



**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE REKABET
AÇISINDAN MALİYET VE YÖNETİM
MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ÖNEMİ:
TRABZON İLİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet Emre PEHLİVAN

Yüksek Lisans Tezi

İşletme

Ana Bilim Dalı

Doç. Dr. Alirıza AĞ

Dr. Öğr. Üyesi Kübra ELMALI

2023

(Her Hakkı Saklıdır)

T.C.
BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE REKABET AÇISINDAN MALİYET VE YÖNETİM
MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ÖNEMİ: TRABZON İLİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Emre PEHLİVAN

Danışman: Doç. Dr. Alırıza AĞ

İkinci Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Kübra ELMALI

BAYBURT - 2023

KABUL VE ONAY

Doç. Dr. Alırıza AĞ danışmanlığında, Ahmet Emre PEHLİVAN tarafından hazırlanan “Üretim İşletmelerinde Rekabet Açısından Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi: Trabzon İli Üzerine Bir Araştırma ” başlıklı bu çalışma, 29.11.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği / çokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Bener GÜNGÖR

Üye : Doç. Dr. Alırıza AĞ

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Kübra ELMALI

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Eşref KULOĞLU

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Eda AYVACIK

Bu tezin kabulü Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun/...../20... tarih ve 20...../.....-..... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Doç. Dr. Murat KUL

Enstitü Müdürü

BEYANNAME

Bayburt Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Doç. Dr. Alırıza AĞ danışmanlığında hazırlamış olduğum “Üretim İşletmelerinde Rekabet Açısından Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi: Trabzon İli Üzerine Bir Araştırma” başlıklı yüksek lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

29.11.2023

Ahmet Emre PEHLİVAN



ÖN SÖZ

Yüksek lisans tez çalışmam boyunca engin bilgi denizinde yoluma ışık tutup önemli bilimsel katkılarda ve desteklerde bulunan tez danışmanlarım sayın Doç. Dr. Alırıza AĞ ve sayın Dr. Öğr. Üyesi Kübra ELMALI hocalarıma, yaptığım araştırmanın ana kütlesini oluşturan Trabzon ili üretim işletmelerine, bu süreçte bana yardımcı olan ablam Kader PEHLİVAN ile birlikte arkadaşlarım Mustafa Melih AFŞİN ile Hasan Polat ÇAKIR'a, çalışmamda bana maddi olarak destek veren Bayburt Üniversitesi BAP koordinatörlüğüne ve nihayetinde tüm eğitim hayatım boyunca bana destek olup bu günlere gelmemi sağlayan herkese sonsuz teşekkür ederim.

Ahmet Emre PEHLİVAN

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE REKABET AÇISINDAN MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ ÖNEMİ: TRABZON İLİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ahmet Emre PEHLİVAN

Bayburt Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Alirıza AĞ

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Kübra ELMALI

Bayburt-2023, Sayfa: 96

Toplumun ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenen üretim işletmeleri hem aynı hem de farklı sektörlerde faaliyet göstermektedirler. Bu çerçeveden bakıldığında isteseler de istemeseler de kendi aralarında bir rekabet ortamı oluşturacaklardır. Ancak genel anlamda bakıldığında hepsinin ülke ekonomisine katkısı olduğu da bir gerçektir. Bu bağlamda, üretim işletmelerinin maliyetlerini azaltıp karlılıklarını maksimuma çıkarabilmeleri için maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Muhasebenin en önemli parçalarından birini oluşturan maliyet ve yönetim muhasebesi üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerini hesaplayıp yönetimin karar almasında yardımcı olmaktadır. Rekabetin şiddeti arttıkça maliyet ve yönetim muhasebesinin önemi daha da artmaktadır. Yapılan bu çalışmada Trabzon Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı üretim işletmeleri üzerine rekabet açısından maliyet ve yönetim muhasebesinin önemi araştırılmıştır. Araştırma kapsamında 264 üretim işletmesine anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının karar alma sürecinde etkili olduğu ve bununla birlikte işletmelerde en fazla kullanılan maliyet yönteminin sipariş maliyet yöntemi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet, üretim süreci ve planlamaya etki ettiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, üretim işletmeleri, rekabet.

ABSTRACT

M. SC. THESIS

THE IMPORTANCE OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING APPLICATIONS IN TERMS OF COMPETITION IN MANUFACTURING BUSINESSES: A RESEARCH ON CITY OF TRABZON

Ahmet Emre PEHLİVAN

Bayburt University

Institute of Graduate Studies

Department of Business Administration

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Dr. Alirıza AĞ

Thesis Advisor: Assist. Prof. Dr. Kübra ELMALI

Bayburt-2023, Pages: 96

Production enterprises that undertake the task of meeting the needs of society operate in both the same and different sectors. From this perspective, they will create a competitive environment among themselves, whether they want it or not. However, in general terms, it is a fact that all of them contribute to the country's economy. In this context, it is an inevitable necessity for production enterprises to use cost and management accounting practices in order to reduce their costs and maximize their profitability. Cost and management accounting, which is one of the most important parts of accounting, calculates the costs of goods or services produced and helps management make decisions. As the intensity of competition increases, the importance of cost and management accounting increases. In this study, the importance of cost and management accounting in terms of competition on production enterprises registered with the Trabzon Chamber of Commerce and Industry was investigated. Within the scope of the research, a survey was conducted in 264 production enterprises. As a result of the analysis, it has been determined that cost and management accounting applications are effective in the decision-making process and that the most used cost method in businesses is the order cost method. It has also been determined that cost and management accounting practices affect competition, production process and planning.

Keywords: Cost accounting, management accounting, production enterprises, rivalry.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	II
BEYANNAME	III
ÖN SÖZ	IV
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
İÇİNDEKİLER.....	VII
ŞEKİLLER.....	IX
TABLOLAR.....	X
KISALTMALAR.....	XII
SİMGELER.....	XII
GİRİŞ.....	1
Araştırmanın Konusu ve Problemi	1
Araştırmanın Amacı	1
Araştırmanın Önemi ve Gerekçesi	2
Araştırmanın Sınırlılıkları	2
Varsayımlar	3
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
1. ÜRETİM İŞLETMELERİ.....	4
1.1. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN TANIMI.....	4
1.2. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN TÜRLERİ	4
1.2.1. Ürün (Mal) Üreten İşletmeler	5
1.2.2. Hizmet Üreten İşletmeler.....	6
1.3. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	7
1.3.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Üretim İşletmeleri İçin Önemi	8
1.3.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kullanıcıları.....	9
1.3.2.1. İç bilgi kullanıcıları.....	9
1.3.2.2. Dış bilgi kullanıcıları	10
İKİNCİ BÖLÜM	11
2. MUHASEBE BİLGİSİ	11
2.1. MUHASEBENİN TANIMI	11
2.2. MUHASEBENİN TÜRLERİ	11
2.2.1. Genel Muhasebe.....	11
2.2.2. Maliyet Muhasebesi.....	12
2.2.2.1. Maliyet muhasebesinin tanımı	12
2.2.2.2. Maliyet muhasebesinin doğuşu.....	13
2.2.2.3. Maliyet muhasebesinin kavramları	14
2.2.2.4. Maliyetlerin sınıflandırılması	16
2.2.2.5. Maliyete etki eden unsurlar.....	17
2.2.2.6. Maliyet hesaplama yöntemleri.....	19
2.2.3. Yönetim Muhasebesi	36
2.2.3.1. Yönetim muhasebesinin tanımı	36
2.2.3.2. Yönetim muhasebesinin doğuşu	37
2.2.3.3. Yönetim kararlarına yön veren maliyet kavramları	38
2.2.3.4. Yönetim kararlarında maliyet verilerinin kullanımı	41
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	51

3. TRABZON İLİ ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	51
3.1. TRABZON İLİNDE BULUNAN ÜRETİM İŞLETMELERİ.....	51
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	56
3.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	56
3.4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	57
3.5. LİTERATÜR	58
3.6. EVREN VE ÖRNEKLEM.....	60
3.7. VERİ TOPLAMA TEKNİKLERİ	60
3.8. SÜREÇ/UYGULAMA	61
3.9. GEÇERLİK VE GÜVENİRLİK.....	61
3.10. VERİ ANALİZİ.....	62
3.10.1. Oransal Analizler	62
3.10.1.1. Kişisel bilgilere yönelik oransal analizler.....	62
3.10.1.2. Firma bilgilerine yönelik oransal analizler	63
3.10.2. Normallik Testi	69
3.10.3. Hipotez Testleri.....	70
3.10.4. Faktör Analizi	74
SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER.....	81
Sonuç	81
Tartışma	82
Öneriler.....	83
KAYNAKÇA.....	84
EKLER	93
Ek 1: Anket Formu	93
ÖZ GEÇMİŞ	96

ŞEKİLLER

Şekil 1: Başabaş Noktası.....	45
Şekil 2: Faktör Analizi Desen Matrisi.....	79



TABLÖLAR

Tablo 1: Yıllık Olarak Düzenlenmiş Analizler.....	49
Tablo 2: Firma Bilgilerine Yönelik Güvenilirlik Analizi	61
Tablo 3: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinin Önemine Yönelik Güvenilirlik Analizi.....	61
Tablo 4: Cinsiyete Yönelik Oransal Analiz.....	62
Tablo 5: Eğitim Durumuna Yönelik Oransal Analiz.....	62
Tablo 6: Firmadaki Pozisyona Yönelik Oransal Analiz	62
Tablo 7: Çalışılan Süreye Yönelik Oransal Analiz	63
Tablo 8: Faaliyet Yılına Yönelik Analiz	63
Tablo 9: Faaliyet Alanına Yönelik Analiz.....	64
Tablo 10: Ayrı Bir Muhasebe Biriminin Olup Olmamasına Yönelik Analiz.....	64
Tablo 11: Muhasebe İşlerinin Yapıldığı Yere Yönelik Analiz.....	65
Tablo 12: Muhasebe Verilerinin Tutulma Sebebine Yönelik Analiz	65
Tablo 13: Firmaların Hukuki Yapısına Yönelik Analiz	65
Tablo 14: Firmadaki Çalışan Sayısına Yönelik Analiz	66
Tablo 15: Firmaların Sahip Olduğu Sertifikalara Yönelik Analiz	66
Tablo 16: Ürün Maliyetlerinin Doğru Hesaplanmasına Yönelik Analiz.....	66
Tablo 17: Maliyetlerin Hesaplanmasındaki Yeterli Çalışan Sayısına Yönelik Analiz.....	67
Tablo 18: Muhasebe Bilgilerinin Yönetime Katkısına Yönelik Analiz	67
Tablo 19: Toplam Maliyetlerdeki En Fazla Paya Yönelik Analiz	67
Tablo 20: Maliyetleme Sistemlerine Yönelik Analiz	68
Tablo 21: Düşürülmesi İstenen Maliyet Kalemine Yönelik Analiz	68
Tablo 22: Yıllık Üretim Miktarına Yönelik Analiz.....	68
Tablo 23: Yıllık Satış Gelirine Yönelik Analiz	69
Tablo 24: Yıllık Kar/Zarar Durumuna Yönelik Analiz	69
Tablo 25: Normallik Testi	70
Tablo 26: H_1 Hipotez Testi.....	70
Tablo 27: H_{11} Hipotez Testi.....	70
Tablo 28: H_{12} Hipotez Testi.....	71
Tablo 29: H_{13} Hipotez Testi.....	71
Tablo 30: H_{14} Hipotez Testi.....	71
Tablo 31: H_{15} Hipotez Testi.....	71
Tablo 32: H_{16} Hipotez Testi.....	72
Tablo 33: H_2 Hipotez Testi	72

Tablo 34: H ₂₁ Hipotez Testi.....	73
Tablo 35: H ₂₂ Hipotez Testi.....	73
Tablo 36: Hipotez Değerlendirmeleri.....	74
Tablo 37: Kmo Ve Bartlett Küresellik Testi	75
Tablo 38: Açıklanan Toplam Varyans.....	75
Tablo 39: Anket Sorularının Faktörlere Dağılımı	76
Tablo 40: Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular.....	80



KISALTMALAR

KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
BBN	: Başabaş Noktası
AC	: Ortalama Maliyet
SMMM	: Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler

SİMGELER

P	: fiyat
F_x	: toplam gelir
ax	: toplam değişken maliyet
b	: sabit maliyet
x	: toplam net satış tutarı
m²	: metre kare
p	: anlamlılık değeri
S_d	: serbestlik derecesi
X²	: ki-kare

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu ve Problemi

Günümüzün küreselleşen dünyasında değişen şartlar ve gelişen teknolojinin getirdiği yeniliklere en çabuk uyum sağlamak zorunda olan kuruluşlar üretim işletmeleridir. Bu değişim sürecini benimsemeleri, rekabet açısından bakıldığında devamlılıkları için değişimi hissetmeleri ve bunu hemen uygulamaya koymaları oldukça önemlidir. Özellikle daimi bir rekabet üstünlüğünü sağlamak her üretim işletmesinin başlıca hedefidir. Bu bağlamda üretim işletmelerinin sektörel değişimlerden en az zararla çıkmasının yöntemi yalnız dış çevredeki şartlarla değil firma içi çevre koşullarının doğru analizi de gereklidir. Bu doğru analiz, üretim işletmelerine verimlilik olarak geri döneceği gibi karlılıkla birlikte rekabette de elini güçlendirecektir.

Ülkemizde birçok alanda faaliyet gösteren üretim işletmesi olduğundan dolayı işletmeler karlılıklarını arttırmak adına kendi aralarında da rekabet halinde oldukları yukarıda da bahsedilmiştir. Böylesine güçlü bir rekabet ortamında bulunan firmalar bu rekabette ezilmemek için satışlarını arttırmanın yolunu aramaktadırlar ve neticesinde de piyasaya daha kaliteli ve daha düşük maliyetli ürünleri arz etmek istemektedirler. Bunun sağlanması için de sıkı bir maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanmak gerekecektir. Üretilen ürünlerin maliyetlerinin nasıl azaltılabileceği, satışlarının nasıl arttırılabileceği, toplumun hangi mal ve hizmete daha çok yönelebileceği vs. ancak etkin bir maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ile mümkün olabilecektir.

Üretim işletmeleri, maliyetleri hesaplamak için çeşitli yöntemler kullanmaktadırlar. Bu yöntemler geleneksel ve çağdaş yöntemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hangi maliyet yönteminin uygulanması gerektiğini belirlemek, özellikle doğru olanı belirlemek, işletmeler için oldukça önemlidir. Bu sayede maliyetler doğru bir şekilde hesaplanacak ve yönetim de bu hesaplamalara istinaden doğru kararlar alabilecektir. Bu da demek oluyor ki yönetim karar alırken maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını göz ardı edemeyecektir.

Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı; küreselleşen ve teknolojik olarak gelişen dünyada üretim işletmelerinin devamlılığını sağlamaya yardımcı olmak, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin azaltılmasına katkı sağlayarak firma karlılığını maksimum düzeye çıkarmak ve firmalara önerilerde bulunmaktır.

Trabzon, Karadeniz Bölgesi'nde ilk akla gelen şehirlerden biridir. Sanayi açısından bakıldığında ise yine Karadeniz şehirlerinde ilk sıralarda yer almaktadır. Bu sebeple bölge için oldukça önem arz etmektedir. Genel anlamda sanayi kuruluşları ülkemiz için oldukça önemli olduğu düşünüldüğünde bölgenin arazi yapısının da etkisiyle sanayi tesisleri geniş alanlara yayılamamaktadır. Hali hazırda var olan üretim işletmelerinin de devamlılıklarını sağlamaları oldukça önemlidir. Bu sebeple Trabzon sanayisinin daha da gelişmesi ve piyasada rekabet gücünün arttırılması amacıyla böyle bir çalışma yapılmak istenmiştir. Literatüre bakıldığında da Trabzon'a yönelik bazı akademi çalışmalar yapılsa da sanayisinin üzerinde çok durulmadığı görülmüştür.

Araştırmanın Önemi ve Gerekçesi

Bilindiği gibi üretim işletmeleri topluma yararlı olan mal ve hizmetleri üretmekle sorumludurlar. Bu doğrultuda çok sayıda olan üretim işletmelerinin daha kaliteli mal ve hizmetler üretebilmeleri için birbirleriyle rekabet halinde olmaları kaçınılmazdır. Dolayısıyla maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi uygulamaları da bu rekabet için önem teşkil etmektedir.

Üretim işletmeleri de insan yaşamına benzetilebilir. Nasıl ki insanlar doğar, yaşar ve zamanla ölürse üretim işletmeleri de doğar, yaşar ve zamanla ölebilmektedir. Bu doğrultuda üretim işletmeleri de ürettikçe gelişmekte ve geliştikçe de büyümektedir. Büyüyen üretim işletmeleri nihayetinde kendi aralarında rekabet etmek zorunda olacaklardır. Bu rekabet ortamı da direkt olarak insan yaşamına etki edecektir. Bu sebeptendir ki üretim işletmelerini toplumsal yaşamda göz ardı etmek mümkün değildir.

Üretim işletmeleri ülke ekonomisi için de önem arz etmektedir. Ürettikleri ürünleri ihracat yoluyla dış ülke pazarlarına ulaştırdıklarında milli gelire etki etmektedirler. Ülkemizin ithalat-ihracat dengesi düştüğünde genelde ihracat açığımızın olması sebebiyle bu ihracat açığının kapanmasına neden olacaklardır.

Tezde de bu uygulamaların önemi ortaya konmak istenmiştir. Analiz için Trabzon ilindeki üretim işletmelerinin verileri kullanılmıştır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışma rekabeti etkileyen birçok unsur içerisinden maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine yapılmıştır. Bununla birlikte ana kütle olarak Trabzon Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı üretim işletmeleri baz alınarak bir araştırma yapılmıştır. Odaya kayıtlı olan üretim işletmeleri incelendiğinde bir üretim işletmesinin başka bölgelerdeki şubeleri de dahil

olmak üzere toplamda 484 üretim işletmesinden 264 işletmeye anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Varsayımlar

Üretimin olmazsa olmazı olduğu günümüz dünyasında faaliyet gösteren üretim işletmelerinin birbirleriyle rekabet halinde olması da kaçınılmazdır. Bu bağlamda maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının da bu rekabet ortamına etkili olduğu varsayımına dayanarak bu tez hazırlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÜRETİM İŞLETMELERİ

1.1. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN TANIMI

Üretim, farklı şekillerde tanımlanabilen genel bir kavramdır. Bunun nedeni ise bu kavramın herkesin bakış açısına göre şekillenmesidir. Dar anlamda üretim, fiziksel bir varlığın değerini arttıracak bir şekilde onun üzerinde birtakım değişiklikler yapmak ya da hammadde veya yarı mamul maddeleri mamul haline getirmek; iktisadi açıdan ise fayda yaratmaya yönelik her türlü faaliyetler olarak ifade edilmektedir. Sonuç olarak üretimi net bir şekilde tanımlamak gerekirse “emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim gibi üretim faktörlerini kullanarak insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ürünlerin ortaya çıkmasını sağlamak” şeklinde tanımlanabilmektedir (<https://www.tubitak.gov.tr>).

Üretim işletmeleri, üretimin ana girdileri olan mamul veya yarı mamul maddeleri işleyerek biçimlerini, görünümlerini fiziksel ya da kimyasal yöntemlerle değiştirip yeni bir ürün elde eden işletmelerdir. Bunlara “imalatçı” denildiği gibi “üretici firmalar” da denilmektedir. Otomobil fabrikaları, mobilya fabrikaları, süt ve süt ürünleri üreten fabrikalar bunlara en iyi örneklerdir (Uslu Demir, Y. 2017).

Üretim işletmelerinin ülkemizde çok sayıda olduğu bilinmektedir. Bu da üretim işletmeleri arasında rekabet ortamı oluşturmaktadır. Bu ortamdaki işletmelerin ayakta kalması için geçmişte kalmış yöntemlerle üretim yapmaktan ziyade gelişen teknolojinin ışığında daha modern tekniklerin kullanması gerekmektedir (Uslu Demir, Y. 2017).

İnsan ihtiyaçlarını karşılama yeterliliğine sahip olmayan kimi ürünler çeşitli işlemlerden geçirilerek bu ihtiyaçlara cevap verecek şekle getirilmektedirler. Buna örnek vermek gerekirse domatesten salça yapmak ya da kumaştan kıyafet üretmeyi söyleyebiliriz. Üretimin gerçekleşebilmesi için bazı unsurların bir araya getirilmesi gerekmektedir. Bu unsurlar emek, doğal kaynak, sermaye ve girişimci olarak sıralanabilmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere üretim tek başına oluşabilecek bir durum değildir (Haftacı, V. 2013).

1.2. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN TÜRLERİ

Üretim faaliyetlerinde girdiler çıktılara dönüştürülürken girdilere katma değer yaratılması gerekmektedir. Üretim için gerekli olan ilk madde ve malzeme, işgücü, sermaye ve bilgi gibi girdiler dönüşüm sürecinden geçirildikten sonra mal ve hizmet üretimi gerçekleşmektedir. Üretimde kullanılan girdi maliyetleri ve üretilen mal ve hizmet değeri ya

da fiyat arasındaki fark, işletmenin üretim esnasında oluşturmuş olduğu katma değeri belirler (Savcı & Badem, 2013). Üretim işletmeleri faaliyet alanlarına göre ikiye ayrılırlar. Bunlar somut ürün üreten ürün (mal) işletmeleri ve soyut ürün üreten hizmet işletmeleridir.

1.2.1. Ürün (Mal) Üreten İşletmeler

Bu işletmelere endüstri işletmeleri ya da sanayi işletmeleri de denilmektedir. Üretim süreci boyunca çeşitli ham madde ve malzemeleri işleyerek mamule dönüştürmektedirler. Bu süreç, değişik kimyasal maddeler sayesinde yapılan sentetik üretim, ham maddelerin ayrıştırılmasına yönelik olarak yapılan analitik üretim, malzemeleri şekillendiren fabrikasyon üretim ve farklı farklı mamulleri birleştiren montaj üretim şeklinde gerçekleşebilmektedir.

Genel anlamda bakıldığında insan ihtiyaçları doğrultusunda ayakkabı, araba, mobilya, plastik, ekmek, un vs. somut ürünler üreten işletmelerdir. Bu işletmelerden başka petrokimya, enerji, demir-çelik gibi sanayi ürünleri üreten işletmeler de bulunmaktadır. Sanayi işletmelerinde üretilen ürünler başka bir üretim işletmesinin hammaddesi de olabilmektedir (Uslu Demir, Y. 2017).

Ürün üreten işletmeler, hammaddeleri ve gereçlerini belirli bir düzen kapsamındaki üretim tesisinde değişikliklere uğratarak toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yarayan yeni bir hammadde, mamul ya da ürün yapan ve bunları piyasaya süren teknik bir birimdir. İşlevlerine bakıldığında mal edinme, üretim ve sürüm şeklinde sıralanabilecek olan bu birim üretimin öncesini ve sonrasını da kapsamaktadır (Haftacı, V. 2007).

Çeşitli açılardan bakıldığında ürün üreten işletmeler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

- Doğrudan ilk madde malzemeyi elde etmeyi amaçlayan işletmeler: Bu işletmelere örnek olarak madencilik ya da ham petrol üretimi yapan işletmeler verilebilmektedir. İşleyiş olarak madeni ya da hammaddeyi bulunduğu yerden çıkararak gerekli olan maddeyi fiili şekilde elde etmiş olmaktadır.
- Hammadde veya ara mamul hazırlamak amacıyla kurulan işletmeler: Buradaki amaç elde edilen ilk madde malzemeyi bazı işlemlere tabii tutarak bir ara ürün hazırlamaktır. Başka bir deyişle bir mamulün hammaddesi olarak kullanılabilen başka bir hammaddeye dönüşümünü sağlamaktır. Buna örnek vermek gerekirse demirin işlenip döküm halini alması ve dökümün de başka bir ürünün üretiminde hammadde olarak kullanılması söylenebilmektedir.

Hammadde veya ara mamulleri işleyip mamul haline getiren işletmeler: Bu işletmelerin amacı hammaddeleri veya ara mamulleri işleyip mamul haline dönüşmesini sağlamaktır. Gıda, mobilya, çimento, tekstil vs. bu gruba örnek olarak gösterilebilmektedir. Daha detaylı açıklamak gerekirse kasa üretimi için kullanılan maddelerden biri olan demirin hammadde olması, demirden elde edilen çeliğin ise ara mamul olması şeklinde söylenebilmektedir.

1.2.2. Hizmet Üreten İşletmeler

Bir fiyatı olan, topluma fayda sağlayan, soyut olan ve stoklanamayan ürünleri üreten işletmelere hizmet üreten işletmeler denilmektedir. Hizmet üreten işletmelere örnek olarak bankalar, oteller, hukuk büroları, özel eğitim kurumları vb. verilebilmektedir. Bu işletmelerde somut ürünler üretilmemektedir. Buradaki en önemli nokta insanların yaşamlarını kolaylaştırabilmeleri için ihtiyaç duyduğu hizmetleri sunmaktır (Uslu Demir, Y. 2017).

Hizmet, fiziksel anlamda bir madde olmayan ve insan gereksinimlerine yönelik olan faaliyetlerdir. Hizmet kelimesinin tanımlanmasında genel bir görüş birliğine varmak oldukça zordur. Bunun nedeni ise hizmet olarak kabul edilen faaliyetlerin içeriği birbirlerine oldukça benzer olması ve heterojen bir yapıda bulunmasıdır (Fındık, 2013).

Hizmetlerin kendine özgü yapısı aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Hizmetler, fiziksel anlamda değerlendirilemezler.
- Hizmetin üretim, sunum ve tüketim süreci aynada gerçekleşir, stoklanamazlar.
- Hizmetler analiz edilemez ve incelenemez.
- Hizmeti sunmadan kaliteyi ölçmek ve değerlendirmek olanaksızdır.
- Hizmetlerin bir ömrü yoktur, hizmetlerin oluşturulma ve sunulma süresi vardır.
- Hizmetlerinde bir zaman boyutu vardır. Belirli bir zaman aralığında gerçekleşir.
- Hizmetler, insan davranışlarıyla yönlendirilebilen bir performanstır.
- Hizmetler ekonomik durum içinde talebe göre arz edilir.

Hizmetin sunum aşamasında üretici ve tüketici bizzat işin içerisinde yer almaktadır. Hizmetin tekrar satılamaz olan özelliğinden dolayı hizmet depolanamaz, taşınamaz ve kullanılmadığında kaybolur. Burada önemli olan hizmetlerin dayanıksız olmasıdır. Dayanıksızlık kavramında anlatılmak istenen ise hizmetlerin stoklanması, saklanması, iade edilmesinin ve yeniden satılmasının mümkün olmamasıdır. Hizmet işletmeleri,

özellikleri gereği belirli sürede kullanılmayan bu tip ürünler daha sonra tekrar kullanılmak veya satılmak için saklı tutulamamaktadır (Özgüven, 2008).

Hizmet işletmelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olabilmektedir:

- Ulaştırma hizmetleri (kara yolu, deniz yolu vs.)
- Haberleşme hizmetleri (telefon, internet vs.)
- Dağıtım hizmetleri (kargo, posta vs.)
- Kamu hizmetleri (eğitim, güvenlik vs.)
- Finans hizmetleri (bankalar, sigortacılık vs.)
- Emlak hizmetleri
- Turizm hizmetleri (oteller, restoranlar vs.)
- Medya hizmetleri (televizyon, radyo vs.)
- Sağlık hizmetleri (hastaneler, özel klinikler vs.)
- Kişisel hizmetler (berber, terzi vs.)
- Mesleki uzmanlık hizmetleri (avukat, mimar vs.)
- Tamir ve bakım hizmetleri (araba tamircisi, beyaz eşya tamircisi vs.)
- Eğitim hizmetleri (okullar, halk eğitimler vs.)

Konaklama, sağlık, hava yolları, inşaat, bankacılık gibi işletmelerde hizmetin sunulabilmesi için stok oldukça önemli bir maliyet kalemi olmaktadır. Ancak telekomünikasyon ve eğitim gibi işletmelerde ise stok bulundurma ihtiyacı gerekmemektedir (Fındık, 2013).

1.3. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Günümüz dünyasında üretim işletmelerinin karşısına çıkan pek çok sorunun çözümü için bilgi oldukça önem arz etmektedir. Gelişen teknoloji, işletmelerin büyüme isteği ve oluşan rekabet ortamının işletmeleri daha da karmaşık bir yapıya soktuğu düşünüldüğünde bilginin önemi daha da artmaktadır (Dağlar, Tekşen & Tuğay, 2014).

Üretim işletmeleri ister yerel ister ulusal seviyede faaliyette bulunsunlar değişime ve rekabete ayak uydurmak için bilgiye açık olmalıdırlar. Ayrıca bilginin elde edilmesi ve

kullanılması pek çok aşamadan geçeceği için bunun da bir maliyeti olacaktır. Çünkü bilginin işlenip yararlı hale getirilmesi gerekmektedir (Kaygusuzoğlu & Uluyol, 2011).

1.3.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Üretim İşletmeleri İçin Önemi

Muhasebe bilgileri, üretim işletmelerinde özellikle yatırım yapma ve karar alma gibi konular başta olmak üzere üretim ile alakalı olan birçok konuda denetim görevini yerine getirmektedir. Günümüz dünyasında ilelebet devam edecek olan değişimler ve gelişimler yöneticilerin gereksinim duydukları bilgilerin özelliklerini değiştirmekle kalmamış aynı zamanda kapsam olarak da genişletmiştir. Bu bakış açısıyla bakarsak planlama ve denetim yönünden oldukça önemli olan muhasebe bilgilerinin üretim süreci için de önemli hale gelmiştir. Yöneticiler, yerinde kararlar alabilmeleri için sadece geleneksel yöntemlerle yetinmeyip modern yöntemleri de kullanmalıdırlar. Bu düzen, işletmedeki bilgi sistemleri içinde bulunan muhasebe bilgi sistemi tarafından yönetilmektedir (Karakaya & Örs, 1994).

Muhasebe, üretim işletmelerinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlamak için topladığı verileri bilgiye dönüştürmektedir. Bu özelliğinden dolayı bir bilgi sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Gürdal, 2004). Üretim işletmelerinin içinde yönetim kararlarına dayanak görevi görecektir olan bilgilerin üretildiği birçok merkez bulunmaktadır. Muhasebe birimi de bu merkezlerin en önemlilerindendir (Gökdeniz, 2005).

Muhasebe bilgi sistemi; yönetimin sahip olduğu varlıklar üzerindeki görevlerini gerçekleştirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe yönelik planlamalar için gerekli bilgileri sağlamak olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan yola çıkarak muhasebe bilgi sistemi, üretim işletmelerinin iç sistemlerinin en önemli unsuru olmakla birlikte üretim işletmesinin piyasadaki rekabet ortamında ayakta kalıp devamlılığına imkan sağlamaktadır. Bu sistem öyle büyük bir sistem ki hem geleneksel ve modern muhasebe faaliyetlerini yerine getirmekte hem de yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, işletme bütçesi gibi yönetsel faaliyetleri de içinde barındıran kocaman bir çarktır (Dağlar, Tekşen & Tuğay, 2014).

Muhasebe bilgi sistemi içinde üretim işletmelerine ait varlıkların nasıl değerlendirildiği ve bu varlıkların finansmanının ne ile sağlandığıyla alakalı bilgiler üretilir ve yönetime sunulur. Bu yönden bakıldığında temel amaç, işletmenin finansal yapısını ve faaliyetlerini gösteren bir rapor ve bu raporların yönetim kanadında değerlendirilmesidir (Çelik, 2003).

Muhasebe bilgi sisteminde, üretim işletmelerinin geleceğine ışık tutacak mali veriler, değişik muhasebe aşamalarından geçtikten sonra yöneticilere arz edilecek olan yeni muhasebe bilgilerinin üretimi sağlanmış olur. Yöneticiler de bu bilgileri kullanarak, işletmenin sahip olduğu üstünlükleri devam ettirip karlılıklarını arttırmaya çalışırlar (Dağlar, Tekşen & Tuğay, 2014).

Bugün, bütün üretim işletmelerinden doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarının yanında işletmeyle ilgili muhasebe bilgilerini sorumluluk anlayışıyla net bir biçimde, şeffaf ve hesap verilebilmesinde sorun teşkil etmeden zamanında arz edilmesi istenmektedir (Demir, 2005). Bu da ancak adil ve sistemli bir yönetim anlayışıyla gerçekleştirilebilir (Özkoç, Çelik & Gönen, 2005).

1.3.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kullanıcıları

Muhasebe bilgi sistemi kullanıcıları iki ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar;

- İç bilgi kullanıcıları
- Dış bilgi kullanıcıları

1.3.2.1. İç bilgi kullanıcıları

İç bilgi kullanıcıları, günlük kararların alınması ile üretim işletmesine bir şeyin satın alınması, kiralama, üretim, satışlar ve yatırım gibi işlemlerle alakalı kararlarla ilgilenen gruptur. Bu grup genellikle yöneticilerinden oluşmaktadır (Cemalcılar & Önce, 1999).

Üretim işletmesindeki muhasebe bilgilerinin tamamına ulaşabilen yöneticiler muhasebe bilgisinin en önemli kullanıcıları konumundadırlar. Muhasebe bilgileri, yöneticilere geçmiş dönemlerdeki performansın ölçümünde yardımcı olacağı gibi üretim işletmesinin gelecekteki faaliyetleri için karar almasında da destek olmaktadır. Üretim işletmelerinde muhasebe ile üretim, pazarlama, finans ve insan kaynakları arasında sağlam bir ilişki mevcuttur. Üretim sorumlusu, muhasebe bilgilerine bağlı kalıp üretim planlamasını yaparak hangi ürün veya ürünlerin üretilmesi gerektiğini belirlerken pazarlama sorumlusu ürün veya ürünlerin pazarlanması için oluşacak maliyetlerin analizini yapar. Finans sorumlusu varlıklar ve kaynakların idaresini planlarken ve insan kaynakları sorumlusu da ücretleri belirleme, işçi ve işveren arasındaki bağlantıyı sağlamada muhasebeye danışmaktadır (Cemalcılar & Erdoğan, 2000).

1.3.2.2. Dış bilgi kullanıcıları

Üretim işletmelerinde iç bilgi kullanıcılarının yanında dışarıdan ancak üretim işletmesiyle direkt ekonomik ilgisi olan veya olma eğiliminde olan doğrudan veya dolaylı gruptur. Bu grup, istedikleri bilgilere genellikle finansal muhasebe tarafından hazırlanan finansal raporlar sayesinde ulaşabilmektedir. Fakat bu grubun iç bilgi kullanıcıları gibi ayrıntılı ve geniş bilgiye ulaşabilmeleri pek mümkün olmamaktadır. İşletme dışında kalan doğrudan ilgili grup, üretim işletmesinin mevcut veya olası ortakları, mevcut veya olası kredi sağlayıcıları, müşterileri, satıcıları, işçileri, işçi sendikaları, Maliye Bakanlığı gibi vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlardır. Bunların dışında kalan kamu, sigortacılar, avukatlar, işletme araştırmacıları, finansal basın gibi taraflar ise dolaylı grubu oluşturmaktadır (Cemalcılar & Önce, 1999).



İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE BİLGİSİ

2.1. MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebenin çok farklı şekillerde tanımlanabilmesine rağmen ortaya çıkan en genel anlamı bir bilgi sistemi olduğudur. Bu bilgidен hareketle muhasebe; bir kurum, kuruluş veya örgütün kaynaklarının nasıl oluştuğunu, oluşan bu kaynakların nasıl kullanıldığını, yapılan işlemler neticesinde kaynaklardaki artış ya da azalışları ve sorumlu olduğu finansal durumunu ortaya koyup bunları ilgililere ulaştıran sistem olarak tanımlanabilmektedir (Sevilengül, 2003).

Muhasebe sistemi, rekabetin yoğun olduğu ve giderek daha da büyüdüğü günümüz şartlarında firmaların mali yönden kontrolünü sağlayan çok önemli bir fonksiyonu haline gelmiştir (Akdoğan & Aydın, 1987).

2.2. MUHASEBENİN TÜRLERİ

Firmaların farklı sektörlerde faaliyetlerde bulunmaları muhasebe açısından da farklı muhasebe türlerinin ortaya çıkmasını zorunlu kılmıştır. Daha detaylı açıklamak gerekirse ürün alımı ve satımı yapan bir firmanın muhasebesiyle üretim yapan bir firmanın muhasebesi aynı olmayacaktır. Üretim yapan firma, ürettiği ürünün maliyetini de belirlemek zorundadır. Bu çerçeveden bakıldığında muhasebe genel hatlarıyla aşağıdaki gibi üç ana bölüme ayrılabilir:

- Genel Muhasebe
- Maliyet Muhasebesi
- Yönetim Muhasebesi

Uzmanlık muhasebeleri olarak isimlendirilen banka muhasebesi, inşaat muhasebesi, konaklama muhasebesi, enflasyon muhasebesi vb. muhasebe türleri de muhasebenin bu üç ana bölümünden ortaya çıkmıştır (<https://noyabilgisayar.net/>).

2.2.1. Genel Muhasebe

Genel Muhasebe; varlıkların, kaynakların, işlemlerin ve bunların tümünün ortaya çıkardığı sonuçları sürekli bir şekilde saklayan yazılı bir hafızadır. Muhasebe bilgileri hiçbir şekilde analize ve değişime uğramadan kaydedilmektedir. Bu da demek oluyor ki genel muhasebe, bir firmanın muhasebe konusundaki temelini oluşturan bir muhasebe türüdür ve

diğer muhasebe süreçlerinde olduğu gibi genel muhasebe de özetlenip raporlanmaktadır. Bu raporlar, firmanın geçmişteki tüm bilgilerine yönelik yapılmaktadır. Genel muhasebenin ana özelliği, yasal düzenleme şartlarına göre düzenlenmesi, geçmişi yansıtması ve genel hatlarıyla finansal içerikli olmasıdır (Kaygusuz, Aslan & Kepçe, 2018).

Genel muhasebenin görevi, işletmelerin varlıklarını, sermayesini ve kaynaklarını belirleyip bunlarda işletme faaliyetlerinde oluşabilecek değişimleri izleyerek faaliyetlerin sonucunu kar ve zarar olarak ortaya koymaktır.

Genel muhasebe nihayetinde işletmelerin finansal yapısını göstermektedir. Bu sayede işletmeler için varlıkların ve kaynakların nasıl oluştuğu ve bunların nasıl kullanıldığı genel muhasebe üzerinden izlenebilmektedir. Bu veriler oran analizi, trend analiz, dikey analiz vs. gibi çeşitli analiz yöntemleri kullanılarak analiz edilebilmektedir. Analiz sonucunda da işletmelerin likidite durumu, finansal yapısı ve karlılık durumu gibi sonuçlar ortaya çıkacağı için bir değerlendirme de yapılabilecektir.

2.2.2. Maliyet Muhasebesi

2.2.2.1. Maliyet muhasebesinin tanımı

Maliyet, belirli bir hedefe ulaşmak amacıyla katlanılan tüm fedakarlıkların parasal değeri olarak tanımlanabilmektedir. Bu pencereden bakıldığında ana işletme fonksiyonlarından sayılan tedarik, üretim, pazarlama, yönetim, finansman, ar-ge kapsamında gerçekleştirilen tüm faaliyetlerde kullanılan tüm kaynakların maddi tutarı, o fonksiyonların gerçekleşmesi için katlanılan maliyetleri oluşturur. Buradan da anlaşılabileceği üzere herhangi bir firma yukarıda sayılan fonksiyonlar için bir takım maliyetlere katlılırsa bu maliyetleri hesaplamak ve raporlamak durumundadır. Bu işlem sadece üretim ya da ticaret ile uğraşan firmalar için değil hizmet veya sağlık sektöründe çalışan firmalar için de gerekmektedir. Sonuç olarak maliyet muhasebesi, faaliyet alanındaki sektörlerden alakasız olarak her firma için kullanılan bir muhasebe dalı olmakla birlikte hem yönetim muhasebesine hem de diğer muhasebe dallarına bilgiler sunan bir uzmanlık muhasebesi ve işletme muhasebesi alanıdır. Ancak maliyet muhasebesi firmalarda karşılaşılan sorunlar, incelenen konular ya da yönetimin talep ettiği bilgiler göz önüne alındığında genellikle üretim firmalarının daha çok kullandığı bir muhasebe dalı olduğu gerçeğine varılmaktadır (Gürdal, 2019).

Maliyet muhasebesi, mal ve hizmet üreten işletmelerde üretilen ürünlerin maliyetlerinin tespitini ve kontrolünü konu edinmektedir. Maliyet muhasebesinin temelinde

mal ve hizmet üretimini oluşturduğu için bu muhasebe türü genellikle üretim işletmeleri için söz konusudur.

Maliyet muhasebesinin görevine bakıldığında ise üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamak, satılacak fiyatı belirlemek, işletme için kontrolü sağlamak ve elde edilen bilgiler ışığında karar verme aşamasında işletmelere yardımcı olmaktır.

Maliyet muhasebesi, genel muhasebedeki bilgileri maliyetleri hesaplamak için kullanabilmektedir.

2.2.2.2. Maliyet muhasebesinin doğuşu

Maliyet muhasebesinin tarihsel sürecine bakıldığında 1923 – 1960 yılları arasında maliyet muhasebesinin gelişimini etkileyen birçok olay yaşanmıştır. Bu olaylar;

- 1926 yılında Alman Ticaret Kanunu örnek alınarak 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu sayede işletmelerin tüzel kişilik kazanma biçimleri belirlenmiş ve her birinin diğerlerinden ayrı bir bağımsız yapıya kavuşması ile ayrı bir muhasebeye ya da maliyet ve yönetim muhasebesine kavuşabilmiştir (Bilginoglu,1988).
- 1933 yılında Sümerbank'ın kurulmasıyla üretim ve satışlarla alakalı mali konuların çözümü için Alman Profesör Sachsenberg ile birlikte Türkiye'de ilk ciddi çalışma yapılmış ve o zamanların ilk modern maliyet muhasebesi oluşturulmuştur (Uragun, 1993).
- 1950 yılındaki vergi reformuna bağlı olarak çıkarılan Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun muhasebe üzerindeki etkileri göz önünde bulundurularak günümüzdeki maliyet muhasebesi temeli atılmıştır (Akdoğan & Aydın,1987).
- Maliye Bakanlığı'nın getirdiği birtakım düzenlemeler sayesinde de maliyet muhasebesi daha güncel halini almıştır (Gönen & Yükçü, 2009).

20. yüzyılın ikinci yarısına rastlarsa da ülkemizde maliyet muhasebesini etkileyen bazı düzenlemeler de mevcuttur. Bu düzenlemeler 20. yüzyılın sonlarına doğru gerçekleşmiştir ve aşağıda sıralanmıştır;

- 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu'nun kurulması,
- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulması,

- 26.12.1992 tarihindeki Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yayınlanmasıyla 1994 yılında yürürlüğe giren tek düzen hesap çerçevesi ve planı.

Mustafa Kemal Atatürk döneminde devlet sermayesiyle birçok sanayi tesisi kurulmuştur. Sümerbank da bu şekilde ortaya çıkmıştır. Ayrıca Makine Kimya Enstitüsü, Etibank, Bursa Merinos Halı Fabrikası ve şeker fabrikaları bu yöntemle kurulmuştur. Böylece maliyet muhasebesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Yükçü, 2012).

2.2.2.3. Maliyet muhasebesinin kavramları

Maliyet kavramı

Maliyet, bir mal veya hizmetin elde edilebilmesi için o dönem içinde yapılan harcamalarla birlikte katlanılan fedakarlıkların maddi değeridir. Başka bir ifadeyle maliyet, herhangi bir mal veya hizmeti elde edebilmek için doğrudan veya dolaylı olarak yapılan tüm harcamalardır. Muhasebe standartları açısından maliyet kavramı ise bir varlığın elde edilmesinde ödenen nakit, nakit benzeri veya diğer bedellerin gerçeğe uygun değerinin muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedelidir.

Üretimle ilgisi olmayan genel yönetim giderleri, satış giderleri, depolama giderleri, fire ve kayıplar, üretim faaliyetlerindeki boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri ve finansman giderleri maliyet kapsamına alınmamakta ve sonuç hesaplarına gider olarak yazılmaktadır (<https://www.aof.com.tr/>).

Harcama kavramı

Harcama, bir malın fayda ve hizmet sağlanması karşılığı ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödemeler ve borçlanmalardır. Harcama kavramı ile gider kavramı aynı şey değildir. Borcun ödenmesi, varlığın alınması veya hizmetten yararlanılması için yapılan ödemeler veya borçlanmalar harcama kavramıyla anlatılabilmektedir. Harcamanın gidere dönüşmesi için harcama karşılığında elde edilen yararın o dönemde tüketilmesi gerekmektedir.

Harcama kavramı ile gider kavramı arasındaki ilişkiyi zaman etkilemektedir. Harcama giderden önce, sonra veya aynı zamanda yapılmış olabilmektedir (<https://www.aof.com.tr/>).

Gider kavramı

Gider kavramı bilançoya göre, gelir yaklaşımına göre, muhasebe standartlarına göre değerlendirildiğinde birçok bakış açısından farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Ancak en

genel ifade ile gider, muhasebenin raporlama döneminde gerçekleşen, yatırımcılara yapılan dağıtımlarla ilişkili olanlar hariç işletmeden çıkan varlıklar veya varlıklardaki azalışlar ya da borçlardaki artışlar nedeniyle işletmenin özkaynaklarında düşüşe sebebiyet veren ekonomik değerlerdeki azalışlardır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere giderden söz edebilmek için gerek varlıklarda azalış veya yükümlülüklerde artış gerek yararı kalmayan maliyetler, işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır. Buradaki önemli nokta ise giderden söz edebilmek için maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olmasıdır (<https://www.aof.com.tr/>).

Zarar kavramı

İşletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal aşan harcama ve tüketimler zarar olarak tanımlanabilmektedir (Büyükmirza, 2000). Bu tanımdan anlaşıldığı gibi işletmelerin üretim için kullandıkları enerji (elektrik, gaz vs.) bir giderdir fakat çalışanların hataları veya ihmalkarlıkları nedeniyle oluşan enerji gideri zarardır. Başka bir açıdan bakarsak vergi otoritelerince kabul görmeyen giderler zarar niteliğindedir. Nedeni ise giderin tanımına göre gider, gelir sağlamak amacıyla yapılmalıdır ve maliyet unsuru olarak karın belirlenmesinde rol oynamalıdır. Nihayetinde gider niteliği olmayan harcamalar işletme için zarar olarak nitelendirilmektedir (Hüseyinzade, 2006).

Gider yeri kavramı

Gider yeri, işletmelerde üretim ve hizmetlerin yapıldığı, maliyetin oluşturulduğu birimi ya da birim içindeki bir yeri ifade etmektedir. Bu kavram giderlerin planlanmasını, kontrolünü ve dengeli bir biçimde dağıtılmasını sağlamaktadır. Gider yerlerinin belirlenmesinde çoğunlukla işletmelerin organizasyon şeması dikkate alınmaktadır (<https://www.aktifonline.net/>).

Gider yerleri aşağıdaki gibi oluşabilmektedir;

- Esas üretim gider yerleri,
- Yardımcı üretim gider yerleri,
- Yardımcı hizmet gider yerleri,
- Yatırım gider yerleri,
- Üretim yerleri yöntemi gider yerleri,
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri,

- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri,
- Genel yönetim gider yerleri.

2.2.2.4. Maliyetlerin sınıflandırılması

Sabit giderler

Maliyet muhasebesinde öyle kaynaklar vardır ki kullanılmadan önce tedarik edilmektedir. İşletmeler sadece mali dönemlerde değil gelecek dönemlerde de kullanmak amacıyla tedarik edeceği kaynaklar için de birtakım harcamalar yapmaktadır. Bu tür kaynaklara örnek olarak makineler, binalar vs. verilebilmektedir. Kullanımdan önce sağlanan kaynaklar harcamadır. Her dönemde kaynakların kullanımıyla birlikte harcamalar, gider olarak dönüşmektedir (Cooper & Kaplan, 1992). Bu tür kaynakların maliyeti faaliyet hacminden alakasız olduğundan dolayı sabit maliyet olarak tanımlanabilmektedir. Bu kaynakların temini için yapılan harcamalar faaliyet hacmine göre değil dönemsel olarak farklılık göstermektedir. İşletmenin faaliyetleri için kullanacak olduğu kaynaklar, kullanılmadan önce tedarik edilmesi ve bu kaynaklar için yapılan ödemeler, kaynakların kullanımından alakasızdır. Ayrıca, tedarik edilen ve kullanılan kaynakların arasındaki bu durumun kısa süreli olması, bu çeşit harcamaların üretim miktarının da göz önüne alınmasıyla sabit olarak ifade edilmesine olanak sağlamaktadır (Cooper & Kaplan, 1999).

Değişken giderler

Bazı kaynaklar ihtiyaç duyulduğu anda tedarik edilmektedir. Bu tip kaynaklar için gerçekleşen ödemeler o kaynağın maliyetine dönüşmektedir. Örnek vermek gerekirse, bu malzemeler ihtiyaç durumuna göre elde edileceğinden yapılan harcamalar malzeme gideri adıyla üretime yansıtılacaktır. Daha açık bir şekilde ifade edilirse enerji gideri ihtiyaç anında tedarigi sağlanacağından kullanılan kaynak maliyeti olarak direkt mamullere yansıtılacaktır. Bu maliyetler kaynak kullanımına göre değişim göstereceğinden değişken maliyet olarak tanımlanabilecektir. İhtiyaç anında tedarik edildiği için de kullanılmayan kapasite söz konusu olmamaktadır (Kaygusuz, 2006).

Karma giderler

Karma giderler, tam anlamıyla ne sabit ne de değişkendir. Karma giderleri yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür. Bu açıdan bakıldığında yarı değişken giderler, faaliyetin olmadığı zamanlarda tamamen ortadan kalkmayan fakat faaliyet hacmiyle ilişkili olarak artan veya azalan giderlerdir. Bu giderlerin

bir kısmı sabit giderler bir kısmı da değişken giderlerdir (<https://prensipakademi.com/>). Yarı değişken giderlerin değişken olan kısımları faaliyet hacmine göre şekillenmektedir. Yani faaliyet hacmi arttıkça artmakta, azaldıkça azalmaktadır. Ancak sabit giderler, faaliyet hacminden bağımsız olarak aynı kalmaktadır. İşverenin, işçilere aylık olarak ödediği sabit ücrete ek olarak standart üretim kapasitesinin üzerindeki üretim için ödediği primler, yarı değişken giderlere örnek olarak gösterilebilmektedir. Yani işçinin normal aylık ücreti sabit gider, o ay için aldığı prim ise değişken giderdir (<https://personel.omu.edu.tr>).

Diğer bir karma gider olan yarı sabit giderler, belli faaliyet hacminde sabitken faaliyet hacmi artınca sıçrama yapan giderlerdir. Bu giderlere basamaklı giderler de denilebilmektedir. Bazı maliyet giderleri belli bir kapasiteye kadar sabitken bu kapasiteden sonrası artış gösterebilmektedir. Sıfır üretim noktası da dahil olmak üzere üretim yapabilmek için bu giderlere katlanmak gerekmektedir fakat bazı durumlarda da düzen dışı hareket etmektedirler (<https://avys.omu.edu.tr>).

2.2.2.5. Maliyete etki eden unsurlar

Üretim işletmelerinde, üretilen mamul maliyetlerinin doğru ve gerçekçi bir şekilde hesaplanması hem işletmelerin devamlılıklarını sağlamasına hem de hedeflerine ulaşmaları bakımından son derece önemlidir. Bu doğrultuda direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim giderlerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Özellikle bu maliyetlerinin hesaplanıp maliyetlere yüklenmesi çok dikkatli bir şekilde yapılmalıdır (Kaya, Gülhan & Açık, 2009).

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti

Tanım olarak direkt ilk madde ve malzeme, üretilen ürünlerin içerisinde olan, ürünün temelini oluşturan, hangi ürün ya da ürün grubu için en kadar kullanıldığı takip edilebilen ve iktisadi nitelikli malzemelerdir.

Üretimin içerisinde kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin özellikleri ise şunlardır;

- Üretilen ürünlerin bünyesine girer ve ürünlerin temel yapılarını oluşturur.
- Hangi ürünlerde veya ürün grubunda ne kadar kullanıldığı doğrudan doğruya belirlenebilir.
- Ne kadar ilk madde ve malzeme kullanıldığının belirlenmesi iktisadi açıdan anlamlıdır.

Direkt ilk madde ve malzemeler işlenmemiş madde ya da diğer bir ifade ile ham madde olabileceği gibi işlenmiş ya da mamul şekilde de olabilmektedir. Örneğin; bakır madeni, bakırı işleyen fabrikalar için direkt ilk madde ve malzeme iken işlendikten sonra tel halini alan bakır, kablo üretim faaliyetinde bulunan fabrika için de direkt ilk madde ve malzemedir. Dokuma sanayisi için iplik, tekstil sanayisi için kumaş vs. şeklinde örnekler çoğaltılabilmektedir (<https://aktifonline.net/>).

Diğer bir açıdan mamul bünyesine girmesine rağmen bazı direkt ilk madde ve malzemeler bu kategoride yer almamaktadır. Örneğin, mobilya sektöründe parçaları yapıştirma amaçlı kullanılan tutkalın ürünlerin içinde ne kadar kullanılacağıının tespiti ekonomik olarak anlamlı olmayacağı için direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri içinde yer almamaktadır. O nedenle üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin iktisadi bir değeri olmalıdır (Kartal, Sevim & Gündüz, 2005).

Direkt işçilik maliyeti

Direkt işçilik maliyeti, bir mamulü üretmek için kullanılan işçiliği içeren, üretilen mamullere direkt olarak yüklenebilen ve üretilen mamullerde temel yapıyı oluşturan, hammaddede biçim, yapı ve kaliteyi değiştiren işgücü için oluşan maliyetlerdir (Blocher, Stout & Gary, 2010). Bu maliyetler, mamulün esas üretim merkezinde oluşmakla birlikte hangi mamule ait oldukları da kolayca belirlenebilmektedir (Şener, 2004).

İşçilik giderleri, işletmenin faaliyetlerini sürdürmek ve üretimi gerçekleştirmek hedefiyle çalıştırılan tüm işçilerin esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, fazla mesai ve sosyal yardımlar vs. gibi bütün harcamaları kapsamaktadır (Akdoğan, 2004).

İşçilik giderlerinin temelini oluşturan emeğin ve emek karşılığı alınan ücretin başlıca özellikleri şunlardır;

- Ücretler, işletmenin kar – zarar durumuna bağlı olmaksızın ve satışlar beklenmeksizin işveren tarafından işçilere ödenir.
- Ücret, işçilerin ana geliri olmasından dolayı işçiler için önemli olduğu kadar işletmeler tarafından da bir maliyet kalemi olmasından dolayı oldukça önemlidir.
- İşçilik giderleri, yapılan işle ilgili arı bir maliyet türü olmakla birlikte üzerine zamların, tazminatların ve sosyal ödemelerin de eklendiği bir birleşik maliyettir.

- İşçilik giderleri, işletme içerisinde kontrolü yapılabilen ve üzerinde etki edilebilen bir maliyet çeşididir (Atamanalp, Karcıoğlu & Orhan, 2001).

Genel üretim maliyeti

Temel maliyetler olan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçiliğin mamullere doğrudan yüklenebilmesinde yani bu maliyetlerin üretimle ilişkisi rahatlıkla kurulabilmesinde genellikle bir problem yaşanmamaktadır. Bu durumun maliyetlerin mamullere yüklenmesi esnasında güvenilirlik sağladığı gibi işletme sahiplerine de bu maliyet kalemlerini rahat bir biçimde takip etme olanağı tanımaktadır. Ne var ki genel üretim maliyetleri için yukarıdaki ifadeleri söylemek oldukça güçtür. Çünkü genel üretim maliyetlerinin direkt olarak takibi zordur. Bunun nedeni ise birçok kalemden oluşan bir maliyet grubu olmasıdır. Ayrıca genel üretim maliyetlerinin mamullerle ilişkisinin dolaylı olması bu maliyet unsurunun mamullere yüklenmesinde bazı zorluklar oluşturmaktadır. Bu zorluklar sebebiyle de ister istemez bazı keyfi ölçüler kullanılabilmektedir (Küçük, 2005).

Bunun sebepleri ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- Genel üretim maliyetleri, mamullere dolaylı bir şekilde yüklenmektedir. Bu sebeple maliyetlerin mamulle ilişkilendirilmesi zor hatta imkansız olabilmektedir.
- Genel üretim maliyetlerini oluşturan kalemleri hem çok fazla hem de faaliyet hacmiyle ilişkisi açısından değişken veya sabit maliyet olarak farklı özellikler taşıyabilmektedir.
- Genel üretim maliyetleri, mevsimler gibi faktörler nedeniyle çıktı seviyesinde dalgalanmalar gösterebilmektedir. Ancak yine de göreceli olarak sabit kalma trendindedir. Bunun nedeni ise genel üretim maliyetlerinin büyük bir kısmının sabit gider olmasındandır.

Yukarıdaki sebeplerden ötürü genel üretim maliyetlerinin dağıtımı özellikle de mamul maliyetleri içindeki oranı göreceli olarak büyük olmasından dolayı önemi artmakta ve maliyet kalemlerini büyük ölçüde genel üretim maliyetlerine bağlı hale getirmektedir (Garrison & Noreen, 1997).

2.2.2.6. Maliyet hesaplama yöntemleri

Üretim işletmeleri, dünyanın küreselleşmesiyle birlikte gelişen rekabet ortamı, otomasyon ve üretimde bilgisayar kullanılmasının artması, üretilen ürünlerin ömürlerinin kısalması, tüketicilerin isteklerindeki sürekli değişimler ve ekonomide oluşabilecek

istikrarsızlıklar gibi sebeplerden ötürü devamlılıklarını sağlayabilmeleri için maliyet hesaplama yönetimlerine çok daha fazla önem vermektedirler. Nitekim üretim işletmeleri, rekabetin oldukça yoğun yaşandığı bir ortamda kar elde edebilmek amacıyla çevresel faktörlerdeki riskleri ve belirsizlikleri oldukça iyi analiz etmeli ve kendileri için en uygun yöntemi uygulamaları gerekmektedir (Köroğlu & Dendeş Erincik, 2017).

Maliyet hesaplama yöntemleri günün şartları ve teknolojinin de etkisi ile geleneksel yöntemler ve çağdaş yöntemler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Geleneksel yöntemler

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, üretime direkt etki eden maliyetlerin ağırlıklı olduğu üretim ortamları baz alınarak geliştirilmiştir (Dumanoğlu, 2005). Teknolojinin sabit, üretimin sınırlı olduğu durumlarda daha etkili faktörler olan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme kullanılması durumunda faydalı bir maliyet sistemi olabilmektedir (Korhan & Özkan, 2013). Ancak genel üretim maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi bir hayli zor olduğundan çeşitli hesaplama yöntemleri ortaya çıkmıştır.

Tam maliyet yöntemi

Tam maliyet yöntemi, sabit ve değişken nitelikteki bütün maliyet kalemlerini üretilen ürünlere yüklemektedir (Erden, 2004). Bu yöntem değişken ya da sabit olmaksızın dönem içindeki tüm maliyet kalemlerinin üretim faaliyetleri içine dahil edildiğini, dolayısıyla tümünün üretilen ürünlerin maliyetine yüklenilmesi gerektiği anlayışını benimsemektedir. Dışa dönük raporlama için tam maliyet sistemi gerekliken içe dönük karar verme için pek uygun bir sistem değildir. Fakat genel üretim maliyetlerinin üretim için katlanılan maliyetlere yüklenmesi açısından uygulamada kolaylık sağlamaktadır. Ancak üretim hacmindeki değişimlerde üretim maliyetleri de zıt yönlü olarak değişmektedir. Bu da yüksek kapasiteli üretim dönemlerinde maliyetlerin düşük, düşük kapasiteli üretim dönemlerinde ise maliyetlerin yüksek hesaplanmasına ve nihayetinde yanlış kararlar alınmasına neden olabilecektir (Badem & Özbek, 2013).

Tam maliyet yönteminin eleştirilen noktası ise nedensellik ilkesine ters düşmesidir. Bu ilkeye göre mamullere sadece değişken maliyetlerin direkt yüklenmesi anlamlıdır. Fakat tam maliyet sisteminde sabit maliyetler de mamullere yüklenmekte ve bu sayede sabit maliyetlerle üretilen ürünler arasında gerçekte olmayan bir doğru orantı kurulmaktadır (Saban, 2002). Nihayetinde bu yöntemin işletme yönetiminin ihtiyaç duyacağı kar planlaması ve kontrolü gibi konularda yetersiz kaldığını göstermektedir (Altuğ, 2000).

Değişken maliyet yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, sadece değişken nitelikteki maliyet unsurlarını üretilen ürünlerin maliyetine dahil etmektedir. Başka bir ifadeyle sabit genel üretim maliyetlerini dönem giderleri içerisine katmamaktadır (Yükçü & İçerli, 2007). Bu yöntemin temeli üretim yapılmasa da katlanılmak mecburiyetinde olunan sabit genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak kabul edilmesidir. Dolayısıyla sabit genel üretim maliyetlerinin tümü gerçekleştiği dönem içerisinde giderleştirilmektedir (Yükçü, 2005).

Değişken maliyet yöntemi özellikle üretilen ürünlerin göreceli karlılıkları belirlenmek istendiğinde veya üretim kapasitesinde, fiyatta ya da maliyetteki değişimlerin etkileri belirlenmek istendiğinde işletmeye faydalı bir maliyet yöntemi aracı olmaktadır. Tam maliyet yönteminin uygulandığı bir ortamda bu analizleri yapmak oldukça zordur. Bu yöntemi savunan insanlara göre üretilen ürünlerin fiyatlandırma kararlarında tam maliyet yöntemine oranla daha iyi sonuçlar ortaya koyduğu söylenmektedir. Nedenini de ürünün değişken maliyetinin üstündeki her fiyatın sabit maliyetlere ve kara yapacağı katkısı hesaplamanın çok daha kolay olduğunu söyleyerek belirtmektedirler (Hilton, 2005).

Değişken maliyet yönteminin sakıncasına bakıldığında ise maliyetlerin sabit ve değişken şeklinde ayrılmasının zor ve bu ayrımında kullanılan yöntemlerin farklı farklı sonuçları ortaya koyma ihtimalidir. Ayrıca fiyatlandırma özelinde değerlendirildiğinde uzun dönemde sabit maliyetleri de kapsayacak fiyatının belirlenmesi gerekliliği tam maliyet yöntemini daha güçlü göstermektedir (Haftacı, 2013).

Normal maliyet yöntemi

Normal maliyet yöntemi, üretilen ürünlerin maliyeti hesaplanırken değişken maliyetlerinin tamamı, sabit maliyetlerin ise normal kapasiteye göre belirlenmiş yükleme oranları aracılığıyla ürünlere yüklenmesidir. Başka bir ifadeyle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetlerinin tamamı hesaba katılırken sabit genel üretim maliyetlerinin ise kullanılan kapasiteye ait olan bölümü üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Bu da demek oluyor ki boş kapasiteye ait olan sabit genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Akdoğan, 2009).

Normal maliyet yöntemi, sabit maliyetlerin bir üretim potansiyeli oluşturduğunu veya var olan üretim potansiyelinin devamlılığını varsayarak maliyetleri üretime yüklerken üretim potansiyelinden ne ölçüde yararlanıldığına bakarak hareket etmekte ve kullanılmayan kısma düşen sabit maliyetleri de üretim maliyetlerine ilişkilendirmemektedir.

Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğüne bakılırsa üretim kapasitesindeki değişmelerin bir birimlik üretimin maliyetleri etkilemesine izin vermemesidir (Büyükmirza, 2003). Değişken maliyet yöntemindeki gibi farklı üretim kapasitelerinde aynı birim maliyeti bilgisi elde edilebilmekte ve bu bilgi tamamen olmasa da sabit maliyetleri içermektedir. Bu yönetime normal denmesinin nedeni ise işletmede belirlenecek kapasitenin normal kapasiteye göre belirlenmesi sayesinde.

Normal maliyet yönteminin sakıncası değerlendirildiğinde değişken maliyet yöntemindeki gibi sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesi yönünden ortaya çıkmakla birlikte buna ilaveten kapasite sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi yükü de ortaya çıkmaktadır. (Badem & Özbek, 2013).

Asal maliyet yöntemi

Asal maliyet yöntemi, üretilen ürünlerin maliyetine yalnızca direkt maliyet kalemleri dahil edilmektedir. Yani genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak görülmektedir. Ayrıca tam maliyet yönteminin karşılığı olarak da gösterilmektedir.

Üretim maliyetleri içindeki genel üretim maliyetleri payının düşük olduğu üretim işletmeleri için uygun bir yöntem olarak tercih edilebilmektedir. Bunun nedeni ise genel üretim maliyetlerinde değişken ve sabit ayrımı, maliyet yerlerine dağıtımı, yükleme oranlarının belirlenmesi gibi fazla iş yüküne gerek olmadan kolaylıkla üretim maliyetlerinin belirlenebilmesidir. Ancak günümüzdeki üretim şartlarında genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki öneminin artması nedeniyle pek tercih edilen bir maliyet yöntemi değildir (Can, 2006).

Fiili maliyet yöntemi

Maliyetlerin tespiti ve kaydı için geliştirilen ilk yöntem olan fiili maliyet yöntemi, geçmiş dönemlerde gerçekleştirilmiş olan maliyetlerdir. Üretilen ürünlerin maliyetleri hesaplanırken fiilen gerçekleşmiş olan maliyetlerin kullanıldığı bir sistemdir.

Sistemin genel görüşü maliyet kalemleri fiili rakamlarla kaydedilmelidir. Fakat genel üretim maliyetlerinin üretilen ürünlerin yüklenmesinde bütçelenmiş rakamlar da kullanılmaktadır (İç, 2000).

Fiili maliyet sisteminin iki farklı uygulama alanı vardır. Bunlar;

- Bütün maliyet kalemlerinin fiili tutarlarıyla maliyetlere yüklenmesini esas alan fiili maliyet sistemi

- Direkt maliyet kalemlerinin fiili, genel üretim maliyetlerinin bütçeleşmiş rakamlarla maliyetlere yüklendiği fiili maliyet sistemi

Fiili maliyet sisteminin başarı değerlendirmede, işletme faaliyetlerini denetlemede, personelin motivesinde, bütçelemelerde, planlamada ve karar almada pek yararlı olmadığı ya da yetersiz kaldığı fark edilmiştir. Bu sebeple başka maliyet sistemlerinin geliştirilmesi gerekliliği hasıl olmuştur (İç, 2000).

Tahmini maliyet yöntemi

Tahmini maliyet sistemi, üretim işletmelerinin belirli bir dönemde ürün üretirken gerçekleşeceğini düşündüğü maliyettir. Bu yöntemde gelecekteki üretim maliyetleri geçmiş tecrübeler sayesinde tahmin edilmektedir (İç, 2000).

Maliyetler önceden tahmin edildiğinden ürünün satış fiyatının belirlenmesi ve muhasebe kaydındaki iş yükünün azalması gibi konularda işletmeye kolaylık sağlanmaktadır. Ancak maliyetler önceden tahmin edilse de sonuçta bu bir varsayımdır. Bu durumda tahmini maliyet fiili maliyete uymazsa tahmin yanlış kabul edileceğinden fiili maliyete göre bir düzenleme yapılmaktadır. Nihayetinde tahmini maliyet sistemi gerçek verimin ölçülmesinde yetersizdir (İç, 2000).

Sistemin basit ürün üretimi yapan işletmelerde yararlı olabilmekte ve belirli ölçülerde işletme yönetimine istenilen verileri sunabilmektedir. Bu sayede satış politikalarının tabanı hazırlanmış olur ve standart maliyet sisteminin ön basamağı hazırlanır.

Standart maliyet yöntemi

Standart maliyet sistemi, işletmelerin birim maliyetlerini azaltıp verimliliği arttırmada ve karı maksimize etme konusunda geliştirilen ve bu amaçla üretim işletmelerine yardımcı olan bir maliyet yöntemidir (Gutnu, 2019).

Standart maliyetler belirli şartlar dahilinde oluşmakta ve bilimsel ilkeler dikkate alınarak belirlenmektedir. Bazı şartlara göre sabit standart maliyetler, ideal standart maliyetler ve beklenen standart maliyetler olarak da saptanabilmektedir. Ayrıca uygulamada günün şartlarına bağlı olarak belirlenen standart maliyetlerden de yararlanılmaktadır (Öztürk, 2017).

Standart maliyetler maliyetlerin kontrol edilmesi, stokların kontrol edilmesi, bütçe planlamasının yapılması, üretilen ürünlerin fiyatlandırılması ve kayıtlama amaçları için kullanılabilir (Altuğ, 2006). Farklı kullanım alanları olan bu yöntemde genellikle maliyetlerin kontrolü ön plandadır. Maliyetlerin saptanma anı baz alınarak uygulamaya

konulabilen bu yöntemin üretim işletmelerinde gerçekleştirebilmesi için amacına uygun bir şekilde maliyetler belirlenmelidir. Yöntemde maliyetler fiili tutarlar üzerinden takip edilirken maliyetler üretilen ürünlere standart ölçülerle hesaplanmış şekilde yüklenmelidir. Böylece fiilen oluşan maliyetlerle öngörülen maliyetler arasında oluşabilecek sapmalar ortaya çıkacak ve yönetime bu sapmaların nedenlerini inceleyebilecekleri bilgiler sağlanmış olunacaktır (Akdoğan, 2009).

Ayrıca bu yöntemin verimli bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli adımlar şunlardır:

- Maliyetlerin standart bir biçimde belirleneceği bir organizasyon olmalıdır.
- Maliyetin çeşitleri türleri ve yerleri kesin bir şekilde belirlenebilmelidir.
- Organizasyondaki bütün yöneticiler yöntemi uygulayacak kararlılıkta olmalıdır.
- Standart maliyeti belirlenmesi arzulanan ürünlerin cinsi, miktarı ve üretim şekilleri standart kullanıma uygun olmalıdır.
- Üretimdeki kalemler standartlaştırılmaya uygun olmalıdır.

Standart maliyet yöntemi, üretimin yapısına göre safha veya sipariş maliyet yöntemiyle de uygulanabilmektedir (Büyükmirza, 2016: 612). Bu bilgiye göre maliyetin hesaplanma zamanında tam maliyet temelinde safha-standart maliyet veya sipariş-standart maliyet ikililerinden birine göre bir maliyet sistemi oluşturulması da mümkün olmaktadır.

Standart maliyet yöntemini uygulayan bir üretim işletmesinde üretim şekline göre yapılan maliyet hesaplamaları realiteye ve bilimsel ilkelere dayalı tahminlerle yapılmalıdır (Öztürk, 2017).

Üretimin tamamlanmasının ardından başlangıçta standardı belirlenen maliyet kalemlerinin fiili sonuçları da elde edilmektedir. Böylelikle standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farklılıklar da belirlenebilmektedir (Ocneau & Bucşa, 2012).

Sipariş maliyet yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, belirli bir zamanda her sipariş için birbirinden farklı özelliklerde üretimin yapıldığı üretim işletmelerinde kullanılan ve her sipariş için birbirinden bağımsız olmak kaydıyla maliyet hesaplaması yapılmasına olanak sağlayan bir maliyet sistemidir. Birbirinden farklı çeşit ya da kalitede ürünler üreten ve özellikle her bir ürünü ayrı bir üretim partisi halinde tamamlayan üretim işletmelerinde maliyetlerin sipariş bazında takibi sağlanmaktadır. Bu sebepten dolayı sipariş maliyeti yöntemini diğer yöntemlerden ayıran en

temel özellik, yöntemin sipariş bazında ve birbirinden bağımsız bir şekilde yapılmasıdır (Güngörmüş & Boyar, 2009).

Yöntemin bir sistem olarak işleyebilmesi için siparişlerin üretiminde yapılan giderlerle alakalı veriler bağımsız bir şekilde tutulmalıdır (Taşkın, 2013). Yöntemde üretim için kullanılan maliyet girdileri imkanlar ölçüsünde siparişlere göre takip edilmektedir. Bunun dışında kalan maliyet girdileri ise belirli kıstaslar dikkate alınarak diğer üretimler üzerine dağıtılmaktadır. Bekleştigi her bir siparişin katlanılan toplam ve birim maliyetleri hesaplanmaktadır (Akpınar & Atiker, 2020).

Sipariş maliyeti yönteminde giderlerin sabit mi yoksa değişken mi olması dikkate alınmamaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri siparişlere göre dağıtılmak için biriktirilir ve üretimin tamamlanmasının ardından gerekli maliyet hesaplamalarının da yapılmasıyla her bir ürünün birim maliyetleri tespit edilmektedir (Yereli, Kayalı & Demirlioğlu, 2015). Buna göre bir değerlendirme yapıldığında doğrudan maliyetlerin ürünlere yüklenmesi malzeme, stok ve puantaj kartlarına göre yapılmaktayken dolaylı maliyetlerin ürünlere yüklenmesi ise belirlenecek dağıtım yöntemine göre yapılmalıdır (Altıntaş, 2010).

Safha (evre) maliyet yöntemi

Safha maliyet yöntemi, birbirini takip eden ya da birbirine bağımlı aşamalarda daimi bir şekilde ve seri halde benzer ürünler üreten üretim işletmelerinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde üretilen ürünlerin birim maliyetlerini, üretimin safhaları belirlemektedir. Yani sisteminin temelinde her safhanın maliyetlerinin ayrı ayrı hesaplanması ve elde edilen sonuçların ilgili safhada üretilen ürünlerin birim sayısına bölünmesiyle birim maliyetlerin bulunması yatmaktadır (Kutlu & Ağ, 2016). Bu sebeple ilk önce üretimin safhaları belirlenmelidir. Yöntemi kullanan işletmelere lastik, otomobil, kağıt, dokuma vs. örnek olarak verilebilmektedir (Boyar & Güngörmüş, 2006).

Aynı tip üretimi söz konusu olduğunda uygulanabilen safha maliyet sisteminde maliyetler safhalar özelinde belirlenmekte ve bu maliyetler belirli bir dönemde o safhadan geçen ürünlerin tümüne eşit bir şekilde yüklenmektedir (Abdioğlu, 2012). Bu sebeple sisteminin verimli bir şekilde çalışabilmesi için aşağıdaki basamaklar takip edilmelidir (Kutlu & Ağ, 2016).

- Safhaları oluşturularak maliyetin akışını belirlemek,
- Safhalardaki miktar hareketlerini belirlemek,

- Benzer ürün miktarlarını hesaplamak,
- Safhaların toplam üretim maliyetlerini hesaplamak,
- Birim başına maliyetleri hesaplamak,
- Safhaların toplam maliyetlerini belirleyerek biten, bitmeyen ve kayıp olan birimler arasındaki dağılımı yapmak,
- Maliyet tablolarını ve safha raporlarını düzenlemek,
- Muhasebe kayıtlarını yapmak.

Herhangi bir safhanın maliyetini hesaplarken o safhada oluşan miktar hareketliliğinin de bilinmesi gerekmektedir. Bir safhada belirli zamanda üretime dahil edilen ve üretimden çıkan birim sayılarının birbirine eşit olması gerekmektedir (Akdoğan, 2006). Bu eşitliğin bozulmasını sağlayacak seçenek ise fire'dir. Nihai olarak fireyi de üretimden çıkan birimlere ekleyerek eşitlik sağlanmaktadır (Kutlu & Ağ, 2016).

Çağdaş yöntemler

20. yüzyılın sonlarına kadarki süreçte üretim işletmelerinin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama hususunda yeteri kadar bilgi düzeyine sahip olan maliyet muhasebesinin temelini finansal tablolar için gereken maliyet bilgileri oluşturmaktaydı. Bu açıdan geçmişteki maliyet muhasebesi uygulamalarının maliyetlere bakışı katlanılması zorunlu bir çıktı şeklindeydi. Ancak teknolojiye ileriye, üretimde bilgisayar kullanımı, otomasyonun zirveye ulaşması, özellikle Japonya sanayisi ve hızla büyüyen Çin sanayisinin de etkisiyle maliyetlerin düşürülüp kalitenin yükseltilmesi konusunda ülkeler ve beraberinde şirketler arasındaki rekabetin yoğunlaşması sebebiyle geçmişte uygulanan maliyet muhasebesi bilgilerinin maliyete bakış açısı önemini kaybetmiştir (Civelek, 2000).

21. yüzyılın başlarına gelindiğinde maliyet muhasebesi önemini büyük oranda kaybetmesiyle muhasebe alanında yeni bir tanım gün yüzüne çıkmıştır. Bu tanımın adı da çağdaş maliyet yönetimi anlayışıdır. Çağdaş maliyet yönetimi anlayışı maliyet muhasebesine oranla daha geniş çaplı olmakla birlikte farklı anlamları da içinde barındırmaktadır. Maliyetleri, katlanılması zorunlu olan bir çıktı olarak değil de üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak görmektedir. Geleceğe yönelik olarak rekabet avantajı elde edilebilmesi amacıyla maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirip maliyet verilerinin daha etkin kullanılması sağlanmaktadır (Simons, 1999). Bu anlayış, strateji kavramının öneminin artması ile ortaya çıkmış olup, uluslararası ölçekte büyük ilgi gören ve dikkate değer bir yaklaşımdır.

Ayrıca, maliyetlerin uzun dönemde stratejik olarak yönetilmesini de kapsamaktadır (Moliner vd., 2010; Seuring vd., 2002). Bu bakış açısından yola çıkarak çağdaş maliyet yönetimi anlayışı, üretim işletmelerinin maliyetleri düşürüp stratejik pozisyonlarını iyileştirmek amacıyla maliyet yönetim tekniklerinin uygulanabilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir (Cooper & Slagmulder, 2003).

Uygulamada birçok çağdaş maliyet yöntemi olmasına rağmen temelde tam zamanında üretim yöntemi, hedef maliyet yöntemi, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ve kaizen maliyet yöntemi şeklinde dört farklı yöntemin bulunduğu söylenebilmektedir.

Tam zamanında üretim yöntemi

Bu yöntem ilk olarak II. Dünya Savaşı zamanlarında Amerikan savunma endüstrisinde kullanılmıştır. Yöntemin temelinde atıl kapasitenin yok edilmesi bulunmaktadır. Bu sayede üretimde harcanan zaman azalacak ve üretilen ürüne faydası olmayan faaliyetler saf dışı edilecektir (Atmaca & Terzi, 2007).

Yöntemin temelinde gerek görülen veya talep edilen uygulamaların hemen hayata geçirilmesi anlayışı hakimdir. Dolayısıyla üretim hattındaki bir ürünün zaman kaybı olmadan hemen üretilmesi amaçlanmaktadır. Sıfır stok, kısa zamanda üretim, yüksek kalite ve sıfır hata yöntemin ana hedefidir.

Tam zamanında üretim yönteminin amaçları şunlardır;

- Üretilen ürünlerin maliyetini azaltmak,
- Üretilen ürünlerin kalitesini yükseltmek,
- Üretilen ürünlerin dağıtım olanaklarını arttırmak.

Tam zamanında üretim yönteminde birbirini izleyen üretim basamaklarının koordinesi önemlidir. Bu koordinasyonun sağlanması için de üretimdeki iletişim kanban sistemi sayesinde sağlanmaktadır. Kanban kelimesi Japonca'da kart anlamına gelmektedir. Esnek kayıt veya haberci anlamları da olan kanban kelimesi üretim çerçevesinde malzeme veya parçalara gereklilik duyulmasında bir işaret olarak kullanılmaktadır (Ağ, 2019).

Kanban sistemi, malzeme hareketlerinin kontrolünü etkin bir şekilde sağlayan ve üretimin planlanması için kullanılan bir üretim kontrol yaklaşımıdır. Tam zamanında üretim sistemi, iki gruptan oluşan üretim kontrol sistemlerinden çeken sistemleri kullanmaktadır. İten sistemleri ise geleneksel sistemlerde üretim kontrolü için tahmini talep değerlerine dayanmaktadır. Dolayısıyla bu değerler ışığında üretimin yol haritası oluşmakta ve bu yol

haritası ışığında üretim gerçekleşmektedir. İten sistemlerde üretimin aralıksız bir şekilde sağlanması için süreçler arasında yüksek oranda stok bulundurulmaktadır. Çeken sistemde ise sonraki üretimin önceki üretimden sadece tüketilen miktarda ve zamanda parça talebinde bulunmaktadır (Ağ, 2019).

Kanbanın üretim işletmelerine sağladığı en büyük fayda görsel denetimin verimli bir şekilde yürütülmesidir. Dolayısıyla personelin üretim yerindeki kanban panosunu kontrol etmesiyle faaliyetlerin denetimi sağlanmaktadır. Kanban kartlarının miktarı artarsa üretimin yavaşladığı, azalırse üretimin hızlandığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Ertürk, 1998).

Gereksiz üretim süreçlerini ortadan kaldırmayı benimseyen tam zamanında üretim yönteminde ilk madde ve malzemelerin uygun miktarda ve kalitede temini sağlanarak asgari stok ve asgari hata ile üretim gerçekleştirilmek istenmektedir. Dolayısıyla yöntemin işletmeye sağladığı birçok yararı ve sakıncası bulunmaktadır (Yükçü, 1999).

Tam zamanında üretim yönteminin yararlarına bakarsak;

- Sıfır stok hedefiyle üretimin yapılması amaçlandığından stok kalemlerine fazla kaynak aktarımı yapılmamaktadır. Bunun sonucu olarak da stoklara daha az kaynak ayrıldığından sermaye dönüş hızında büyük bir artış olmaktadır.
- Fiziki güç kullanımında azalış meydana getirmektedir.
- Az miktardaki tedarikçilerle sözleşmeler yapılarak istenen kalitede ve miktarda direkt ilk madde ve malzeme çok daha ucuza tedarik edilebilmektedir. Bu sayede ham madde maliyeti de düşmektedir.
- Diğer maliyet kalemlerine pozitif anlamda önemli etkiler oluşturmaktadır. Örnek vermek gerekirse üretimde verimlilik artacağından işçilik giderlerinde ve kusurlu ürün miktarında düşüşler olmaktadır.
- Haddinden fazla stok bulundurmanın bozulma, çürüme eskime gibi sorunlara sebebiyet vereceğinden stok miktarının azaltılmasıyla bu olumsuzluklar da önlenmiş olunacaktır.
- Bekleme süresinin de azalmasıyla üretim süresi de kısalmakta ve üretim süreci hızlanmaktadır.
- Pazara yakın yerlere yerleştirilen pazarlama ve dağıtım kanalları sayesinde müşteri ilişkileri gelişecek ve nakliye giderlerinin de düşmesi sağlanacaktır.

- Üretimin iyi bir şekilde tasarlanmasıyla üretimdeki karmaşıklıklar ortadan kaldırılacak ve verimlilik artacaktır.
- Çalışanların işe bağlılıkları artmaktadır.
- Üretilen ürünlerde fiyat ve kalitenin iyileştirilmesiyle piyasada rekabet avantajı sağlamaktadır.
- Ürün kalitesinin yükselmesine bağlı olarak kusurlu ürünlerin sayısında düşüş meydana gelmektedir. Bunun sonucunda da bakım ve onarım giderleri ile satış sonrası garanti giderleri de düşmektedir.

Tam zamanında üretim yönteminin sakıncalarına bakarsak;

- Bu yöntemde üretilen ürünlerin bir standardı olmalıdır. Çünkü yöntemin tezgah hazırlık süresinin uzun olmaması gerekmektedir.
- Koordinasyon ağını etkili olması gerekmektedir. Bunun nedeni ise ilk madde ve malzemenin zamanında ve gerekli kalitede tedariki sağlanmazsa üretim sürecinin çalışamaz hale gelebilme ihtimali bulunmaktadır.
- Yöntemin güven esasına dayanmasından dolayı olası bir güvensizlik durumunda verimlilik de düşmektedir.
- Sıfır stok ilkesi nedeniyle işletme değerinin düşme ihtimali de bulunmaktadır.

Hedef maliyet yöntemi

Hedef maliyet yöntemi ilk olarak Japonya’da 1960-1970’li yıllarda ortaya çıkmış ve yine ilk olarak 1965 yılında Japon otomobil markası Toyota tarafından uygulanmış ve geliştirilmiş bir yaklaşımdır (Çetin & Atmaca, 2009). Piyasaya yeni çıkan bir ürünün ilk tasarımından başlayarak tüketiciye ulaşana kadarki süreçte gerçekleşen tüm faaliyetlerin planlanmasını benimseyen bir yöntemdir. Sürdürülebilir anlamda rekabet avantajı sağlamak, stratejik bir kar elde etmek ve güçlü bir maliyet yönetimi sağlamak amacıyla ortaya atılmıştır (Monden, 1991: 18). Piyasaya yeni bir ürün üretirken planlama ve ar-ge sürecinde maliyetleri azaltılmak amacıyla ortaya atılan tüm düşüncelerin incelenmesiyle hız, kalite, güvenilirlik vs. tüketici ihtiyaçlarını gidermeye çalışırken söz konusu ürünün yaşam seyrindeki maliyetinin de düşürülmesi hedeflenmektedir (Köroğlu & Dendeş Erincik, 2017).

Hedef maliyet yönteminin temelinde yüksek kaliteyi korumak şartıyla bütün maliyetleri azaltmaktır. Dolayısıyla bu yöntemin doğum yeri olan Japonya'daki birçok şirket bu yöntemi stratejik kar planlamasında kullanmaktadır.

Bir maliyet ve stratejik kar yönetimi olan hedef maliyet yöntemi üretim işletmelerinin piyasadaki rekabet gücüyle doğrudan ilgilenmektedir. Bu kapsamda yöntemin diğer amaçları da şu şekildedir (Çetin & Atmaca, 2009);

- Müşteri tatminini sağlamak,
- Pazar payını büyütmek,
- Karı maksimal yapmak,
- Maliyetlerin planlanmasını ve yönetilmesini eş zamanlı yapmak,
- Üretilcek ürünlerin tasarımı aşamasında maliyetleri yönetmek,
- İşletme hedeflerini devamlı kontrol altında tutup dinamik bir yönetim gerçekleştirmek.

Hedef maliyet yöntemi, sadece yüksek kalitede üretimine değil beraberinde hedeflenen müşteri potansiyeli için de uygun fiyatlı ürünler geliştirilmesine imkan tanımaktadır. Yöntem, yıllardan beri süregelen fiyatlandırma stratejilerini, müşterinin üretilen ürünün işletmeye olan maliyetine değil kendileri açısından olan maliyetine önem verdiği, anlayışını tersine çevirmiştir. Ayrıca yöntem iyi kurgulandığında işletmenin maliyetleri azalacak, üretilen ürünlerin kalitesi artacak ve piyasaya giriş süresi azalacaktır. Bu sayede de piyasadaki rekabet gücü artacağından işletmenin ömrü daha da uzun olacaktır (Nubin, 2006).

Hedef maliyet yönteminin üretim işletmelerine yararları olduğu gibi sakıncaları da bulunmaktadır. Yöntemin işletmelere yararları şu şekildedir (Kaya, 2010);

- İşletmede çalışan herkesin bir maliyet düşürme hedefi olur ve herkesi bu hedefe ulaştırmaya çalışır.
- İşletmenin ulaşmaya çalıştığı bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirir.
- İşletmenin bütçesini hazırlandırır ve hedefe ulaşmayı kolaylaştırır.
- İçeriden ya da dışarıdan işletmeye mal ve hizmet sunanlar da maliyetlerin düşmesi konusunda baskı oluşturarak müşteriler için olumlu bir durumun ortaya çıkmasına neden olur.

- Hedef maliyet işletmeler için yeterli kademeye geldiğinde işletme çalışanlarının motivasyonunu artırır.
- Ürünler ve maliyetler üzerinde yoğunlaşmak şartıyla gelişimciliği ve yeniliği cesaretlendirir. Hedef maliyette üretilen ürünün fiziksel görünümünden ziyade faydası analiz edilir. Bu şekilde müşteriler açısından her anlamda daha verimli ürünler üretilir.

Yönteminin işletmeye sakıncaları ise şu şekildedir;

- İstenilen hedef çok zor veya çok kolaysa işletme çalışanlarının motivasyonunu düşebilmektedir.
- Yöntemde maliyetlerin analizi zamanında yapılmazsa para ve zaman kaybına yol açabilir.
- İşletmenin hedef satış fiyatı ile çalışması ürün tasarımını kısıtlayabilir.
- Üretilen ürünlerin geliştirilmesi sırasında maliyetlerin düşürülmesi için yapılacak olan çalışmalarda harcanan süre sebebiyle pazara giriş daha geç olabilecektir.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ilk kez 1986 yılında Harvard'da Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması amacıyla farklı bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır (Cooper & Kaplan, 1988). Bu yöntem, ilk önce Amerika Birleşik Devletleri'ndeki üretim işletmelerinde uygulanmış ve 1990'lı zamanlarda hizmet sektörünün dünya genelinde büyümesi sebebiyle bu alanda da uygulanma ihtiyacı hissedilmiştir. Yöntemin en genel ifadesi, maliyetlerin doğru hesaplanması için ilk aşamada endirekt maliyetler faaliyetlere yüklenir ve devamında faaliyetlere yüklenen bu maliyetler ürünlere, hizmetlere ve müşterilere aktarılan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi yöntemin asıl amacı, maliyet muhasebesinde maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde kullanılan üretim kapasitesine bağlı dağıtım araçlarının neden olduğu hataları ortadan kaldırmaktır (Köroğlu & Dendeş Erincik, 2017). Bu doğrultudan bakıldığında faaliyet tabanlı maliyet yönteminin diğer amaçları da şunlardır (Alkan, 2005);

- Düşük katma değere sahip yani üretilen ürünlere değer katmayan uygulamalara ait maliyetleri saf dışı bırakmak veya en aza indirmek,
- Karlılığı artırmak amacıyla gerçekleştirilen yüksek oranda katma değere sahip uygulamaların kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bilgi tabanı oluşturmak,

- Sorunların kaynağına inmek ve bunları düzeltmek,
- Zayıf öngörüler ve yeteri kadar olmayan maliyet dağıtımından kaynaklı hataları yok etmek,
- Yöneticilerin alacakları kararlarda hata yapmamaları için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, bir üretim işletmesine ait faaliyetler ve ürünlerle alakalı veri altyapısı oluşturmakta, oluşturduğu veriyi işlemekte ve işlediği veriyi korumaktadır. Yöntem gerçekleşmekte olan uygulamaları tanımlamakta, bu uygulamalarla alakalı maliyetleri takip etmekte ve bu uygulamalara ait maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde birtakım maliyet dağıtım anahtarları kullanmaktadır. Bu dağıtım anahtarları, ürünlere alakalı olarak faaliyet tüketimlerini yansıtmaktadır (Alkan, 2005).

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin sahip olduğu bazı temel kavramlar da bulunmaktadır. Bu kavramlar faaliyetler, kaynaklar, maliyet havuzu ve maliyet sürücüsüdür.

Faaliyetler: Kavramının genel anlamı, yapılan iş ya da içinde olunan etkinliktir (Seyidoğlu, 1992). Ancak işletme yönünden bakılırsa bu kavrama farklı anlamlar yüklenebilmektedir. Buradan yola çıkarak faaliyete bir üretim işletmesinin ürün üretimi sırasında yapılan fiiller şeklinde tanımlanabilmektedir (Eker, 2002). Faaliyetler bir sistemin temelidir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin de üretim işletmelerine uygulanabilmesi için ilk önce işletmedeki bütün faaliyetlerin gruplara ayrılması gerekmektedir (Arzova, 2002). Bu faaliyet grupları üretim işletmelerinin ne yaptığını açıklamaktadır. Bir faaliyetin temel görevi kaynakları ya da girdileri varlığa ya da çıktıya dönüştürmektir. Faaliyetler üretim yapmak amacıyla kaynakların tüketildiği bir süreçtir. Bu nedenle faaliyetin hedefine ulaşmasında kaynaklar oldukça önemlidir.

Kaynaklar: Faaliyetlerin yapılabilmesi için mutlaka kaynağa ihtiyaç vardır. Faaliyetlerin temeli kaynaklardan oluşmaktadır. Üretim işletmelerinde kaynakları direkt işçilik, ilk madde ve malzeme, üretim desteğini, üretimdeki dolaylı yoldan olan maliyetler ve üretim dışı maliyetler oluşturmaktadır (Erdoğan, 1995). Kaynaklar bu yöntemin ilk finansal girdilerini sağlamaktadır. Bu sebeple kaynakların nelerden oluştuğunu öğrenmek ve bunların maliyetlerini tespit etmek için bakılacak ilk yer muhasebedeki defter-i kebir (büyük defter) kayıtlarıdır (Beaujon-Singhal, 1990).

Maliyet Havuzu: Faaliyetler için kullanılan kaynakların tüketildiği ve toplam tüketim tutarının belirlenmesine maliyet havuzu oluşturma adı verilmektedir. Faaliyetlerin

belirlenmesinden sonra sırada bu faaliyetlerin maliyetlendirilme işlemi bulunmaktadır. Maliyet havuzunun sağlıklı bir şekilde oluşumunun sağlanması için en önemli kural işletme faaliyetlerinin ve alt faaliyetlerinin ne olduğu ayrıca bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi bir şekilde belirlenmesidir (Alkan, 2005).

Maliyet Sürücüsü: Bu kavramın anlamı faaliyetler için katlanılan maliyetlerin üretilen ürünlere yüklenmesidir. Buradan yola çıkarak, bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan emek veya iş yükünü belirleyen faktörlerdir. Maliyet sürücüleri, maliyetlerle üretilen ürünler arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaktadır (Doğan, 1996).

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin işletmelerine sağladığı yararlar ve oluşturduğu olumsuzluklar da bulunmaktadır. Yararlarına bakılacak olunursa şöyle belirtilebilir (Alkan, 2005);

- Üretilen Ürünlerin maliyetlerini daha sağlıklı belirlemek,
- Üretim şartlarının geliştirmek,
- İşletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerde şeffaflık,
- Daha doğru ve yerinde kararlar almak,
- Alınan kararlarla alakalı maliyetlerin belirlenmesinde kolay sağlamak,
- Üretilen ürünlerin karlılığını doğru belirlenmek.

Bütün bu yararlarının dışında bazı olumsuzluklar da bulunmaktadır. Bunlar da şu şekildedir;

- Kaybolan beklentilerin var olmasına sebebiyet vermek,
- Yöntemin kullanılması ve uygulanmasındaki oldukça zor olması,
- Yöntemin oldukça karışık ve anlaşılmasının güç olması.

Kaizen maliyet yöntemi

Kaizen kelimesi sözlükte daha iyiye ulaşma, gelişme, sürekli iyileştirme anlamlarını taşıyan Japonca kökenli bir kelimedir. Yaşamın her anında yapılan bütün eylemlerin ya da faaliyetlerin her daim iyileştirilmesi gerektiğini savunmaktadır (Imai, 1993). Kaizen maliyet yöntemi ilk olarak Japonya’da otomobil üreticiler tarafından maliyetleri azaltmak amacıyla ortaya çıkmış bir yöntemdir (Savcı, 2019). Bu yöntemde maliyetlerin düşmesi için ilk aşamada kayıplar belirlenmektedir (Rof, 2011). Kaizen maliyet yönteminde bir ürünün

üretimi sırasında bütün personelin katkılarıyla daimi olarak maliyetlerin düşürülmesine odaklanılmaktadır (Bozdemir, 2018).

Kaizen maliyet yöntemi her daim gelişme ve iyileştirmeye odaklı bir yöntemdir. Eğer sonuçlar iyileştirilmek istenmekteyse o sonucu oluşturan tüm sürecin küçük adımlarla sürekli geliştirilmesi gerekmektedir. Bu hedefe ulaşma noktasında sorumluluk sahibi en yukarıdaki idareciden en aşağıdaki işçiye kadar olan bütün personellerdir. Çalışanların çabaları küçük de olsa devamlı olması zamanla maliyetleri adından söz ettirecek kadar azaltmaktadır. Ayrıca sürekli iyileştirme sayesinde mevcut üretim sistemlerinin verimliliğini geliştirmeye yönelik çalışmalarla israfın önlenerek ve maliyetler azalacaktır (Savcı, 2019).

Bir üretim işletmesinde kaizen yöntemiyle kontrol ve verimlilik istenmekteyse daima iyileştirmeye yönelik sapma analizleri yapılmalıdır. İstenen tasarrufa sahip olunursa sapma yoktur. Ancak beklenenden daha fazla tasarruf oluşmuşsa sapma artıda demektir. Aksi durumda sapma eksidedir. Bu durumda çözüm üretici önlemlerin alınması zorunludur.

Üretim işletmelerinde üretim yapılırken ürüne değer katmayan uygulamaların ortadan kaldırılmasında kaizen maliyet yöntemi faydalı olabilmektedir. Çünkü bu yöntemle maliyet kalemleri olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin hepsine odaklanılabileceği gibi sadece birine de odaklanılabilmektedir. Dolayısıyla kaizen yöntemi üretim aşamasındaki ürünlere değer katmayan uygulamalara sürekli iyileştirme yapılmasıyla ortadan kalkmasını sağlamaktadır (Yalçın, 2009).

Kaizen maliyet yönteminde maliyetlerin azalması için aşağıdaki adımlar izlenebilmektedir (Haftacı, 2010);

- Üretilen ürünlere değer katmayan faaliyetleri saptamak,
- Maliyetleri devamlı azaltmak,
- İsrafi önlemek,
- Üretim aşamasını daima iyileştirmek.

Kaizen maliyet yöntemi sonuçta bir amaca hizmet etmektedir. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Kaplan & Atkinson, 1998);

- Üretilen ürünlerin değişimindeki ayar süresini geliştirmek,
- Üretimde fireyi düşürmek,
- Makine, cihaz ve teçhizatların performansını arttırmak,

- Bütün personelin eğitim seviyesini ve motivasyonunu arttırmak,
- Tüm personeli sürece dahil edip maliyetleri azaltıcı ve kaliteyi artırıcı uygulamalara yönelmelerini sağlamak.

Yukarıda belirtilen amaçlardan yola çıkılarak gerçekte kaizen maliyet yönteminin üretim aşamasında maliyetleri azaltmak ve değer yaratmayan faaliyetleri ortadan kaldırmak şeklinde iki temel amacı olduğu söylenebilmektedir (Altınbay, 2006).

Kaizen maliyet sistemini oluşturan beş farklı ana bileşen bulunmaktadır. Bunlar (Hacıhasanoğlu, 2014);

- Tam Zamanlı Üretim,
- Çalışma Takımları,
- Toplam Verimli Bakım,
- Öneri Sistemi,
- Poke Yoke,

Tam Zamanlı Üretim: Bu başlık yukarıda geniş olarak anlatılmıştır. Ancak yine de kısaca bahsetmek gerekirse; müşterilerin istediği ürünleri, istediği zaman ve istediği yerde, istenilen miktarda ve kalitede üretimini gerçekleştirmektir. Tam zamanlı üretimle kaizen arasında yakın bir birliktelik vardır. Bunun nedeni ise ikisinin de amacının maliyetleri azaltmak ve israfı kaldırmaya çalışmasıdır (Savcı, 2019).

Çalışma Takımları: Bu bileşen takım yöneticisi önderliğinde üretim aşamasıyla alakalı mühendislik, bakım ve idari bölümlerden oluşturulur. Ekip lideri kalite, güvenlik, süreç yönetimi ve verimlilik vs. konularında tam yetkiye sahiptir (Altınbay, 2006). Bu ekipler eğitilmiş ve belirlenen ürünün üretilmesi için gerekli özelliklere sahiptirler. Ekipler üretim işletmelerinin hedefleri için tek bir kişi gibi çalışıp verimliliği artırmaya, problemleri çözmeye ve maliyetlerini azaltmaya odaklanmaktadır (Bozdemir, 2010).

Toplam Verimli Bakım: Bu bileşen fabrikada kullanılan makine, cihaz ve teçhizatın verimliliğini yükseltmek ve bunlardan kaynaklı hataları engellemek için yapılan çalışmadır. Bu çalışmada, , cihaz ve teçhizatın arıza vermemesi istenmektedir. Hedefe ulaşmak için bütün personelin bakım faaliyetlerine katılması istenmektedir (Savcı, 2019).

Öneri Sistemi: Bu bileşenle üretim işletmelerinde bütün personelin sürekli geliştirilmesi, bütüncül düşünceleri ve yenilik yapmaları sağlanmaktadır. Bu sayede işletme

için önemli olduklarını hissedecekler ve yeni fikirler üretmeyi kendilerine amaç edineceklerdir (Savcı, 2019).

Poka Yoke; Bu bileşen sayesinde üretim sırasında oluşabilecek olası hataları yok eden, yersiz tekrarı önleyen, kontrol maliyetlerini azaltan, %100 denetimi sağlayan, herhangi bir problem durumunda uyarı veren ve bir hata bulunduğunda gerekli önlemleri tedbirleri alınmaktadır (Altınbay, 2006).

Kaizen maliyet yöntemi iş akışını hızlandırmak için üretim sürecini olabildiğince sürekli olarak basite indirgemeyi benimsemektedir. Bu sayede sürekli iyileşme mantalitesi üretim işletmeleri için güçlü bir motivasyon kaynağı olabilmektedir. Dolayısıyla kaizen sayesinde üretim işletmelerinin en st idarecileri asıl sorumluluklara yani stratejik planlamaya gerekli zamanı ayırabileceklerdir. Bu durumda da kaizen maliyet yönteminin oldukça faydalı bir yöntem olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır (Terzi, 2017).

Bu bilgiler ışığında kaizen maliyet yönteminin faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir;

- Kaizen sayesinde üretim işletmelerinde verimlilik artacaktır. Beraberinde de zaman israfı da azalacaktır.
- Üretim aşamasında yapılacak değişiklikler neticesinde elde edilecek getiriler, oluşacak giderleri karşılaması ve hatta daha da fazla bir getiri de elde edilecektir.
- Üretim işletmelerinde amaç ve hedef birliği sağlanacaktır.
- Birimler arasındaki muhtemel sorunlar, oluşan amaç ve hedef birliği yardımıyla daha kolay czlecektir ve bu czmler ck daha kalıcı olacaktır.
- Personelin motivasyonu artacaktır.
- Personellerin retim organizasyonunda faal olarak bulunmalarını sağlamayla bilgi ve beceri de artacaktır.

2.2.3. Yönetim Muhasebesi

2.2.3.1. Yönetim muhabetinin tanımı

Yönetim muhasebesi, firma yönetiminin alacakları kararlarda gerek duydukları bilgileri ve raporları düzenleyen, bunları yorumlayan ve bunların denetimini sağlayan bir muhasebe türüdür. Tanımdan da anlaşılaı gibi yönetim muhasebesinin asıl amacı yönetimin karar alma aşamasında yönetime yardımcı olmaktır (Tetik, 1997).

Yönetim, ihtiyacı olan bilgilerin büyük çoğunluğunu yönetsel organizasyon çerçevesinden almaktadır. Ayrıca yöneticiler, bu bilgileri sağlayabilmek için bazı tekniklerden de yararlanırlar. Bu tekniklerin bir tanesi de muhasebedir. Çünkü muhasebe diğer tekniklere nazaran hem süreklilik göstermekte hem de her işletmede uygulanabilmektedir. Ayrıca muhasebe, bilgileri toplayıp sonuçları yorumlamaktadır. Keza işletmenin diğer işlevleriyle de yakından ilgilidir (Ergüden, 2021).

Yönetim muhasebesi, tüm muhasebenin içindeki genel muhasebe bilgilerinden ve maliyet muhasebesi bilgilerinden yararlanarak veriler toplamaktadır. Toplanan verileri kullanarak yeni veriler üretilip yöneticilerin işletme için kararlar alırken gerek duyduğu sayısal bilgiler sağlanmaktadır. Bu muhasebede işletmenin önceki verilerinden yola çıkılarak gelecek için kararlar alınırken planlar oluşturulmakta, bütçe hazırlanırken gereken bilgiler üretilmekte ve tüm bunlar işletmenin yöneticilerine sunulmaktadır (Çil Koçyiğit, 2020).

Yönetim muhasebecileri verileri analiz ederek gerekli tahminleri yapıp kritik kararlar almaktadır. Yönetim muhasebecileri sayesinde oluşan raporlar işletme için yararlı stratejiler oluşturmak amacıyla kullanılmaktadır (Ergüden, 2021).

Yönetim muhasebesini diğer muhasebe dallarından ayıran temel özellik, firma içindeki ve dışındaki finansal ve finansal olmayan verilerin kullanılmasıyla yönetim için gerekli olan bilgi ihtiyacını karşılamasıdır (Edmonds, Edmonds & Tsay, 2000). Yönetim muhasebesinin değişimiyle maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetim muhasebesi gibi bazı kavramlar da kullanılmaya başlanmıştır (Demir, 2008).

2.2.3.2. Yönetim muhasebesinin doğuşu

Yönetim muhasebesinin ilk izleri 1. Dünya Savaşı'ndan sonraki süreçte yaşanan yüksek enflasyonun da etkisiyle Almanya'da görülmüştür. Konunun planlama ve kontrol aracı olarak yöneticiler açısından önemli bir araç haline getirilmesine ise 2. Dünya Savaşı'ndan sonra Amerika'da yapılan çalışmalar ön ayak olmuştur (Moore & Jeadicke, 1980).

Yönetim muhasebesi kavramını aslında sanayi devrimiyle ilk kez telaffuz edilmiş olsa da müfredatlara girişi 1940'ların sonuna denk gelmektedir (Maher, 2000).

Robert Anthony'nin 1956 yılında Managerial Accounting adlı kitabını yayınlamasıyla yönetim muhasebesi için önemli olaylardan biri gerçekleşmiştir. Bu kitabın en önemli yönü ise sadece yönetim muhasebesine odaklanmasıdır. Ayrıca 1962 yılında ilk basımı yapılan uzun bir süre boyunca da basımına devam edilen Charles Thomas Horngren'in Cost

Accounting: A Managerial Emphasis adlı kitabı müfredatının yönetim muhasebesiyle tanışmasının ilk resmi aracıdır. Ülkemizde de Mehmet ÖZBİRECİKLİ tarafından konuda birçok çalışma yapılmış ve devamında da yönetim muhasebesine yönelik birçok çalışma gerçekleştirilmiştir (Dönmez, Berberoğlu, Demirel Utku & Ersoy, 2006).

2.2.3.3. Yönetim kararlarına yön veren maliyet kavramları

Üretim işletmelerinde yönetimler kararlar alırken etkilendiği bazı kavramlar bulunmaktadır. Yönetimin aldığı ya da alacağı kararlar bu kavramlara göre şekillenmektedir. Bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

İlişkili maliyet

İlişkili maliyet kavramı geçerli maliyet ya da uygun maliyet olarak da adlandırılmaktadır. İlerleyen süreçte meydana gelebilecek bazı karar seçenekleri arasında değişiklik gösteren maliyetlerdir. Bir maliyetin ilişkili olması demek doğru ve yeni olması demektir. Buradaki en önemli nokta kararların geleceğe yönelik olmasıdır. Aynı verimlilikte olan fakat aynı kalitede olmayan iki makinenin yatırım miktarı ve amortisman maliyetleri ilişkili maliyet kapsamındadır. İşçilik gideri eğer makinelerden birinin seçilmesi durumunda etkilenmiyorsa ilişkisiz maliyet olarak tanımlanabilmektedir (Yükçü, 1999).

Farklılaşan maliyet

Alınacak kararlar ve alternatif seçenekler maliyetlerde farklılaşmaya sebebiyet veriyorsa buna farklılaşan maliyet denilmektedir. Bu kavram arttırmalı ya da azaltmalı şekilde olabilmektedir (Civelek & Özkan, 2006). Farklılaşma, satış hasılatında oluyorsa farklılaşan hasılat denir. Eğer farklılaşma karda oluyorsa farklılaşan kar adını alır. Farklılaşan maliyet genelde değişken maliyettir, sabit maliyette farklılaşma daha az görülmektedir (Civelek & Özkan, 2012).

Marjinal maliyet

Üretim işletmelerinde üretilen ürünlerin miktarındaki bir birimlik artış sonucu ortaya çıkan maliyete marjinal maliyet denilmektedir (Altuğ, 2006). Herhangi bir üretim işletmesi fazladan üretim gerçekleştirdiği durumlarda ek hizmet vermiş olmaktadır. Bu hizmetin bir sonucunda da işletmelerin toplam maliyetinde artış ya da azalış meydana gelmektedir (<https://www.getmidas.com/>).

Marjinal maliyet genellikle üretim amacıyla kullanılan sermayede artış olduğu durumlarda gündeme gelir. Sabit maliyetlerde herhangi bir değişiklik söz konusu olmadığından marjinal maliyeti etkileyen tek etken üretim yerindeki artışlar ya da azalışlardır. Kısaca bu kavramın en genel anlamını üretimde yaşanan değişimin toplam harcamalara oranı şeklinde söylemek mümkündür (<https://www.getmidas.com/>).

Batık maliyet

Batık maliyetler teoride piyasaya giriş engeli anlamına gelmektedir. Üretim işletmeleri açısından batık maliyet işletmenin piyasadan çıkması durumunda yapmış olduğu harcamaları geri alamaması durumudur (Baumol & Bailey, 1984). Buradaki önemli nokta işletmenin faaliyet göstermeyi planladığı piyasanın yapısıdır. İşletme, piyasaya giriş amacıyla kullanılmayı kabul ettiği sermaye ürünleri kiralayabilirse, başka bir piyasada giriş için de rahatlıkla kullanılabilirse veya piyasadan çıkış durumunda yaptığı harcamaları geri alabileceyse batık maliyet söz konusu olmamaktadır ya da batık maliyetin düşük olduğu söylenebilmektedir. Bu şartlar sağlanamamışsa işletme batık maliyete katlanmak zorunda kalmaktadır (Pehlivanoğlu ve İnce, 2018).

Batık maliyetin içsel ve dışsal yönü de bulunmaktadır (Sutton, 1991). Dışsal batık maliyet, üretim işletmesinin piyasaya giriş anından başlayarak minimal verimliliğe ulaşana kadarki sürede yapmış olduğu kuruluş maliyeti demektir. İçsel batık maliyetler ise üretim işletmesinin üretilen ürünlere olan talebin artması amacıyla yaptığı Ar-Ge, reklam, promosyon vs. harcamaları ifade etmektedir (Çermikli, 2002).

Sabit maliyet ile batık maliyet birbirine benzer özellik taşıyalar da gerçekte birbirlerinden ayırırlar. Üretim kapasitesine bağımsız olan ve sadece uzun dönemde faaliyetler sonlandırılırsa ortadan kalkan maliyet sabit maliyeti, üretim dursa bile ortadan kalkmayan maliyet ise batık maliyeti ifade eder. Bu kapsamda iki maliyet de birbirlerinden farklı özellik taşımaktadırlar (Güenalp & Özel, 2005). Ayrıca sabit maliyet firmalar için piyasaya giriş engeli değildir ancak batık maliyet bu konuda firmalar tarafından engel olarak kabul görmektedir (Macleod, 1987: 141).

Batık maliyet farklı bir açıdan yorumlanırsa bu yorum üretim öncesi ve üretim sürecinde yapılan giderlerin talep şartlarındaki değişiklik sebebiyle değersizleşmesi biçiminde olabilmektedir. Örneğin; piyasaya yeni giriş yapacak bir ürün için yapılan fizibilitenin sonucunda 20 milyon TL değerinde yatırım yapılması gerektiği düşünelim. Üretimine karar verilip %50'lik kısmının da tamamlandığı bir ürünün aynı özelliklerine sahip ve daha

ekonomik olan bir başka ürünün piyasaya girdiğinde %50'lik kısmı tamamlanan ürün için yapılan bütün harcamalar batık maliyettir (Arkes & Blumer, 1985).

Batık maliyet piyasanın rekabeti için önem taşımaktadır. Bir piyasa eğer batık maliyetten yoksunsa yani piyasaya girişte gerekli olan sermayenin hepsi piyasadan çıkarken iadesi alınabiliyorsa bu piyasa mükemmel yarışılabilir bir piyasadır (Güenalp & Özel, 2005). Belirli bir miktarda batık maliyet içeren piyasalarda ise piyasanın rekabet gücü batık maliyetin oranına göre değişebilmektedir (Pehlivanoglu & Ince, 2018).

Karın pozitif olduğu ortamda fiyat ortalama maliyetin üzerinde ($P > AC$) belirlendiği piyasalarda batık maliyet yoksa bu piyasa üretim işletmelerine cazip gelmektedir. Fiyatın ortalama maliyet düzeylerinde belirlendiği her piyasada optimilite sağlanmış olacağından o piyasaya giriş olamayacaktır. Bu durum piyasanın eksikliğinden ziyade yeterliliğini göstermektedir (Pehlivanoglu & Ince, 2018).

Gelecekteki maliyet

Üretim işletmelerinde verilen kararlar ne olursa olsun her anlamda işletmenin geleceğini etkilemektedir. Bu nedenle gelecekte elde edilecek gelirlerle birlikte katlanılacak olan maliyetler de göz önünde olmalıdır. Bir örnekle ifade etmek gerekirse bir sonraki dönemin başabaş analizi yapılırken gelecekteki maliyetler hesaba katılmaktadır (Köse, 2019).

Fırsat maliyeti

Üretim işletmelerinde bir ürün üretilirken gider yapılması demek bazı fedakarlıkların da oluşması anlamına gelmektedir. Örneğin; bir insan tatile gitmek yerine o parayla hisse senedi alırsa tatilden vazgeçmiş olacaktır. Bu vazgeçiş de fırsat maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Buradan hareketle fırsat maliyetini iki veya daha çok alternatiften herhangi bir alternatifin seçilmesi durumunda diğer alternatiflerden vazgeçmek şeklinde tanımlamak mümkündür (Güneş, 1997).

Fırsat maliyeti geleneksel muhasebe kaynaklı eksiklikler dolayısıyla ortaya çıktığı söylenmektedir. Bu eksiklikler geleneksel muhasebe verileri yorumlanırken vazgeçilen alternatiflerin yorumlarındaki eksikliklerden kaynaklandığı ortaya konulmuştur (Güneş, 1997).

Muhasebe yazınında tartışma konusu olan üretimle alakası olmayan birtakım varsayımlar fırsat maliyeti aracılığıyla ortadan kaldırılmaktadır. Mesela satın alma-üretim ile

alakalı kapasite hakkındaki kararlar boş kapasite olması nedeniyle dikkate alınmamaktadır (Güneş, 1997).

Fırsat maliyetini farklı yapan yönlerden bir tanesi de bu terimin ana mantığında bulunan fedakarlık kavramıdır. Bu kavram genellikle maddi olarak dikkate alınmamaktadır. Fırsat maliyeti kaynak kullanımı yönünden bakıldığında eldeki kaynakları en iyi biçimde kullanmaya teşvik etmektedir. Bu bakımdan fırsat maliyetini kaybedilmiş net gelir şeklinde de düşünülmektedir (Güneş, 1997).

Varsayılan maliyet

Varsayılan maliyet kavramı ile fırsat maliyeti kavramı aynı mantığa sahiptirler. Ancak yine de tanımlamak gerekirse maliyetler önceden belirlenmiş olsa da üretim işletmesinde daha oluşmamış fakat dönem içinde oluşması muhtemel olan maliyetlerdir (Köse, 2019). Önceden belirlenmiş maliyetleri temelde kesin bir miktar olarak bilinmesi gerekmeden işletmenin standartlaşmış çalışma prensibinden yola çıkarak tahminlerde bulunmaktır. Ancak bu tahminlerde enflasyonun durumu vs. gibi durumlar karşısında da sapmalar olabilmektedir.

Süren maliyet

Süren maliyet, ne olduğu fark etmeksizin her türlü işletme, bölüm veya ürün hattının kapanmış olsa bile sona ermeyen ve devam eden maliyetlerdir. Süren maliyetlere örnek olarak kapatılan bir üretim işletmesinin hala devam eden aydınlanma gideri, işletmede bulunan güvenlikçilerin ücretleri vs. gibi maliyetler bu kapsama girmektedir.

2.2.3.4. Yönetim kararlarında maliyet verilerinin kullanımı

Maliyet verileri üretim işletmelerinde yöneticilerin doğru karar alması kullandıkları bir bilgi kaynağıdır. Bu kaynağın doğru, güvenilir, geçerli ve zamanlı bilgi üretebilmesi için muhasebe sisteminde bulunması gerekmektedir. Maliyet verileri sayesinde üretilen ürünlerin birim maliyeti, satış fiyatı, mamul veya yarı mamul stok değerleri, özel kararlar için kullanılacak maliyet verileri, gelecekle ilgili planlamada kullanılacak maliyet verileri vs. karar almak amacıyla çokça veri edinilmektedir (Temel, 2020).

Yoğun bir şekilde rekabet ortamının olduğu günümüz şartlarında yöneticilerin en önem verdiği konulardan biri de maliyetlerini yönetebilmektir. Bunu sağlayabilmeleri ve etkin bir maliyet yönetimi için üretim işletmelerinin gerekli maliyet verilerini temin edecekleri maliyet muhasebesi bilgi sistemini firma bünyesinde oluşturması zorunludur (Temel, 2020).

Üretim ve satış miktarının belirlenmesi

Üretim işletmelerinde yönetim, üretim kapasitesini belirlerken piyasanın mevcut şartlarını göz önünde bulundurmak durumundadır. Bunun neticesinde üretim miktarının belirlenmesi için gerekli satış tahminleri de yapılmalıdır. Söz konusu olan satış miktarında istenen kar durumu oluşuyorsa üretim işletmesinin üretim miktarı hakkında verecek olduğu karar nettir. Kimi durumlarda işletme için satış hadisesi bir mesele olmayabilir. Bu durumda da üretim miktarının belirlenmesinde yine gerekli analizlerin yapılmasıyla istenen kar marjını sağlayacak satış miktarının beraberinde de üretim miktarının belirlenmesi saptanması gerekecektir (Köse, 2019).

Üretim işletmelerinde yönetimin üretim ve satış miktarları konularında kararlar verirken büyük oranda maliyet-hacim-kar analizini yapmaktadır. Analiz sonucunda yönetim karar vereceği zaman hangi satış seviyesinde kara geçeceğini, maliyetlerin sabit ve değişken şeklindeki dağılımını, her satış düzeyindeki katkı payı ve katkı oranının ne olduğunu bilmek zorundadır (Akdoğan, 2000).

Maliyet-hacim-kar analize adını veren maliyet, hacim ve kar terimleri arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Şöyle ki hacimde oluşan değişimler, maliyette dolayısıyla karda da değişimlere neden olmaktadır (Köse, 2019).

Maliyet-hacim-kar analizinde birtakım bazı varsayımlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Erdoğan, Saban 2010);

- Analizin yapılabilmesi için üretim işletmesinde maliyetler sabit ve değişken şeklinde ayrılmalıdır.
- Sabit ve değişken ayrımı kısa dönemde geçerlidir. Uzun dönemde maliyetlerin neredeyse tamamı değişken olabilmektedir. Bu açıdan maliyet-hacim-kar analizi kısa dönemde geçerlidir.
- Maliyet fonksiyonu doğrusal olarak kabul edilmektedir.
- Değişken maliyetlerin hacimle doğru orantılı, sabit maliyetlerin ise hacimden etkilenmediği varsayılmaktadır.
- Satış fiyatının ve birden çok ürünün bulunması durumunda ürün karışımının sabit olduğu varsayılmaktadır. Hacimdeki değişimler satış fiyatını da etkilemektedir. Ayrıca enflasyon da satış fiyatlarının artış eğiliminde olmasını sağlamaktadır.

- Dönem başı stok ile dönem sonu stok arasında ve üretim miktarı ile satış miktarı arasında önemli bir farkın olmadığı varsayılmaktadır.

Maksimal karı sağlamak için faaliyette bulunun bir üretim işletmesini mantıklı bir kar planlaması yapmalıdır. Karı belirlenmesine yardımcı olan çeşitli faktörler göz önünde bulundurulmalı ve bu faktörler arasında uyum sağlanmalıdır (Köse, 2019).

Üretim işletmelerinin sağlayacağı karın belirlenmesinde yardımcı olan birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler sayesinde maliyet-hacim-kar arasındaki ilişki ortaya koyularak planlama yapılabilir. Söz konusu faktörler şunlardır (Köse, 2019);

- Mamulün birim satış fiyatı,
- Mamulün satış miktarı,
- Mamulün birim değişken maliyeti,
- Mamulün toplam sabit maliyeti,

Başabaş noktası (BBN): Üretim işletmelerinde yöneticilerinin işletme ile alakalı bazı kararlar alacakları zaman kullandıkları bir analiz metodudur. Tanım olarak bir ekonomi veya işletmede toplam maliyetin toplam gelire eşit olduğu noktadır (<https://kanalfinans.com/>). Bu nokta, katkı oranı ve katkı payı sayesinde hesaplanabilmektedir ve miktar olarak hesaplayabilmek için şu formül kullanılmaktadır (Akdoğan, 2000):

$$\text{BBN Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Payı (Birim Satış Fiyatı – Birim Değişken Giderler)}}$$

Bu formül kullanılarak satılan her bir birimin, birim değişken giderleri karşılamaının ardından sabit giderleri de karşılayan ve kara katkı sağlayan kısım bulunmaktadır.

Üretim işletmesinin hangi kapasite kullanım oranında (KKO) başabaş noktasına geldiği toplam katkı payının temel alınması şartıyla bulunabilmektedir ve şu formül sayesinde hesaplanmaktadır:

$$\text{BBN'deki KKO} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Toplam Katkı Payı}}$$

Başabaş noktası, tutar olarak ise şu formül sayesinde bulunmaktadır:

$$\text{BBN Tutar} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Gider}}{\text{Satış Fiyatı}} = \frac{\text{Toplam Katkı Payı}}{\text{Satış Fiyatı}}$$

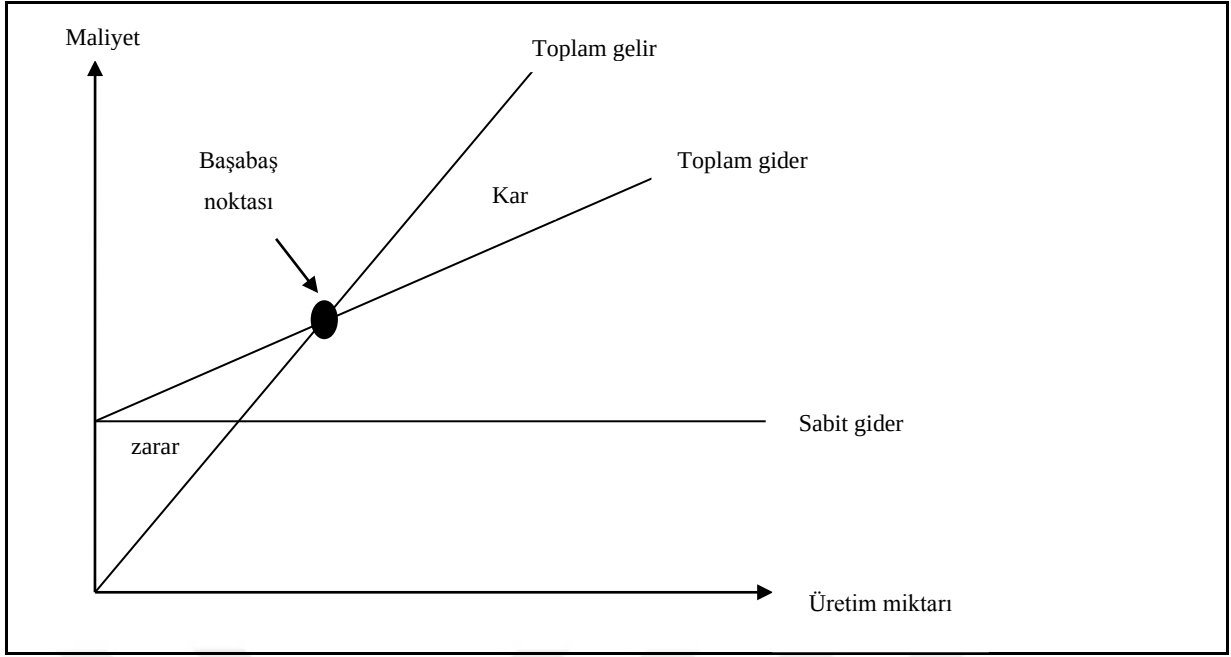
Yapılan satışlardan sağlanan her bir Türk lirasının sabit giderlerle birlikte kara olan katkısını katkı oranı göstermektedir. Bu oran, toplamlar üzerinden de bulunabilmektedir ve şu formül kullanılmaktadır:

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Toplam Net Satışlar} - \text{Toplam Değişken Giderler}}{\text{Toplam Net Satışlar}} = \frac{\text{Toplam Katkı Payı}}{\text{Toplam Net Satışlar}}$$

Üretim işletmelerinde yöneticilere sunulan raporlar normalde rakamlarla ifade edilmektedir. Bazı durumlarda sayısal verilerle desteklenmek şartıyla üretimdeki maliyetlerin ve karların ne olacağının şekillerle gösterilebilmesi bakımından grafikler kullanmak da mantıklı olabilmektedir. Grafik yönteminde dikey eksen maliyeti, yatay eksen de miktarı ifade etmektedir. Bazı hacimler ve bu hacimlerdeki maliyetle birlikte satış tutarları grafikte gösterilerek toplam maliyet doğrusu ile toplam satış doğrusu bulunmaktadır. Bu doğruların kesiştiği noktaya da başabaş noktası denilmektedir (Köse, 2019).

Başabaş noktası grafiğini iki farklı biçimde çizmek mümkündür (Erdoğan, Saban 2010: 406).

- Birincisi, toplam maliyet doğrusu ve toplam gelir doğrusu sıfır noktasından başlayan değişken maliyet doğrusu çizilerek oluşumu gerçekleşir.
- İkincisi, yatay eksene paralel bir sabit maliyet doğrusu çizilir. Toplam maliyet doğrusu da sabit maliyet doğrusunun başlangıç noktasından başlamak kaydıyla çizilir.



Şekil 1: Başabaş Noktası

Belirli bir kar marjını sağlayan satış ile üretim hacminin belirlenmesi ve kar fonksiyonlarının bulunması için başabaş noktası özelinde kullanılan formüller işletmenin kar fonksiyonu için de yazılabilmektedir (Akdoğan, 2000). Formüller şu şekildedir:

$$\text{Dönem Karı} = \text{Toplam Gelir} - \text{Toplam Maliyet}$$

$$\text{Toplam Gelir} = Fx \text{ ve Toplam Maliyet} = ax+b \text{ şeklinde olursa;}$$

$$\text{Dönem Karı} = (Fx - ax+b) \text{ şeklinde olacaktır.}$$

Başka bir ifadeyle;

$$\text{Dönem Karı} = (\text{Katkı Payı} \times \text{Satış Miktarı}) - (\text{Toplam Sabit Giderler}) \text{ veya}$$

$$\text{Dönem Karı} = (\text{Toplam Net Satış Tutarı} \times \text{Katkı Oranı}) - \text{Toplam Sabit Giderler}$$

$$\text{Kar} = x. \text{ Katkı oranı} - b \text{ şeklinde formülize edilmektedir.}$$

Başabaş analizinin üretim işletmeleri yönetimine sağladığı bir başka fayda da istenen karın hangi satış hacminde olacağının belirlenebilmesidir. Üretim işletmeleri bir ürünün üretimine karar vereceği zaman o ürünün getireceği karlılığın da yeterli olup olmadığına dikkat etmelidir. Bu sebeple istenen kar seviyesine ulaşabilesi için ne kadar satış yapılması gerektiğini bilmelidir. İstenen karı verecek satış miktarı ya da tutarını belirleyebilmek için başabaş noktası formülü kullanılmalıdır. Başabaş noktası formülünün pay kısmına istenen karın eklenmesi yeterlidir. Bu durumda formül şu şekilde oluşacaktır (Köse, 2019);

$$\text{Gereken Satış Miktarı} = \frac{\text{İstenen Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{Gereken Satış Tutarı} = \frac{\text{İstenen Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Oranı}}$$

Özel bir siparişin kabulü veya reddi

Üretim işletmeleri ürettiği ürünlerden bazen özel sipariş talebi almaktadır. Bu siparişlerde genelde normal fiyatın altında bir fiyat ile işletmeye sipariş verilmektedir. Yönetiminin de bu fiyat üzerinden üretim karar alması gerekecektir. Üretim işletmesinin bu özel siparişi kabul etmesi için;

- Atıl kapasitesinin bulunması, .
- Teklif edilen fiyatın en azından değişken gideri karşılaması,
- Konu edilen siparişin özel bir pazarla alakalı olması,
- Siparişin kısa süreli olması,
- İşletmenin pazardaki imajını olumlu yönde etkilemesi gerekmektedir.

Tüm bu şartların oluşması durumunda özel fiyatlı siparişin kabulüyle alakalı en önemli faktör atıl kapasitenin olmasının yanında değişken giderleri de karşılamasıdır. İşletme atıl kapasitede çalışırsa sabit giderlerde artış yaşamaz. Ayrıca bu giderlerin birim maliyetlerindeki payının düşecek olmasından dolayı işletmenin karlılığı da artabilecektir (Erdoğan & Saban, 2010).

Genel anlamda kapasitede bulunan ek sipariş fiyatı değişken maliyetin üstünde olduğu sürece işletmenin karı artacaktır. Bu sebeple karlığa dahil edilmeyen durumlar olmadıkça değişken maliyeti geçen ek siparişler üreticiler tarafından kabul edilebilecektir (Lazol, 2016).

Uygun mamulün saptanması kararı

Üretim işletmelerinin değişik ürünler üretmesi durumunda katkı oranlarından faydalanılarak en uygun ürün karışımı belirlenebilmektedir. Mutlak değere göre katkı oranlarından yararlanılması daha doğru sonuçlar ortaya koymaktadır. Anlamlı analiz sonuçlarına ulaşmada ise mutlak değerden ziyade yüzdelerden daha fazla yararlanılmaktadır (Köse, 2019).

Fiyat koyma politikası

Fiyat, tüketiciler açısından bir şeyin maliyetini, satıcılar açısından da geliri ifade etmektedir. Karın birincil kaynağı olan fiyatın geniş anlamı ise müşterilerin bir mal veya hizmete sahip olmak için vazgeçilen tüm değerlerin toplamıdır. Fiyatlandırmaya bakacak

olursak herhangi bir üretim işletmesinin ürettiği ürüne vereceği fiyatı belirlemesidir (Tutkavul & Elmacı, 2016). Ayrıca fiyatlandırmada yüksek fiyatlar belirlemek her zaman karı maksimuma çıkarmamaktadır. Düşük fiyatlar sayesinde pazar daha da büyümekte ve daha çok satışa ve kara sebebiyet vermektedir (Perreault & McCarthy, 2002). İşletme yöneticileri kar sağlayabilmek için hedef tüketiciler açısından algılanan değerleri de göz ardı etmeden ne çok yüksek ne de çok düşük bir fiyat belirlemelidir. (Lamb, Hair & McDaniel, 2009). Fiyatı oldukça düşük belirlemek işletmenin para kaybına neden olabileceken yüksek belirlemek de satışlarının gerilemesine neden olabilecektir (Garcia, 2014).

Üretim işletmelerinin fiyatlamadaki amaçları çok değişik bakış açılarıyla belirlenmekle birlikte genelde kar odaklı, satış odaklı ve mevcut durum odaklı amaçlar olarak üç başlıkta sınıflandırılmaktadır. Kar odaklı amaçlar, karı maksimum yapmak, tatmin edici karı elde etmek ve hedef yatırım getirisi elde etmek olarak açıklanabilmektedir. Bu bakış açısı en fazla kullanılan amaçtır (Tutkavul & Elmacı, 2016). Satış odaklı amaçlar, ekonomik şartların iyi olduğu ve pazarın büyüdüğü durumlarda üretim işletmeleri kısa zamanda yüksek kar elde etmekten ziyade pazardaki payını arttırabilecek bir fiyat belirleme politikası izleyebilmektedir (Yükselen, 2013). Bu sayede üretim işletmeleri uzun dönemde düşük maliyetle maksimum karı yakalamayı istemektedir. İşletmenin pazardaki payı büyüdükçe satışları ve üretim kapasitesi de artmakta ve dolayısıyla birim maliyetleri aza inmektedir (Oluç, 2006). Mevcut durum odaklı amaçlar ise çoğunlukla talebin azaldığı durumlarda üretim işletmeleri aralarında anlaşarak fiyatta rekabet etmekten ziyade fiyatlardaki dalgalanmayı önlemek yoluna gittikleri durumdur. Böylece mevcut şartların korunma politikası izlenmektedir (Tutkavul & Elmacı, 2016).

Üretim işletmeleri fiyatlandırma için hangi yolu izlerse izlesin her halükarda maliyetlerini bilmek zorundadır (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000). Fiyatlandırma konusunda en önemli nokta piyasa fiyatlarıyla maliyetlerin birlikte ele alınıp değerlendirilmesidir (Erdoğan & Saban, 2010). Yani üretim işletmelerinin arz-talep sayesinde belirlediği fiyatın üretim maliyetlerini karşılama durumunun analizini yapması doğru bir politikadır (Küçüksavaş, 2002).

Makine yenileme kararları

Üretim işletmelerinde yönetimler üretimin kapasitesini arttırmak, teknolojik olarak ilerlemek ve verimliliği arttırmak için bünyesinde bulundurduğu makinelerini ve teçhizatlarını yenileme kararı alabilmektedir. Bunun gerçekleşebilmesi için sonuçta bir karar alınması gerekmektedir. Söz konusu karar ya da kararlar karlılığı ve maliyeti direkt olarak etkilediği

için oldukça önemlidir. Bu sebeple birtakım analizlerin yapılmasıyla bir karara varılması gereklidir (Oral & Erkuş, 2022).

Yönetim muhasebesi karar alma konusunda yönetime yardımcı olmaktadır. O nedenle makine yenileme kararı yönetim muhasebesinin oldukça dikkate aldığı bir konudur. Hangi makinenin değiştirilmesi gerektiği yapılacak maliyet analizi sayesinde en fazla karı getirecek olanın seçilmesini sağlayacaktır. Fakat sadece karı ölçüt almak her zaman doğru değildir. Çünkü istenilen karın gerekleğmesi için varsayımlar da geçerli olmalıdır. Yönetim muhasebesinin sürekli kullandığı maliyet analizleri makine ve teçhizatların yenilenme kararlarında da sıkça kullanılmaktadır. Ancak makine yenileme kararları birçok değiğkeni içinde bulundurmaktadır. Nihayetinde bu karar sayesinde oldukça önemli bir problem çözüme kavuğmuğ olacaktır (Oral & Erkuş, 2022).

Bir retim iğletmesinde eski makinenin yenisiyle değiştirilme durumu olduğunda değiştirme kararı verilirse yeni makinenin maliyeti ve iki makinenin de kullanılması durumunda söz konusu olan değiğken özellikli giderler geçerli maliyetler olarak etki göstermektedir. Bununla birlikte eski makinenin muhasebeye maliyeti ve beraberindeki amortismanı geçersiz maliyetler ėeklinde yöneticilerin kararlarında rol almamaktadır. Fakat eski makinenin satışıyla kasaya nakit giriği olduğu durumda geçerli gelir adıyla yöneticilerin kararını etkileyebilmektedir (Mughal, 2006).

Örneğin; A iğletmesi, halen 5 yıllık yararlı ömrü olan bir makineyi hurdaya ayırıp yerine çok daha verimli bir makine almak istediğini dğnelim. Eski makinenin piyasa değeri olmadığından satılma durumu yoktur. 5 yıl kullanılacak yeni makinenin yıllık sabit giderde 5.800 TL değerinde artığ sağlayacağı ve toplam sabit maliyeti de 365.800 TL değerine çıkaracağı tespit edilmiğtir. Ayrıca yeni makine alınırsa birim değiğken maliyet 4 TL“den 3,80 TL“ye dğeceği öngörülmektedir. İğletmede 75.000 birim olan satığ hacminde önündeki 5 yıl boyunca pek bir değiğiklik beklenilmemektedir.

Bu verilerden yola çıkarak bugünkü değerler üzerinden yıllık olarak dzenlenmiğ analizler ağağıda verilmiğtir.

Tablo 1: Yıllık Olarak Düzenlenmiş Analizler

Veriler	Eski Makinenin Kullanılması	Yeni Makinenin Kullanılması
Net Satışlar (75.000 birim)	750.000	750.000
Toplam Değişken Maliyet	300.000	285.000
Toplam Katkı Payı	450.000	465.000
Toplam Sabit Maliyet	360.000	365.800
Kar (Zarar)	90.000	99.200
Kar Marjı	% 12	% 13,2
Katkı Payı	6 TL	6,20 TL
Katkı Oranı	% 60	% 62
Başabaş Noktası Satış Miktarı	60.000	59.000
Başabaş Noktası Satış Tutarı	600.000	590.000

Tablo 1’de görüldüğü gibi eğer makine yenilenirse başabaş noktası yaklaşık olarak 1.000 birim yani 10.000 TL düşecek ve yıllık karda 9.200 TL değerinde bir artış oluşacaktır. O halde makinenin yenilenmesiyle ilgili ilk bulgular olumludur. Fakat kesin bir karar vermek henüz doğru değildir. Bunun için makinenin yenilenmesinden sağlanacak ek karın yeni makineye yapılan yatırım oranının yeterince yüksek olup olmadığı da incelenmelidir. Çünkü yeni makine için ödenecek ücretin daha karlı başka bir iş için kullanılma ihtimali varsa makinenin yenilenme kararı karlı olsa de işletme açısından fırsat maliyetine neden olacaktır (İzci, 2014). Bu durumun da yöneticiler tarafından dikkate alınması gerekmektedir.

Üretim ya da dışarıdan satın alma durumu

Üretim işletmeleri, üretim için kullandığı bir parçayı işletmede üretim ya da dışarıdan satın alma gibi bir durumla karşılaşabilmektedirler. Bu durumdaki işletmeler için üretim ya da satın alma kararları stratejik anlamda oldukça önemlidir. Rekabet üstünlüğünün oluşmasında dolayısıyla da karlılığın artmasındaki önemli etkenlerden biridir. İşletme iki olasılığa göre maliyet analizini yaparak kendisi için en iyi olanı seçecektir (Demircioğlu & Demircioğlu, 2016).

Üretim işletmeleri dışarıdan satın alma yoluyla üretim maliyetlerinden tasarruf sağlayabilmektedirler. İşletmeler üretme ya da satın alma kararı verirken üretim maliyetleriyle satın alma maliyetlerini karşılaştırarak karını maksimum yapacak kararı alacaktır. Ek bir tesise ve yatırıma gerek olmadan mevcut kapasitesiyle üretime girişmesi durumunda bile üretim için ilk madde ve malzeme satın alınacak, ek işçiliğe katlanılacak ve yine genel üretim giderleri artabilecektir. Bu sebeple maliyetlerdeki yükseliş dışarıdan satın alma karşısında daha düşükse üretme kararını verilebilecektir. Aksi durumda dışarıdan alım olacaktır (Köse, 2019).

Üretimi durdurma kararı

Üretim işletmelerinde, üretimi yapılan ürünün, üretiminin devamı için karlılığının tespiti gereklidir. Başka bir ifadeyle ürünle alakalı oluşan değişken giderlerle birlikte kaçınılmaz direkt maliyetlerin analizi de gerekmektedir. Bir ürünün üretimine devam kararı alınırken o ürünün kendi direkt giderlerini karşılamasına ve ortak kara ne kadar katkısının olduğuna bakılmalıdır (Erdoğan & Saban, 2010). Nihayetinde üretim işletmelerini amacı kar sağlamaktır. Bu doğrultuda talebin ve ilginin azaldığı ürünler için üretimi durdurma kararı almak işletmeler açısından olumlu sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TRABZON İLİ ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. TRABZON İLİNDE BULUNAN ÜRETİM İŞLETMELERİ

Türkiye, sanayileşme sürecine batı ülkelerine oranla yaklaşık olarak 150 yıldan fazla bir gecikme ile girmiştir. Cumhuriyetin ilan edildiği 1923 yılında Türkiye ekonomisi, Cumhuriyet öncesi dönemin izlerini taşımaktaydı. I. Dünya Savaşı öncesinde mali, ticari ve sanayi kurumların %80'i yabancı azınlıkların elindeydi. 1923'te gayri safi yurt içi hasıla içinde; sanayi %13.2'lik bir paya sahipti. 1913 yılında yürürlüğe giren Geçici Sanayi Teşvik Kanunu yerli sermayenin sanayi yatırımlarına yönelmesi için olumlu bir ortam yaratmış ancak sanayi yatırımlarının dağılımında mekan boyutuna hiç yer vermemiştir. 1915 yılında gerçekleştirilen kısmi sanayi sayımı sonuçlarına göre sanayi işletmelerinin %75'i İstanbul ve İzmir'de toplanmıştı. Mevcut 286 işletmeden sadece gıda ve dokuma sanayinde faaliyet gösteren 65 işletme Anadolu'da bulunuyordu.

1923-1960 döneminde Trabzon alt bölgesindeki sanayi işletme sayısı hakkında sadece Trabzon ile ilgili verilere ulaşılabilmektedir. 1927 yılında ülkedeki mevcut 64725 küçük işletmenin 691'i (%1), 1939 yılında 1144 büyük işletmenin 18'i (%1,5) Trabzon'da bulunmaktaydı. Büyük işletme bazında Trabzon'un payı 1955 yılında %1.2 (51/4106), 1960 yılında %0.8 (48/5503) olmuştur. Yine 1960 tüm ülkede yılında kamuya ait 219 işletmenin 4'ü Trabzon'da bulunmaktaydı.

Trabzon 19. yüzyılda limanda yoğunlaşan ticaretin yanı sıra tarım ve sanayi ile bölgede etkinlik gösteren önemli bir kent konumundaydı. Trabzon ve çevresinde demircilik ileri bir düzeyde yapılmıyordu. 1872 vilayet salnamelerindeki bilgilere göre Avrupa'dan getirilen soba ve kasaların benzerleri ancak Trabzon'da yapılabiliyordu. Yörede kuyumculuk ve marangozluk gelişmişti. Özellikle el sanatları ve gümüş üzerine işlemler ünlüydü. İlde önemli miktarda mum işleyen bir mumhane (şemihane) vardı. Şemseddin Sami'nin Kamus-ül Alam adlı eserinde 1890'lardaki Trabzon'u şu şekilde anlatmıştır; “Küçük sanayi, ipek çarşaf, peştamal, kefiye, keten ve pamuklu dokumlardan oluşan ilde, kuyumculuk da ileri düzeydedir. Kentte ayrıca iki sabun fabrikası ile önemli sayıda tabakhane vardır.”

1934 yılında uygulamaya konulan I. Beş Yıllık Sanayi Planı ile sanayinin Anadolu'ya yayılma fikri işlerlik kazanmıştır. 1930-1940 yılları arasında Trabzon'un ekonomik üretim sahaları olarak dokumacılık, balıkçılık, mobilyacılık, yorgancılık, ayakkabıcılık, kuyumculuk,

bakırcılık gibi küçük sanatlar ile fındık, makarna ve balıkyağı fabrikaları gösterilebilir. Bu yıllarda merkez ve ilçelerde bulunan fabrika ve imalathaneler şunlardır:

- Fabrikalar: İlde 14 fındık kırma ve ayıklama fabrikası, 1 balık yağı fabrikası, 1 balıkyağı ve konserve fabrikası, 1 makarna fabrikası, 1 sabun fabrikası, 1 şekerleme fabrikası,
- İmalathaneler: İlde 5 mobilya doğrama ve karoser atölyesi, 3 demir işleri, makine ve motor atölyesi, 2 fanila ve çorap atölyesi, 5 tabakhane atölyesi, 2 dokuma atölyesi ayrıca her evde de dokuma tezgahı bulunmaktaydı.

Bunların dışında mobilyacılık, marangozluk, doğramacılık, bakırcılık, ayakkabıcılık ve kuyumculuk gibi küçük sanatlar da yaygındı ancak sadece yerel ihtiyacı karşılayacak miktarda üretim yapılmaktaydı.

Balıkyağı fabrikasında ilkel koşullarda yunus balıklarından üretilen yağın tamamı ihraç edilmekteydi. Bu yıllarda kurulan fabrika ile birlikte Trabzon'un yıllık balıkyağı üretimi 150 tondan 400 tona ulaşmıştı. İl içinde üretilen fındığın tümü merkezdeki fındık fabrikasında kırılarak iç haline getirilirdi. Makarna ve sabun fabrikası ilkel şartlarda çalıştığı için üretim maliyeti oldukça yüksekti. Şeker fabrikası ile doğrama, mobilya, demir, makine ve motor atölyeleri ancak ilin ihtiyaçlarını karşılayacak kapasitedeydi. Şehrin ortasında bulunan tabakhaneler yerel ihtiyaçları karşılayabildiği gibi civar illere de gönderilmekteydi. Çamur işleri atölyelerindeki ilkel makinelerle az miktarda delikli tuğla üretilmekteydi. Ayrıca testi ve çömlek imalathaneleri de bulunmaktaydı.

İlde halıcılık oldukça sınırlıydı. Ancak yerel ihtiyaçları karşılamak üzere peştamal, havlu ve çarşaf üreten iki veya üç kişinin çalıştığı küçük dokuma tezgahları vardı. Bu tezgahlarda üretim verilen sipariş üzerine ya da kendi öngördükleri miktarda yapılmaktaydı. Trabzon'un geleneksel kazanç kaynağı olan dokumacılık o yıllarda Avrupa'da gelişen teknoloji ile rekabet edecek düzeyde değildi.

İlde 1953 yılında Toprak Mahsulleri Ofisi açılmış, 1967 yılında üretime geçen ve halen ilin en büyük sanayi işletmelerinden biri olan çimento fabrikası kurulmuştur.

Trabzon tarihinin her döneminde önemli bir il olma durumunu korumuş, gezgin ve seyyah bilim adamlarının dikkatini çekmiştir. Günümüzde Trabzon sanayisi var olan potansiyeline rağmen yeterince gelişmemiştir. İlde büyük ölçekli sanayi yok denecek kadar azdır. Bunun en önemli nedeni mevcut arazi yapısının büyük ölçekli sanayi tesislerinin kurulmasına elverişli olmaması ve ihracat bölgelerine ulaşımın sağlanamamasıdır. 1992

yılında özelleştirilen çimento fabrikası ve 5'i Organize Sanayi Bölgesi'nde olmak üzere 12 adet fındık kırma ve işleme fabrikası ilin sanayisinde önemli yer oluşturmaktadır.

Trabzon'da sanayileşme hareketi Türkiye genelindeki sanayileşme hareketinin oldukça gerisinde kalmıştır. Genel olarak değerlendirildiğinde Trabzon ekonomisinin uzun yıllardır tarıma dayalı bir sanayi profiline sahip olduğu görülmektedir. Türk ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak Trabzon'da son yıllarda tarımın gayri safi yurtiçi hasıla içindeki nispi payındaki azalmalara karşılık sanayi ve hizmetlerin payında artışlar olmuştur. İmalat sanayinin Trabzon gayri safi yurtiçi hasıla içindeki oranı 1975'te 8.9, 1985'te 15.5 iken 1995'te 13.3'e düşmüştür.

Ülke genelinde en dar araziye sahip birkaç ilden biri olan Trabzon'da nüfus yoğunluğu da oldukça yüksektir. Arazinin dar ve engebeli oluşu, kurulacak olan sanayi tesislerinin çevreye uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Ülke genelindeki kamu yatırımlarından yeterince yararlanamayan Trabzon'da kamuya ait sanayi tesisi sayısı son derece sınırlıdır.

Trabzon, Doğu Karadeniz'in diğer illeri gibi büyük ölçekli sanayi, ağır sanayi yatırımları açısından uygun bir mekan durumunda değildir. Ancak bölgenin tarımsal yapısına uygun küçük ve orta ölçekli imalat sanayi yatırımlarının yapılması ekonomik gelecekte etkili olabilir. Bunu yanı sıra bağımsız devletler topluluğu piyasalarına hitap edecek hafif sanayi yatırımları son derece önem arz etmektedir.

Genel olarak tarımsal karakterin ağırlıklı olduğu Karadeniz Bölgesi'nde imalat sanayide tarıma dayalı bir gelişme göstermektedir. Trabzon ili imalat sanayinin en belirgin özelliği de tarımsal ve hayvansal kaynak potansiyeline yönelik olmasıdır. Nitekim il tarımında önemli bir yer işgal eden fındık ve çay yaprağı üretimi, aynı zamanda imalat sanayinde fındık işleme ve çay işleme tesislerinde girdi olarak kullanılmaktadır.

1984 yılına kadar yalnızca Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü tarafından işlenen ve pazarlanan çay, 4 Aralık 1984 tarihinde çıkarılan 3092 sayılı kanunla özel sektöründe faaliyet alanına girmiş bulunmaktadır. 1999 yılı itibariyle ilde Çaykur'a ait toplam 36.410 ton yaş çay yaprağı işleme kapasitesine sahip 8 çay fabrikası bulunmaktadır. İlde özel sektöre ait yaklaşık 29.244 ton çay yaprağı işleme kapasitesine sahip 21 çay fabrikası faaliyet göstermektedir.

İl imalat sanayinde girdi olarak kullanılan bir diğer önemli tarım ürünü de fındıktır. Trabzon ili tarımsal üretiminde ve gayri safi yurtiçi hasılası içinde önemli bir yer teşkil eden fındık üretimi aynı zamanda imalat sanayinde fındık işleme tesislerinde (iç fındık, beyazlatılmış fındık, kavrulmuş fındık, kıyılmış fındık, ezilmiş fındık üretiminde) girdi olarak

kullanılmaktadır. İlde yaklaşık 93.407 ton iç fındık ve iç fındık işleme kapasitesine sahip 12 fındık işleme tesisi bulunmakta ve bu tesislerde 784 kişi istihdam edilmektedir.

Trabzon'da çay fabrikalarının ve fındık işleme tesislerinin dışında önemli sayılabilecek daha birçok tesis bulunmaktadır. Bu tesislerin başında ise çimento üretim tesisi ve Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren çeşitli fabrikalar gelmektedir. İl imalat sanayinin en önemli ve en büyük tesislerinden biri olan fakat son yıllarda üretiminde düşüş görülen Trabzon Çimento Sanayi A.Ş. 410.126 ton katkılı ve traşlı çimento üretim kapasitesine sahip olup tesiste 113 kişi istihdam edilmektedir. 1967 yılında üretime geçen ve Çitosan'a bağlı olarak çalışan tesis 1992 yılı sonunda özelleştirilmiştir. Trabzon imalat sanayinde ayrıca un fabrikaları, hayvan yemi tesisleri, lastik ve plastik ayakkabı tesisleri, süt ve süt ürünleri üretim tesisleri, balık unu ve yağı üretim tesisleri, bakır, kurşun, çinko ve alüminyum levha üretim tesisleri de yer almaktadır.

Ayrıca ilde gemi inşa sanayinde faaliyet gösteren tersaneler de bulunmaktadır. Sürmene ilçesinde yapılmakta olan gemi yapımcılığının başlangıcı asırlar öncesine kadar uzanmaktadır. Gemi yapımcılığında meslek babadan oğula öğrenilerek devam etmiştir. Temin edilen kereste geçmişte sadece balta, keser, hızar gibi aletler kullanılarak şekillendirilmiş ve kullanılmıştır. İmalatta herhangi bir proje uygulaması söz konusu değildir. Ustalar atadan kalma yöntemlerle üretim yapmışlardır. Yörede kullap gemi yapımcılığı zamanla yerini taka ismi verilen balık ve yük gemisi ile alamadra denilen 16-22 metre büyüklüğündeki balıkçı teknesi yapımcılığına bırakmıştır. Son yıllarda tekne yapımı için yeterli ağacın temin edilemeyişi, teknik olanakların geçmişe oranla daha hızlı artması, süratli, hafif ve yapım süresi daha kısa olan saç gemilerin yapımına geçilmesini zorunlu kılmıştır. Bu gün Sürmene'de saç ve ahşap gemi imal eden toplam 8 işletmede 61 personel istihdam edilmektedir.

Trabzon'da Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından Doğu Karadeniz Bölgesi Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme Projesine paralel olarak bu projeye alt basamak oluşturmak amacıyla Doğu Karadeniz Bölgesi Silah Projesi uygulamaya konmuştur. Bu projede amaç Makine Kimya Endüstrisi'nin tespit ettiği silah çeşitlerinin halen Doğu Karadeniz Bölgesi'nde geleneksel olarak sürmekte olan silah üretimine entegre edilerek söz konusu silah üretimini kalite ve imalat yöntemi olarak uluslararası standartları karşılayacak düzeye yükseltmektir.

1980 öncesinde Trabzon'da silah üretimi ile uğraşan imalatçı usta sayısı takriben 3.390 kişi civarındaydı ve yıllık olarak 13.320 adet silah üretimi yapılmaktaydı. Tezgah ve alet

olarak yalnızca torna, matkap ve el aletleri kullanılarak üretilen silah tipleri genel olarak düdüklü levha, büyük polis, Astra, Browning, Smith Wesson, Parabellum, uzun namlulu silahlar ve av tüfeğiydi.

Trabzon'da Doğu Karadeniz Silah Projesi kapsamında faaliyet göstermek amacıyla Mayıs 1993'te beş ortaklı olarak Trabzon Silah Sanayi A.Ş. kurulmuştur. Arsin Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren fabrikanın mevcut tezgah kapasitesi ile yılda 15.000 adet tabanca üretilmektedir. Tesis 1995 yılında üretime başlamıştır.

Trabzon Organize Sanayi Bölgesi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilat ve görevleri hakkındaki 3142 sayılı kanunun 2-D maddesince ve bu kanuna bağlı Organize Sanayi Bölgeleri Kurma Fonu Yönetmeliği esaslarına göre 23.07.1976 tarih ve 7/12707 sayılı Bakanlar Kurulu kararına istinaden Müteşebbis Teşekkül Başkanlığı oluşturularak 13.10.1985 tarihinde göreve başlamıştır.

Trabzon Organize Sanayi Bölgesi bu güne kadar yapılan çalışmalar sonucunda, Bölge alanı olan 983.420 m2'lik sahanın tamamı kamulaştırılmıştır. Bölgenin onaylı imar planına göre 25 adet yapı adasında en küçüğü 4.410 m2, en büyüğü 17.870 m2 alanlarda olmak üzere 109 sanayi parseli mevcuttur. Bunların yanında sosyal tesisler, arıtma tesisleriyle yeşil alanları içeren üniteler de yer almaktadır.

Altyapı harcamalarının gelişmesine paralel olarak bölge arsa tahsisine açılmış olup bu güne kadar 73 firmaya toplam 104 parsel tahsis edilmiştir. Bu firmalardan 73'ü inşaatlarına başlamak üzere ilgili belediyelerden inşaat ruhsatlarını almışlardır. Söz konusu 73 adet firmadan 44'ü tamamen veya kısmen deneme üretimine geçmiştir. Diğer 25 adet firma çeşitli seviyelerde inşaat çalışmalarına devam etmektedir. 4 tesis de üretimi durmuştur.

Trabzon 4 adet Organize Sanayi Bölgesi ile ülke ekonomisine katkıda bulunmaktadır. Bunlar; Arsin Organize Sanayi Bölgesi, Beşikdüzü Organize Sanayi Bölgesi, Akçaabat Organize Sanayi Bölgesi ve Vakfikebir Organize Sanayi Bölgesi'dir. Ancak Vakfikebir OSB'nin yapımı halen devam etmektedir.

Günümüzde Trabzon sanayisi hızla gelişmektedir. Yakın bir gelecekte bir sanayi merkezi olmaya namzettir. Başlıca büyük sanayi kuruluşları ise Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı çay fabrikaları, boru ve profil fabrikaları, çimento fabrikaları, su ürünleri fabrikaları, süt endüstrisi fabrikası, fındık işleme fabrikaları, balık yağı ve unu fabrikaları, Et ve Balık Kurumu'nun fabrika ve soğuk hava depoları, Yomra galvanizli sac fabrikası, kalorifer kazanı üreten fabrikalar, cıvata fabrikaları, giyim fabrikaları, suni sünger fabrikası, iş

makinaları fabrikaları, süt fabrikaları, un fabrikaları, lastik ayakkabı fabrikaları, alüminyum levha fabrikaları, mutfak eşyaları fabrikaları, ameliyat ipliği fabrikasıdır. Trabzon bir transit liman şehri olduğu için yedek parça imalathaneleri ile çeşitli tamirhaneler de bulunmaktadır.

Trabzon'da 18 ilçe bulunmaktadır. Trabzon Ticaret ve Sanayi Odası'ndan alınan verilere göre hemen hemen her ilçede faaliyet gösteren bir ya da birçok üretim işletmesi bulunmaktadır. İlçeler bazında bakarsak en fazla üretim işletmesi 161 kuruluş ile merkez ilçe olan Ortahisar'dadır. Bunun yanında Akçaabat'ta 77, Araklı'da 24, Arsin'de 69, Beşikdüzü'nde 18, Çarşıbaşı'nda 10, Çaykara'da 11, Dernekpazarı'nda 3, Düzköy'de 2, Hayrat'ta 5, Köprübaşı'nda 3, Maçka'da 28, Sürmene'de 27, Şalpazarı'nda 1, Tonya'da 2, Vakıfkebir'de 10, Yomra'da 33 olmak üzere toplamda bu sayı 484'e ulaşmaktadır. Ancak şu da unutulmamalıdır ki bir üretim işletmesinin farklı ilçelerde bulunan şubesi ya da şubeleri de 484 sayısına dahildir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın amacı, küreselleşen ve teknolojik olarak gelişen dünyada üretim işletmelerinin devamlılığını sağlamaya yardımcı olmak, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin azaltılmasına katkı sağlayarak firma karlılığını maksimum düzeye çıkarmak ve firmalara önerilerde bulunmaktır.

Üretim işletmelerinin amacı topluma yararlı olan mal ve hizmetleri üretmektir. Bu doğrultuda çok sayıda olan üretim işletmelerinin daha kaliteli mal ve hizmetler üretebilmeleri için birbirleriyle rekabet halinde olmaları kaçınılmazdır. Dolayısıyla maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi uygulamaları da bu rekabet için önem teşkil etmektedir. Tezde de bu uygulamaların önemi ortaya konmak istenmiştir. Analiz için Trabzon ilindeki üretim işletmelerinin verileri kullanılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Tezde üretim işletmeleri, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine hipotezler kurulmuştur:

H₁: Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları karar alma üzerine etkilidir.

H₁₁: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

H₁₂: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının firmadaki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.

H₁₃: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H₁₄: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.

H₁₅: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları firmasının faaliyet süresine göre farklılık göstermektedir.

H₁₆: İşletmecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ayrı bir maliyet izleme birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

H₂: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık üretim miktarı arasında farklılık vardır.

H₂₁: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık satış geliri arasında farklılık vardır.

H₂₂: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile ortalama kar/zarar durumu arasında farklılık vardır.

3.4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Tez, üç bölümden oluşmuştur. İlk bölümde üretim işletmeleri hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi konuları anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise Bayburt Üniversitesi'nden etik kurul onayının alınmasıyla Trabzon ili üretim işletmelerine uygulanan anketlerin sonuçları ele alınmıştır. IBM SPSS Statistics 23 paket programı kullanılarak veriler analiz edilmiştir. Ayrıca faktör analizi de yapılmış ve bu analiz için de AMOS programı kullanılmıştır. Maliyet ve yönetim muhasebesi üzerine kurulu olan hipotezler sınanmıştır.

Toplanan veriler akademik amaçlar için kullanılmış, hiçbir şekilde başka kişi, kurum ve kuruluşlarla paylaşılmamış ve Bayburt Üniversitesi Etik Kurulu'ndan alınan gerekli izinler ile katılımcılara anket formunda beyan edilmiştir.

Anket verilerinin demografik özellikleri sunularak anket soruları üzerinde güvenirlik testleri uygulanmıştır. Elde edilen veriler üzerinden oransal analizler yapılarak demografik farklılıkların etkisi ortaya koyulmuştur. Tanımlayıcı istatistikler normal dağılıma uygunluğuna karar verildikten sonra hipotezler test edilmiştir. Faktör analizi uygulanması Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleri ile analiz edilmiş, faktör analizinin uygunluğuna karar verildikten sonra faktör analizi yapılmıştır.

3.5. LİTERATÜR

Literatüre bakıldığında bu alana yakın olan yerli ve yabancı birçok çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Aşağıda bu çalışmalarla alakalı bazı bilgiler verilmiştir.

Ahmad (2012), yaptığı çalışmada Malezya'daki KOBİ'ler üzerine yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını çalışmıştır. Sonuç olarak kimilerinin yönetim muhasebesinin özellikle modern bir üretim ortamında yönetsel ihtiyaçların karşılanmasıyla alakası olmadığını düşündüklerini görse de Malezya'daki KOBİ'lerin yönetiminde çok önemli rolü olduğunu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca yönetim muhasebesinin KOBİ'lere planlama, kontrol etme, performansı değerlendirme, kaynakların kullanımını optimize etme, karar vermede yardımcı olma ve iletişimi geliştirme konusunda yardımcı olduğu sonucuna da ulaşmıştır.

Ayyıldız ve Durna (2005), yaptıkları çalışmada Kayseri'de faaliyet gösteren işletmeler üzerine maliyet muhasebesine ilişkin bir araştırma yapmışlardır. Araştırmada 30 işletme ile yüz yüze anket görüşmesi yapılmış, sanayi içinde önemli olarak kabul edilebilecek 8 işletme daha araştırma kapsamına dahil edilmiştir. Araştırma verilerinin analizinde SPSS paket programından yararlanılmıştır. Anketteki sorulara verilen cevaplar için gerek her soru bazında gerek çapraz soru ilişkileri kurularak frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Çalışmalarının sonunda üretimle eş zamanlı ve güncel maliyet bilgilerinden yararlanılamadığını, giderlerin sınıflandırılmasında direkt ve indirekt ayırımının yapılmadığını, üretim faktörleri içinde en yüksek maliyet tutarının ilk madde ve malzeme gideri oluşturmakla birlikte direkt ve indirekt işçilik ayırımında bir birlikteliğin olmadığını tespit etmişlerdir.

Ersoy, Utku, Dönmez ve Berberoğlu (2011), yaptıkları çalışmada üretim işletmelerinde yönetim muhasebesi konularının uygulanmasını araştırmışlardır. Araştırmanın evrenini İSO'nun (İstanbul Sanayi Odası) 2002 yılı için yayınlamış olduğu ilk 500 firma içerisinde tesadüfi olarak seçilen 250 firma oluşturmakta olup, yalnızca 51 firmadan yanıt alınabilmiştir. Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anketlerde ilk olarak firmaların demografik özelliklerine ilişkin sorulara, ikinci olarak çalışma kapsamına dahil olan 36 maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamasının işletmeler tarafından uygulanıp uygulanmadığına, eğer uygulanıyorsa işletmelerin hangi departmanında uygulandığına ilişkin sorulara yer verilmiştir. Ankette son olarak, işletmelerin yukarıda bahsedilen maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinden yararlanma ölçüleri 7'li likert ölçeği ile ölçülmüştür. Araştırmanın sonucunda işletmelerin %92,1'inin nakit akım tablosunu kullandıklarını, finansal tablo analiz yöntemi olarak %72,6'lık oranla oran analizini kullandıklarını ve

kullanılan maliyet yöntemleri olarak fiili maliyet (%68,6), tam maliyet (%47,1) ve safha maliyet (%29,5) şeklinde sıralamıştır.

Friedl, Hammer, Küpper ve Pedell (2009), yaptıkları çalışmada Alman şirketlerinde maliyet muhasebesi sistemlerinin nasıl çalıştığını araştırmışlardır. Araştırma sonucunda da Büyük çaptaki Alman şirketlerinin yüksek seviyede maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanıldığını ve bu yüksek seviye sayesinde yönetsel olarak bir memnuniyet sağlandığını görmüşlerdir.

Gizer ve Atış (2022), yaptıkları çalışmada bir hastane üzerine sağlık işletmeciliğinde maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminin oluşturulmasını incelemişlerdir. Araştırmada nitel analiz yöntemi kullanılarak hastane çalışanlarıyla görüşme yapılmıştır. Sonuç olarak hastanelerin çok fazla gider kalemlerine sahip olduğunu, bu kalemlerin çok karmaşık bir yapıda olduğunu, her bir birimin kayıtlarının ayrı ayrı tutulması durumunda daha sağlıklı sonuçların elde edilebileceğini belirtmişlerdir.

Klychova, Zakirova, Zakirov ve Valieva (2015), yaptıkları çalışmada at yetiştiriciliğinde maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımını incelemişlerdir. Çalışma sonunda maliyet ve yönetim muhasebesi unsurlarının tek bir sistemde bütünleştirilmesi, maliyetlerin göz önünde bulundurularak yönetsel kararlar alınması, mevcut ekonomik ortamda verimlilik ve rekabet gücünün artırılmasını sağlayacak kararların alınmasının işletmeler için önem arz ettiğini tespit etmişlerdir.

Tanç Güngör (2012), yaptığı çalışmada otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını tespit etmek için Kapadokya bölgesi üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup 68 otel işletmesine ulaşılmıştır. Veriler SPSS programı kullanılarak analiz edilmiştir. Sonuçlar frekans ortalama önem düzeylerine göre elde edilmeye çalışılmıştır. Sonucunda da otel işletmelerinin sadece %25'lik kısmında ayrı bir maliyet muhasebesi sisteminin bulunduğunu ve yaklaşık olarak %12'lik kısmında ayrı bir yönetim muhasebesi sisteminin bulunduğunu görmüştür. Ayrıca bölgedeki otellerde maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin çok da etkin olmadığını görmekle birlikte işletmelerin tek bir muhasebe sistemi ile tüm faaliyetlerini yürüttüklerini tespit etmiştir.

Temel (2020), yaptığı çalışmada Tokat ilindeki üretim işletmelerine yönelik maliyet muhasebesi kullanım düzeyini ölçmeyi amaçlamıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup veriler SPSS 19 paket programıyla analiz edilmiştir. Çalışmasının sonucunda Tokat ilinde bulunan üretim işletmelerinin %70'inde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün

olmadığını, işletmelerin %54'ünün safha maliyet sistemini kullandığını, işletmelerin %42'sinin 3 aylık maliyet verileri hazırladığını görmüştür.

Tuğay ve Akın (2013), yaptıkları çalışmada üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin uygulanma düzeyini ölçmek için Burdur ilinde bir araştırma yapmışlardır. Araştırmada toplam 88 işletmenin 74'üne yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır. Verilerin analizinde SPSS 16.0 paket programı kullanılmıştır. Çalışma sonucunda işletmelerin faaliyetleriyle alakalı olarak ortaya çıkan maliyetlerini yönetebilmek için maliyet takibinin iyice yapılmasını, maliyet sistemlerinin düzgünce kurulmasını ve sistemin etkin bir şekilde yürütülmesi gerektiğini ortaya koymuşlardır.

Uyar (2008), yaptığı çalışmada Denizli'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarını çalışmıştır. Verilerin elde edilmesi için anket yöntemini kullanmıştır. Çalışmasının sonunda işletmelerin kurumsal yapısının henüz tam olarak oturmamış olduğunu, maliyetlerin genelde aylık olarak hesaplandığını, işletmeler karar alma aşamasındayken genellikle tam maliyet sistemini kullandıklarını, maliyet muhasebesinin en fazla mamul maliyetleri hesaplanırken kullanıldığını, maliyet unsurlarından en önemli gider kaleminin ilk madde malzemeye ait olduğunu ortaya çıkarmıştır.

3.6. EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırmanın evrenini Trabzon ilinde bulunan Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı üretim işletmeleri oluşturmaktadır. Bu üretim işletmelerinin sayısının 484 tane olduğu öngörülmüştür. Ancak bir işletmenin farklı bir bölgedeki şubesi de bu 484 sayısına dahildir.

Üretim işletmelerine uygulanacak anket sayısının örnek boyutu hesaplanarak 215 olarak elde edilmiştir. Eksik veri olması ihtimali göz önünde bulundurularak anket sayısının 250 veya daha üstü olması planlanmıştır. Bu çalışmada yüz yüze olmak üzere toplam 264 üretim işletmesine anket yapılmıştır.

3.7. VERİ TOPLAMA TEKNİKLERİ

Veriler anket yöntemi ile elde edilmiştir. Anket formu İsmail Ali ŞENCER'in Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin İşletme Kararlarına Etkisi: Tokat İlinde Bir Araştırma adlı yüksek lisans tezinden, Zeynep GİZER'in Yönetim Muhasebesinde Performans Karnesi ve Türkiye'deki Sigorta Şirketleri Üzerinde Uygulanması adlı yüksek lisans tezinden ve Kamilah AHMAD'ın The Use of Management Accounting Practices In Malaysian Smes (Malezya Kobi'lerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Kullanımı) adlı doktora tezinden esinlenerek hazırlanmıştır. Anketin içeriğine bakıldığında demografik 4

soru, firma bilgilerine yönelik 17 soru ve likert özellikli 24 soru olmak üzere toplamda 45 soru bulunmaktadır. Toplanan verilerin analizi IBM SPSS Statistics 23 paket programı kullanılarak yapılmıştır. Ankette yer alan bilgilerin saklı tutulacağı katılımcılara bildirilmiştir.

3.8. SÜREÇ/UYGULAMA

Araştırmanın verileri toplanırken Trabzon ilinde bulunan üretim işletmelerinin muhasebecilerine veya müdürüne veya genel müdürüne veya sahibine veya diğer çalışanlarına tek tek yüz yüze anketler yapılmıştır. Bu süre zarfında ulaşılamayan işletmeler olmuşsa da genel anlamda çoğunluğuna erişim sağlanmıştır. Soruların cevaplanmasından önce çalışmaya yönelik bilgiler verilip konunun daha iyi anlaşılması sağlanmıştır. Bu sayede olumlu geri dönüşler alınmış ve veriler toplanmıştır.

3.9. GEÇERLİK VE GÜVENİRLİK

Güvenilirlik analizi, ölçme araçlarının güvenilirliği konusundaki kalitesini ölçmek için kullanılmaktadır. Bu analiz sonucunda alfa katsayısı 0-1 arasında değer almaktadır. Alfa katsayısı 1'e ne kadar yakınsa ölçek kalitesi de o kadar güçlü demektir. Genel görüşe göre eğer alfa katsayısı 0,80-1,00 arasındaysa yüksek seviyede güvenilir demektir (<https://www.yontemistatistik.com>).

Tablo 2: Firma Bilgilerine Yönelik Güvenilirlik Analizi

ÖLÇEK VE BOYUT	Alfa Değeri	Veri Sayı
FİRMA BİLGİLERİ	0,851	39

Araştırma için yapılan firma bilgilerine yönelik güvenilirlik analizi sonucunda alfa katsayısı 0,851 olarak bulunmuştur. Bu da güvenilirlik kalitesinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinin Öneme Yönelik Güvenilirlik Analizi

ÖLÇEK VE BOYUT	Alfa Değeri	Veri Sayısı
MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ	0,958	24
UYGULAMALARININ ÖNEMİ		

Araştırma için maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının öneme yönelik yapılan bir başka güvenilirlik analizine göre alfa katsayısı 0,958 olarak ölçülmüştür. Bu da yine yüksek düzeyde güvenilirlik kalitesine sahip olduğunu göstermektedir.

3.10. VERİ ANALİZİ

3.10.1. Oransal Analizler

Oransal analiz, toplanan verilerin gözlem sıklığını ve yüzdesel olarak dağılımlarını gösteren bir istatistiksel analiz yöntemidir (<https://www.istmer.com>).

3.10.1.1. Kişisel bilgilere yönelik oransal analizler

Tablo 4: Cinsiyete Yönelik Oransal Analiz

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	83	31,4	31,4	31,4
Erkek	181	68,6	68,6	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Tablo 4’te görüldüğü gibi araştırmaya 264 üretim işletmesi katılmış ve sorulara cevap veren çalışanların 83 tanesi kadın, 181 tanesi de erkek olarak tespit edilmiştir.

Tablo 5: Eğitim Durumuna Yönelik Oransal Analiz

Eğitim	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lise	63	23,9	23,9	23,9
Ön lisans	27	10,2	10,2	34,1
Lisans	160	60,6	60,6	94,7
Yüksek lisans	14	5,3	5,3	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Tablo 5’te görüldüğü gibi araştırmaya katılan firmalardaki çalışanların eğitim durumuna yönelik yapılan oransal analize göre 160 kişi ile büyük çoğunluğun lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6: Firmadaki Pozisyona Yönelik Oransal Analiz

Pozisyon	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Diğer	31	11,7	11,7	11,7
Muhasebeci	143	54,2	54,2	65,9
Genel Müdür	23	8,7	8,7	74,6
Firma Sahibi	67	25,4	25,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Tablo 6’da görüldüğü gibi araştırmaya katılıp soruları yanıtlayan firmalardaki çalışanlar 143 kişi ile büyük çoğunlukla muhasebecilerden oluşmuştur.

Tablo 7: Çalışılan Süreye Yönelik Oransal Analiz

Çalışılan Süre	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5	55	20,8	20,8	20,8
6-10	71	26,9	26,9	47,7
11-15	63	23,9	23,9	71,6
16+	75	28,4	28,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Tablo 7’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan firma çalışanların mesleki deneyimlerinin birbirlerine yakın olduğu bulunmuştur. Ancak 16 yıldan fazla süredir bulunduğu işi yapanların sayısı diğerlerine göre biraz daha fazladır.

3.10.1.2.Firma bilgilerine yönelik oransal analizler

Tablo 8: Faaliyet Yılına Yönelik Analiz

Faaliyet Yılı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5	12	4,5	4,6	4,6
6-10	34	12,9	13,0	17,6
11-15	82	31,1	31,3	48,9
16+	134	50,8	51,1	100,0
Toplam	262	99,2	100,0	
Kayıp Veri	2	,8		
Toplam	264	100,0		

Araştırmada ankete katılan 264 üretim işletmelerinden 16 yıldan fazla olanların sayısı 134 ile diğerlerine göre çok daha fazladır. Yeni olarak adlandırabileceğimiz 1-5 yıllık üretim işletmeleri sayısı 12 ile en az bulunmuştur.

Tablo 9: Faaliyet Alanına Yönelik Analiz

Faaliyet Alanı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tekstil	5	1,9	1,9	1,9
İnşaat Malzemeleri	40	15,2	15,2	17,0
Maden	16	6,1	6,1	23,1
Cam-Seramik	6	2,3	2,3	25,4
Kimya	3	1,1	1,1	26,5
Metal	6	2,3	2,3	28,8
Demir-Çelik	6	2,3	2,3	31,1
Gıda	35	13,3	13,3	44,3
Kağıt	45	17,0	17,0	61,4
Elektrik-Elektronik	3	1,1	1,1	62,5
Çimento	5	1,9	1,9	64,4
Plastik	4	1,5	1,5	65,9
Ambalaj	16	6,1	6,1	72,0
Mobilya	3	1,1	1,1	73,1
Makine	18	6,8	6,8	79,9
Otomotiv	6	2,3	2,3	82,2
Diğer	47	17,8	17,8	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Ankete katılan üretim işletmelerinin sektörel dağılımlarına bakıldığında en fazla 45 firma ile kağıt sektörü olduğu bulunmuştur. Bununla birlikte kağıt sektörünü sırasıyla 40 firma ile inşaat malzemeleri sektörü, 35 firma ile gıda sektörü takip etmiştir. Ancak diğer kategorisinde yer alan işletmeler, tabloda yer almayan sektörleri ifade etmektedir. Diğer olarak ifade edilen işletmeler 47 ile rakamsal olarak en fazla olmasına rağmen tek bir sektör olarak bakıldığında kağıt, inşaat malzemeleri ve gıda sektörlerini geride bırakmamıştır.

Tablo 10: Ayrı Bir Muhasebe Biriminin Olup Olmamasına Yönelik Analiz

Ayrı Bir Muhasebe Birimi Var Mı?	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	208	78,8	78,8	78,8
Hayır	56	21,2	21,2	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Ankete katılan üretim işletmelerinin çok büyük çoğunluğunda ayrı bir muhasebe birimi olduğu tespit edilmiştir. Bu da muhasebeye verilen önemi göstermektedir.

Tablo 11: Muhasebe İşlerinin Yapıldığı Yere Yönelik Analiz

Muhasebe İşleri Nerede Yapılmaktadır?	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Firma Bünyesinde	100	37,9	37,9	37,9
Ayrı Bir SMMM Bürosunda	164	62,1	62,1	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Araştırmaya göre muhasebe işleri genelde ayrı bir SMMM bürosunda yapılmaktadır. Ancak muhasebe işlerini firma bünyesinde yapanların sayısı az değildir.

Tablo 12: Muhasebe Verilerinin Tutulma Sebebine Yönelik Analiz

Muhasebe Verilerinin Tutulma Sebebi	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Zorunluluk	8	3,0	3,0	3,0
Ürün Maliyetlerini Hesaplamak	21	8,0	8,0	11,0
Yapılacak Faaliyetlerin Plan ve Kontrolünü Sağlamak	8	3,0	3,0	14,0
Hepsi	227	86,0	86,0	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Elde edilen verilere göre firmaların neredeyse tamamı muhasebe işlerinin tutulma sebebini bütün ifadeleri kapsayan seçenek olan “hepsi” olarak belirledikleri anlaşılmıştır. Burada ikinci bir seçenek olan “karar almadan önce veri toplamak” ifadesini seçen olmadığından tabloya dahil edilmemiştir.

Tablo 13: Firmaların Hukuki Yapısına Yönelik Analiz

Hukuki Yapı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Şahıs Şirketi	27	10,2	10,3	10,3
Adi Şirket	3	1,1	1,1	11,5
Kolektif Şirket	4	1,5	1,5	13,0
Limited Şirket	177	67,0	67,6	80,5
Anonim Şirket	51	19,3	19,5	100,0
Toplam	262	99,2	100,0	
Kayıp Veri	2	,8		
Toplam	264	100,0		

Araştırmaya katılan firmaların 177 firma ile büyük çoğunluğu limited şirketinden oluşmaktadır.

Tablo 14: Firmadaki Çalışan Sayısına Yönelik Analiz

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-10	74	28,0	28,0	28,0
11-50	139	52,7	52,7	80,7
51-250	42	15,9	15,9	96,6
251+	9	3,4	3,4	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Firmalardaki çalışan sayısı çoğunlukla 139 kişi ile 11-50 çalışan sayısından oluşmaktadır.

Tablo 15: Firmaların Sahip Olduğu Sertifikalara Yönelik Analiz

Sertifikalar	Sonuçlar		Toplam Yüzde
	Sayı	Yüzde	
\$sertifikalar ^a TSE	171	41,2%	80,3%
ISO 9000	99	23,9%	46,5%
ISO 14000	50	12,0%	23,5%
ISO 5001	34	8,2%	16,0%
CE	30	7,2%	14,1%
EC	4	1,0%	1,9%
Diğer	27	6,5%	12,7%
Toplam	Toplam	415	100,0%

Firmaların büyük çoğunluğunda 171 firma ile TSE sertifikası olduğu tespit edilmiştir. Bu sertifikayı 99 firma ile ISO 9000 sertifikası takip etmektedir.

Tablo 16: Ürün Maliyetlerinin Doğru Hesaplanmasına Yönelik Analiz

Ürün Maliyetlerinin Doğru Hesaplanması	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	191	72,3	72,3	72,3
Hayır	15	5,7	5,7	78,0
Kısmen	58	22,0	22,0	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Ankete katılan üretim işletmelerinin büyük çoğunluğu ürün maliyetlerinin doğru hesaplandığını beyan etmiştir.

Tablo 17: Maliyetlerin Hesaplanmasındaki Yeterli Çalışan Sayısına Yönelik Analiz

Maliyetlerin Hesaplanmasındaki Yeterli Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	187	70,8	70,8	70,8
Hayır	13	4,9	4,9	75,8
Kısmen	64	24,2	24,2	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Ankete katılan işletmelerin büyük çoğunluğunda maliyet hesaplama konusunda yeterli çalışanın olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 18: Muhasebe Bilgilerinin Yönetime Katkısına Yönelik Analiz

Muhasebe Bilgilerinin Yönetime Katkısı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	246	93,2	93,2	93,2
Hayır	8	3,0	3,0	96,2
Kısmen	10	3,8	3,8	100,0
Toplam	264	100,0	100,0	

Araştırmaya katılan 264 işletmenin 246 ile neredeyse tamamına göre muhasebe bilgilerinin yönetime katkısı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 19: Toplam Maliyetlerdeki En Fazla Paya Yönelik Analiz

Toplam Maliyetlerdeki En Fazla Pay	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Direkt İlk Madde ve Malzeme	128	48,5	48,7	48,7
Direkt İşçilik	50	18,9	19,0	67,7
Genel Üretim Gideri	85	32,2	32,3	100,0
Toplam	263	99,6	100,0	
Kayıp Veri	1	,4		
Toplam	264	100,0		

Ankete katılan üretim işletmelerine göre toplam maliyetler içinde en fazla pay 128 firma ile direkt ilk madde ve malzemedan oluştuğu anlaşılmıştır.

Tablo 20: Maliyetleme Sistemlerine Yönelik Analiz

Maliyetleme Sistemleri		Sonuçlar		Toplam Yüzde
		Sayı	Yüzde	
\$Maliyetleme Sistemleri ^a	Sipariş Maliyet	150	25,8%	58,4%
	Safha (Evre) Maliyet	42	7,2%	16,3%
	Tam Maliyet	127	21,9%	49,4%
	Fiili Maliyet	83	14,3%	32,3%
	Faaliyet Tabanlı Maliyet	79	13,6%	30,7%
	Standart Maliyet	47	8,1%	18,3%
	Değişken Maliyet	49	8,4%	19,1%
	Diğer	4	0,7%	1,6%
	Toplam	581	100,0%	226,1%

Analiz sonucuna göre firmalar en çok sipariş maliyet sistemini kullanmaktadır. Bu sistemi tam maliyet sistemi takip etmektedir.

Tablo 21: Düşürülmesi İstenen Maliyet Kalemine Yönelik Analiz

Düşürülmesi İstenen Maliyet Kalemi	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Direkt İlk Madde ve Malzeme	121	45,8	46,0	46,0
Direkt İşçilik	45	17,0	17,1	63,1
Genel Üretim Gideri	97	36,7	36,9	100,0
Toplam	263	99,6	100,0	
Kayıp Veri	1	,4		
Toplam	264	100,0		

Tablo 21'deki bulgulara göre tablo 19'u doğrular nitelikte bir sonuç elde edilmiştir. Tablo 30'da toplam maliyetlerdeki en fazla payın direkt ilk madde ve malzemede olduğu tablo 32'de de yine direkt ilk madde ve malzemenin düşürülmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 22: Yıllık Üretim Miktarına Yönelik Analiz

Yıllık Üretim Miktarı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-10.000	56	21,2	22,0	22,0
10.001-50.000	32	12,1	12,6	34,6
50.001-100.000	56	21,2	22,0	56,7
100.001+	110	41,7	43,3	100,0
Toplam	254	96,2	100,0	
Kayıp Veri	10	3,8		
Toplam	264	100,0		

Yapılan araştırmaya göre ankete katılan 264 firmanın 110'u yıllık 100.001 birimden fazla üretim yaptığı bulunmuştur.

Tablo 23: Yıllık Satış Gelirine Yönelik Analiz

Yıllık Satış Geliri	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-100.000	3	1,1	1,2	1,2
100.001-250.000	5	1,9	2,0	3,2
250.001-500.000	12	4,5	4,8	7,9
500.001-750.000	108	40,9	42,9	50,8
750.000+	124	47,0	49,2	100,0
Toplam	252	95,5	100,0	
Kayıp Veri	12	4,5		
Toplam	264	100,0		

Araştırmada elde edilen verilere göre ankete katılan firmaların 124 ile çoğunluğu 750.000 TL'den fazla yıllık satış gelirine sahiptir. Bu durum işletmeler için iyi bir göstergedir.

Tablo 24: Yıllık Kar/Zarar Durumuna Yönelik Analiz

Yıllar İtibarıyla K/Z Durumu	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
-/-500.001	4	1,5	1,6	1,6
-500.000/-250.001	3	1,1	1,2	2,8
-250.000/50.000	9	3,4	3,6	6,3
50.001/250.000	29	11,0	11,5	17,9
250.001/500.000	42	15,9	16,7	34,5
500.001+	165	62,5	65,5	100,0
Toplam	252	95,5	100,0	
Kayıp Veri	12	4,5		
Toplam	264	100,0		

İşletmelerin yıllık kar/zarar durumlarına yönelik yapılan analize göre 165 firma ile çoğunun 500.001 TL'den fazla gelir elde ettiği tespit edilmiştir. Bu tespit işletmeler için gayet olumludur. Bir işletmenin ana önceliği kar elde edip devamlılığını sağlamak olması gerçeğine dayanarak tablo 25'teki sonucun işletmelerin geleceği açısından oldukça önemli bir veri ortaya koyduğunu söylemek mümkün olacaktır.

3.10.2. Normallik Testi

Analizlerde incelenen değişkenin ya da değişkenlerin çözümü daha iyi hale getirmesi için normal dağılım göstermesi gerekmektedir. Böylece çıkarımlar daha sağlıklı yapılabilecektir (Tabachnick & Fidell, 2013).

Tablo 25: Normallik Testi

Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
İstatistik Değeri	df	Sig.	İstatistik Değeri	df	Sig.
,047	263	,200	,992	263	,157

Tablo 25'teki normallik testine göre $prop=0,200 > 0,050$ olduğundan veriler normal dağılım göstermektedir. Veri sayısı 30'dan fazla olmasından dolayı Kolmogorov-Smirnov testine ait anlamlılık değeri kullanılmıştır.

3.10.3. Hipotez Testleri

Hipotez değerlendirmeleri için yapılan analiz sonuçlarında bulunan Ki-kare değeri (p değeri) $p > 0,05$ ifadesini sağlıyorsa hipotez kabul edilmektedir. Şayet $p > 0,05$ ifadesini sağlamıyorsa hipotez red edilmektedir.

Aşağıda kurulan hipotezlerin kabul ve red durumlarını gösteren tablolar verilmiştir.

Tablo 26: H₁ Hipotez Testi

H ₁ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	47,484 ^a	8	,000	Kabul Edildi
Olasılık Oranı	20,576	8	,008	
Doğrusal-Doğrusal	10,325	1	,001	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 25'te görüldüğü gibi H₁ olan “Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları karar alma üzerine etkilidir” hipotezi $P=0,000 < 0,05$ 'ten dolayı kabul edilmiştir.

Tablo 27: H₁₁ Hipotez Testi

H ₁₁ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	4,451 ^a	4	,348	Red Edildi
Olasılık Oranı	4,638	4	,326	
Doğrusal-Doğrusal	,350	1	,554	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 26'da görüldüğü gibi H₁₁ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları cinsiyete göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000 < 0,05$ 'ten dolayı red edilmiştir.

Tablo 28: H₁₂ Hipotez Testi

H ₁₂ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	5,781 ^a	12	,927	Red Edildi
Olasılık Oranı	5,783	12	,927	
Doğrusal-Doğrusal	3,484	1	,062	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 27’de görüldüğü gibi H₁₂ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının firmadaki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı red edilmiştir.

Tablo 29: H₁₃ Hipotez Testi

H ₁₃ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	17,547 ^a	12	,130	Red Edildi
Olasılık Oranı	18,196	12	,110	
Doğrusal-Doğrusal	2,015	1	,156	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 28’de görüldüğü gibi H₁₃ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı red edilmiştir.

Tablo 30: H₁₄ Hipotez Testi

H ₁₄ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	17,066 ^a	12	,147	Red Edildi
Olasılık Oranı	16,654	12	,163	
Doğrusal-Doğrusal	1,067	1	,302	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 29’da görüldüğü gibi H₁₄ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı reddedilmiştir.

Tablo 31: H₁₅ Hipotez Testi

H ₁₅ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	13,354 ^a	12	,344	Red Edildi
Olasılık Oranı	15,590	12	,211	
Doğrusal-Doğrusal	,141	1	,707	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	260			

Tablo 30’da görüldüğü gibi H₁₅ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları firmanın faaliyet süresine göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı red edilmiştir.

Tablo 32: H₁₆ Hipotez Testi

H ₁₆ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	11,026 ^a	4	,026	Kabul Edildi
Olasılık Oranı	10,338	4	,035	
Doğrusal-Doğrusal	,909	1	,340	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	262			

Tablo 31’de görüldüğü gibi H₁₆ olan “İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ayrı bir maliyet izleme birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı kabul edilmiştir.

Tablo 33: H₂ Hipotez Testi

H ₂ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	89,736 ^a	48	,000	Kabul Edildi
Olasılık Oranı	94,155	48	,000	
Doğrusal-Doğrusal	4,070	1	,044	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	254			

Tablo 32’de görüldüğü gibi H₂ olan “Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık üretim miktarı arasında farklılık vardır.” hipotezi $P=0,000<0,05$ ’ten dolayı kabul edilmiştir.

Tablo 34: H₂₁ Hipotez Testi

H ₂₁ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	91,074 ^a	64	,015	Kabul Edildi
Olasılık Oranı	72,337	64	,222	
Doğrusal-Doğrusal	,616	1	,433	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	252			

Tablo 33'te görüldüğü gibi H₂₁ olan “Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık satış geliri arasında farklılık vardır.” hipotezi $P=0,000<0,05$ 'ten dolayı kabul edilmiştir.

Tablo 35: H₂₂ Hipotez Testi

H ₂₂ Hipotezi	Değer	Df	Anlamlılık Değeri	P Değeri P>0,05
Ki-Kare Değeri	125,751 ^a	80	,001	Kabul Edildi
Olasılık Oranı	89,878	80	,211	
Doğrusal-Doğrusal	,461	1	,497	
İlişkilendirme				
Geçerli Veri Sayısı	252			

Tablo 34'te görüldüğü gibi H₂₂ olan “Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile ortalama kar/zarar durumu arasında farklılık vardır.” hipotezi $P=0,000<0,05$ 'ten dolayı kabul edilmiştir.

Tablo 36: Hipotez Değerlendirmeleri

Hipotezler	Sonuç
H₁: Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları karar alma üzerine etkilidir.	Kabul Edildi
H₁₁: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları cinsiyete göre farklılık göstermektedir.	Red Edildi
H₁₂: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının firmadaki pozisyonlarına göre farklılık göstermektedir.	Red Edildi
H₁₃: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.	Red Edildi
H₁₄: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.	Red Edildi
H₁₅: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları firmanın faaliyet süresine göre farklılık göstermektedir.	Red Edildi
H₁₆: İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ayrı bir maliyet izleme birimi olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.	Kabul Edildi
H₂: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık üretim miktarı arasında farklılık vardır.	Kabul Edildi
H₂₁: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile yıllık satış geliri arasında farklılık vardır.	Kabul Edildi
H₂₂: Firmanın faaliyet gösterdiği sektör ile ortalama kar/zarar durumu arasında farklılık vardır.	Kabul Edildi

Tablo 35’te analizi yapılan hipotez testlerinin genel görünümü gösterilmektedir. Tablo (25-35)’te de görüldüğü gibi araştırma hipotezlerinden H₁, H₁₆, H₂, H₂₁ ve H₂₂ hipotezlerimiz kabul edilmiş olup diğer hipotezler red edilmiştir. Bu doğrultuda maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının karar alma üzerinde, ayrı bir muhasebe birimi olup olmamasında, firmanın sektörü ile yıllık üretim miktarı arasında, firma sektörü ile yıllık satış geliri arasında ve firma sektörü ile ortalama kar/zarar durumu arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

3.10.4. Faktör Analizi

Faktör analizi, birbirleriyle ilişkisi olan fazla sayıdaki değişkeni bir araya getirip kavram bakımından az sayıda yeni değişkenler bulmayı hedefleyen bir analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2002). Değişkenler arasında birbirleriyle korelasyon bağı olanları bir guruba toplayıp daha az sayıda faktörler elde edilmektedir. Bu sayede analizi görselleştirmede ve yorumlamada kolaylık sağlanmış olunacaktır.

Faktör analizinde yapılan testlerde biri de küresellik (KMO-Kaiser Meyer Olkin) testidir. Bu test gerçekte değişkenlere ilişkin korelasyon matrisinin, birim matris olup olmadığının incelenmesi demektir. Bu sebeple bir bakıma korelasyon matrisinin anlamlılık

testidir. Burada sonuç 0-1 arasında değer almaktadır. Ancak 1'e ne kadar yakınsa sonuç o kadar gerçekçidir. Bir başka ifade ile kullanılan veri seti faktör analizi için uygun anlamındadır (Kalaycı, 2016).

Tablo 37: KMO ve Bartlett Küresellik Testi

KMO Örneklem Yeterliliği		,955
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	4308,059
	df	253
	Anlamlılık	,000

Tablo 36'da görüldüğü gibi küresellik testi sonucu 0,9555 olarak bulunmuştur. Bu da demek oluyor ki faktör analizi için oldukça uygun bir veri seti kullanılmıştır. Küresellik testinde ki-karenin yaklaşık değeri 4308,059 bulunurken testin anlamlılık düzeyi $0,000 < 0,05$ çıktığından değişkenler yüksek korelasyona sahiptir. Böylece örneklem büyüklüğü analize devam etmek için oldukça uygundur.

Tablo 38: Açıklanan Toplam Varyans

Faktörler	Öz Değerler			Karesel Yüklemelerin Çıkarma Toplamları			Döndürme Sonucu Yüklemeler
	Toplam	% Varyans	% Kümülatif	Toplam	% Varyans	% Kümülatif	Toplam
1	11,795	51,283	51,283	11,795	51,283	51,283	10,407
2	1,850	8,043	59,326	1,850	8,043	59,326	7,256
3	1,248	5,425	64,751	1,248	5,425	64,751	5,360

Tablo 37'de analiz sonucu bulunan faktörler gösterilmiş ve 3 faktör bulunmuştur. Buna göre 11,759 öz değeri ile birinci faktörde %51,283 varyansa sahiptir. Başka bir ifade ile birinci faktör, toplam varyansın %51,283'sini açıklamaktadır. Birinci faktör, toplam varyansa en fazla katkısı olan faktördür. Sırasıyla ikinci faktörün öz değeri 1,850 olarak ve üçüncü faktör de 1,248 öz değere sahip olduğu bulunmuştur. Faktörler belirlenirken oblimin rotasyonu kullanılmıştır. Bunun nedeni ise faktörlerin birbirleriyle ilişkili olduğu düşünüldüğünden bu ilişki derecesini açıklamaya yönelik en uygun rotasyon olmasıdır (Eşmekaya, 2019).

Tablo 39: Anket Sorularının Faktörlere Dağılımı

Faktör Adları	Sorular	Faktör Oranları		
		1	2	3
Rekabet	b1			,771
	b2			,761
	b3			,746
Üretim Süreci	b4		-,822	
	b5		-,838	
	b6		-,814	
	b7		-,752	
Planlama	b8	,464		
	b9	,420		
	b10	,580		
	b11	,510		
	b13	,794		
	b14	,636		
	b15	,692		
	b16	,650		
	b17	,574		
	b18	,905		
	b19			
	b20	,560		
	b21	,822		
	b22	,654		
	b23	,668		
	b24	,581		

Tablo 38’e göre 1. faktörde 16 değişken bulunmuştur. Bu faktörde yer alan maddelerin içeriği dikkate alınarak bu faktöre “yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarının planlamaya etkisi” adı verilmiştir. Kısaca bu faktör “planlama” olarak adlandırılmıştır. Bu faktöre ait maddeler aşağıda ifade edilmiştir.

Madde1(b8): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın geleceğe yönelik planlarında etkili midir?

Madde2(b9): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri stok maliyetlerinin belirlenmesinde etkili midir?

Madde3(b10): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın yatırım kararı almasında etkili midir?

Madde1(b11): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri duran varlık ve dönen varlık stratejilerinde etkili midir?

Madde4(b13): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri birim başına karın belirlenmesinde etkili midir?

Madde5(b14): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretilen ürünlerde indirim veya kampanya yapılmasında etkili midir?

Madde6(b15): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretilen ürünlerde fiyatın belirlenmesinde etkili midir?

Madde7(b16): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmadaki makine ve demirbaşların yenilenmesi kararı alınmasında etkili midir?

Madde8(b17): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri alınan siparişlerin değerlendirilmesinde etkili midir?

Madde9(b18): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın alacağı kararlarda olumlu etki yapar mı?

Madde10(b19): Rakiplerinizin belirlediği fiyat sizin karar almanızda etkili midir?

Madde11(b20): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firma içi problemlerin çözümünde etkili midir?

Madde13(b21): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın hedefine ulaşmasında etkili midir?

Madde14(b22): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri maliyeti düşürüp verimliliği arttırmak için önemli midir?

Madde15(b23): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri risklerin en aza indirilmesinde etkili olur mu?

Madde16(b24): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimde kalitenin artmasında etkili midir?

2. faktörde ise 4 değişken bulunmuştur. Bu faktörde yer alan maddelerin içeriği dikkate alınarak bu faktöre “yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarının üretim sürecine etkisi” adı verilmiştir. Kısaca bu faktör, “üretim süreci” olarak adlandırılmıştır. Bu faktöre ait maddeler aşağıdadır.

Madde1(b4): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmada üretilecek ürünlerin belirlenmesinde etkili midir?

Madde2(b5): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin belirlenmesinde etkili midir?

Madde3(b6): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimin akışını belirler mi?

Madde4(b7): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri işgücünün çalışma sistemini belirler mi?

Son olarak 3. faktörde ise 3 değişken bulunmuştur. Bu faktörde yer alan maddelerin içeriği dikkate alınarak bu faktöre “yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarının rekabet, maliyet kontrolü ve karar alma üzerine etkisi” adı verilmiştir. Kısaca bu faktör, “rekabet” olarak adlandırılmıştır. Bu faktöre ait maddeler aşağıdadır.

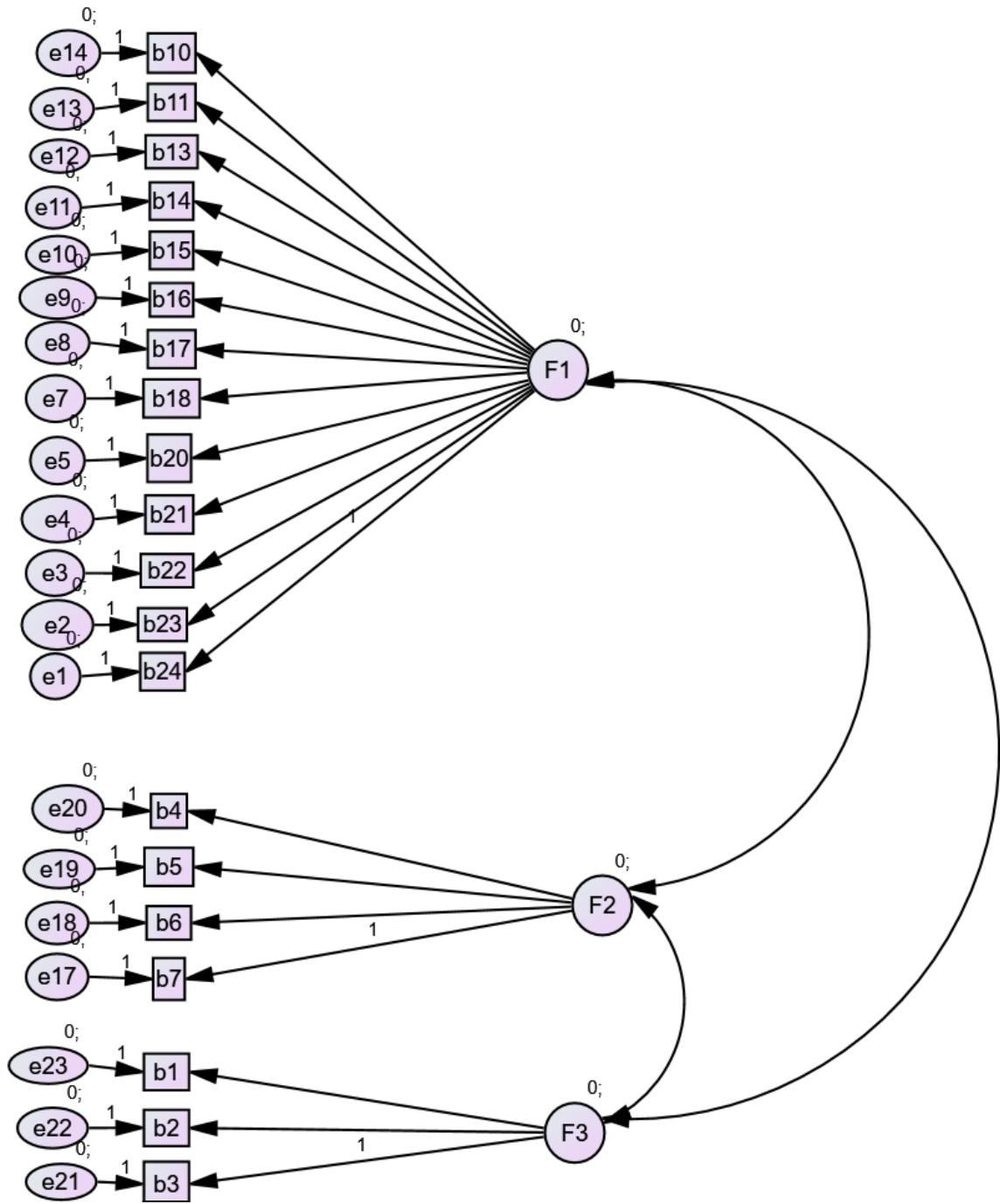
Madde1(b1): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri rekabet için önemli midir?

Madde2(b2): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri maliyetlerin kontrolü için önemli midir?

Madde3(b3): Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri yönetimin karar almasında etkili midir?

Anket formunda likert özellikli toplam 24 soru bulunmaktadır ve bu soruların hepsi faktör analizine dahil edilmiştir. Ancak analiz tablolarında 23 soru görünmektedir. Bunun sebebi ise b12’nin analizde birden çok faktör yüküne sahip olması nedeniyle daha doğru bir faktör analizi yapılabilmesi için araştırmanın dışında bırakılmıştır. Ayrıca b19’da da çıkan sonuçlar alınan ölçüm değerinin 0,40’ı karşılamaması nedeniyle boş görünmektedir.

Ölçeğe ilişkin faktör analizi sonuçları incelendiğinde döndürme sonrası maddelerin toplam 3 faktör altında toplandığı ve maddelerin faktör yüklerinin 0,420-0,905 aralığında değişim gösterdiği görülmektedir. Maddelerin ait olduğu faktörlerle ilişkisini açıklayan faktör yük değeri 0,45 ve üzeri olan maddelerin seçimi önerilmektedir (Büyüköztürk, 2002).



Şekil 2: Faktör Analizi Desen Matrisi

Açıklayıcı faktör analizi ile 3 faktörden oluşmak üzere belirlenen yapının uyum iyiliğini açıklayan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 40: Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Bulgular

χ^2	489,444
Sd	167
χ^2/Sd	2,931
IFI (Arttırımlı Uyum Endeksi)	,913
CFI (Karşılaştırmalı Uyum Endeksi)	,911
RMSEA (Yaklaşımın Ortalama Karekök Hatası)	,086

Tablo 39’da görüldüğü gibi faktör analizine ilişkin sayısal bulgular:

$$\chi^2/Sd=2,931<3$$

$$IFI\geq 0,90=0,913$$

$CFI\geq 0,90=0,911$ elde edildiğinden bu değerlere göre model uyum göstermektedir.

$0,05\leq RMSEA\leq 0,1$ arasındaki değerler kabul edilebilir uyum değeri aralığındadır (Hooper vd. 2008). Bu doğrultuda $RMSEA=0,086$ olduğundan kabul edilebilir uyum göstermektedir.

SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Üretim işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını etkileyen birçok faktör vardır. Bu faktörlerin etkileri faaliyet alanındaki sektörlerle göre değişiklik göstermektedir. Örnek vermek gerekirse kimya sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın giderlerinin büyük bir kısmını ilk madde ve malzeme oluştururken mobilya üretimi yapan bir firmada ise bu durum işçilik gideri olarak değişmektedir. Bu bağlamda üretim işletmeleri maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını doğru bir şekilde uyguladıklarında maliyetlerin azalıp kalitenin yükselmesini sağlayabileceklerdir. Böylece piyasadaki rakipleriyle daha güçlü rekabet edebilecekleri için ömürleri de daha uzun olacaktır.

Bu çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri üzerine anket yöntemiyle elde edilen veriler kullanılmıştır.

Sonuç

Yapılan çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren 484 üretim işletmesinden 264 üretim işletmesine anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler doğrultusunda işletmelerin %17'si kağıt sektöründe faaliyet gösterirken %3,3'ünün mobilya, kimya ve elektrik-elektronik alanında faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezler Ki-Kare Değeri testi ile analiz edilmiş ve analiz sonucunda H_1 , H_{17} ve H_{19} hipotezleri kabul edilmiştir. Bu bağlamda maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının karar alma üzerine etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca faaliyet içinde bulunan sektör ile yıllık üretim miktarı ve ortalama kar/zarar durumu arasında anlamlı farklılık olduğu görülmüştür. Çalışma kapsamında uygulanan anketlerin yüksek derecede güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmısıyla sonuçların doğruluğu güvence altına almaktadır.

Anket sorularını yanıtlayan çalışanların demografik özelliklerine yönelik sorulan soruların anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu da demek oluyor ki demografik özellikler işletmelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet üzerine bir etkisi olmamaktadır.

Anket sorularındaki firma bilgilerine yönelik kurulan hipotezlerin analizine göre işletmelerin faaliyet gösterdiği sürenin maliyet ve yönetim muhasebesi üzerine bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca işletmelerde ayrı bir muhasebe izleme biriminin olup olmaması da maliyet ve yönetim muhasebesi üzerine bir etkisinin olmadığı bulunmuştur. Ancak işletmelerin sayısal verileri üzerine kurulan yıllık üretim miktarı, yıllık satış geliri ve ortalama kar/zarar durumu üzerine kurulan hipotezlerden de sadece yıllık satış gelirinin

maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine bir etkisi olmadığı anlaşılmıştır.

Hipotezlerin analazine göre ulaşılan sonuçların önemli olduğuna dair bulgulara raslanmakla birlikte daha öncesinde yapılan araştırmalarla da doğru orantı göstermektedir. Çalışmada yapılan faktör analizi sonucunda değişkenler 3 faktör çatısı altında toplanmış olup bu faktörler rekabet, üretim süreci ve planlama olarak adlandırılmıştır. Bu doğrultuda bölgede faaliyet gösteren işletmeler açısından maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet, üretim süreci ve planlamaya etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse yöneticilerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik bilgi düzeyinin artırılması amacıyla gerçekçi adımlar atılmalı, muhasebe uygulamalarının yararları ve gerekliliği hakkında bilgiler verilmeli ve bu sayede atılacak adımların ve yatırımların doğru zamanda yapılmasıyla işletmelerin karlılığıyla verimliliği artmakla birlikte rekabet gücü de artacaktır.

Tartışma

Yapılan çalışma sonucunda elde edilen verilerle gerek ulusal gerekse uluslararası çalışmaların verileri karşılaştırılmış olup üretim işletmeleri için en yüksek maliyet giderinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte konu ile ilgili yapılan diğer çalışmalarda fiili maliyet yönteminin daha çok kullanıldığı, çalışmamızda ise Trabzon ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin sipariş üzerine çalıştıkları için sipariş maliyet yöntemi ile birlikte tam maliyet yöntemini daha fazla kullanıldığı tespit edilmiştir.

Yapılan araştırma sonucunda bölgede faaliyet gösteren üretim işletmelerinde yönetim ve maliyet muhasebesi sistemlerinin etkin olarak kullanıldığı görülmekle birlikte işletmelerin tek bir muhasebe sistemi ile tüm faaliyetlerini yürüttükleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte işletmelerin maliyetleri yönetebilmeleri, kontrol altına alabilmeleri ve rekabet güçlerini arttırabilmeleri için uygun maliyet sisteminin kullanılması ve etkin bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir.

Muhasebenin yönetime katkısının olup olmamasına yönelik yapılan araştırma neticesinde Trabzon ili üretim işletmelerinin çok büyük çoğunluğuna göre muhasebe bilgilerinin yönetime katkısının olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre muhasebenin yönetim için oldukça önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Yapılan çalışmanın bölgede faaliyet gösteren üretim işletmeleri için rekabet konusunda maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları açısından faydalı olacaktır. Bununla birlikte konu ile alakalı olarak yapılacak olan diğer çalışmalara da katkı sağlayacaktır.

Öneriler

İdarecilerin maliyet ve yönetim muhasebesi verilerini doğru analiz etmeli ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için veri akışını doğru kontrol etmelidir.

Yönetimin sağlıklı kararlar alabilmesi için kullanacak olduğu maliyetleme sistemlerinden kendisine ve piyasa şartlarına uygun olanını seçmelidir.

Yapılan analizler sonucunda toplam maliyetlerin içinde en fazla payın direkt ilk madde ve malzeme giderlerine ait olduğu ve en fazla düşürülmesi istenen maliyet kaleminin de yine direkt ilk madde ve malzeme gideri olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçtan yola çıkarak firmalar ham madde ihtiyaçlarını karşılaması için piyasayı iyi araştırmalı, araştırma-geliştirme raporlarını düzgün ve şartlara uygun şekilde hazırlamalı ve günlük problemleri çözmek yerine daha uzun vadeli düşünülerek toplu ham madde alımına yönelinmelidir. Bu sayede alım miktarı arttıkça ürünün birim maliyeti de düşmüş olacaktır. Bunun mukabilinde de tedarikçinin alıcıya bir indirim ve kampanya sağlama ihtimali de bulunmaktadır.

İşletmelerin ürettikleri ürünleri piyasadaki arz/talep dengesine göre üretmelidir. Bu sayede üreteceği fazla ürünlerin de maliyet yükünden kurtulmuş olacaktır. Üreteceği fazla ürünlerin de piyasada talep görmeme ihtimali düşünülürse fazla ürünlerin bir stok maliyeti olacaktır. Bu da ürün maliyetlerini arttıracaktır. Dolayısıyla rekabet gücü düşecektir.

İşletmelerin kendilerine ek maliyet oluşturabilecek durumların önüne geçmesi için muhasebe verilerinin doğru analiz etmeleri faydalı olacaktır.

Yönetimin, sürdürülebilir rekabet avantajını sağlayabilmesi adına yerinde kararlar almasına yönelik zeminin hazırlanması stratejik planlamayı doğru bir şekilde uygulayabilmesiyle mümkün olabilecektir.

İşletmelerle yapılan görüşmeler esnasında işletme sahiplerinin ve muhasebecilerinin araştırma hakkındaki düşünceleri de dinlenmiştir. Bu doğrultuda bazı işletmelerde muhasebe konusunda bir takım fikir ayrılıkları olduğu görülmüştür. Muhasebecilerin, muhasebe konusunda gerekli önemi anlamış olmalarına rağmen yöneticilerin bu konularda daha duyarsız oldukları gözlemlenmiştir. Bu gözlem sonucunda yöneticilere muhasebe departmanında çalışanların maliyet kontrolü ve rekabet açısından eş güdümlü olarak çalışmalarının yarar sağlayacağı kaanatine varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Balıkesir: Dora Yayınları.
- Ağ, A. (2012). Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim (Jıt) Sistemi ve Karşılaştırmalı Muhasebe Uygulamaları. *Turkish Studies - Social Sciences*, 14(5), 1931-1944.
- Ahmad, K. (2012). *The Use of Management Accounting Practices in Malaysian Smes*. (Doktora Tezi). <https://ore.exeter.ac.uk/>'den edinilmiştir.
- Akdoğan, N. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2004). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2006). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. (2009). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, N. & Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akpınar, A. & Atiker, M. (2020). Hazır Beton Sektöründe Sipariş Maliyeti Yöntemi ve Bir Uygulama. *Pamukkale University Journal of Business Research*, 7(2), 333-361.
- Altınbay, A. (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 103-121.
- Altıntaş, N. (2010). Bir Konfeksiyon İşletmesinde Sipariş Maliyet Sistem Uygulaması. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 140-152.
- Altuğ, O. (2000). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arkes, H. R. & Blumer, C. (1985). The Psychology of Sunk Cost. *Organizational Behavior and Human Decision Process*, 35(1), 124 - 140.
- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atamanalp, C., Karcıoğlu, R. & Orhan, M. S. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Atmaca, M. & Terzi, S. (2007). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara University Journal of Economic and Administrative Sciences*, 22(1), 293-309.
- Ayyıldız, Ü. & Durna, Ş. (2005). Kayseri'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 94-105.
- Badem, C. & Özbek, Y. (2013). Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin Tms 2 Stoklar Standardı ile Vuk. Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2), 65-92.
- Baumol, J. W. & Bailey, E. E. (1984). Deregulation and the Theory of Contestable Markets. *Yale Journal on Regulation*, (1), 111 - 137.

- Beaujon, G. J. & Singhal, V. R. (1990). Understanding the Activity Cost in an Activity – Based Cost System. *Journal of Cost Management*, 4(1), 51-72.
- Bilginoglu, F. (1988). *Muhasebe Organizasyonu*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- Blocher, E.J., Stout, D.E. & Gary, C. (2010). *Cost Management*, Library of Congress Cataloging In Publication Data.
- Boyar, E. & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *The Journal of Accounting and Finance*, (32), 1-7.
- Bozdemir, E. (2010). *Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi* (Doktora Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 263930).
- Bozdemir, E. (2018). Comparison of Standard and Kaizen Costing Methods in Cost Management: A Case Study. *Asian Research Journal of Business Management*, 5(4), 1-13.
- Büyükmirza, K. (2000). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Barış Kitap Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükmiraz, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32(32), 470-483.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Can, A. V. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Cemalcılar, Ö. & Erdoğan, N. (2000). *Genel Muhasebe*. Ankara: Beta Yayınları.
- Cemalcılar, Ö. & Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kurumsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Civelek, M. (2000). *Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar*. İstanbul: Ajans Tesisleri.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2012). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure Cost Right: Make the Right Decision. *Harvard Business Review*, 96-103.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992). Activity Based Systems: Measuring The Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-12.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1999). *The Design Of Cost Management Systems*, Prentice Hall.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), 23-30.
- Çelik, O. (2003). *Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

- Çermikli, A. H. (2002), *Piyasa Gücü ve Firma Davranışları*. Ankara: Atlas Yayın Dağıtım.
- Çetin, A. & Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 313-329.
- Çil Koçyiğit, S. (2020). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Dağlar, H., Tekşen, O. & Tuğay, Ö. (2014). Üretim İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımının İncelenmesi: Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13(41), 49-67.
- Demir, B. (2005). Üniversitede Kazanılan İletişim Becerilerinin Muhasebe Mesleğindeki Önemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 117-124
- Demir, V. (2008). Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 26, 51-70.
- Demir Uslu, Y. (2017). *Modern İşletme*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Demircioğlu, E. & Demircioğlu, M. (2016). Üretim-Satın Alma Kararlarında Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Kısıtlar Teorisi: Doğrusal Programlama ile Örnek Uygulama. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(33), 316-333.
- Doğan, A. (1996). *Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması* (Doktora Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden dinlenmiştir. (Tez No. 51581).
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., Demirel Utku, B. & Ersoy, A. (2006). Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11), 178-203.
- Dumanoğlu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 105-116.
- Edmonds, T.P., Edmonds, C.D. & Tsay, B. (2000). Fundamental Managerial Accounting Concepts. *The Engineering Economist Journal*, 45(4), Retrieved from <https://www.tandfonline.com/>
- Eker Çakır, M. (2002). Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 237-256.
- Erden, S. A. (2004). *Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Erdoğan, N. & Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basımevi.
- Ergüden, E. (2021). Yönetim Muhasebesi ile Yönetim Bilişim Sistemleri Arasındaki İlişkiler. Vergi Algı. <https://vergialgi.com/>
- Ersoy, A., Demirel Utku, B., Dönmez, A. & Berberoğlu, B. (2006). Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-13.
- Ertürk, M. (1998). *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*. İstanbul: Beta Basım.
- Eşmekaya, E. (2019). Faktör Analizi (Factor Analysis). *YBS Ansiklopedi*, 7(1), 24-35.

- Fındık, H. (2013). TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Hizmet Üreten İşletmelerde Muhasebeleştirme İşlemleri: Prodüksiyon İşletmeleri Uygulaması. *Vergi Raporu*, (164), 19-32. <https://vergiraporu.com.tr/>
- Friedl, G., Hammer, C., Küpper, A. & Pedell, B. (2009). How Do German Companies Run Their Cost Accounting Systems?. *Management Accounting Quarterly*, 10(2), 38-52.
- Garcia, R. (2014). *Creating and Marketing New Products and Services*, USA: CRC Press.
- Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (1997). *Managerial Accounting*, Published by Richard D. Irwin.
- Gizer, Z. (2012). *Yönetim Muhasebesinde Performans Karnesi ve Türkiye'deki Sigorta Şirketleri Üzerinde Uygulanması* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 322340).
- Gizer, Z. & Atış, C. (2022). Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22(1), 84-101.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 86-94.
- Gönen, S. & Yükçü, S. (2009). Applications Of Management And Cost Accounting In Republic History Of Turkey, *Ege Akademik Bakış*, 9(2), 401-422.
- Gutnu, M. M. (2019). Bir Maliyet Kontrol Aracı Olarak Standart Maliyet Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 73-82.
- Günalp, B. & Özel, H. (2005). Rekabet Politikalarının Esasları. *Piyasa Dergisi*, 1(1), 63-84.
- Güneş, R. (1997). Fırsat Maliyeti ve Fırsat Maliyetinin İşletme Yönetimi Kararlarında Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 77-94.
- Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23), 1-5.
- Gürdal, K. (2019). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10(2), 47-64.
- Haftacı, V. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Avcı Ofset.
- Haftacı, V. (2010). *İşletme Bütçeleri*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Haftacı, V. (2013). *İşletmecilik Bilgisi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2013). *Maliyet Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hilton, R. W. (2005). *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill.
- Hooper, D., Coughlan, J. & Mullen, M. R. (2008). Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit. *The Electronic Journal of Business Research Methods*, 6(1), 53-60.

- Hüseyinzade, S. (2006). *Bir Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing): Örnek Bir Uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 189872).
- Imai, M. (1994). *Kaizen*. Brisa Publishing.
- İç, S. (2000). *Standart Maliyet Sistemi (Konfeksiyon İşletmesinde Bir Uygulama)* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 93912).
- İzci, Ç. (2014). Muhasebe Verilerinin İşletmelerin Stratejik Yönetim ve Karar Alma Sürecinde Kullanımı ve Önemi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 188-206.
- Kalaycı, Ş. (2016). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayınları.
- Kaplan R. S. & Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Karakaya, H. & Örs, Y. (1994). Dünyada ve Türkiye'de Etik Kurulları. *Ankara Tıp Fakültesi Mecmuası*, 47(4), 713-722.
- Kartal, A., Sevim, A., & Gündüz, H. E. (2005). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef Maliyetleme. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20(1), 313-332.
- Kaya, A., Gülhan, Ü. & Açık, S. (2009). İşçilik Giderlerinde Atıl Kapasitenin Durumu ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 309-320.
- Kaygusuz, S.Y. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 0(30), 152-162.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. & Kepçe, N. (2018). *Genel Muhasebe*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Kaygusuzoğlu, M. & Uluyol, O. (2011). İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeyinin Araştırılması ve Adıyaman Uygulaması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 9(2), 297-320.
- Klychova, G. S., Zakirova, A. R., Zakirov, Z. R. & Valieva, G. R. (2015). Management Aspects of Production Cost Accounting in Horse Breeding, *Asian Social Science*, 11(11), 308-312.
- Korhan, G. & Özkan, Ö. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırılması (Uygulama Örneği), <https://www.alomaliye.com/>
- Koroğlu, Ç. & Dendeş Erincik, A. (2017). Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(4), 265-284.
- Köse, S. (2019). Yöneticilerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Yönelik Algı Düzeylerinin Ölçülmesi; Sivas İli Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 588154).

- Kutlu, H. & Ağ, A. (2016). Üretim İşletmeleri Açısından Safha Maliyet Sisteminin İncelenmesi: Aşkale Çimento Fabrikasında Bir Uygulama. *Iğdır University Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 1(1), 31-50.
- Küçük, E. (2005). Yeni Üretim Ormanında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'de Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0(25), 1-23.
- Küçüksavaş, N. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Lamb, C. W., Hair, J. F. & McDaniel, C. (2009). *Marketing*. USA: SouthWestern Cengage Learning.
- Lazol, İ. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Macleod, W. B. (1987). Entry, Sunk Cost and Market Structure. *The Canadian Journal of Economics*, 22(2), 438 - 441.
- Maher, W. M. (2000) Management Accounting Education at The Millennium, *Issues in Accounting Education*, 15(2), 335-346.
- Monden, Y. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal Management Accounting Research*, (3), 16-34.
- Moore, C. L. & Jaedicke, R. K. (1980). *Management Accounting*. South-Western Publishing Co.
- Mughal, S. (2006). *İşletmelerde Karar Verme Açısından Katkı Payı Analizi ve Bir Uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 204312).
- Nubin, S. (2006). *Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 209935).
- Ocneau, L. & Buçşa, R. C. (2012). Advantages of Using Standard Cost Method in Managerial Accounting. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 15(1), 96-102.
- Oluç, M. (2006). *Temel Pazarlama Kavramları*. İstanbul Beta Yayıncılık.
- Oral, T. & Erkuş, H. (2022). Makine Yenileme Kararlarında Geçerli Maliyet Analizi ile COPRAS Yönteminin Karşılaştırılması. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 209-220.
- Özgüven, N. (2008). Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama. *Ege Akademik Bakış*, 8(2), 651-682.
- Özkoç, A.E., Çelik, M & Gönen, S. (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 134-145.
- Öztürk, E. (2017). Maliyet Kontrolü ve Yönetimi için Bir Yöntem Önerisi: Standart Maliyet Sapmalarının Dinamik Analizi. *Kırklareli University Journal of the Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 6(1), 16-32.
- Pehlivanoglu, F. & İnce, M. R. (2018). Batık Maliyet, Potansiyel Rekabet ve Yarışılabilirlik: Denizyolu Taşımacılığı Piyasası Örneği. *Journal of Mehmet Akif Ersoy University Economics and Administrative Sciences Faculty*, 5(3), 665-686.
- Perreault, W. D. & McCarthy, E. J. (2002). *Basic Marketing: A Global Managerial Approach* (14. Edition). New York: McGraw-Hill Irwin Comp.

- Rof, L.M. (2011). Kaizen Costing Method And Its Role In The Management Of An Entity. *The Young Economist Journal*, 1(16), 104-109.
- Saban, M. (2002). *Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi*. İstanbul: Yaylım Matbaası.
- Savcı, M. (2019). Değer Yaratmayan Faaliyetlerin Azaltılmasında Kaizen Maliyetleme Sisteminin Etkisi. *Manas Journal of Social Studies*, 8(1), 308-325.
- Savcı, M., & Badem, A.C. (2013), Kuru Çay Üreten İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin Tms 2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 23(118), 15-42.
- Sayılgan, G., & Gürdal, K. (2004). Yatırım ve Yönetim Kararları Açısından Kar Kavramındaki Değişim. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 115-135.
- Sevgener, A. S. & Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler Sözlüğü*. Ankara: Güzem Yayınları.
- Simons, R. (1999). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Sutton, J. (1991) *Sunk Cost and Market Structure*. Cambridge: MIT Press.
- Şener, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi
- Şencer, A. İ. (2020). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin İşletme Kararlarına Etkisi: Tokat İlinde Bir Araştırma* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 609872).
- Şirin, H.B. (2018), *Endüstriyel Makine İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması ve Bir Uygulama* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 497149).
- Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. London: Pearson Publishing.
- Tanç Güngör, Ş. (2012). Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Araştırma: Kapadokya Bölgesi Örneği. *Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 170-182.
- Taşkın, İ. (2013). *Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması* (Yüksek Lisans Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 345646).
- Temel, E. (2020). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Kullanım Düzeyinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma: Tokat İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(4), 1107-1123.
- Terzi, A. (2017). *Hedef Maliyetleme, Değer Mühendisliği ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Çay İşletmelerinde Birlikte Uygulanabilirliğinin Araştırılması* (Doktora Tezi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir. (Tez No. 459856).
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2), 147-160.

- Tuğay, O. & Akın, O., (2013). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur’da Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 469-490.
- Tutkavul, K. & Elmacı, O. (2016). Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *The World of Accounting Science*, 18(3), 659-689.
- Uragun, M. (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*. Ankara: Yetkin Basımevi.
- Uyar, S. (2008). Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 132-146.
- Yalçın, S. (2009). Mamul Tasarım ve Mamul Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 0(23), 289-302.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2015). Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 437-464.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset
- Yükçü, S. (2005). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Yükçü, S. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (2), 39-67.
- Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2007). Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi* (34), 66-73.
- Yükselen, C. (2013). *Pazarlama İlkeler – Yönetim – Örnek Olaylar*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- <https://www.aktifonline.net/>, “https://aktifonline.net/maliyet_muhasebesi_ders_notlari.pdf”, “21.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.aktifonline.net/>, “https://www.aktifonline.net/smmm_sinavi_maliyet_muhasebesi_ders_notlari_staja_giris.pdf”, “17.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.aof.com.tr/>, “<https://www.aof.com.tr/wp-content/uploads/dersnotu/isletme/mali-mus-un-18.pdf>”, “16.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.avys.omu.edu.tr/>, “<https://www.avys.omu.edu.tr/storage/app/public/eyilmaz/129247/gider%20ve%20C3%A7e%C5%9Fitleri.pdf>”, “20.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.getmidas.com/>, “<https://www.getmidas.com/borsa-terimleri/marjinal-maliyet-nedir/>”, “31.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.istmer.com/>, “<https://www.istmer.com/frekans-analizi-spss-ile-nasil-uygulanir/>”, “01.10.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.kanalfinans.com/>, “<https://kanalfinans.com/sorular/basabas-noktasi-nedir-nasil-hesaplanır>”, “03.04.2023 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.noyabilgisayar.net/>, “https://noyabilgisayar.net/ders_notlari/Muhasebe2-ve-Maliyet-Muhasebesi.pdf”, “29.12.2022 tarihinde edinilmiştir”.
- <https://www.personel.omu.edu.tr/>, “https://personel.omu.edu.tr/docs/ders_dokumanlari/9196_8208_1939.pptx”, “20.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.

<https://www.prensipakademi.com>,“<https://prensipakademi.com/wp-content/uploads/2019/09/2.-Maliyet-Muhasebesi-Konu-Anlatimi.pdf>”,“18.03.2023 tarihinde edinilmiştir”.

<https://www.tubitak.gov.tr/>,”https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/uretim_ve_operasyon_yonetimi”, “27.11.2022 tarihinde edinilmiştir”.

<https://www.yontemistatistik.com/>,”<https://www.yontemistatistik.com/post/guvenilirlik-ve-gecerlilik-testleri>”,” 02.10.2023 tarihinde edinilmiştir”.



EKLER

Ek 1: Anket Formu

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Yapılan bu anket çalışması “**Üretim İşletmelerinde Rekabet Açısından Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi: Trabzon İli Üzerine Bir Araştırma**” adlı yüksek lisans tezi için yapılmaktadır. Verecek olduğunuz cevaplar tezin uygulama kısmı için analiz edilecek ve akademik amaçlar için kullanılacaktır. Bayburt Üniversitesi Etik Kurulu’ndan gerekli izinler alınacaktır. Hiçbir şekilde başka kişi, kurum ve kuruluşlarla **kesinlikle** paylaşılmayacaktır. Anketteki soruları eksiksiz bir şekilde cevaplamanızı temenni eder ve şahsınıza saygılarımı sunarım.

Ahmet Emre PEHLİVAN

Bayburt Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi

A. KİŞİSEL BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz nedir?
☐ Kadın ☐ Erkek
2. Eğitim durumunuz nedir?
☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans
3. Firmadaki pozisyonunuz nedir?
☐ Firma Sahibi ☐ Genel Müdür ☐ Muhasebeci ☐ Diğer
4. Kaç yıldır bu işte çalışmaktasınız?
☐ 1-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16+

B. FİRMA BİLGİLERİ

1.Firmanız kaç yıldır faaliyettedir?

() 1-5 () 6-10 () 11-15 () 16 +

2.Firmanız hangi alanda faaliyet göstermektedir?

() Tekstil	() İnşaat Malzemeleri	() Maden
() Maden	() Cam- Seramik	() Kimya
() Metal	() Demir-Çelik	() Gıda
() Kağıt	() Elektrik- Elektronik	() Çimento
() Plastik	() Ambalaj	() Mobilya
() Makine	() Otomotiv	() Diğer (.....)

3.Firmanızda maliyetlerin kontrol edildiği ayrı bir muhasebe birimi var mı?

() Evet () Hayır

4.Firmanızdaki muhasebe işleri nerede yapılmaktadır?

() Firma bünyesinde
() Ayrı bir SMMM bürosunda

5.Firmanızdaki yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi verilerinin tutulma sebebi nedir?

() Zorunluluk
() Karar almadan önce veri toplamak
() Ürün maliyetlerini hesaplamak
()Yapılacak faaliyetlerin plan ve kontrolünü sağlamak
() Hepsi

6.Firmanız hangi hukuki yapı içerisinde faaliyet göstermektedir?

() Şahıs Şirketi () Adi Şirket
() Kolektif Şirket () Komandit Şirket
() Limited Şirket () Anonim Şirket

7.Firmanızda kaç çalışanınız vardır?

() 1-10 () 11-50
() 51-250 () 251 +

8.Firmanızın sahip olduğu sertifikalar nelerdir?

() TSE () ISO 9000
() ISO 14000 () ISO 5001
() CE () EC
() EC () Diğer (.....)

9.Üretilen ürünlerin maliyetinin doğru hesaplandığını düşünüyor musunuz?

() Evet () Hayır () Kısmen

10. Maliyetlerin hesaplanması konusunda yeterli çalışanınızın olduğunu düşünüyor musunuz?

() Evet () Hayır () Kısmen

11. Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgilerinin yönetime katkısı olduğunu düşünüyor musunuz?

() Evet () Hayır () Kısmen

12. Toplam maliyetler arasındaki en fazla pay hangi gidere aittir?

() Direkt İlk Madde ve Malzeme
() Direkt İşçilik
() Genel Üretim Gideri

13. Aşağıdaki maliyetleme sistemlerinden hangisi ya da hangilerini firmanızda kullanmaktasınız?

(Birden fazla seçenek işaretlenebilir)

() Sipariş Maliyetleme sistemi
() Safha (Evre) Maliyetleme Sistemi
() Tam Maliyet Sistemi
() Fiili Maliyet Sistemi
() Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
() Standart Maliyet Sistemi
() Değişken Maliyet Sistemi
() Diğer (.....)

14. Maliyetleri düşürmek açısından bakıldığında aşağıdaki maliyet kalemlerinden hangisini düşürmek firmanız için uygun olur?

() Direkt İlk Madde ve Malzeme
() Direkt İşçilik
() Genel Üretim Gideri

15. Yıllık üretim miktarınız kaç birimdir? (adet/kg)

() 0 / 10.000 () 10.001 / 50.000
() 50.001 / 100.000 () 100.001 +

16. Yıllık satış geliriniz ne kadardır?

() 0 / 100.000 () 100.001 / 250.000
() 250.001 / 500.000 () 500.001 / 750.000

17. Yıllar itibarıyla ortalama kar / zarar durumunuz nedir?

() - / -500.001 () -500.000 / -250.001
() -250.000 / 50.000 () 50.001 / 250.000
() 250.001 / 500.000 () 500.001 +

C. MALİYET MUHASEBESİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ÖNEM SORULARI

Sıra	Bu bölümde, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi uygulamalarının firma için önemi araştırılmak istenmiştir. Aşağıda bu doğrultuda bazı sorular hazırlanmıştır. Sizden istenen, sorulara size en yakın dereceyi işaretlemenizdir.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri rekabet için önemli midir?					
2	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri maliyetlerin kontrolü için önemli midir?					
3	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri yönetimin karar almasında etkili midir?					
4	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmada üretilecek ürünlerin belirlenmesinde etkili midir?					
5	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin belirlenmesinde etkili midir?					
6	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimin akışını belirler mi?					
7	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri işgücünün çalışma sistemini belirler mi?					
8	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın geleceğe yönelik planlarında etkili midir?					
9	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri stok maliyetlerinin belirlenmesinde etkili midir?					
10	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın yatırım kararı almasında etkili midir?					
11	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri duran varlık ve dönen varlık stratejilerinde etkili midir?					
12	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretim kapasitesinin belirlenmesi için etkili midir?					
13	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri birim başına karın belirlenmesinde etkili midir?					
14	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretilen ürünlerde indirim veya kampanya yapılmasında etkili midir?					
15	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretilen ürünlerde fiyatın belirlenmesinde etkili midir?					
16	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmadaki makine ve demirbaşların yenilenmesi kararı alınmasında etkili midir?					
17	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri alınan siparişlerin değerlendirilmesinde etkili midir?					
18	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın alacağı kararlarda olumlu etki yapar mı?					
19	Rakiplerinizin belirlediği fiyat sizin karar almanızda etkili midir?					
20	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firma içi problemlerin çözümünde etkili midir?					
21	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri firmanın hedefine ulaşmasında etkili midir?					
22	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri maliyeti düşürüp verimliliği arttırmak için önemli midir?					
23	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri risklerin en aza indirilmesinde etkili olur mu?					
24	Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi bilgileri üretimde kalitenin artmasında etkili midir?					

TEŞEKKÜRLER

ÖZ GEÇMİŞ

Ahmet Emre PEHLİVAN, ... yılının ... ayında ... günü doğdu. Öğrenim hayatına ilk olarak ... İlköğretim Okulu'nda başladı. Daha sonra ... Lisesi'ni bitirdi. ... yılında ... Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ni kazandı. Mezun olduktan sonra özel sektörde bazı yerlerde çalıştı. ... yılında KPSS'ye girerek ... Bakanlığı'na ... olarak atandı. Aktif olarak ... hakemliği yapmaktadır. ... yılında ... Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Tezli Yüksek Lisans programını kazandı. *“Holdinglerin Finansal Performanslarının Oran Analizi Yöntemiyle Tespit Edilmesi: Bosa İstanbul Örneği”* adlı bir kitap bölümü yazdı. *“Üretim İşletmelerinde Rekabet Açısından Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi: Trabzon İli Üzerine Bir Araştırma”* adlı yüksek lisans tez çalışmasını gerçekleştirdi.

