki değişimi, kaynak maliyetlerini ve sipariş çeşitliliğini kolayca günceller.

- Müşteri İlişkileri Yönetimi sistemleri ve Kurumsal Kaynak Planlamasından gelen verilerle beslenir.
- Sistem, doğrudan işlemin tahmini süresini gözlemleyerek modül formunda doğrulayabilir.
- Bu yönetim sistemi ile kolayca, ölçülebilir şekilde çok sayıda işlem hesaplanabilir, raporlanabilir ve tam zamanında teslim edilebilir.
- Sistem, atıl kapasiteye dikkat çekerek işletme yönetiminin doğru kararlar almasına yardımcı olur.
- Sistem, müşteri siparişlerinin çeşitliliğini karşılamak için mevcut modeli değiştirmeden zaman denklemlerini kullanır.
SDFTM'nin avantajlarının yanısıra bazı dezavantajları da mevcuttur (Yükçü ve Gönen, 2009: 24; Köse ve Ağdeniz, 2017:144):
- Maliyet etkeni olarak kullanılan zaman ölçülürken doğrudan gözlemin mümkün olmadığı durumlarda zamanın tahmin yoluyla bulunması.
- Kullanılmayan kapasite işletmenin faaliyetlerinden kaynaklandığından bu kapasitenin yorumu karmaşıktır.
- Belirlenen süreçlere göre hesaplanan maliyet bilgilerinin çokluğu, bu bilgilerin analiz edilmesinin fazla zaman ve çaba gerektirebilmektedir.
- Kullanılan veriler güvenilir, doğru ve zamanında elde edilemediği takdirde problemlerle karşılaşılabilir.
- Gerekli olan süreç hesaplamalarının doğru gözlemler ile güncellenmesi gerekmektedir.

2.9.KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ

FTM'nin atıl kapasiteyi dikkate almaması ve kısa vadeli kararları vermek için kullanımının pratik olmaması, verileri doğrulamanın ve güncellenmenin zor olması, sübjektif olması vb eksiklikleri gidermek adına geliştirilen yöntemlerden biri de Kaynak Tüketim Muhasebesi'dir(KTM). KTM, yöneticilerin hem kısa hem de uzun vadeli kararlar almasına imkân tanımaktadır. KTM, FTM gibi maliyetlerin ürünlere veya diğer maliyet nesnelere dağıtımında kullanılan bir maliyet yöntemidir. Uluslararası Muhasebe Federasyonu tarafından yayımlanan bir çalışmada KTM, FTM ve SDFTM'den daha gelişmiş bir maliyetleme şekli olarak sunulmaktadır. KTM,

Alman maliyet muhasebesi ile FTM'nin bir birleşimidir. KTM, Alman maliyet muhasebesinin kaynaklara verdiği önemin avantajını ve FTM'nin faaliyet bakış açısının avantajını kullanan bir çağdaş yönetim muhasebesi yöntemi olarak literatürde yerini almıştır. KTM kaynakların ortaya çıkan tüm maliyetlerin nedeni olduğu fikrine dayanmaktadır. Binalar, ekipmanlar, işgücü vb. işletmenin sahip olduğu kaynaklar bir iş için kullanıldıkça maliyetler ortaya çıkmaya başlamaktadır (White 2009, 65-71; Aktaş, 2013). KTM, kaynak düzeyinde maliyet davranışının izlenmesini sağlayan neden-sonuç ilişkileri ile FTM kaynak kapasitesi hakkında ayrıntılı bilgi içeren faaliyet analizinin bir kombinasyonudur. KTM'nin genel yapısı Şekil 3'te sunulmaktadır (Karaca ve Küçük, 2017: 355, 356).



Şekil 3. KTM'nin Genel Yapısı (Karaca ve Küçük, 2017)

2.9.1. Kaynak Tüketim Muhasebesi Kavramı ve Kapsamı

KTM'nin temel özellikleri; atıl kapasitenin izlenmesi, yerine koyma maliyetlerinin kullanılması (tarihi maliyetleri değil) ve maliyet bilgilerinin çeşitli düzeylerde gruplanabilmesi ve izlenebilmesi olarak sıralanabilir. FTM, kaynak maliyetlerini faaliyetlere oradan da maliyet nesnesi olarak ürünlere iki aşamada dağıtırken, KTM, kaynakların maliyetlerini faaliyetlere doğrudan dağıtmayıp, önce kaynak havuzlarında toplamakta, daha sonra faaliyetlere aktarmaktadır. Maliyetlerin

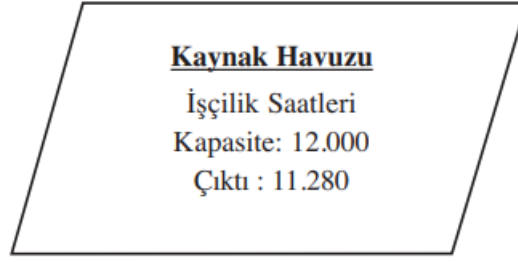
ürünlere dağıtımını aynı şekilde faaliyet havuzlarından yapılmaktadır. KTM'de kaynak havuzlarında toplanan maliyetlerin değişken ve sabit maliyetler olarak sınıflandırarak atıl kapasite belirlenebilir. Sabit maliyetler bir kaynağın teorik kapasitesine göre belirlenmektedir. Değişken maliyetler ise bütçelenmiş kaynak çıktılarına göre tahsis edilmektedir (Aktaş, 2013: 60-62; Aksu, 2013: 167).

Kaynak bakış açısı, maliyet bakış açısı ve miktar yaklaşımı olmak üzere KTM üç temel unsur üzerine kurulmuştur (Cengiz, 2012: 222).

Kaynaklara Bakış Açısı: KTM, maliyetleri kaynak tüketimi görüşüne göre hareket ederek tüketilen kaynak miktarına göre maliyet hesaplamaları yapmaktadır. Yaklaşımda kaynaklar, maliyetlerin oluşumunda ana faktör olarak kabul edilmekte, maliyete neden olan kaynak ortadan kaldırılmadıkça veya diğer bir faaliyete tahsis edilmedikçe maliyet tasarrufu sağlanamayacaktır (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54).

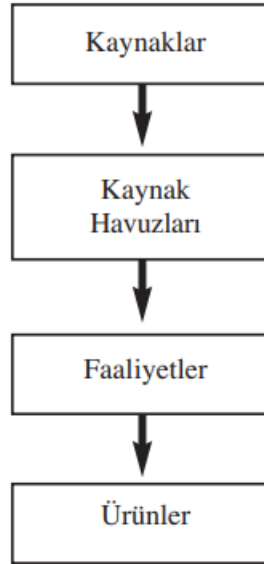
KTM, karşılıklı ve çoklu kaynaklar arasındaki bağılıkları tanımlar ve maliyet tahsisinde tüm ücretlendirilebilir maliyetleri karşılamaya çalışır. Ayrıca bu süreç, kapasite yönetimi için bir çerçeve oluşturur. Bu bağlamda KTM'de kaynakları tüketen maliyet unsurları ile kaynaklar arasındaki ilişkinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Kaynaklar maliyetlerin nedeni olduğundan; yöneticiler için kaynakların özelliklerini bilmek ve etkin ve verimli bir şekilde yönetmek önemlidir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 54):

Maliyetlere Bakış Açısı: KTM, maliyet merkezlerinde birden fazla maliyet kategorisini değişken ve sabit maliyetler olarak ayırarak izlemeyi ve kaynak çıktısına yüklenecek değişken maliyetler için bir maliyet oranı belirlemeyi öngörmektedir. Kaynak maliyetlerini KTM farklı açılardan sınıflandırmakta ve detaylı bir analize tabi tutmaktadır. Kaynaklar kaynak havuzlarında toplandıktan sonra ilk seferde birincil ve ikincil maliyetler olarak sınıflandırılmaktadır. Birincil, kaynak havuzu içinde üretilen ikincil ise kaynak havuzunu destekleyen diğer kaynak havuzlarından aktarılan maliyetler olarak tanımlanmaktadır (Aktaş, 2013: 64). İkinci sınıflandırmada, birincil ve ikincil maliyetler, kaynak havuzunun çıktıları ile ilişkilerine bakılarak; sabit ve orantılı maliyet olarak sınıflandırılır. KTM, kaynak maliyetlerini doğrudan faaliyetlere dağıtmaz, öncelikle bunları kaynak havuzlarında toplar ve oradan faaliyetlere aktarır. Bu nedenle, sistemin odak noktası faaliyetlerden kaynaklara kayar. Şekil 4'te bir kaynak havuzu gösterilmiştir.



Şekil 4. Kaynak Havuzu (Aktaş, 2013)

FTM'de olduğu gibi KTM'de de maliyetlerin ürünlere dağılımı yine faaliyet havuzlarından yapılmaktadır. KTM, kaynakların faaliyetlere dağıtımını işletmelerin farklı bölümlerinin kaynaklarını daha sınırlı bir kaynak havuzunda toplayarak kolaylaştırır (Aktaş, 2013: 60). KTM'deki maliyet dağılımı Şekil 5'te gösterilmiştir.



Şekil 5. Kaynak Tüketim Muhasebesinde Maliyet Dağıtımı (Aktaş, 2013)

Miktara Dayalı Yaklaşım: KTM'yi diğer maliyet yaklaşımlarından ayıran bir diğer özellik ise; yüzde veya parasal tutarlar yerine miktarı esas almaktadır. Yaklaşımında, tüm tüketim ilişkileri miktar bazında ifade edilir. Maliyet tahsisi daha sonra bu miktarlar çerçevesinde para bazlı değere dönüştürülebilir. Böyle bir yaklaşım, kaynakların tüketim ve maliyetlere dağılımında net bir ayırım sağlar. Böylece tüketim miktarının tüketim değerinden ayrılması sapma analizini kolaylaştırır. Ayrıca kaynak

maliyetleri sadece kullanıldıklarında dağıtıldığı için kapasite analizi kolaylaşmaktadır (Cengiz, 2012: 229).

Aşağıda sıralanan sorunlarla karşılaşan işletmeler için KTM kullanımı faydalı olacaktır (Clinton ve Keys 2002, 1-2; Cengiz, 2012: 221; Dönmez ve Başçıl, 2017: 33):

- Kaynaklarının öngörülemeyen bir boyutta israf edildiğini düşünen veya kaynak kullanımının tahmin edilmesinde sorun yaşayan işletmeler,
- Ürün yöneticilerinin; kendi ürünlerinin neden olmadığı atıl kapasite maliyetlerinin adil olmayan bir şekilde dağıtılması nedeniyle ürünlerin maliyetindeki artışa yönelik şikayetleri bulunan işletmeler,
- Kaynakların nerede kullanılacağını belirlemeye çalışırken sorun yaşayan işletmeler,
- Dış kaynak temin kararlarında beklenen sonuçlara ulaşamayan işletmeler.
- Kar optimizasyonuna yönelik kararlarda maliyetlerin karakterlerine ilişkin tutarlı görüşleri olmayan işletmeler.

2.9.2. KTM'nin İşletmeler için Avantajları ve Dezavantajları

KTM diğer yöntemlerin eksikliklerini gidermek adına yeni geliştirilen bir yöntem olduğundan birçok avantajı bulunmaktadır. Geleneksel maliyet sistemiyle karşılaştırıldığında, KTM'nin avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 58; Ögünç ve Tekşen, 2018:400):

- Maliyet kontrolü daha sıkı bir şekilde yapılabilmekte ve daha doğru ürün maliyet bilgisi elde edilebilmektedir.
- Maliyetlerin oransal ve sabit maliyet olarak sınıflandırılması kapasitenin modellenmesine yardımcı olmakta ve karar verme süreçlerini desteklemektedir.
- İşletmelerin esnek bütçeleri kaynak seviyesinde planlama ve kontrol aracı olarak kullanabilmelerine imkân vermektedir.
- Atıl kapasite giderleri ürünlere yüklenmemekte, sorumlu kişi veya seviye ile ilişkilendirilmektedir
- Atıl kapasitenin görünür hale gelmesi sağlanmakta, böylece kapasite yönetimine imkan vermektedir.

- Amortismanlar için yenileme maliyetini kullanmaktadır.

KTM'nin dezavantajları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köse ve Ağdeniz, 2015: 58):

- Kurumsal kaynak planlaması gibi yazılım programlarını gerektirmektedir.
- Çok detaylı hesaplamaları gerektiğinden anlaşılması ve güncellenmesi zordur.
- Fiili maliyetler yerine “yerine koyma” maliyetlerinin kullanılması, bu maliyetlerin tahmin edilmesini gerektirmektedir. Ancak yerine koyma maliyetlerinin tahmininin mümkün olmadığı durumlar için tahminler gerçekçi olmayabilir.

2.10. GELENEKSEL MALİYET YÖNTEMLERİ VE ÇAĞDAŞ MALİYETLEME YÖNTEMLERİNİN İRDELENMESİ

Maliyet yöntemleri ile üretilen ürünlerin maliyeti hesaplanırken “hangi giderler”, ürünlere “ne zaman” ve “nasıl” yüklenecektir sorularına yanıt aranmaktadır. İşletmeler kullanacakları maliyet yönetim sistemini oluştururken işletmenin amaç ve hedeflerini göz önünde tutmalıdır. Yöntemlerin bir araya getirilmesiyle oluşturulan maliyet sistemi, ürünlerin cinsine, üretim biçimine, üretim ve yönetim tekniklerine, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim teknolojisine göre adapte edilmelidir (Acar, 1998:83).

Üretilen ürünlerin/hizmetlerin maliyetleri, işletmelerin benimsediği maliyet sistemi dikkate alınarak hesaplanmaktadır. İşletmelerde maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış biçimiyle ilgili bazı maliyet hesaplama yöntemlerinin birlikte kullanılması ile oluşturulmaktadır. Ürün/hizmet maliyetlerini hesaplamak için uygun maliyet sistemini kurarken, ürün/hizmet türleri, bunların üretim teknikleri, işletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı dikkate alınmalıdır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak: 19).

Emek yoğun üretimin hakim olduğu dönemlerde, stok değerlendirme, süreç kontrolü ve ürün maliyetinin hesaplanması olmak üzere üç amaca geleneksel maliyetleme yöntemleri ile ulaşmak mümkün iken, günümüzde tek bir yöntemle bu amaçlara ulaşmak mümkün değildir (Altınbay, 2006: 6). Geleneksel maliyet yöntemlerine ilave olarak son yıllarda yaşanan gelişmeler ile yeni maliyet hesaplama yöntemleri geliştirilmiştir. Geleneksel anlamda kullanılan ve son yıllarda ortaya çıkan maliyet ve

maliyet sistemini oluşturan hesaplama yöntemleri Tablo 4' teki gibi gruplandırılabilir (Acar, 1998: 84).

Tablo 4. Maliyet Sistemini Oluşturan Hesaplama Yöntemleri

Üretim Sistemine Göre	Sipariş Maliyet Yöntemi Safha Maliyet Yöntemi Geriye Dönük Maliyet Yöntemi Değer Akış Maliyet Yönetimi
Maliyet Hesaplamada Esas Alınan Kapsama Göre	Tam Maliyet Yöntemi Normal Maliyet Yöntemi Değişken Maliyet Yöntemi Direkt Maliyet Yöntemi
Maliyet Hesaplamada Esas Alınan Rakamlara Göre	Fiili Maliyet Yöntemi Tahmini Maliyet Yöntemi Standart Maliyet Yöntemi
Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Yaklaşımına Göre	Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi Kaynak Tabanlı Maliyet Yöntemi Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi
Çağdaş Maliyet Yöntemleri	Hedef Maliyetleme Kaizen Maliyetleme Kalite Maliyetleme Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yalın Muhasebe

Kaynak: (ACAR, 1998: 81-95).

İşletmelerin amaçlarına son yıllarda yenileri eklense de en temel amaçlarından biri kâr elde etmek ve bunu sürdürülebilir kılmaktır. İşletmelerin bu amaca ulaşabilmelerinde çeşitli unsurların etkisi olmaktadır. Mevcut kaynakların optimum kullanımı, maliyetlerin doğru hesaplanabilmesi, maliyetlerin kontrol edilebilmesi ve yönetilmesi bu amaca ulaşmada muhasebe fonksiyonunu ilgilendiren kısımdır. Geleneksel maliyet yönetim sistemleri, üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması, maliyetlerin kontrol edilmesi ve finansal raporların hazırlanması için bir araç olarak görülmekteyken; çağdaş maliyet yönetim yaklaşımları ile bunlara ilave

olarak işletme stratejilerinin yürütülmesi, sürekli rekabet avantajı için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanması şeklinde diğer önemli amaçlar da muhasebe fonksiyonu tarafından üstlenilmiştir.

Geleneksel maliyet sistemleri ile maliyetlerin üretim aşamasında oluştuğu temel alınarak üretim aşamasına odaklanılmakta ve bu aşamadaki maliyetler kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Yeni maliyet yaklaşımları ile hem üretim aşaması hem de üretim öncesi aşamalar işletmelerin odağındadır ve maliyetlerin kontrolünden ziyade maliyetler planlanmaktadır. Geleneksel yaklaşımda üretim dışındaki maliyetler (tedarikçiler, müşteriler vb.) etkin biçimde yönetilememektedir.

Ürünlerin kısalan yaşam dönemleri, ürünlerin maliyetinin tüm yaşam dönemini kapsayacak şekilde bilinmesini bu da maliyetlerin daha ilk aşamada bilinmesini gerektirmektedir. Ancak bu yaklaşım geleneksel sistemlerle çatışmaktadır. Çünkü geleneksel sistemlerde ürün maliyetine kâr payı eklenerek ürünün satış fiyatı tespit edilmekte, ürünün satılamama olasılığı dikkate alınmamakta ve ürünün yaşam dönemi boyunca satışından makul düzeyde kâr elde edilerek yapılan yatırımın geri döneceği varsayılmaktadır. Günümüz koşulları dikkate alındığında bu varsayım artık geçerli olamamaktadır. Günümüzde artık fiyattan maliyete giden bir yaklaşım gerekmektedir.

Ürün çeşitliliklerindeki artış, kısalan yaşam dönemleri, hız, kalite ve fiyat esaslı rekabet maliyetlerin oluşmadan planlanması ve yönetilmesinin önemi artırmış ve çağdaş maliyetleme yöntemlerinin kullanımını gerekli kılmıştır. Bu çağdaş ve geleneksel yöntemler işletme strateji ve amaçları doğrultusunda birlikte kullanılabilir.

Maliyetleme yöntemlerinin özellikleri itibariyle farklı durumlara uygunlukları, avantajları ve dezavantajları bulunduğundan tüm yöntemlerin her duruma ve her işletmeye uygun olması beklenemez. İşletmedeki veya çevresindeki değişiklikler bile daha önce işletme için uygun olan ve doğru maliyet bilgileri sağlayan bir maliyet yönteminin geçerliliğini yitirmesine neden olabilir. İşletmelerin maliyet hesaplama sistemi ihtiyaçları değerlendirilirken öncelikle çevre gözden geçirilmeli, daha sonra işletmenin yapısı ve özellikleri incelenmelidir. Sonra, mevcut potansiyel araçlar değerlendirilerek hangi yöntemin veya yöntemlerin birlikte işletme için daha uygun olduğuna karar verilmelidir (Özçelik, 2019:608,609).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AFGANİSTAN ÖRENEĞİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı; Afganistan'ın Balkh ilinde faaliyet gösteren imalat işletmelerinin maliyet muhasebesi politikası ve teknikleri hakkında genel bir görüş elde etmektir. Elde edilen verilerle Balkh ilinde faaliyet gösteren işletmelerin hangi geleneksel veya çağdaş maliyet muhasebesi sistemlerini kullandıkları, kullanılan maliyet belirleme sistemlerinden memnuniyetleri tespit edilmeye çalışılacaktır. Geleneksel yöntemlerin yeterliğinin ve yaşanan sorunlara ilişkin literatürde çeşitli çalışmalar yapılmıştır ancak Afganistan'daki uygulamalara yönelik böyle bir çalışmaya rastlanmamıştır.

3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE SINIRLILIĞI

Araştırmada anket yöntemi kullanılarak veriler toplanmıştır. Anket formu işletmeye ait bilgiler, geleneksel maliyet muhasebesinden memnuniyeti ölçmeye yönelik ifadeler, çağdaş maliyet yöntemleri hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarına yönelik ifadeler olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır. Anketin ikinci bölümünde beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Beşli Likert tipi bir ölçek 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kısmen Katılıyorum, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklinde puanlanmıştır. Anket soruları, Ayyıldız ve Durna (2005), Göçmen (2007), Aktaş ve Turan (2019) tarafından maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik yapılan araştırmaların anket sorularından derlenmiştir.

Araştırmanın verilerinin elde edildiği ankete katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi ve çağdaş maliyet muhasebesi hakkında bilgi sahibi olduğu ve verilerin Balkh İli için genellenebileceği varsayılmıştır.

Anket çalışmasından elde edilen verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. İstatistiksel analiz yöntemleri olarak betimel istatistiklere yer verilmiştir ve Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır.

Çalışmanın evrenini Afganistan'ın Balkh ilinde faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır. Balkh ili sanayi bölgesindeki işletmelerin tam sayım yoluyla seçilmiş ve hepsine anket uygulanmıştır.

3.3. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmada elde edilen bulgulara aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı olarak değinilmiştir.

3.3.1. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Sınaması

Cronbach's Alpha Katsayısı, güvenilirlik analizinin incelenmesinde kullanılmaktadır. Cronbachs Alpha Katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan kriterler aşağıdaki gibidir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018, 19).

$0,0 \leq \alpha < 0,4 \rightarrow$ güvenli değil

$0,4 \leq \alpha < 0,6 \rightarrow$ düşük güvenilir

$0,6 \leq \alpha < 0,8 \rightarrow$ güvenilir

$0,8 \leq \alpha < 1,0 \rightarrow$ yüksek güvenilir

Katılımcılara uygulanan anketin ikinci bölümünde yer alan 13 ifadenin geçerlilik ve güvenilirliğinin istenilen değerlerde olup olmadığını belirlemek için Cronbach Alpha İç Tutarlılık Katsayısı kullanılmış olup, analiz sonucu Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı

İfadeler Sayısı	Tutarlılık Oranı	Güvenirlik Durumu
13	0,918	Yüksek Derece güvenli

Tablo 5'te görüldüğü gibi anketin Cronbach Alpha İç Tutarlılık Katsayısı 0.918 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre bu 13 ifadenin bir bütün olarak ölçülecek olgunun ölçülmesinde oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

3.3.2. Frekans Analizi

Çalışmaya katılan firmaların frekans analizleri aşağıdaki satırlarda detaylı olarak belirtilmiştir.

3.3.2.1. İşletmeye yönelik bulgular

Araştırmaya katılan firmaların demografik özelliklerine ilişkin frekans analizi sonuçları aşağıdaki tablolarda açıklanmıştır.

Tablo 6. Katılımcıların İşletmedeki Pozisyonuna Göre Frekans Analizi

İşletmedeki Görevi	Frekans (n)	Yüzde (%)
İşletme Müd.	18	42,9
Muhasebe Müd.	18	42,9
Muhasebe Müd. Yrd.	0	0
Maliyetlerden Sorumlu Personel	5	11,9
Muhasebe Elemanı	1	2,4
Diğer	0	0
Toplam	42	100

Tablo 6'da katılımcıların işletmedeki pozisyonları gösterilmektedir. Tablo 6'ya göre katılımcıların %42,9'unun işletme müdürü, %42,9'unun muhasebe müdürü, %5'inin maliyetlerden sorumlu personel ve %2,4'ünün muhasebe elemanı olarak çalıştığı belirlenmiştir.

Tablo 7. İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektöre Göre Dağılımları

Faaliyet Sektörü	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gıda	24	57,1
Tekstil	8	19,0
İnşaat	3	7,1
Kimya	7	16,7
Diğer	0	0
Toplam	42	100

Tablo 7'de işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler gösterilmektedir. Buna göre işletmelerin %57,1'i gıda sektöründe, %16,7'si kimya sektöründe, %19'u tekstil sektöründe, %7,1'i ise inşaat sektöründe faaliyet gösterdikleri tespit edilmiştir.

Tablo 8. İşletmelerin Faaliyet Süresine Göre Dağılımlar

İşletmenin Faaliyet Süresi	Frekans (n)	Yüzde (%)
1 Yıldan Az	3	7,1
1-5 yıl	11	26,2
5-10 yıl	21	50,0
10 yıl ve Üzere	7	16,7
Toplam	42	100

Tablo 8’de işletmelerin faaliyet süreleri gösterilmektedir. Tabloya göre, işletmelerin %50’si 5 – 10 yıl, %26,2’si 1 – 5 yıl, %16,7’si ise 10 ve üzeri yıl ve %7,1’i bir yıldan az süre faaliyet göstermekte oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 9. İşletmenin Çalışan Sayısına Göre Dağılımları

İşletmenin Çalışan Sayısı	Frekans (n)	Yüzde (%)
0 – 9 Kişi	14	33,3
10 – 49 Kişi	24	57,1
50 – 250 Kişi	4	9,5
250 ve Üzere	0	0,0
Toplam	42	100

Tablo 9’da işletmelerin çalışan sayısına göre dağılımları gösterilmektedir. İşletmelerin %33,3’ünde 0 -9 kişi, %57,1’inde 10 – 49 kişi, %9,5’inde ise 50 – 250 kişi çalışanın faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.

Tablo 10. İşletmelerin Türüne Göre Dağılımları

İşletmenin Türü	Frekans (n)	Yüzde (%)
Aile İşletmesi	28	66,7
Aile Üyesi Olmayan Ortaklar İşletmesi	11	26,2
Kurumsal İşletme	3	7,1
Toplam	42	100

Tablo 10’da işletmelerin türüne göre dağılımları gösterilmektedir. İşletmelerin %66,7’sinin aile işletmesi, %26,2’sinin aile üyesi olmayan ortaklar işletmesi, %7,1’inin ise kurumsal işletme olduğu görülmektedir.

Tablo 11. İşletmenin Üretim Tipine Göre Dağılımlar

İşletmenin Üretim Tipi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Siparişe Dayalı Partiler Halinde Üretim	16	38,1
Partiler Halinde Seri Üretim	6	14,3
Bir yada Bir kaç Çeşit Ürünün Seri Üretimi	19	45,2
Proje Tipi Üretim	1	2,4
Karma Üretim	0	0,0
Toplam	42	100

Tablo 11’de işletmelerin üretim tipine göre dağılımlarına bakıldığında; işletmelerin %45,2’si bir yada birkaç çeşit ürünün seri üretimini, %38,1’inin partiler

halinde siparişe dayalı üretim yaptığı, %14,3'ünün partiler halinde seri üretim, %2,4'ünün ise proje tipi üretim yaptıkları tespit edilmiştir.

Tablo 12. İşletmelerde Ayrı Bir Maliyet Muhasebe Birimi veya Konuya Özel Çalışan Olmasına Göre Dağılımlar

Ayrı Bir Muhasebe Birimi veya Konuya Özel Çalışan Olam Durumu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Ayrı Birim Var	28	66,7
Konuya Özel Çalışan Var	13	31,0
Yok	1	2,4
Toplam	42	100

Tablo 12'de işletmelerin ayrı bir maliyet muhasebe birimi veya konuya özel çalışanın olup olmama durumları özetlenmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere, işletmelerin %66,7'sinde ayrı bir maliyet muhasebe birimi olduğu, %31'inde konuya özel çalışanın olduğu ve %2,4'ünde ise hiçbirinin olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 13. İşletmelerin Üretilen Ürünlerin Maliyeti Doğru Olarak Hesaplandığına Yönelik Görüşleri

Ürünlerin Maliyetinin Doğru Hesaplandığına Yönelik Görüşler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	9	21,4
Kısmen	33	78,6
Hayır	0	0,0
Toplam	42	100

Yapılan ankette işletmelere ürettikleri ürünlerin maliyetini doğru hesaplayıp hesaplanmadığına yönelik görüşleri sorulmuştur. İşletmelerin görüşleri Tablo 13'te gösterilmektedir. İşletmelerin %78,6'sı kısmen, %21,4'ü ise doğru olarak hesapladıkları görüşünde olduklarını belirtmiştir.

Tablo 14. İşletmelerim Dönemsel Üretim Maliyeti Raporları Hazırlanmasına Göre Dağılımları

Dönemsel Maliyet Raporlarının Hazırlanması Durumu	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	41	97,6
Hayır	1	2,4
Toplam	42	100

İşletmelere dönemsel maliyet raporu hazırlayıp hazırlamadıkları ve ne sıklıkla hazırladıkları sorulmuştur. İşletmelerin büyük çoğunluğu (%97,6'sı) dönemsel üretim maliyet raporu hazırladıklarını belirtmiştir (Tablo 14). Tablo 15'te işletmelerin üretim maliyetlerinin hesaplama sıklıkları gösterilmektedir. Buna göre işletmelerin %54,8'i ayda bir, %19,0'ı 3 ayda bir, %14,3'ü 6 ayda bir, %11,9'ü ise 12 ayda bir maliyet raporları hazırladıklarını belirtmiştir.

Tablo 15. İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Hesaplama Sıklığına Göre Dağılımlar

Maliyet Hesaplama Sıklığı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Aylık	23	54,8
3 Aylık	8	19,0
6 Aylık	6	14,3
12 Aylık	5	11,9
Toplam	42	100

İşletmelere yeni bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyup duymadıkları yönünde yöneltilen soruya verdikleri cevaplar Tablo 16'da gösterilmektedir. İşletmelerin %64,3'ü muhasebe sistemlerinin kısmen revizyona ihtiyaç olduğunu, %31,0'i yeni bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyduklarını ve %4,8'i ise mevcut sistemlerinden memnun olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 16. İşletmelerin Yeni Bir Muhasebe Sistemin Geliştirilmesine İhtiyaç Duyulmalarına Yönelik Görüşleri

Yeni Bir Muhasebe Sistemine İhtiyaç Düşüncesi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Evet	13	31,0
Kısmen Revizyona İhtiyaç Var	27	64,3
Hayır	2	4,8
Toplam	42	100

Tablo 17. Kapsamına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri

Kapsamına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Tam MY	23	54,8
Normal MY	16	38,1
Değişken MY	3	7,1
Toplam	42	100

Tablo 17’de işletmelerin kapsamına göre kullanılan maliyet yöntemlerine yönelik dağılımları gösterilmektedir. İşletmelerin %54,8’i tam maliyet yöntemine, %38,1’i normal maliyet yöntemine göre maliyetlerini hesapladıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 18. Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri

Gider Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Fiili MY	31	73,8
Tahmini MY	8	19,0
Standart MY	3	7,1
Toplam	42	100

Tablo 18’de işletmelerin giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullandıkları maliyet yöntemleri gösterilmektedir. İşletmelerin maliyetlerini hesaplarken kullandıkları rakamların özelliğine göre %73,8’inin fiili maliyet yöntemini, %19,0’unun tahmini maliyet yöntemini, %7,1’inin ise standart maliyet yöntemi kullandıkları görülmüştür.

Tablo 19. İşletmelerde Üretim Şekline Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri

Üretim Şekline Göre Maliyet Yöntemi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Sipariş MY	10	23,8
Safha MY	13	31,0
Karma MY	19	45,2
Toplam	42	100

İşletmelerin üretim şekline göre kullandıkları maliyet hesaplama yöntemleri Tablo 19’da gösterilmektedir. İşletmelerin %45,2’i karma maliyet yöntemi %31,0’i

safha maliyet yöntemi, %23,8'i ise sipariş maliyet yöntemi kullandıkları belirtmişlerdir

Tablo 20. Stok Değerleme Yöntemlerine Göre İşletmelerin Durumu

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gerçek Maliyet Yöntemi	13	31,0
Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	21	50,0
FIFO Yöntemi	4	9,5
LIFO Yöntemi	0	0,0
Standart Maliyet Yöntemi	1	2,4
Piyasa Fiyat Yöntemi	3	7,1
Toplam	42	100

İşletmelerin stok değerlendirme yöntemlerine göre dağılımları Tablo 20'de özetlenmiştir. Buna göre işletmelerin %50'si ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini, %31,0'i gerçek maliyet yöntemini, %9,5'i FIFO yöntemini, %7,1'i piyasa fiyat yöntemi ve %2,4'ü ise standart maliyet yöntemi kullandıkları tespit edilmiştir.

Tablo 21. Üretim Sırasına Ortaya Çıkan Fireler İçin Yapılan İşlemlere Göre Dağılım

Ortaya Çıkan Fireler için Yapılan İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Ürün Maliyetlerine Veriyoruz	11	26,2
Olağandışı Gider ve Zararlara Atıyoruz	11	26,2
Normal ise Maliyetlere Anormal ise Olağandışı Gider ve Zararlara Atıyoruz	20	47,6
Toplam	42	100

Tablo 21'de üretim sırasında ortaya çıkan fireler için yapılan işlemlere yönelik işletmelerin dağılımları gösterilmektedir. Fireleri işletmelerin %26,2'si ürün maliyetlerine, %26,2'si olağandışı gider ve zararlara, %47,6'sı ise normal olduğunda maliyetlere anormal olduğunda olağandışı gider ve zararlara aktardıkları görülmüştür.

Tablo 22. Yardımcı Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin İkinci Dağıtımında Kullanılan Yönteme Göre Dağılımları

İkinci Dağıtımında Kullanılan Yöntemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Basit Dağıtım Yöntemi	25	59,5
Kademeli Dağıtım Yöntemi	3	7,1
Matematikselsel Dağıtım Yöntemi	4	9,5
Karşılıklı Dağıtım Yöntemi	10	23,8
Planlı Dağıtım Yöntemi	0	0,0
Toplam	42	100

İşletmelere giderlerin ikinci dağıtımında kullandıkları yöntemin tespitine yönelik sorulan soruya verilen cevaplar Tablo 22’de gösterilmektedir. İşletmelerin %59,5’i basit dağıtım yöntemine göre, %23,8’i karşılıklı dağıtım yöntemine göre, %9,5’i matematikselsel dağıtım yöntemine göre ve %7,1’i ise kademeli dağıtım yöntemini göre giderlerini dağıttıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 23. Genel Üretim Giderlerin 3. Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Ölçüleri

Üçüncü Dağıtımında Kullanılan Dağıtım Ölçüleri	Frekans (n)	Yüzde (%)
Direkt İlk Madde Miktarı	15	20,0
Direkt İlk Madde Gideri	17	22,7
Makine Çalışma Saati	15	20,0
Direkt İşçilik Saati	4	5,3
Direkt İşçilik Gider	4	5,3
Üretim Miktarı	10	13,3
Tahmini Yükleme Oranı	2	2,7
Mamul Direkt Giderleri	4	5,3
Diğer	4	5,3
Toplam	75	100

Tablo 23’te işletmelerde GÜG’ün 3. Dağıtımında kullanılan dağıtım ölçüleri incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda, işletmelerin %22,7’si direkt ilk madde giderini, %20’si direkt ilk madde miktarını, %13,3’ü üretim miktarını anahtar olarak kullandıklarını belirtmişlerdir. Direkt işçilik saati ve direkt işçilik giderinin kullanım oranı ise %5,3’tür.

Tablo 24. İşletmelerde Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçerisindeki Payına Göre Dağılımlar

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	Frekans (n)	Yüzde (%)
%0 - %20	0	0,0
%21 - %40	7	16,7
%41 - %60	15	35,7
%60 ve üzeri	20	47,6
Toplam	42	100
Direkt İşçilik Gideri	Frekans (n)	Yüzde (%)
%0 - %20	16	38,1
%21 - %40	18	42,9
%41 - %60	8	19,0
%60 ve üzeri	0	0,0
Toplam	42	100
Genel Üretim Gideri	Frekans (n)	Yüzde (%)
%0 - %20	1	2,4
%21 - %40	8	19
%41 - %60	17	40,5
%60 ve üzeri	16	38,1
Toplam	42	100

Tablo 24’te İşletmelerde maliyet unsurlarının üretim maliyeti içerisindeki payı gösterilmektedir. İşletmelerde üretim içerisindeki payı en çok olan giderin direkt ilk madde ve malzeme gideri olduğu bunu genel üretim giderinin takip ettiği görülmektedir.

Tablo 25. İşletmelerde Ürünlerin Fiyat Tespit Aşamasına Göre Dağılımları

Fiyat Tespit Aşaması	Frekans (n)	Yüzde (%)
Üretimden Önce	4	9,5
Üretimden Sonra	38	90,5
Toplam	42	100

Tablo 25’te işletmelerde üretilen ürünlerin fiyat tespiti hangi aşamada yaptıklarına göre dağılımları gösterilmektedir. Tablo 25 de görüldüğü üzere işletmelerin %90,5’i üretimden sonra ve %9,5’i ise üretimden önce fiyat tespiti yaptıklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin maliyetlerini esas alarak fiyatlarını tespit ettikleri görülmektedir.

Tablo 26. İşletmelerde Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörlerin Dağılımı

Etken Olan Faktörler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Ürün Maliyeti (Maliyet + Kar)	19	45,2
Değişken Maliyet + Kar	0	0
Rakiplerin Fiyatı	23	54,8
Müşterinin Talep Ettiği Fiyat	0	0
Toplam	42	100

Tablo 26’da işletmeler için fiyat belirlemede etken olan faktörler gösterilmektedir. İşletmelerin %54,8’inin rakiplerin fiyatına göre, %45,2’sinin ise ürün maliyetine göre ürünlerin fiyatlarını tespit ettikleri tablodan görülmektedir. İşletmelerin fiyatlarını, üretim sonrasında maliyetler oluştuğundan sonra tespit etme eğiliminde oldukları ve rakiplerin fiyatını da dikkate aldıkları görülmektedir.

3.3.2.2. Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik frekans analizi

İşletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi ile ilgili sorulara ait görüşleri Tablo 27’de gösterilmektedir.

Tablo 27. İşletmelerin Mevcut Maliyet Muhasebesine Yönelik Görüşleri

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Mevcut maliyet sistemimizden memnunuz.	1 (%2,4)	4 (%9,5)	18 (%42,9)	16 (%38,1)	3 (%7,1)
Fiyatlandırma kararlarında yardımcı olmaktadır.	3 (%7,1)	3 (%7,1)	7 (%16,7)	26 (%61,9)	3 (%7,1)
Maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunmaktadır.	3 (%7,1)	7 (%16,7)	11 (%26,2)	17 (%40,5)	4 (%9,5)
Maliyet azaltma çalışmalarına katkı sağlamaktadır.	3 (%7,1)	20 (%47,6)	7 (%16,7)	10 (%23,8)	2 (%4,8)

Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında uygulanan yöntem sağlıklı sonuçlar vermektedir.	1 (%2,4)	11 (%26,2)	24 (%54,8)	7 (%16,7)	0 (%0)
Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yardımcı bir faktördür.	0 (%0)	12 (%28,6)	15 (%35,7)	14 (%33,3)	1 (%2,4)
Üretim sürecini iyileştiren bir unsurdur.	0 (%0)	15 (%35,7)	20 (%47,6)	6 (%14,3)	1 (%2,4)
Atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağlar	1 (%2,4)	8 (%19)	25 (%59,5)	5 (%11,9)	3 (%7,1)
Karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermektedir.	3 (%7,1)	12 (%28,6)	18 (%42,9)	6 (%14,3)	3 (%7,1)
Maliyet-Hacim-Kar Analizlerinin daha doğru sonuçlara ulaşmasını sağlar.	2 (%4,8)	9 (%21,4)	17 (%40,5)	10 (%23,8)	4 (%9,5)
İşletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağlar.	2 (%4,8)	10 (%23,8)	18 (%42,9)	10 (%23,8)	2 (%4,8)
Bütçeleme sistemine fayda sağlamaktadır.	0 (%0)	2 (%4,8)	20 (%47,6)	20 (%47,6)	0 (%0)

Araştırmaya katılan işletmelerin mevcut maliyet sisteminizden memnun musunuz ifadesine verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,9'u kararsız olduğunu, %45,2'si (%38,1 + %7,1) memnun olmadığını, %11,9'u (%9,5 + %2,4) ise memnun olduklarını belirtmiştir.

İşletmelerin kullandıkları maliyet sistemlerinin fiyatlama kararlarında yardımcı olmaktadır ifadesine verdikleri cevaplar incelendiğinde %69'u katılmadıklarını (%61,9 + %7,1), %14,2'sinin ise katıldığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan işletmelerin kullandıkları maliyet sisteminin maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunmaktadır ifadesine verdikleri cevaplar incelendiğinde; %40,5'inin katılmadığı, %9,5'inin kesinlikle katılmadığı, %26,2'sinin kararsız olduğu, %16,7'sinin katıldığı, %7,1'inin ise kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 27'ye göre araştırmaya katılan işletmelerin kullandıkları maliyet sistemi maliyet azaltma çalışmalarına katkı sağlamaktadır ifadesine verdikleri cevaplar incelendiğinde; %47,6'sının katıldığı, %7,1'inin kesinlikle katıldığı, %16,7'sinin

kararsız oduğu, %23,8'inin katılmadığı, %4,8'inin ise kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir.

İşletmelerin genel üretim giderlerinin dağıtımında uygulanan yöntemlerin sağlıklı sonuçlar verdiğine yönelik ifadeye verdikleri cevaplar incelendiğinde %54,8'i kararsız olduğunu, %28,6'sı katıldığını, %16,7'si katılmadığını belirtmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelerin maliyet sistemlerinin mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olmaktadır ifadesine yönelik gürüşleri incelendiğinde; işletmelerin %35,7'sinin kararsız olduğu, %35,7'sinin katılmadığı, %28,6'sı katıldığı tespit edilmiştir. İşletmelerin kullandıkları maliyet sistemi üretim sürecini iyileştiren bir unsurdur ifadesine verdikleri cevaplara bakıldığında %47,6'sının kararsız olduğu, %35,7'si katıldığı, %16,7'sinin katılmadığı tespit edilmiştir. Atıl kapasitenin dikkate alınmasına yönelik ifadeye ise işletmelerin %59,5'i kararsız kalmış, %11,9'u katılmadığını, %7,1'i kesinlikle katılmadığını belirtmiştir. İşletmelerin kullandıkları maliyet sistemi karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermektedir ifadesine verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,9'u kararsız olduğunu, %28,6'sı katıldığını %7,1'i kesinlikle katıldığını, %14,3'ü katılmadığını, %7,1'i kesinlikle katılmadığını belirttiği görülmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin kullandıkları maliyet sistemlerinin Maliyet-Hacim-Kâr analizleri için daha doğru sonuçlara neden olur ifadesine verdikleri cevaplara bakıldığında %40,5'inin kararsız olduğu, %23,8'inin katılmadığı, %9,5'inin kesinlikle katılmadığı, %21,4'ünün katıldığı, %4,8'i ise kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir.

Kullanılan maliyet sisteminin işletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağladığına yönelik ifadeye verilen cevaplar incelendiğinde %42,9'u kararsız olduğunu, %23,8'i katılmadığını, %4,8'i kesinlikle katılmadığını, %23,8'i katıldığını, %4,8'i ise kesinlikle katıldığını belirtmiştir. İşletmelerin kullandıkları maliyet sistemlerinin bütçeleme çalışmalarına faydalı olduğuna yönelik gürüşlerine bakıldığında ise işletmelerin %47,6'sının kararsız olduğu, %47,6'sının ise katılmadığı görülmektedir.

3.3.2.3. Çağdaş maliyet yöntemlerine yönelik frekans analizi

İşletmelerin çağdaş maliyet yönetim teknikleri hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları, uygulamayı düşünüp düşünmediklerine yönelik sorulara verilen cevaplar Tablo 28'de gösterilmektedir.

Tablo 28. Çağdaş Maliyet Yöntemlerine Yönelik Farkındalık

	Bilgisi bulunmamaktadır	Uygulanması düşünülmektedir.	Uygulanmaktadır
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)	13 (%31)	29 (%69)	0 (%0)
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Time Driven Activity Based Costing)	12 (%28,6)	30 (%71,4)	0 (%0)
Hedef Maliyetleme (Target Costing)	16 (%38,1)	26 (%61,9)	0 (%0)
Çevre Muhasebesi (Environmental Accounting)	35 (%83,3)	7 (%16,7)	0 (%0)
Yalın Muhasebe (Lean Accounting)	31 (%73,8)	11 (%26,2)	0 (%0)
Kaynak Tüketim Muhasebesi (Resource Consumption Accounting)	17 (%40,5)	25 (%59,5)	0 (%0)

Tablo 28'e göre araştırmaya katılan işletmelerin çağdaş maliyet sistemlerinden, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden haberdar olunmasına yönelik cevaplar incelendiğinde %69'unun uygulamayı düşündüğü, %31'inin bilgisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. İşletmelerin zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde %71,4'ü uygulanması düşünüldüğü, %28,6'sı ise bilgisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. İşletmelerin hedef maliyetleme yöntemine yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde %61,9'u uygulamayı düşündüğünü, %38,1'i ise bilgisi bulunmadığını belirtmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin çevre muhasebesi sistemine yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde %83,3'ü bilgisi bulunmadığını belirtmiştir. Aynı şekilde yalın muhasebe sisteminden de işletmelerin %73,8'inin haberdar olmadığı görülmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin çağdaş maliyet sisteminden, kaynak tüketim muhasebe sistemine yönelik soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde %59,5'i uygulamayı düşündüğünü, %40,5'i ise bilgisinin bulunmadığını belirtmiştir.

Tablo 28'den de görüldüğü üzere çağdaş maliyetleme yaklaşımları henüz işletmeler tarafından uygulanmamaktadır ve bilgi sahibi olunmayan yöntemler de mevcuttur.

3.3.3. Ki-kare Analizi

Ki-kare analizi, iki veya daha fazla değişken arasında istatistiksel bir fark olup olmadığını ölçmek için kullanılan bir analizdir. Çalışmada Ki-kare analizinin yapılabilmesi için ankette yer alan kategorik (sayılarla ölçülemeyen) değişkenler dikkate alınmıştır. Ki Kare bağımsızlık testinde gözlenen frekansların herhangi biri 1'den az veya %20'si 5'ten az ise ki kare uygulanmaz. Bu çalışmada da bu durum ile karşılaşıldığından sadece çapraz tablolara yer verilmiş ve yorumlanmıştır.

3.3.3.1. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, maliyetlerin şekline göre kullanılan yöntem, stokların değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı tutumlar, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir. Aşağıdaki çapraz tablolara bakıldığında gözlenen frekansların bir kısmı 0 olduğundan dolayı Ki-Kare testi uygulanamamış, sadece çapraz tabloların yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 29. Faaliyet Sektörü ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
Faaliyet Sektörü	Gıda	14	6	2	2	24
	Tekstil	3	1	2	2	8
	İnşaat	3	0	0	0	3
	Kimya	3	1	2	1	7
	Toplam	23	8	6	5	42

Tablo 29'a göre sektörler bazında maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyetlerini aylık olarak hesapladığı görülmektedir.

Tablo 30. Faaliyet Sektörü ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
Faaliyet Sektörü	Gıda	7	15	2	24
	Tekstil	3	5	0	8
	İnşaat	1	2	0	3
	Kimya	2	5	0	7
	Toplam	13	27	2	42

Tablo 30'a göre sektörler bazında işletmelerin yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik görüşlerine bakıldığında büyük çoğunluğun kısmen revizyona ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları görülmektedir.

Tablo 31. Faaliyet Sektörü ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
Faaliyet Sektörü	Gıda	11	11	2	24
	Tekstil	5	2	1	8
	İnşaat	0	3	0	3
	Kimya	7	0	0	7
	Toplam	23	16	3	42

Tablo 31'e göre sektörler bazında giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun tam maliyet yöntmini kullandığı tespit edilmiştir.

Tablo 32. Sektör ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
Faaliyet Sektörü	Gıda	20	2	2	24
	Tekstil	4	3	1	8
	İnşaat	1	2	0	3
	Kimya	6	1	0	7
	Toplam	31	8	3	42

Tablo 32'ye göre sektörler bazında giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullandığı tespit edilmiştir.

Tablo 33. Faaliyet Sektörü ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
Faaliyet Sektörü	Gıda	6	9	9	24
	Tekstil	2	3	3	8
	İnşaat	0	0	3	3
	Kimya	2	1	4	7
	Toplam	10	13	19	42

Tablo 33'e göre sektörler bazında üretim şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun karma maliyet yöntemi kullandığı görülmektedir.

Tablo 34. Faaliyet Sektörü ile Stokların Değerini Hesaplama Yöntemi

		Stokların Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
Faaliyet Sektörü	Gıda	9	10	2	1	2	24
	Tekstil	1	6	0	0	1	8
	İnşaat	2	1	0	0	0	3
	Kimya	1	4	2	0	0	7
	Toplam	13	21	4	1	3	42

Tablo 34'e göre sektörler bazında stok değerini hesaplama yöntemi incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 35. Faaliyet Sektörü ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem				Toplam
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
Faaliyet Sektörü	Gıda	14	1	2	7	24
	Tekstil	5	1	0	2	8
	İnşaat	2	1	0	0	3
	Kimya	4	0	2	1	7
	Toplam	25	3	4	10	42

Tablo 35'e göre sektörler bazında giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun basit dağıtım yöntemini kullandığı görülmüştür.

Tablo 36. Faaliyet Sektörü ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
Faaliyet Sektörü	Gıda	3	21	24
	Tekstil	0	8	8
	İnşaat	1	2	3
	Kimya	0	7	7
	Toplam	4	38	42

Tablo 36'ya göre sektörler bazında ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığını belirtmiştir.

Tablo 37. Faaliyet Sektörü ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
Faaliyet Sektörü	Gıda	12	12	24
	Tekstil	4	4	8
	İnşaat	1	2	3
	Kimya	2	5	7
	Toplam	19	23	42

Tablo 37'de sektörlere göre fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun rakiplerin fiyatına göre fiyatını belirlediği görülmektedir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörler faaliyet sektörüne göre değişiklik göstermemektedir. Ancak giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem gıda, tekstil ve kimya sektöründe çoğunlukla tam maliyet yöntemine göre belirlenmekteyken inşaat sektöründe ise çoğunlukla normal maliyet yöntemine göre

belirlendiği tespit edilmiştir. Giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem gıda, tekstil ve kimya sektöründe çoğunlukla fiili maliyet yöntemi iken, inşaat sektöründe ise çoğunlukla tahmini maliyet yönteminin kullanıldığı tespit edilmiştir.

3.3.3.2. İşletmelerin faaliyet süresine ilişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletmelerin faaliyet süresi ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı yapılanlar, giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir:

Aşağıdaki çapraz tablolara bakıldığında gözlenen frekansların bir kısmı 0 olduğundan dolayı Ki-Kare testi uygulanamamış, sadece çapraz tabloların yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 38. Faaliyet Süresi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	3	0	0	0	3
	1-5 yıl	6	3	2	0	11
	5-10 yıl	12	4	2	3	21
	10 ve üzeri	2	1	2	2	7
	Toplam	23	8	6	5	42

Tablo 38'e göre faaliyet süresi ile maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunda maliyetlerini aylık olarak hesaplandığı görülmektedir.

Tablo 39. Faaliyet Süresi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	1	2	0	3
	1-5 yıl	2	9	0	11
	5-10 yıl	6	14	1	21
	10 ve üzeri	4	2	1	7
	Toplam	13	27	2	42

Tablo 39'a göre faaliyet süresi ile yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik görüşlere bakıldığında büyük çoğunluğun kısmen revizyona ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları görülmektedir.

Tablo 40. Faaliyet Süresi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	1	1	1	3
	1-5 yıl	7	3	1	11
	5-10 yıl	9	11	1	21
	10 ve üzeri	6	1	0	7
	Toplam	23	16	3	42

Tablo 40'a göre faaliyet süresi ile giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun tam maliyet yöntemi kullandığı, bunu normal maliyet yönteminin kullanımının takip ettiği görülmektedir.

Tablo 41. Faaliyet Süresi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	2	0	1	3
	1-5 yıl	8	1	2	11
	5-10 yıl	17	4	0	21
	10 ve üzeri	4	3	0	7
	Toplam	31	8	3	42

Faaliyet süresi ile giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullandığı Tablo 41'den görülmektedir.

Tablo 42. Faaliyet Süresi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	1	1	1	3
	1-5 yıl	4	2	5	11
	5-10 yıl	4	7	10	21
	10 ve üzeri	1	3	3	7
	Toplam	10	13	19	42

Faaliyet süresi ile üretim şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun karma maliyet yöntemine göre maliyetlerini belirlediği bunu sahfa ve sipariş maliyet yönteminin takip ettiği Tablo 42'den görülmektedir.

Tablo 43. Faaliyet Süresi ile Malzemelerin Maliyet Değerini Hesaplama Yöntemi

		Malzemelerin Maliyet Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	1	1	0	0	1	3
	1-5 yıl	4	3	2	0	2	11
	5-10 yıl	6	12	2	1	0	21
	10 ve üzeri	2	5	0	0	0	7
	Toplam	13	21	4	1	3	42

Faaliyet süresine göre stokların değerini hesaplama yöntemi çapraz tablosu incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı bunu gerçek maliyet yönteminin takip ettiği Tablo 43'ten görülmektedir.

Tablo 44. Faaliyet Süresi ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem				Toplam
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	2	0	0	1	3
	1-5 yıl	5	1	2	3	11
	5-10 yıl	14	1	2	4	21
	10 ve üzeri	4	1	0	2	7
	Toplam	25	3	4	10	42

Faaliyet süresine göre işletmelerin giderlerin ikinci dağıtımda kullandıkları yöntemler arasındaki çapraz ilişkiler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun basit dağıtım yöntemi kullandığı Tablo'44 ten görülmektedir.

Tablo 45. Faaliyet Süresi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	0	3	3
	1-5 yıl	2	9	11
	5-10 yıl	2	19	21
	10 ve üzeri	0	7	7
	Toplam	4	38	42

Faaliyet süresine göre ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığı Tablo 45’den görülmektedir.

Tablo 46. Faaliyet Süresi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
Faaliyet Süresi	1 yıldan az	0	3	3
	1-5 yıl	7	4	11
	5-10 yıl	7	14	21
	10 ve üzeri	5	2	7
	Toplam	19	23	42

Faaliyet süresi ile fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde 23 işletmenin fiyat belirlerken rakip işletmelerin fiyatına baktığı, 19 işletmenin ise ürünün maliyetine göre fiyatını belirlediği Tablo 46’dan görülmektedir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, maliyetlerin hesaplama sıklığı, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, maliyetlerin şekline göre kullanılan yöntem, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması işletmelerin faaliyet süresine göre değişiklik göstermemektedir. Tablo 39’a bakıldığında 10 yıl ve üzeri faaliyet süresi olan işletmeler yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesinde olduklarını belirtmişken 10 yıldan az süre faaliyet gösteren işletmeler kısmen revizyona ihtiyac olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca Tablo 43’e göre 5 yıldan daha az süre faaliyet gösteren işletmelerin stokların değerini hesaplama

yöntemi çoğunlukla gerçek maliyet yöntemi iken 5 yıl ve üzeri faaliyet süresi olan işletmeler çoğunlukla ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir.

3.3.3.3. İşletmenin Çalışan Sayısına İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı yapılanlar, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir:

Aşağıdaki çapraz tablolara bakıldığında gözlenen frekansların bir kısmı 0 olduğundan dolayı Ki-Kare testi uygulanamamış, sadece çapraz tabloların yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 47. Çalışan Sayısı ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	8	2	1	3	14
	10-49 kişi	12	5	5	2	24
	50-250 kişi	3	1	0	0	4
	Toplam	23	8	6	5	42

Çalışan sayısı ile maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyetlerini aylık olarak hesapladığı görülmektedir.

Tablo 48. Çalışan Sayısı ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	3	11	0	14
	10-49 kişi	10	14	0	24
	50-250 kişi	0	2	2	4
	Toplam	13	27	2	42

Çalışan sayısı ile işletmelerin yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik çapraz tabloya bakıldığında büyük çoğunluğun kısmen revizyona ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları Tablo 48'den görülmektedir.

Tablo 49. Çalışan Sayısı ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	4	7	3	14
	10-49 kişi	16	8	0	24
	50-250 kişi	3	1	0	4
	Toplam	23	16	3	42

Çalışan sayısı ile giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler arasındaki çapraz ilişkiler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun tam maliyet yöntemi kullandığı görülmektedir.

Tablo 50. Çalışan Sayısı ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	7	4	3	14
	10-49 kişi	20	4	0	24
	50-250 kişi	4	0	0	4
	Toplam	31	8	3	42

Çalışan sayısı ile giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullanarak maliyetlerini hesapladığı Tablo 50’den görülmektedir.

Tablo 51. Çalışan Sayısı ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	6	0	8	14
	10-49 kişi	4	12	8	24
	50-250 kişi	0	1	3	4
	Toplam	10	13	19	42

Çalışan sayısı ile maliyetlerin şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun karma maliyet yöntemi kullandığı görülmektedir (Tablo 51).

Tablo 52. Çalışan Sayısı ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi

		Stok Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	6	5	1	0	2	14
	10-49 kişi	5	16	2	0	1	24
	50-250 kişi	2	0	1	1	0	4
	Toplam	13	21	4	1	3	42

Çalışan sayısı ile stokların değerini hesaplama yöntemleri arasındaki ilişkiler incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı (Tablo 52) görülmektedir.

Tablo 53. Çalışan Sayısı ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem				Topl.
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	5	1	2	6	14
	10-49 kişi	19	2	1	2	24
	50-250 kişi	1	0	1	2	4
	Toplam	25	3	4	10	42

Çalışan sayısı ile giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntemi değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun basit dağıtım yöntemini kullandığı (Tablo 53) görülmektedir.

Tablo 54. Çalışan Sayısı ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	1	13	14
	10-49 kişi	2	22	24
	50-250 kişi	1	3	4
	Toplam	4	38	42

Çalışan sayısı ile ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığı Tablo 54'ten görülmektedir.

Tablo 55. Çalışan Sayısı ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
Çalışan Sayısı	0-9 kişi	6	8	14
	10-49 kişi	12	12	24
	50-250 kişi	1	3	4
	Toplam	19	23	42

Tablo 55'e göre çalışan sayısı ile fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun rakiplerin fiyatına göre fiyatını belirlediği görülmektedir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması, fiyat belirlemede etken olan faktörler işletmelerin çalışan sayısına göre değişiklik göstermemektedir. Ancak çalışan sayısı 10 kişiden az olan işletmeler giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemi çoğunlukla normal maliyet yöntemi belirtmişken 10 ve üzeri çalışan sayısı olan işletmeler ise çoğunlukla tam maliyet yöntemi olarak belirtmişler.

3.3.3.4. İşletme Türüne İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletme türü ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı yapılanlar, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir:

Tablo 56. İşletme Türü ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	15	6	4	3	28
	Ortaklar İşletmesi	6	2	2	1	11
	Kurumsal İşletme	2	0	0	1	3
	Toplam	23	8	6	5	42

Tablo 56'ya göre işletme türü ile maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyetlerini aylık olarak hesapladığı görülmektedir.

Tablo 57. İşletme Türü ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	8	18	2	28
	Ortaklar İşletmesi	5	6	0	11
	Kurumsal İşletme	0	3	0	3
	Toplam	13	27	2	42

Tablo 57'ye göre işletme türü ile işletmelerin yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik görüşlerine bakıldığında büyük çoğunluğun kısmen revizyona ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları görülmektedir.

Tablo 58. İşletme Türü ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	16	9	3	28
	Ortaklar İşletmesi	7	4	0	11
	Kurumsal İşletme	0	3	0	3
	Toplam	23	16	3	42

İşletme türü ile giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun tam maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 59. İşletme Türü ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	20	6	2	28
	Ortaklar İşletmesi	9	1	1	11
	Kurumsal İşletme	2	1	0	3
	Toplam	31	8	3	42

İşletme türü ile giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullandığı Tablo 59'dan görülmektedir.

Tablo 60. İşletme Türü ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	5	8	15	28
	Ortaklar İşletmesi	4	5	2	11
	Kurumsal İşletme	1	0	2	3
	Toplam	10	13	19	42

İşletme türü ile üretim şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun karma maliyet yöntemini kullandığı tespit edilmiştir (Tablo 60).

Tablo 61. İşletme Türü ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi

		Stok Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	9	13	4	1	1	28
	Ortaklar İşletmesi	2	7	0	0	2	11
	Kurumsal İşletme	2	1	0	0	0	3
	Toplam	13	21	4	1	3	42

İşletme türü ile stokların değerini hesaplama yöntemleri arası ilişkiler incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 62. İşletme Türü ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem				Toplam
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	17	3	3	5	28
	Ortaklar İşletmesi	6	0	1	4	11
	Kurumsal İşletme	2	0	0	1	3
	Toplam	25	3	4	10	42

Tablo 62'ye göre işletme türü ile giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde basit dağıtım yönteminin kullanımının yaygın olduğu görülmektedir.

Tablo 63. İşletme Türü ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	3	25	28
	Ortaklar İşletmesi	0	11	11
	Kurumsal İşletme	1	2	3
	Toplam	4	38	42

Tablo 63'a göre işletme türü ile ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığı görülmektedir.

Tablo 64. İşletme Türü ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
İşletme Türü	Aile İşletmesi	11	17	28
	Ortaklar İşletmesi	7	4	11
	Kurumsal İşletme	1	2	3
	Toplam	19	23	42

İşletme türü ile fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde yaklaşık %55'inin rakiplerin fiyatına göre fiyatını belirlediği tespit edilmiştir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması işletmelerin türüne göre değişiklik göstermemektedir. Ancak Tablo 58'e bakıldığında aile işletmesi ve aile üyesi olmayan ortaklar işletme türlerinde giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem çoğunlukla tam maliyet yöntemi iken kurumsal işletmelerde ise normal maliyet yöntemi kullanıldığı görülmektedir.

3.3.3.5. İşletmelerin Üretim Tipine ilişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletmelerin üretim tipi ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı yapılanlar, giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir:

Aşağıdaki çapraz tablolara bakıldığında gözlenen frekansların bir kısmı 0 olduğundan dolayı Ki-Kare testi uygulanamamış, sadece çapraz tabloların yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 65. Üretim Tipi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	9	2	3	2	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	1	3	0	2	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	12	3	3	1	19
	Proje Tipi Üretim	1	0	0	0	1
	Toplam	23	8	6	5	42

Üretim tipi ile maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin yaklaşık %55'inin (23 işletme) maliyetlerini aylık olarak hesapladığı Tablo 65'ten görülmektedir.

Tablo 66. Üretim Tipi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	5	11	0	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	1	4	1	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	6	12	1	19
	Proje Tipi Üretim	1	0	0	1
	Toplam	13	27	2	42

Üretim tipi ile işletmelerin yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik görüşlerine bakıldığında yaklaşık %64'ünün kısmen revizyona ihtiyaç olduğu, yaklaşık %31'inin yeni bir sisteme ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları Tablo 66'dan görülmektedir.

Tablo 67. Üretim Tipi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntemler

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntemler			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	6	7	3	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	5	1	0	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	12	7	0	19
	Proje Tipi Üretim	0	1	0	1
	Toplam	23	16	3	42

Üretim tipi ile giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde yaklaşık %55'inin tam maliyet yöntemini, %38'inin normal maliyet yöntemini kullandığı tespit edilmiştir.

Tablo 68. Üretim Tipi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	8	5	3	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	4	2	0	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	19	0	0	19
	Proje Tipi Üretim	0	1	0	1
	Toplam	31	8	3	42

Tablo 68'e göre üretim tipi ile giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 69. Üretim Tipi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	7	2	7	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	0	0	6	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	3	11	5	19
	Proje Tipi Üretim	0	0	1	1
	Toplam	10	13	19	42

Tablo 69'a göre üretim tipi ile üretim şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun karma maliyet yöntemini kullandığı bunu sipariş maliyet yönteminin kullanımının takip ettiği görülmektedir.

Tablo 70. Üretim Tipi ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi

		Stok Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	7	7	0	0	2	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	0	3	2	1	0	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	6	10	2	0	1	19
	Proje Tipi Üretim	0	1	0	0	0	1
	Toplam	13	21	4	1	3	42

Üretim tipi ile stok değerini hesaplama yöntemi incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı Tablo 70'den görülmektedir.

Tablo 71. Üretim Tipi ile Giderlerin İkinci Dağıtımında Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımında Kullanılan Yöntem				Toplam
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	6	2	1	7	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	4	0	1	1	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	15	0	2	2	19
	Proje Tipi Üretim	0	1	0	0	1
	Toplam	25	3	4	10	42

Üretim tipi ile giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde basit dağıtım yönteminin kullanımının yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 72. Üretim Tipi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	2	14	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	0	6	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	1	18	19
	Proje Tipi Üretim	1	0	1
	Toplam	4	38	42

Tablo 72'ye göre üretim tipi ile ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığı tespit edilmiştir.

Tablo 73. Üretim Tipi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
Üretim Tipi	Siparişe Dayalı Üretim	10	6	16
	Partiler Halinde Seri Üretim	3	3	6
	Bir veya Bir kaç ürünün Seri Üretimi	6	13	19
	Proje Tipi Üretim	0	1	1
	Toplam	19	23	42

Tablo 73'e göre üretim tipi ile fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde yaklaşık %55'inin rakiplerin fiyatına göre, %45'inin ürünün maliyetine göre fiyatını belirlediği görülmektedir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması işletmelerin üretim tipine göre değişiklik göstermemektedir. Ancak maliyetlerini hesaplama sıklığı, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, üretim

şekline göre kullanılan yöntem, fiyat belirlemede etken olan faktörler işletmelerin üretim tipine göre farklılık gösterdiği görülmüştür.

3.3.3.6.İşletmelerde Bağımsız Muhasebe Birimine İlişkin Çapraz Tablo Sonuçları

İşletmelerde bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması ile maliyetlerin hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, üretim şekline göre kullanılan yöntem, stok değerini hesaplama yöntemi, ortaya çıkan firelere karşı yapılanlar, giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntem, ürünlerin fiyat tespit aşaması ve fiyat belirlemede etken olan faktörlere ilişkin olarak oluşturulan çapraz tablolar aşağıdaki gibidir:

Tablo 74. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Maliyetlerin Hesaplama Sıklığı

		Maliyetlerini Hesaplama Sıklığı				Toplam
		Aylık	3 Aylık	6 Aylık	12 Aylık	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	18	4	4	2	28
	Özel Çalışan Var	5	3	2	3	13
	Yok	0	1	0	0	1
	Toplam	23	8	6	5	42

Tablo 74'e göre bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin hesaplama sıklığı değerlendirildiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyetlerini aylık olarak hesapladığı görülmektedir.

Tablo 75. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi

		Yeni Bir Maliyet Sistemine İhtiyaç Olma Düşüncesi			Toplam
		Evet	Kısmen Revizyona İhtiyaç var	Hayır	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	11	16	1	28
	Özel Çalışan Var	2	10	1	13
	Yok	0	1	0	1
	Toplam	13	27	2	42

Tablo 75'e göre bağımsız muhasebe birimi ile yeni bir maliyet sistemine ihtiyacı olup olmadığına yönelik görüşlerine bakıldığında büyük çoğunluğun kısmen revizyona ihtiyaç olduğu görüşünde oldukları görülmektedir.

Tablo 76. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Tam MY	Normal MY	Değişken MY	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	13	14	1	28
	Özel Çalışan Var	9	2	2	13
	Yok	1	0	0	1
	Toplam	23	16	3	42

Bağımsız muhasebe birimi ile giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde yaklaşık %55'inin tam maliyet yöntemini kullandığı tespit edilmiştir.

Tablo 77. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Yöntem

		Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Yöntemler			Toplam
		Fiili MY	Tahmini MY	Standart MY	
Mühasebe Birimi	Ayrı Birim Var	21	6	1	28
	Özel Çalışan Var	10	2	1	13
	Yok	0	0	1	1
	Toplam	31	8	3	42

Tablo 77'ye göre bağımsız muhasebe birimi ile giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun fiili maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 78. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem

		Üretim Şekline Göre Kullanılan Yöntem			Toplam
		Sipariş MY	Safha MY	Karma MY	
Mühasebe Birimi	Ayrı Birim Var	7	10	11	28
	Özel Çalışan Var	2	3	8	13
	Yok	1	0	0	1
	Toplam	10	13	19	42

bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin şekline göre kullanılan yöntemler değerlendirildiğinde işletmelerin %45'inin karma maliyet yöntemini kullandığı Tablo 78'den görülmektedir.

Tablo 79. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Stok Değerini Hesaplama Yöntemi

		Stok Değerini Hesaplama Yöntemi					Toplam
		Gerçek MY	Ağırlıklı Ortalama MY	FIFO	Standart MY	Piyasa Fiyatı Yöntemi	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	11	12	3	0	2	28
	Özel Çalışan Var	1	9	1	1	1	13
	Yok	1	0	0	0	0	1
	Toplam	13	21	4	1	3	42

Tablo 79'a göre bağımsız muhasebe birimi ile stok değerini hesaplama yöntemi arasındaki çağraz ilişkiler incelendiğinde büyük çoğunluğun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 80. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

		Giderlerin İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem				Toplam
		Basit Dağıtım	Kademeli Dağıtım	Matematiksel Dağıtım	Karşılıklı Dağıtım	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	15	3	4	6	28
	Özel Çalışan Var	10	0	0	3	13
	Yok	0	0	0	1	1
	Toplam	25	3	4	10	42

Tablo 80'e göre bağımsız muhasebe birimi ile giderlerin ikinci dağıtımda kullanılan yöntemleri değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun basit dağıtım yöntemini kullandığı görülmektedir.

Tablo 81. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması

		Ürünlerin Fiyat Tespit Aşaması		Toplam
		Üretimden Önce	Üretimden Sonra	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	2	26	28
	Özel Çalışan Var	2	11	13
	Yok	0	1	1
	Toplam	4	38	42

Bağımsız muhasebe birimi ile ürünlerin fiyat tespit aşaması değerlendirildiğinde büyük çoğunluğun üretimden sonra fiyat tespiti yaptığı Tablo 81’den görülmektedir.

Tablo 82. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler

		Fiyat Belirlemede Etken Olan Faktörler		Toplam
		Ürünün Maliyeti	Rakiplerin Fiyatı	
Muhasebe Birimi	Ayrı Birim Var	11	17	28
	Özel Çalışan Var	8	5	13
	Yok	0	1	1
	Toplam	19	23	42

Bağımsız muhasebe birimi ile fiyat belirlemede etken olan faktörler değerlendirildiğinde işletmelerin yaklaşık %55’inin rakiplerin fiyatına göre fiyatını belirlediği görülmektedir.

Çapraz tablolar incelendiğinde, maliyetlerini hesaplama sıklığı, yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesi, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem, malzemelerin maliyet değerini hesaplama yöntemi, giderlerin ikinci dağıtımında kullanılan yöntemler, ürünlerin fiyat tespit aşaması işletmelerde bağımsız muhasebe biriminin olup olmamasına göre değişiklik göstermemektedir. Ancak Tablo 97’de ayrı bir muhasebe birimi olan işletmelerde fiyatların belirlenmesinde etken olan faktör çoğunlukla rakiplerin fiyatı olduğu belirtilmişken ayrı muhasebe birimi olmayan işletmelerde ise çoğunlukla ürünün maliyeti olduğu görülmektedir.

3.3.4. Varyans Analizi (ANOVA)

Varyans analizi, bağımsız grupların ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark olup olmadığının test edilmesinde kullanılan bir araçtır. ANOVA “Analysis of variance”, “varyans analizi”nin kısaltmasıdır. ANOVA testi parametrik bir testtir ve kullanılabilmesi için parametrik testlerin gerektirdiği koşulların karşılanması gerekmektedir. Bu testin kullanılabilmesi için verilerin normal dağılıma uygunluk göstermesi, grup varyanslarının eşit olması gibi koşulların karşılanması önemlidir. Çalışmanın bu kısmında, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, faaliyet süresi, çalışan sayısı, işletme türü, üretim tipi ve bağımsız muhasebe birimi ile anket formunda yer alan geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarına yönelik ANOVA testleri yapılmıştır.

3.3.4.1. Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri

Bu kısımda, işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin yer aldığı likert tipi hazırlanmış soruların ortalaması hesaplanarak mevcut maliyet sisteminden memnuniyet isimli sürekli bir değişken türetilmiş ve bu değişkene göre gruplar arasında farklılık olup olmadığı test edilmiştir.

1) İşletmelerin faaliyete gösterdiği sektör ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA analizi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H₀= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre farklılık göstermemektedir.

H₁= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 83'e göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir (p>0,05).

Tablo 83. Faaliyet Sektörüne göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
0,672	3	38	0,575

Tablo 84. Sektör ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,190	3	0.063	0.137	0.937
Grup İçinde	17,568	38	0.462		
Toplam	17,758	41			

Tablo 84'e göre, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak fark olmadığı ($p>0,05$) görülmektedir. Dolayısıyla H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

2) İşletmelerin faaliyet süresi ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletmelerin faaliyet süresi ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA testi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H_0 = Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin faaliyet süresine göre farklılık göstermemektedir.

H_1 = Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin faaliyet süresine göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 85'e göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir ($p>0,05$).

Tablo 85. Faaliyet Süresine göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
1,318	3	38	0,283

Tablo 86. Faaliyet Süresi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,569	3	0,190	0,419	0,740
Grup İçinde	17,189	38	0,452		
Toplam	17,,758	41			

Tablo 86'ya göre, işletmelerin faaliyet süresi ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak farkın olmadığı görülmektedir ($p>0,05$). Dolayısıyla H_0 hipotezi kabul edilmektedir.

3) İşletmelerin çalışan sayısı ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletmelerin çalışan sayısı ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA analizi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H_0 = Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin çalışan sayısına göre farklılık göstermemektedir.

H_1 = Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin çalışan sayısına göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 87'ye göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir ($p>0,05$).

Tablo 87. İşletmelerin Çalışan Sayısına göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
0,650	2	39	0,528

Tablo 88. İşletmelerin Çalışan Sayısı ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	3,130	2	1,565	4,172	0,023
Grup İçinde	14,628	39	0,375		
Toplam	17,758	41			

Tablo 88'e göre, işletmelerin çalışan sayısı ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması, ANOVA analizinin anlamlılık düzeyi 0,05 ten küçük olmasından dolayı istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olduğu görülmüştür. Bu durumda, değişikliklerin hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için tamamlayıcı hesaplamalar yani Post-Hoc analizi yapılmalıdır. Çok sayıda Pos-Hoc analizi bulunmaktadır hangisini uygulanmasına karar vermek için öncelikle varyansların homojen olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla gruplar arasındaki farkı incelemek için Post-Hoc analizlerinden Tukey testi uygulanmıştır.

Tablo 89. İşletmelerin Çalışan Sayısına göre Tukey analizi

Çalışan Sayısı		P
0-9 Kişi	10-49 Kişi	0,123
	50-250 Kişi	0,477
10-49 Kişi	0-9 Kişi	0,123
	50-250 Kişi	0,045*
50-250 Kişi	0-9 Kişi	0,477
	10-49 Kişi	0,045*

Tablo 89'a bakıldığında geleneksel maliyet sistemi ifadelerin ortalaması 10-49 kişi çalışan sayısı ile 50-250 kişi çalışan sayısı olan işletmeler arasında farklılık göstermektedir.

4) İşletme türü ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletme türü ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA analizi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H₀= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin türüne göre farklılık göstermemektedir.

H₁= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin türüne göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 90'a göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir (p>0,05).

Tablo 90. İşletmelerin Türüne göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
1,245	2	39	0,299

Tablo 91. İşletme Türü ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	1,583	2	0,792	1,909	0,162
Grup İçinde	16,178	39	0,415		
Toplam	17,758	41			

Tablo 91'e göre, işletme türü ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak farkın olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla H0 hipotezi kabul edilmektedir.

5) İşletmelerde üretim tipi ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletmelerin üretim tipi ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA analizi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H0= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin üretim tipine göre farklılık göstermemektedir.

H1= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin üretim tipine göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 92'ye göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir ($p>0,05$).

Tablo 92. İşletmelerin Üretim Tipine Göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
1,245	2	39	0,299

Tablo 93. Üretim Tipi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	1,602	3	0,534	1,256	0,303
Grup İçinde	16,156	38	0,425		
Toplam	17,758	41			

Tablo 93'e göre, işletmelerde üretim tipi ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak farkın olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla H0 hipotezi kabul edilmektedir.

6) İşletmelerde bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ANOVA testi

İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile geleneksel maliyetleme sistemine yönelik yapılan ANOVA analizi için kurulan hipotezler şu şekildedir:

H0= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin bağımsız muhasebe birimi olmasına göre farklılık göstermemektedir.

H1= Mevcut maliyet sisteminden memnuniyet işletmelerin işletmelerin bağımsız muhasebe birimi olmasına göre farklılık göstermektedir.

Varyans Analizinde varyansların homojenliği varsayımını değerlendirmek için Levene testi yapılmıştır. Tablo 94'e göre varyansların homojen olduğu belirlenmiştir ($p>0,05$).

Tablo 94. Bağımsız Muhasebe Birimine Göre Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistiği	Serbestlik Derecesi 1	Serbestlik Derecesi 2	P
1,245	2	39	0,299

Tablo 95. Bağımsız Muhasebe Birimi ile Geleneksel Maliyet Muhasebesinin ANOVA Analizi

	Karelerin Toplamı	Serbestlik Derecesi	Karelerin Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	1,602	3	0,534	1,256	0,303
Grup İçinde	16,156	38	0,425		
Toplam	17,758	41			

Tablo 95'e göre, işletmelerde bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak farkın olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla H0 hipotezi kabul edilmektedir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Çalışmada Afganistan’da Balkh İli sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın en önemli amacı, işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini mi yoksa modern maliyet yöntemlerini mi uyguladıklarını ölçerek uyguladıkları yöntemden memnuniyet düzeylerini belirlemektir. SPSS ortamında yapılan Frekans ve ANOVA analizlerinde ulaşılan sonuçlar üst başlıklarda verilmiştir.

Yapılan frekans analizi sonuçlarına göre; katılımcıların büyük bir çoğunluğunun işletmedeki pozisyonunun işletme müdürü ve muhasebe müdürü olduğu görülmüştür. İşletmelerin %57’sinin gıda sektöründe faaliyet göstermekte olduğu, inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletme sayısının ise en düşük paya sahip olduğu belirlenmiştir. İşletmelerin %50’sinin 5-10 yıl süre zarfından faaliyet göstermekte oldukları ve 1 yıldan az süre zarfında faaliyet gösteren işletmelerin en düşük paya sahip olduğu tespit edilmiştir. İşletmelerin büyük çoğunluğunun 50 den daha az çalışan sayısına sahip olduğu belirlenmiştir. İşletmelerin yaklaşık %67’sinin aile işletmesi olduğu ve kurumsal işletmelerin ise az sayıda olduğu görülmüştür. İşletmelerin üretim tipine bakıldığında bir yada birkaç çeşit ürünün seri üretimi en fazla paya sahip iken proje tipi üretimin ise en düşük paya sahip olduğu görülmüştür. İşletmelerin büyük çoğunluğunda ayrı bir muhasebe biriminin olduğu görülmüştür. Katılımcıların büyük çoğunluğu üretilen mamulların maliyetini kısmen doğru olarak hesaplandığını belirtmişler. İşletmelerin hemen hemen tamamını dönemsel üretim maliyeti raporların hazırladığı ve büyük çoğunluğunun üretim maliyetlerini aylık olarak hazırladığı tespit edilmiştir. İşletmelerin büyük çoğunluğu yeni bir muhasebe sistemin geliştirilmesine ve kısmen revizyona ihtiyacı olduğunu belirtmişken çok az sayıda işletmeler ihtiyaç olmadığını belirtmişler. Mevcut sistemle sorunlar yaşandığı kısmen revizyon veya tamamen değişim ihtiyacı olduğu buradan çıkarılabilir. İşletmelerin çoğu maliyetlerini Tam Maliyet Yöntemini kullanarak hesaplandığını belirtmiştir. İşletmelerde büyük çoğunlukla giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan maliyet yöntemini Fiili Maliyet Yöntemi olduğu görülmüştür. Mamul maliyet hesaplama şekline göre kullanılan maliyet yöntemine bakıldığında işletmelerin çoğunun Karma Maliyet Yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir. İşletmeler çoğunlukla farklı birim maliyetlerine giriş olduğunda üretime verilen ana madde ve malzemelerin maliyet

değerini Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ile hesapladığı ve çok az sayıda işletmenin Standart Maliyet Yöntemi ile hesapladığı görülmüştür. İşletmelerin çoğu üretim sırasında ortaya çıkan fireler için normal ise maliyetlere anormal ise olağandışı gider ve zararlara attığını belirtmişler. İşletmelerin büyük çoğunluğu yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin ikinci dağıtımında Basit Dağıtım Yöntemini kullandığını belirtmişken Planlı dağıtım yöntemini hiçbir işletme kullanmadığı görülmüştür. İşletmelerin %90'ı üretimden sonra ürünlerin fiyat tespitini yaptıklarını belirtmişler ve fiyat belirlemede etken olan faktör ise çoğunlukla rakiplerin fiyatı olduğu belirlenmiştir.

Geleneksel maliyet muhasebe sisteminden memnuniyete yönelik ifadelerin frekans analizine bakıldığında mevcut maliyet belirleme sisteminden memnunuz ifadesine yönelik sorulara işletmelerin yaklaşık %43'ü kararsız kalırken, %45,2'si katılmadıklarını belirtmiştir. Kararsız kalan işletmelerin de mevcut sistemden memnun olmadıkları, mevcut sistemi sorguladıkları çıkarımı yapılabilir. Bu durumda işletmelerin yaklaşık %88'inin mevcut sistemle problemler yaşadıkları söylenebilir. İşletmelerin %69'u mevcut sistemin fiyatlama kararlarına yardımcı olmadığını düşünmekte ve işletmelerin yaklaşık %17'side bu konuda kararsız olduklarını belirtmektedir. İşletmelerin ürünlerin fiyatını üretim aşamasından sonra tespit ettikleri göz önüne alındığında maliyet + kar yaklaşımı uyguladıkları ancak bununla birlikte rakiplerin fiyatını da göz önünde bulundurdıkları anket sonuçlarından çıkarılabilir. Ayrıca mevcut sistemin işletme kararlarına yönelik bilgi sunmada yeterli ve doğru bilgi sağladığına katılım çok düşüktür. İşletmelerin büyük çoğunluğu geleneksel maliyet muhasebesinin maliyet azaltma çalışmasında katkı sağladığına katıldığını belirtmişken, geleneksel maliyet muhasebesinin fiyatlama kararlarına yardımcı olmasına, maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunduğu ve bütçeleme sisteminde fayda sağladığına katılmadıklarını belirtmişler. Ayrıca işletmeler geleneksel maliyet muhasebesinden memnun olduklarına ve bu sistemin genel üretim maliyetlerinin dağıtımında uygulanan yöntem sağlıklı sonuçlar vermekte olduğuna, mamul maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı bir faktör olmasına, üretim sürecini iyileştiren bir unsur olmasına, atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağlamasına, karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermekte olmasına, maliyet-hacim-kar analizlerinin daha doğru sonuçlara ulaşmasını

sağlamasına ve işletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağlamasına yönelik ifadelerde de büyük çoğunluğu kararsız olduklarını belirtmişler. Genel olarak mevcut işletmelerin mevcut sisteme yönelik verilen olumlu ifadelere işletmelerin kararsız kaldıkları ve katılmamış oldukları görülmüştür. İşletmelerin ihtiyacını mevcut sistemlerinin karşılamadığı sonucu buradan çıkarılabilir.

Çağdaş maliyet muhasebe sisteminin frekans analizine baktığımızda işletmeler çoğunlukla çağdaş maliyet muhasebe yöntemlerinden Çevre Muhasebe Sistemi ve Yalın Muhasebe Sistemine bilgisi bulunmadığı belirtmişken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, Hedef Maliyetleme sistemi ve Kaynak Tüketim Mühasebesi sisteminin uygulanmasının düşünülmekte olduğu belirtilmiştir. Bu muhasebe sistemlerini uygulanmakta olduğunu belirten işletme görülmemiştir.

Çapraz tablolar incelendiğinde; giderlerin kapsamına göre yöntemlerden gıda, tekstil ve kimya sektöründe çoğunlukla tam maliyet yönteminin, inşaat sektöründe ise çoğunlukla normal maliyet yönteminin tercih edildiği tespit edilmiştir. Giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan yöntem gıda, tekstil ve kimya sektöründe çoğunlukla fiili maliyet yöntemi iken, inşaat sektöründe ise çoğunlukla tahmini maliyet yönteminin kullanıldığı tespit edilmiştir. 10 yıl ve üzeri faaliyet süresi olan işletmeler yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç olma düşüncesine çoğunlukla var olduğunu belirtmişken 10 yıldan az süre faaliyet gösteren işletmeler kısmen revizyona ihtiyaç olduğunu belirtmişler. Ayrıca 5 ten daha az süre faaliyet gösteren işletmeler malzemelerin maliyet değerini hesaplama yöntemi çoğunlukla gerçek maliyet yöntemi olarak belirtmişken 5 yıl ve üzeri faaliyet süresi olan işletmeler çoğunlukla ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir. Aile işletmesi ve aile üyesi olmayan ortaklar işletmeler giderlerin kapsamına göre çoğunlukla tam maliyet yöntemini kullandıklarını belirtilmişken kurumsal işletmeler ise normal maliyet yöntemini kullandıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca, aile ve kurumsal işletme türlerinde rakiplerin fiyatına göre, ortaklar işletme türlerinde ise ürün maliyetinin esas alınarak fiyatların belirlendiği tespit edilmiştir. İşletmelerin üretim tipine göre maliyetlerini hesaplama sıklığı, giderlerin kapsamına göre kullanılan yöntem, maliyetlerin şekline göre kullanılan yöntem, fiyat belirlemede etken olan faktörlerin farklılık gösterdiği görülmüştür. Aynı bir muhasebe birimi olan işletmelerde fiyat belirlemede etken olan

faktörün çoğunlukla rakiplerin fiyatı olduğu belirtilmişken ayrı muhasebe birimi olmayan işletmelerde ise çoğunlukla ürünün maliyeti olduğu görülmüştür.

Çalışmanın uygulama bölümünün son kısmında geleneksel maliyet yöntemi ait ifadelerin ortalaması alınarak tek bir değişken oluşturulmuş ve işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, faaliyet süresi, işletme türü, üretim tipi ve bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması arasında fark olup olmadığına yönelik ANOVA analizleri yapılmıştır. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, faaliyet süresi, işletme türü, üretim tipi ve bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ifadelerin ortalaması arasında istatistiksel olarak fark olmadığı görülmektedir. Ancak, 10-49 kişi çalışan sayısı ile 50-250 kişi çalışan sayısı olan işletmeler arasında farklılık göstermektedir.

İşletmelerin rekabet edebilmeleri, pazar paylarını artırabilmeleri ve varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından muhasebe sistemleri tarafından üretilen bilgiler hayati öneme sahiptir. İşletmeler; üretim maliyetlerini hesaplamak, faaliyet sonuçlarını değerlendirerek faaliyetleri planlamak, performans değerlemesi yapmak ve yönetsel kararları almak için üretim ortamını yansıtan, pazarın ihtiyaçlarını karşılamak açısından işletmeyi yönlendiren, zamanlı ve doğru bilgi veren maliyet yönetim sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Her işletmeye, her duruma uyan tek bir yöntem veya yöntem birleşimi söz konusu değildir. İşletmelerin üretim ve pazar ortamları değiştikçe ihtiyaçları da değişeceğinden, bu değişimler paralelinde maliyetleme yöntemleri seçilerek uygulanmalıdır.

EKLER

Ek 1. Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yapılan, "Çağdaş ve Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin İrdelenmesi ve Bir Uygulama " adlı yüksek lisans tezi ile ilgilidir. Bilimsel amaçlara hizmet etmek amacıyla hazırlanan bu anketle elde edilen veriler, tamamen gizli tutulacaktır. Anketin değerlendirmeye alınabilmesi için tüm soruların eksiksiz doldurulması gerekmektedir. Bu konudaki hassasiyetiniz ve değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Yüksek Lisans Öğrenci

Elhama EHSAN

Email: 701814026@ogr.uludag.edu.tr

Danışman

Doç. Dr. Funda ACAR ÖZÇELİK

Email: fundacar@uludag.edu.tr

İşletmedeki pozisyonunuz nedir?

- İşletme Müdürü
- Muhasebe Müdürü
- Muhasebe Müd. Yrd.
- Maliyetlerden Sorumlu Personel Muhasebe Elemanı
- Diğer belirtiniz.....

İşletmeniz faaliyet gösterdiği sektör

.....

İşletme kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

- 1 yıldan az
- 1-5 yıl
- 5-10 yıl
- 10 yıl ve üzeri

İşletmede Çalışan Kişi Sayısı?

- 0-9 kişi
- 10-49
- 50-250
- 250-

İşletmenizin türü?

- Aile işletmesi*
- Aile üyesi olmayan Ortaklar İşletmesi*
- Kurumsal İşletme*

İşletmenizin üretim tipi hangisidir?

- Partiler halinde siparişe dayalı üretim*
- Partiler halinde seri üretim*
- Bir ya da birkaç çeşit ürünün seri üretimi*
- Proje tipi üretim*
- Karma üretim*

İşletme bünyesinde ayrı bir maliyet muhasebesi birimi ya da bu konuda uzmanlaşmış konuya özel çalışanınız var mı?

- Ayrı birim var*
- Konuya özel çalışan var*
- Yok*

Ürettiğiniz mamullerin/hizmetlerin maliyetini doğru olarak hesapladığınızı düşünüyor musunuz?

- Evet*
- Kısmen*
- Hayır*

Dönemsel üretim maliyeti raporları hazırlıyor musunuz?

- Evet*
- Hayır*

Üretim Maliyetlerinin Hesaplanma Sıklığı?

- Aylık*
- 3 aylık*
- 6 aylık*
- 12 aylık*

Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyacınız olduğunu düşünüyor musunuz?

- Evet*
- Kısmen revizyona ihtiyaç var*
- Hayır*

Maliyet hesaplama sisteminizde giderlerinizin kapsamına göre kullandığınız Yöntemi işaretleyiniz?

- Tam Maliyet Yöntemi*
- Normal Maliyet Yöntemi*
- Değişken Maliyet Yöntemi*

Maliyet hesaplama sisteminizde giderlerinizin gerçekleşme durumuna göre kullandığınız yöntemi işaretleyiniz.

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

Maliyet hesaplama sisteminizde mamul maliyetinizi hesaplama şekline göre kullandığınız yöntemi işaretleyiniz.

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi
- Karma Maliyet Yöntemi

Farklı birim maliyetlerle giriş olduğunda üretime verilen ana madde ve malzemelerin maliyet değerini hangi yöntemle göre hesaplıyorsunuz?

- Gerçek Maliyet Yöntemi
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)
- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)
- Standart Maliyet Yöntemi (Stok giriş ve çıkışlarında standart fiyatlar baz alınır.)
- Piyasa Fiyatı Yöntemi

Üretim sırasında ortaya çıkan fireler için aşağıdakilerin hangisini yapıyorsunuz?

- Ürün Maliyetlerine veriyoruz
- Olağandışı Gider ve Zararlara atıyoruz.
- Normal ise maliyetlere, anormal ise olağandışı gider ve zararlara atıyoruz.

Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin 2. Dağıtımında kullandığınız yöntem hangisidir?

- Basit Dağıtım Yöntemi
- Kademeli Dağıtım Yöntemi
- Matematiksel Dağıtım Yöntemi
- Karşılıklı Dağıtım Yöntemi
- Planlı Dağıtım Yöntemi

Genel üretim giderlerinin 3.dagitımında (mamullere paylaştırılmasında) hangi dağıtım ölçüsünü veya ölçülerini kullanıyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

- Direkt İlk Maddemiktari
- Direkt İlk madde gideri
- Makine Çalışma saati
- Direkt İşçilik saati
- Direkt İşçilik Gideri
- Üretim Miktarı
- Tahmini yükleme oranı

Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyetiniz İçerisindeki Payı Sizce Nasıldır?

	%0-%20	%21-%40	%41-%60	%60 ve üzeri
<i>Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri</i>				
<i>Direkt İşçilik Gideri</i>				
<i>Genel Üretim Gideri</i>				

Ürettiğiniz ürünlerin fiyat tespiti hangi aşamada yapılıyor?

- Üretimden Önce
- Üretimden Sonra

Fiyat belirlemede etken olan faktörler?

- Ürünün maliyeti (Maliyet + kar)
- Değişken maliyet + kar
- Rakiplerin fiyatı
- Müşterinin talep ettiği fiyat

Anket Katılımcılarının Kullandıkları Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceleri

	<i>Kesinlikle Katılıyorum</i>	<i>Katılıyorum</i>	<i>Kararsızım</i>	<i>Katılmıyorum</i>	<i>Kesinlikle Katılmıyorum</i>
<i>Mevcut maliyet sistemimizden memnunuz.</i>					
<i>Fiyatlama kararlarında yardımcı olmaktadır.</i>					
<i>Maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunmaktadır.</i>					
<i>Faaliyetlerin planlanması ve kontrolü konusunda faydalı bir bilgi kaynağıdır.</i>					
<i>Maliyet azaltma çalışmalarına katkı sağlamaktadır.</i>					
<i>Genel üretim maliyetlerinin dağıtımında uygulanan yöntem sağlıklı sonuçlar vermektedir.</i>					
<i>Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yardımcı bir faktördür.</i>					
<i>Üretim sürecini iyileştiren bir unsurdur.</i>					
<i>Atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağlar</i>					
<i>Karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermektedir.</i>					
<i>Maliyet-Hacim-Kar Analizlerinin daha doğru sonuçlara ulaşmasını sağlar.</i>					
<i>İşletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağlar.</i>					
<i>Bütçeleme sistemine fayda sağlamaktadır.</i>					

Anket Katılımcılarının Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları

	<i>Bilgisi Bulunmamaktadır</i>	<i>Uygulanması Düşünülmektedir.</i>	<i>Uygulanmaktadır</i>
<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)</i>			
<i>Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Time Driven Activity Based Costing)</i>			
<i>Hedef Maliyetleme (Target Costing)</i>			
<i>Çevre Muhasebesi (Environmental Accounting)</i>			
<i>Yalın Muhasebe (Lean Accounting)</i>			
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi (Resource Consumption Accounting)</i>			