

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI
2017-YL-040

ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET
HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN
İNCELENMESİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ

HAZIRLAYAN
Aslı ERİNCİK DENDEŞ

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

AYDIN-2017

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Aslı ERİNCİK DENEŞ tarafından hazırlanan “Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın ili Örneği” başlıklı tez, 08.06.2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan : Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU	ADÜ	
Üye : Prof. Dr. Yusuf KADERLİ	ADÜ	
Üye : Yrd. Doç Dr. Ahmet COŞKUN	Uşak Üniv.	

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu yüksek lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun Sayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdür V.

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

.....// 2017

Aslı ERİNCİK DENDEŞ

ÖZET

ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ

Aslı ERİNCİK DENDEŞ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

2017, 167 sayfa

İşletmelerin gerek ulusal gerekse uluslararası piyasalarda faaliyetlerde bulunmaları ve bu faaliyetlerin devamlılığını sağlaması, dünyada yaşanan küreselleşme nedeniyle gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Bu nedenle, işletmeler pazar paylarını arttırmaktan daha ziyade var olan mevcut pozisyonlarını koruma veya hayatta kalabilmek için çaba sarf etmektedirler. Bu mücadeleyi verebilmek için devamlı artış eğiliminde olan maliyetleri en düşük seviyelere çekmek gerekmektedir. Dolayısıyla işletmeler son zamanlarda maliyetleri yönetme çabası içine girmişlerdir.

Etkili bir maliyet muhasebesi sisteminin, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerini doğru bir şekilde hesaplayabilmesinde ve giderlerinin kontrol altına alınmasında önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler açısından maliyet muhasebesi sistemlerini kullanmak bir zorunluluk olmakla birlikte geleneksel hale gelmiştir. Bu nedenle, günümüzde daha etkili olabilecek yeni maliyet muhasebesi sistemlerinin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yeni maliyet muhasebesi sistemlerinin kullanılmaya başlanması ile birlikte, geleneksel maliyetleme sistemlerinden elde edilen sonuçlar tartışılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla, mamullerin doğru hesaplanmasına bağlı olarak maliyetleri azaltarak kontrol edebilecek ve geleceğe yönelik plan ve stratejilerin oluşturulmasına yardımcı olarak rekabet edilebilirliği arttıracak bilgileri sağlayan çağdaş maliyet sistemleri geliştirilmiştir.

ANAHTAR KELİMELE: Maliyet Muhasebesi, Geleneksel Maliyetleme Sistemleri, Çağdaş Maliyet Sistemleri

ABSTRACT

INVESTIGATION OF COST ACCOUNTING METHODS OF COMPANIES OPERATIONS: AN EXAMPLE OF AYDIN

Ash ERİNCİK DENDEŞ

M.sc. Thesis, at Finance

Supervisor: Dr. Çağrı KÖROĞLU

Gobalization have made difficult for companies to function and maintain their abilites both in national and international setting. Therefore, companies are trying to survive and maintain their position rather than increasing their marketshare. It is necessary to reduce the cost which is in a constant increase so that they can survive. Therefore, they have been in pursuit of effective cost management recently.

An effective system of cost accounting is important for figuring an accurate service and product amount of companies and controlling the outgoings. Using systems of cost accounting has become a necessity and tradition for the companies. Therefore, new systems of cost accounting need organizing today. Using new systems of cost accounting have led to debates related to results gathered from traditional methods. All in all, modern systems of cost accounting have provided new insights to enable those who can compete effectively by generating plans and strategies for future and decrease the cost which are related to calculating the product acuurately.

KEY WORDS: Cost accounting, traditional systems of cost accounting, modern cost of accounting

ÖNSÖZ

İşletmeler, tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üreten ekonomik birimlerdir. İşletmelerin ekonomik birimler olması nedeniyle kuruluş amaçlarından birisi de kâr sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda işletmeler üretim nedeniyle oluşan maliyetleri kontrol altına alarak maliyetleri en aza indirmek için bilgilere ihtiyaç duyarlar. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemi olan maliyet muhasebesi bilgi sistemi, işletmelerin ürettiği ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasına yardımcı olacak olan bilgileri sağlıklı bir şekilde sağlayan sistem olarak ifade edilir. Maliyet muhasebesi bilgi sistemi ise maliyet hesaplamalarında kullanılan yöntem ve teknik farklılıkları nedeniyle geleneksel ve çağdaş maliyet sistemleri adı altında ikiye ayrılır.

Bu çalışmanın amacı, Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebe politikası ve tekniklerinin genel bir görünümü elde ederek kullandıkları maliyet muhasebe sistemlerini ortaya çıkarmaktır.

Tez çalışmam boyunca her türlü katkısı esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU'na teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bugünlere gelmemde maddi ve manevi destekleriyle her zaman yanımda olmuş olan rahmetli babama ve varlığıyla beni mutlu eden yeğenime içtenlikle teşekkür ederim.

Son olarak tez yazım sürecindeki ve öncesindeki zorlukları kolaylaştıran, her kararında beni destekleyen, güven veren değerli eşime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Aslı ERİNCİK DENDEŞ

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET.	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xix
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xxi
ÇİZELGELER DİZİNİ	xxiii
EKLER DİZİNİ.....	xxvii
GİRİŞ	1
1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER.....	5
1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	5
1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları.....	6
1.1.1.1. Muhasebe bilgi sisteminin tanımı	7
1.1.1.2. Muhasebe bilgi sisteminin unsurları	7
1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı	8
1.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Amaçları.....	9
1.1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi	10
1.1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin Geliştirme İlkeleri	10
1.1.6. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri	11
1.1.6.1. Finansal muhasebe bilgi sistemi	11
1.1.6.2. Yönetim muhasebesi bilgi sistemi.....	12
1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi.....	12

1.2.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Tanımı ve Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemde Kullanılan Temel Kavramlar	12
1.2.1.1. Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin tanımı	12
1.2.1.2. Maliyet muhasebesi bilgi sistemde kullanılan temel kavramlar	13
1.2.2. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Amacı	17
1.2.3. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi	18
1.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri ve Bu Sisteme Yönelik Eleştiriler.....	20
1.3.1. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri.....	20
1.3.1.1. Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen yöntemler	20
1.3.1.2. Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler	21
1.3.1.3. Maliyetlerin hesaplama kapsamını belirleyen yöntemler	22
1.3.1.4. Maliyetlerin dağıtımında kullanılan yöntemler	23
1.3.2. Maliyet Muhasebesinde Maliyet Dağıtımı ve Kullanılan Yöntemler.....	24
1.3.2.1. Birinci dağıtım	24
1.3.2.2. İkinci dağıtım	25
1.3.2.3.Üçüncü dağıtım	26
1.3.2.4. Maliyet dağıtım anahtarları.....	26
1.3.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemlerinin Uygulamasına Yönelik Eleştiriler	27
2. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ.....	29
2.1. Maliyet Yönetimi	29
2.1.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı	29
2.1.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar.....	30
2.1.3. Maliyet Yönetiminin Amaç ve Yararları	32
2.1.3.1. Maliyet yönetiminin amacı	32

2.1.3.2. Maliyet yönetiminin yararları	33
2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi	34
2.2.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi	35
2.2.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi ve Amacı	36
2.2.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri	37
2.2.4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması	38
2.3. Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri	39
2.3.1. Kalite Maliyetleri	41
2.3.1.1. Kalite kavramı ve kalite unsurları	41
2.3.1.2. Toplam kalite yönetimi	43
2.3.1.3. Kalite maliyeti kavramı ve tanımı	47
2.3.1.4. Kalite maliyetlerinin sınıflandırması	48
2.3.1.5. Kalite Maliyet Sistemi	51
2.3.1.6. Kalite Maliyet Sisteminin Amaçları	52
2.3.1.7. Kalite Maliyet Sisteminin yararları ve Eksiklikleri	52
2.3.1.8. Kalite Maliyet Sisteminin Organizasyonu	54
2.3.1.9. Kalite maliyetlerinin Ölçülmesi ve Önemi	54
2.3.1.10. Kalite Maliyet Verilerinin Toplanması	55
2.3.1.11. Kalite Maliyetlerinin Analizi	56
2.3.1.12. Kalite maliyetlerinin raporlanması ve amacı	58
2.3.1.13. Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde izlenmesi	59
2.3.2. Hedef Maliyetleme	60
2.3.2.1. Hedef maliyetlemenin tanımı	61
2.3.2.2. Hedef maliyetlemenin amaçları	62
2.3.2.3. Hedef maliyetlemenin başarı koşulları	63
2.3.2.4. Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler	63

2.3.2.5. Hedef maliyetlemenin özellikleri	64
2.3.2.6. Hedef maliyetlemenin ilkeleri.....	64
2.3.2.7. Hedef maliyetleme süreci	66
2.3.2.8. Hedef maliyetleme uygulama aşamaları	68
2.3.2.9. Hedef maliyetlemenin yararları ve zararları	70
2.3.2.10. Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması	71
2.3.3. Kaizen Maliyetleme.....	72
2.3.3.1. Kaizen maliyetlemenin tanımı	73
2.3.3.2. Kaizen maliyetlemenin amacı ve özellikleri.....	74
2.3.3.3. Kaizen maliyetlemenin başarı imkânları	75
2.3.3.4. Kaizen maliyetleme sisteminin ana bileşenleri	76
2.3.3.5. Kaizen maliyetleme süreci.....	77
2.3.3.6. Kaizen maliyetlemenin yararları	79
2.3.3.7. Geleneksel maliyet yöntemi ile kaizen maliyetleme yönteminin karşılaştırılması	80
2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	81
2.3.4.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı	82
2.3.4.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amacı.....	83
2.3.4.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili kavramlar	84
2.3.4.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yapısı.....	86
2.3.4.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin tasarım aşamaları	88
2.3.4.6. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yararları ve yöneltilecek eleştiriler... ..	90
2.3.4.7. Geleneksel maliyet yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması	93
2.3.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi	94

2.3.5.1. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin gelişme süreci ve tanımı..	94
2.3.5.2. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin amaçları ve özellikleri...	94
2.3.5.3. Sürece Dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin genel yapısı	96
2.3.5.4. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin yararları ve zayıf yönleri.....	98
2.3.5.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin karşılaştırılması	99
3. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ.....	101
3.1. Araştırmanın Amacı	101
3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılığı.....	101
3.3. Bulgular ve Tartışma.....	102
3.3.1. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Sınaması.....	102
3.3.2. Frekans Analizleri	102
3.3.2.1. Demografik özelliklere ait bulgu ve değerlendirmeler.....	103
3.3.2.2. Geleneksel maliyet muhasebesi ile ilgili bulgu ve değerlendirmeler	106
3.3.2.3. İleri maliyet muhasebesi ile ilgili bulgu ve değerlendirmeler	110
3.3.3. Ki-kare Analizi.....	116
3.3.3.1. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin Ki-kare Analiz Sonuçları.....	117
3.3.3.2. İşletmenin hukuki yapısına ilişkin Ki-kare analiz sonuçları	118
3.3.3.3. İşletmede çalışan sayısına ilişkin Ki-kare analiz sonuçları	119
3.3.3.4. İşletmelerde bağımsız muhasebe birimine ilişkin Ki-kare analiz sonuçları..	120
3.3.4. ANOVA Analizi.....	122
3.3.4.1. Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri	122

3.3.4.2. İleri maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri.....	127
TARTIŞMA VE SONUÇ.....	136
KAYNAKLAR.....	141
EKLER.....	163
ÖZGEÇMİŞ.....	167

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
FMBS	: Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi
YMBS	: Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi
MMBS	: Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği
MY	: Maliyet Yönetimi
SMY	: Stratejik Maliyet Yönetimi
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
KMS	: Kalite Maliyet Sistemi
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
HM	: Hedef Maliyetleme
KM	: Kaizen Maliyetleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
SDFTM	: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Akışı.....	8
Şekil 1.2. Direkt-Endirekt Gider Ayrımı.....	15
Şekil 1.3. İşletmelerde Gider-Zarar Ayrımı	17
Şekil 1.4. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri.....	19
Şekil 2.1. Fonksiyonlar Arası İlişki.....	32
Şekil 2.2. Kalite Maliyetlerinin Ayıklanmasına Yönelik Tasarlanan Bir Algoritma.....	50
Şekil 2.3. Hm Sisteminin Uygulama Aşamaları	67
Şekil 2.4. Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Süreç	87

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. Genel Üretim Giderleri Ve Dağıtım Anahtarları	27
Çizelge 2.1. Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması.....	39
Çizelge 2.2. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi (Maliyet Artı) İle HM Yönteminin Karşılaştırılması.....	72
Çizelge 2.3. Zaman Akışı Ve Kaizen Maliyetleme Yöntemi.....	73
Çizelge 2.4. Tahmini Satışlardan Bütçelenmiş Faaliyet Kârı Bulma.....	78
Çizelge 2.5. Kaizen Maliyetlerin Hesaplanmasında Kullanılan Formüller.....	79
Çizelge 2.6. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi İle KM Yönteminin Karşılaştırılması.....	81
Çizelge 2.7. FTM Yöntemi İle SDFTM Yönteminin Karşılaştırılması	100
Çizelge 3.1. Güvenilirlik Analizi Sonuçları	102
Çizelge 3.2. İşletmeye Ait Bilgiler İle İlgili Bulgu ve Değerlendirmeler	103
Çizelge 3.3. İşletmelerin Birim Maliyetlerin Hesaplanmasında Kullandığı Yöntem..	105
Çizelge 3.4. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlerinin Kapsamı.	105
Çizelge 3.5. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlendirme Zamanı.....	105
Çizelge 3.6. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlendirme Şekli.....	106
Çizelge 3.7. İleri Maliyet Muhasebesini Tercih Eden İşletmelerin Kullandığı Yaklaşım.....	106
Çizelge 3.8. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Ortaya Koyduğu Sonuçlardan Tüm Karar Vericiler Memnundur.	107
Çizelge 3.9. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sayesinde Karşılaştırmalı Kârlılık Analizinde Zorluk Çekilmemektedir.	107
Çizelge 3.10. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Maliyetleri Düşürmede Etkilidir.	108

Çizelge 3.11. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Üretim Sürecinin İyileştirilmesine Katkıda Bulunmaktadır.....	108
Çizelge 3.12. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Genel Üretim Gideri Dağıtımında Sağlıklı Sonuçlar Vermektedir.....	109
Çizelge 3.13. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Farklı Departmanlar ve Fonksiyon Alanları İtibariyle Benzer Faaliyetler Arasındaki İlişkiyi Yansıtmaktadır.	109
Çizelge 3.14. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Düşürülmesinde Etkilidir.	110
Çizelge 3.15. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Hesaplanmasında, Giderlerin Faaliyetler Altında Toplanmasına Katkıda Bulunur.	110
Çizelge 3.16. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, İleri Teknolojik Yatırımların Yapılmasına Katkıda Bulunur.	111
Çizelge 3.17. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları Sayesinde Elde Edilen Maliyet Verileri, Tüm İşletme Kararlarını Önemli Ölçüde Etkilemektedir...111	
Çizelge 3.18. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Daha Doğru Sonuç Vermesine Katkıda Bulunmaktadır.	112
Çizelge 3.19. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, İşletmede Değer Katmayan Faaliyetleri Ortaya Çıkarır.	112
Çizelge 3.20. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Rekabet Gücünün, Piyasa Payının Ve Verimliliğin Arttırılmasına Katkıda Bulunur.....	113
Çizelge 3.21. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Atıl Kapasiteyi Ortaya Koyarken Daha Gerçekçi Maliyet Hesaplamasına Katkıda Bulunur.....	113
Çizelge 3.22. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Daha Gerçekçi Sonuçlar Verir.	114
Çizelge 3.23. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Üretim Sürecinin Başında Mamulün Özelliklerini Belirler.	114
Çizelge 3.24. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Olması Gereken Fiyatın Tespitinde Önemli Bir Araçtır.	115

Çizelge 3.25. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Önleme, Ölçme-Değerlendirme ve Başarısızlık Maliyetlerini Ortaya Koyarak Kalitesizliği Giderme Konusunda Etkilidir.....	115
Çizelge 3.26. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetleri Önceden Tespit Ederek, Gelecekte Alınacak Stratejik Kararlara Yol Gösteren Araçtır.	116
Çizelge 3.27. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörler İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları.....	117
Çizelge 3.28. İşletmenin Hukuki Yapıları İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları.....	118
Çizelge 3.29. İşletmelerde Çalışan Sayısı İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları.....	120
Çizelge 3.30. İşletmelerde Bağımsız Muhasebe Birimi İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları.....	121
Çizelge 3.31. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektör İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları	123
Çizelge 3.32. İşletmelerin Hukuki Yapıları İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	124
Çizelge 3.33. İşletmelerde Çalışan Sayıları İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları	125
Çizelge 3.34. İşletmelerde Muhasebe Biriminin Olup Olmaması İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	126
Çizelge 3.35. İşletmelerde En Fazla Paya Sahip Olan Gider Türü İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	127

Çizelge 3.36. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektör İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	128
Çizelge 3.37. İşletmelerin Hukuki Yapıları İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları	130
Çizelge 3.38. İşletmelerde Çalışan Sayıları İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları	131
Çizelge 3.39. İşletmelerin Maliyetlerini Hesaplama Dönemleri İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	133
Çizelge 3.40. İşletmelerin En Fazla Paya Sahip Gider Türü İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları.....	134

EKLER DİZİNİ

Ek 1. Anket Formu	163
-------------------------	-----



GİRİŞ

İletişim teknolojisinin gelişmesiyle birlikte artık müşteriler, istedikleri kalitede mal ve hizmetlere ulaşabilmektedir. Müşterilerin istediği kalitede mal ve hizmet üretmek isteyen işletmeler, üretim maliyetlerini azaltmaya yardımcı olacak bilgilere ihtiyaç duyarlar. İşletmeler açısından hayati önem taşıyan bu bilgilerin; doğru, güvenilir, açık, kullanılabilir ve uygun zamanda elde edilmesi son derece önemlidir. İşletme yönetiminde kararlar alınabilmesi için gerekli sayısal verilerin toplanması, bunların işlenerek sonuçlarının ihtiyaç duyulduğu zamanlarda yöneticilere sunulması, ancak sistematik bir bilgi sisteminin varlığı ile mümkündür.

İşletmelerin geleceği açısından, üretilen ürünlerin maliyetlerinin tam ve doğru olarak tespit edilmesi son derece önemlidir. Geleneksel maliyetleme yöntemleri ile hesaplanan maliyetlerin içerisinde direkt işçilik giderlerinin payı genel üretim giderlerine oranla daha yüksektir. Ancak, son yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmelere paralel olarak üretimin bilgisayar ve otomasyonla gerçekleştirilmesi, özellikle bilgisayar yazılımı, eğitim, araştırma geliştirme, enerji vb. maliyet kalemlerini arttırarak maliyetler içerisinde genel üretim giderlerinin payını direkt işçilik giderlerine oranla daha fazla arttırmıştır. Bu şartlar altında artık geleneksel maliyet yöntemleri, yönetimin ihtiyaçlarını ve üretim sürecini tam olarak karşılamaması, geleceğe yönelik plan ve stratejileri oluşturacak bilgileri temin edememesi, yanlış ölçülerle performans değerlemesi yapması, maliyet sonuçlarının yanlış ve hatalı olması, maliyetlerin dağıtımının gerçekçi olmaması gibi nedenlerden dolayı eleştirilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak geleneksel maliyet hesaplama sistemlerine dayanan maliyet hesaplamalarının, değişen üretim maliyetlerini tam olarak yansıtamamasından dolayı çağdaş maliyetleme teknikleri adı verilen yeni yöntemler geliştirilmiştir.

İşletmeler, küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamı, otomasyon ve bilgisayar kullanımının üretimde yaygınlaşması, ürün ömürlerinin kısılması, sürekli değişen tüketici istekleri ve ekonomide yaşanan istikrarsızlıklar gibi nedenlerden dolayı ayakta kalabilmek için artık maliyet yönetimine daha fazla önem vermeye başlamışlardır. Artık işletmeler, rekabetin yoğun yaşandığı bir ortamda kâr elde edebilmek için çevresel faktörlerdeki risk ve belirsizlikleri çok iyi analiz ederek uygun stratejileri oluşturmaları gerekmektedir. Bunu sağlamanın tek yolu ise; maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olan, gelecekle ilgili plan ve

stratejilerin geliştirilmesine yönelik olarak geliştirilen çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaktır.

Stratejik maliyet yönetimi, strateji kavramının öneminin artmaya başlaması ile ortaya çıkmıştır. İşletmelerin sürdürülebilir rekabet avantajını sağlayabilmesi ancak stratejik maliyet yönetimi ile mümkündür. Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin maliyetlerini azaltmasının yanı sıra stratejik pozisyonlarını da güçlendirmektedir. Dolayısıyla stratejik maliyet yönetimi işletmelerin stratejik konumlarını iyileştiren ve maliyetlerini azaltan maliyet yönetim araçlarının kullanılması olarak ifade edilir. Ayrıca stratejik maliyet yönetimi değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizlerini bütünleştiren bir unsur haline gelmiştir.

Sanayi devrimi ile birlikte, işletmelerin seri üretime geçmesine yardımcı olan otomasyon sistemleri hatalı üretilen mamullerin oranında ciddi düşüşler meydana getirmiştir. Ancak, daha fazla kâr elde etme hırsı ile daha fazla üretim ve satışın gerçekleştirilmesi, mamullerin kalitelerini ciddi anlamda etkilemiş ve kalite yönetimi kavramı bu sayede literatüre girmiştir. Çünkü kaliteli ürünlerin üretilmemesi nedeniyle, işletmelerin katlanmak zorunda oldukları maliyetleri ciddi anlamda yükselmiştir. İşletmelerde, kalitesiz mal üretimi nedeniyle maliyet artışına neden olan kalite maliyetlerinin en aza indirilme ihtiyacı, kalite yönetiminin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Kalite maliyetleri mal ve hizmetleri belirli standartlarda üretme çabasıyla yapılan faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerdir. Kalite maliyet sistemi, işletmelerde meydana gelen kalite maliyetlerinin tespit edilmesine, kontrol altına alınmasına ve ortadan kaldırılmasına yönelik olarak geliştirilmiş bir sistemdir.

Son yıllarda, maliyet üzerine kâr marjı eklemek suretiyle ürünlerin satış fiyatını belirleme olanağı, artık ürünlerin satış fiyatının piyasa tarafından belirlenmesi nedeniyle ortadan kalkmıştır. Dolayısıyla işletmeler maliyetlerini hesaplarken, müşterilerin ödemeye razı oldukları fiyatı göz önünde bulundurmaktadır. Hedef maliyetleme yöntemi, önce piyasa fiyatının, daha sonra planlanan kâr payının belirlenmesi neticesinde kabul edilebilir maliyet seviyesini belirlemeye yardımcı olan bir yöntemdir. Hedef maliyetleme, sadece bir maliyet azaltma tekniği veya kontrol aracı değil aynı zamanda değer analizi ve değer mühendisliğini de kapsayan geniş bir stratejik kâr yönetim sistemidir.

Kaizen, Japonya’da ortaya çıkan ve sürekli geliştirme anlamında kullanılan bir kelimedir. Kaizen felsefesi, işletmelerin hedef bir maliyet belirledikten bu maliyeti gerçekleştirmek amacıyla tüm çalışanların katılımıyla üretim sürecinin bütün aşamalarının sürekli gözden geçirilerek iyileştirilmesi suretiyle maliyetlerin düşürülmesini amaçlayan bir yöntemdir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, geleneksel maliyetleme sisteminde maliyetlerin dağıtımında kullanılan anahtarların neden olduğu yanlış sonuçlarını ortadan kaldırmak amacıyla geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu yöntem, işletme faaliyetlerinin tanımını yaparak maliyetlerini ortaya çıkaran ve bu faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri yardımıyla maliyet objelerine dağıtılmasına yardımcı olur. Ayrıca yöntem sayesinde, indirekt giderlerin maliyet objelerine dağıtımı daha gerçekçi olmuştur. Ancak, işletmelerde tanımlaması yapılacak faaliyet sayısının çok olması, verilerin elde edilmesinin zaman alması, sürecin karmaşık olması, uygun maliyet etkenlerinin seçilememesi, atıl kapasiteyi doğru tespit edememesi vb. nedenlerden dolayı oldukça fazla eleştirilmiştir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, faaliyet tabanlı maliyet yönteminin eksikliklerinin giderilmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bu yöntem, zamanı dikkate alarak maliyetlerin hesaplandığı, zaman maliyet denklemleri ile maliyetleri, faaliyetin gerçekleşmesi için gereken zamana dayandıran bir yöntemdir. Yöntem ile işletmenin gereksiz zaman alan faaliyetleri tespit edilerek sonlandırılmakta, kapasite dinamik olarak hesaplandığından kullanılmayan kapasite maliyet objelerine yansıtılmamaktadır.

Çalışma giriş ve sonuç bölümleri hariç üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe bilgi sistemi, finansal muhasebe bilgi sistemi, yönetim muhasebesi bilgi sistemi, maliyet muhasebesi bilgi sistemi ele alındıktan sonra geleneksel maliyet muhasebesi bilgi sistemine dayanan hesaplama yöntemleri ve bu sisteme yönelik eleştiriler üretim işletmelerine yönelik olarak ayrıntılı ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, önce maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimi hakkında bilgi verilmiş daha sonra çağdaş maliyet yöntemlerine değinilmiştir. Çağdaş maliyet yöntemlerinden kalite maliyetleri, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve sürece dayalı

faaliyet tabanlı maliyet yöntemleri çalışmanın ana konusu olması nedeniyle ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları verildikten sonra araştırmaya ait bulgular çizelgeler halinde açıklanmıştır. Çalışma, sonuç ve öneriler bölümüyle tamamlanmıştır.

1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe bilgi sistemi içerisinde maliyet muhasebesi bilgi sistemi ve maliyet muhasebesi bilgi sistemine yönelik eleştirilere ayrıntılı olarak değinilmiştir.

1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Küreselleşen ve yoğun rekabetin yaşandığı bir dünyada, işletmeler yaşamlarını sürdürülebilmeleri için daha hızlı, doğru ve güvenilir bilgiler ışığında kararlar almalıdır. Bu da, işletme sahipleri ile yöneticilerine önemli görevler ve sorumluluklar yüklediğinden (Demir, 2005: 147) bu bilinç doğrultusunda hareket eden yöneticiler, işletmenin sahip olduğu kaynakları uygun şekilde yönetme çabası içine girerler. Dolayısıyla, stratejik güç unsurunun bir parçası olarak kabul edilen bilgi, kullanılan kaynakların içerisinde önemli bir yere sahiptir (Kaderli ve Köroğlu, 2014: 21). Bilginin özellikle doğru, güvenilir, açık, kullanılabilir ve uygun zamanda elde edilmesi işletme yönetimi açısından son derece önemlidir (Güney, 2013: 276).

Uygulamada aynı anlamda kullanılmakla beraber veri, enformasyon ve bilgi kavramları birbirinden farklı kavramları ifade eder (Bulut, 2014: 5). Veri “etrafta var olan, kendi başına bir anlam ifade etmeyen, çeşitli birikim ve oluşumlar” (Ülgen ve Mirze, 2013: 394) enformasyon ise “anamlı bir biçimde işlenmiş veri” olarak tanımlanır (Atılgan, 2009: 202). Bilgi, bir konu ile ilgili izahta bulunan veriler topluluğunu ifade eder. (Kefe, 2013: 22). Sürekli üretilebilen, iletişim yoluyla taşınarak paylaşılan, bölünebilen ve üretim faktörleri ile ikame edilebilen bir ürün haline gelen bilgi (Güredin, 1994: 4), geçmişten bugüne insanların sosyal yaşantılarında ve eylemlerinde önemli bir yer tutarak, önemini her geçen gün giderek artırmıştır (Bayram, 2010: 286).

İşletmeler bilgiyi kullanırken son derece karmaşık ve kapsamlı sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle, bilgiyi oluşturan veriler arasında ilişki kuran ve çok yönlü düşünmeyi gerektiren sistem yaklaşımının, öncelikle göz önüne alınması gerekmektedir (Köroğlu, 2012: 7). Sistem, “bir amaca ulaşmak

için bir araya gelen, birbirlerini etkileyen unsurların oluşturduğu bir bütün” olarak ifade edilir (Martin, Dehayes, Hoffer & Perkins, 1991: 238).

1960’lı yılların başında, bilgisayar teknolojilerinin işletmelerde kullanılmaya başlanması ile birlikte bilgilerin elde edilmesinde, raporlara dönüştürülmesinde, kontrolünde ve meydana gelebilecek sorunların çözümünde bilgi sisteminin kurulması ihtiyaı ortaya çıkmıştır (Hyvönen, 2003: 155). İşletme yönetiminde kararlar alınabilmesi için gerekli sayısal verilerin toplanması, bunların işlenerek sonuçlarının ihtiyaç duyulduğu zamanlarda yöneticilere sunulması, ancak sistematik bir bilgi sisteminin varlığı ile mümkündür (Büyükmirza, 2014: 27).

Bilgi sistemi, işletmelerin her türlü bilgi ve karar destekleme sürecinde yapacakları tüm faaliyetlerin koordinasyon ve kontrolünü sağlayan bilgisayar temelli bir sistemdir (Nicolaou, 2000: 91). Bilgi sisteminin girdisini veri, çıktısını ise bilgi oluşturmaktadır. Bilgi sistemi süreci içerisinde veri bilgiye dönüştürülür (Kefe, 2013: 22). Bilgi sisteminin amacı, yönetim sisteminin fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için yeterli kalitede ve miktarda bilgi sağlamaktır (Altuğ, 2014: 58).

İşletmelere sürekli bilgi akışı olması dolayısıyla, işletme yöneticilerin karar alma aşamasında gerekli olan bilgilerin hangi yöntemlerle seçileceği, kaydedileceği ve iletileceği etkin bir YBS’nin varlığına bağlıdır. YBS, “rgt yönetiminde kullanılacak bilgilerin elde edilmesi, işlenmesi ve iletmesini sağlayan bir sistem” olarak tanımlanır ve kendi bünyesinde ihtiyaç duyduğu alt bilgi sistemlerinin de oluşmasına izin verir (Mizrahi, 2011: 309-310). YBS’nin oluşturduğu alt bilgi sistemlerinden birisi de hiç şüphesiz MBS’dır. YBS, kendisinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlamak için oluşturulan MBS ve diğer alt bilgi sistemleri ile devamlı etkileşim halindedir (Din ve Abdioğlu, 2009: 162; Alagöz, ge ve Koçyiğit, 2013: 29).

1.1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve Unsurları

Çalışmanın bu kısmında MBS’nin tanımı ile unsurlarının açıklanmasına yer verilecektir.

1.1.1.1. Muhasebe bilgi sisteminin tanımı

İşletmelerin bilgiyi etkin bir şekilde yönetmeleri ve bilgiyi elde etmek için yaptıkları yatırımın karşılığını alabilmeleri, o bilgiyi hayata geçirebilmelerine bağlıdır. Eğer bilgi doğru yerde, doğru zamanda ve doğru bir şekilde kullanılırsa işletmeyi amaçlarına yaklaştıracaktır (Özkan, Koç ve Çidem, 2013: 7).

MBS, finansal (genel) muhasebe ve maliyet muhasebesini de içine alan çok geniş bir kavramdır (Gökdeniz, 2005: 87). İşletmenin varlıkları ve kaynaklarında değişiklik yaratan, parayla ifade edilen işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek analize tabi tutulması ve ilgililerin kullanımına sunulması gerekir. MBS bu yönüyle, “işletme varlık ve kaynaklarının nasıl oluştuğunu, kullanıldığını ve mali nitelik taşıyan olayların bu varlık ve kaynaklarda ne gibi değişiklikler meydana getirdiğini açıklayan bilgilerin elde edilmesini ve işletme içi ile işletme dışı kullanıcılara iletilmesini sağlayan sistem” olarak ifade edilir. (Mizrahi, 2011, 310). Bir başka ifade ile MBS’yi “kullanıcıların ihtiyacı olan bilgilerin üretilmesini ve raporlanmasını sağlamak amacıyla bir araya getirilmiş ilişkili unsurlar bütünü” şeklinde tanımlayabiliriz (Daştan ve Erol, 2011: 64).

MBS hakkında ulaşılan ortak kanı; “bütün finansal bilgi kullanıcılarına işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, planlanması ve denetlenmesine yardımcı olmak üzere gerekli olan bilgileri sağlayan bir sistem” olduğudur (Acar ve Dalğar, 2005: 29).

1.1.1.2. Muhasebe bilgi sisteminin unsurları

MBS’nin unsurları çeşitli sınıflamalara tabi tutulmakla birlikte fiziki ve kavramsal unsurlar olmak üzere iki gruba ayrılır (Özçelik, 2010: 46-54):

1) Fiziki Unsurlar

Sistemin temel fiziksel yapısını oluşturan, gözle görünen ve sistemin bilgi üretim faaliyetleri ile ilgili işlemleri yerine getirebilmesini sağlayan çalışanlar, bilgisayar donanımı ve yazılımı, iletişim ve faks araçları, raporlar, muhasebe el kitabı, hesap planı vb. unsurlardır.

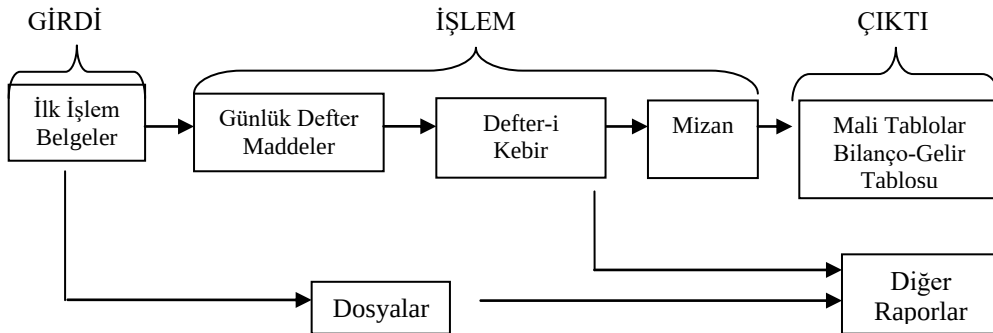
2) Kavramsal Unsurlar

Muhasebe sisteminin kurulması, bilgilerin işlenmesi, raporlanması ve iletilmesi aşamalarında fiziki olmayan fakat uygulamalara yön veren kanunlar, ahlak ve etik kuralları, yönergeler, muhasebe temel kavramları, muhasebe standartları gibi unsurlardır.

1.1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Akışı

Muhasebe bir sistem olarak düşünüldüğünde, bu sistemin girdileri ve bu girdilerin çıktılara dönüştürülmesini sağlayacak bilgi işlem faaliyetlerinin var olması gerekmektedir. Ancak, işletmelerde meydana gelen her olayın sonucu mali bir nitelik taşımaz. Muhasebe sisteminin girdisini, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikteki olaylar oluşturur (Karagül 2006: 109).

MBS’de bilgi akışı şekil 1.1’de gösterilmiştir.



Kaynak: (Sürmeli, Erdoğan, Erdoğan, Banar ve Önce, 1996: 57).

Şekil 1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Akışı

İşletme içi ve işletme dışından elde edilen belgeler girdi aşamasında yer alır. Muhasebe belgelerini faturalar, makbuzlar, dekontlar, çekler, senetler, irsaliyeler, yazar kasa fişleri ve diğer mali işlemler sonucu elde edilmiş belgeler oluşturur. Kayıt aşamasında belgelerden hareketle, söz konusu finansal işlemler önce günlük deftere, daha sonra defter-i kebire kaydedilerek sınıflandırılır. Ayrıca işlemlerin, günlük defterden defter-i kebire doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğini kontrol etmek amacıyla aylık ve yıllık mizan düzenlenir. Yani bu aşamanın son işlemini,

mizanların düzenlenmesi ile kontrol faaliyetinin yerine getirilmesi oluşturmaktadır. Çıktı aşaması sistemin en son aşamasıdır. Bu aşamada, tüm kullanıcılara yönelik olarak doğru ve güvenilir bilgilere dayalı mali tablolar hazırlanıp sunulur (Dinç ve Karakaya, 2014: 24-25).

Özetle, işletme içindeki ve dışındaki faaliyetlerden elde edilen veriler işlenmek üzere bilgi işlem merkezine aktarılır, işlenir ve anlamlandırılarak çıktı haline dönüştürülür. Çıktıların analiz ve yorumu yapılmak suretiyle işletme yöneticileri ile diğer ilgililere sunulur (Daştan ve Erol, 2011: 77-78). İyi düzenlenmiş ve işleyen bir MBS, işletmelerin etkin bir şekilde yönetilmesine olanak sağlar (Gökdeniz, 2005: 87).

1.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Amaçları

MBS'nin temel amacı, işletmenin finansal durumunda meydana gelen ekonomik faaliyetleri belgelendirerek kaydetmektir (Kaplan, Krishman, Padman, & Peters, 1998: 74). Temel amaç doğrultusunda, yöneticilerin karar almalarına yardımcı olacak bilgilerin elde edilmesi, işlenmesi ve ilgililere sunulması gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe, işletmenin finansal bilgilerini toplar, işler, tam ve doğru olarak ihtiyaç olan zamanda bilgi kullanıcılarına iletir. MBS'nin yukarıda ifade edilen temel amacının yanında farklı birçok amacı vardır (Özçelik, 2010: 37). Bunlar:

- Mali olayların tanımlanarak verilerinin elde edilmesi ve kayıtlanması,
- Elde edilen bilgilerin uygun sınıflandırılmasının yapılması,
- Yapılan faaliyetlerin ve kıymetlerinin ölçülmesi,
- Faaliyetlerin dönemsellik ilkesi doğrultusunda ilgili oldukları döneme kaydedilmesi,
- Mali tabloların açıklık ilkesi gereğince hazırlanarak sunulmasıdır.

MBS'nin ürettiği bilgileri kullanacak kişi ya da kurumların amaçları arasında farklılıklar olabilir. Bu nedenle MBS'nin ürettiği bilgilere ilişkin raporlar, sadece işletme içi beklentilere cevap vermeyi değil, aynı zamanda işletmenin

bütün ilgililerinin bilgi ihtiyacını karşılamayı yönelik olarak hazırlanmalıdır (Çidem, 2013: 30).

1.1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi

İşletme yönetimi açısından önemli olan muhasebe, mali sonuçları yansıtan göstergenin çok ötesinde, karar alma mekanizmasının her aşaması için bilgi sistemini oluşturmaktadır (Güney, 2012: 12). MBS'den elde edilen bilgiler, ihtiyaç halinde hem işletme içinde bulunan hem de işletme dışında bulunan kullanıcılar tarafından kullanılır (Acar ve Özçelik, 2011: 11). MBS, yöneticilerin varlıkları etkin bir şekilde yönetmesini, işletme faaliyetlerini kontrol altına almasını ve gelecekte yapılması gereken faaliyetlerin planlanmasına yardımcı olacak bilgileri sağlar (Güney, 2013: 279).

Daha önceleri elle elde edilen muhasebe bilgileri günümüzde teknolojinin gelişmesi ile birlikte bilgisayarlı ortamlarda üretilmeye ve raporlanmaya başlanmıştır (Demir, 2005: 148). Bilgisayar destekli MBS, başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere diğer raporları gerçek ve tahmini olarak kullanıcılara istenilen zamanda, anlaşılabilir, güvenilir ve hızlı bir şekilde sunabilmektedir (Mizrahi, 2011: 310).

MBS içinde bilgi teknolojilerinin kullanılmaya başlanması, insanlardan kaynaklanan hata ve sorunları ortadan kaldırmasının yanı sıra yüksek kaliteli ürün geliştirme, verimlilik artışı, yüksek kaliteli servis, maliyet azalımı, etkinlik, rekabet avantajı ve iletişim gibi konularda olumlu etkiler sağlamıştır (Önce ve İşgüden, 2012: 42; Gezen, 2012: 46).

1.1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin Geliştirme İlkeleri

İşletmelerde MBS'nin kurulmasında dikkat edilmesi gereken ilkeler mevcuttur (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 165). Bu ilkeler:

1) Uygun Maliyet İlkesi: Sistemin kurulması ve uygulanmasında fayda-maliyet analizinin yapılmasını,

2) Raporlama İlkesi: MBS'de hazırlanan finansal ve diğer tabloların düzenli ve doğru bir şekilde oluşturulmasını,

3) İnsan Etkeni İlkesi: Sistemi yürütecek olan personelin uygun sayıda ve mesleki yeterliliğe sahip olmasını,

4) Örgüt Yapısı İlkesi: Sistemde görevlendirilecek personelin görev tanımlarının yapılarak yetki ve sorumlulukların belirlenmesini,

5) Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi: Sistemin kolay, anlaşılır, açık ve etkin olmasını, karmaşık olmaması gerektiğini ifade eder,

6) Veri Biriktirme ve İşleme İlkesi: Sistemin, elde edilen bilgileri düzenli olarak kaydetmesini, işleyerek bilgiye dönüştürmesini ve raporlamasını ifade eder.

1.1.6. Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

Muhasebe, “ölçülebilen, değerlendirilebilen ve iletilebilen mali nitelik taşıyan olaylarla ilgili bilgileri toplayan, işletmenin çıkar gruplarının amacına göre kayıt altına alan, sınıflandıran, analiz yoluyla işlenmesini sağlayan ve elde edilen sonuçları dönemsel raporlar halinde özetleyerek ilgililere sunan bilgi sistemi” olarak tanımlanır (Şaklak ve Buran, 2010: 6). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe, karar vericilerin amaçlarına ulaşması için bilgi üreten bir sistemdir (Kısakürek ve Pekcan, 2005:119).

MBS genel olarak finansal muhasebe bilgi sistemi (FMBS) ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi (YMBS) olarak iki temel alt sisteme ayrılır (Murthy & Wiggins, 1999: 3).

1.1.6.1. Finansal muhasebe bilgi sistemi

MBS'nin işletme dışına yönelik alt sistemini FMBS oluşturmaktadır. “Genel muhasebe” olarak adlandırılan bu muhasebe kolunun amacı, işletmenin varlık ve kaynaklarını etkileyen mali nitelikteki faaliyetlerin sonuçlarını (Büyükmirza, 2014: 27), çeşitli finansal tablolar aracılığıyla işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına sunmaktır. İşletme dışındaki bilgi kullanıcılarını ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, devlet kurumları vb. kişi ya da kurumlar oluşturmaktadır (Hansen, Mowen & Guan, 2007: 4).

İşletme varlık ve kaynaklarını kayıt altına alan FMBS, geçmişe ait bilgileri kayıt altına almakla kalmayıp aynı zamanda gelecekle ilgili planlama ve

stratejilere yol gösteren bir araç haline gelmiştir. FMBS tarafından saptanan verilerin bir taraftan yönetim kararlarına dayanak oluşturması diğer taraftan da işletme dışında kullanılacak bilgiler haline dönüştürülmesi gerekir (Akgün ve Kılıç, 2013: 23).

1.1.6.2. Yönetim muhasebesi bilgi sistemi

Yönetim muhasebesinin amacı, yöneticilerinin karar vermelerine yardımcı olacak olan analitik bilgileri sağlamaktır. Bu bilgilerin ham veriler olarak elde edilmesinden başlayıp, raporlar halinde çıktıya dönüştürülmesine kadar yürütülen bütün muhasebe çalışmaları, YMBS olarak ifade edilmektedir (Saban ve Erdoğan, 2014: 5).

YMBS'ye işletme içine dönük MBS de denilmektedir. Çünkü YMBS tarafından üretilen bilgiler, gerek işletmenin mevcut durumuna ilişkin kararların alınmasında gerekse geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesinde yöneticiler tarafından kullanılmaktadır (Fay, Rhoads & Rosenblatt, 1985: 222). YMBS ayrıca, işletme yöneticilerinin ve personelin ihtiyacı olan raporları hazırlayarak, işletmenin günlük faaliyet kontrolünün ve devamlılığının sağlanmasında kullanılacak olan bilgileri ilgili bölümlere iletilmesi görevini de üstlenir (Köroğlu, 2012: 14).

1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi

MBS içerisinde maliyet muhasebesi bilgi sisteminin (MMBS) yeri ve önemi aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1.2.1. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Tanımı ve Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemde Kullanılan Temel Kavramlar

MMBS'nin tanımı ve kullanılan temel kavramlar alt başlıklar halinde şu şekilde ifade edilir.

1.2.1.1. Maliyet muhasebesi bilgi sisteminin tanımı

Maliyet muhasebesi, “üretimi yapılan mal ve hizmetlerin maliyetini meydana getiren maliyet unsurlarının türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve

hizmet türleri bakımından tespit edilmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemi” şeklinde ifade edilir (Altuğ, 2015: 6).

Maliyet ve maliyet muhasebesi bütün faaliyet alanlarında kullanılmaktadır. Maliyet muhasebesi, mal ve hizmetlerin üretiminden başlayıp satış fiyatının belirlenmesi aşamasına kadar olan süreçte yöneticilere karar vermelerine yardımcı olacak bilgileri sağlar. Maliyet muhasebesi her türlü işletmede kullanılmasına rağmen üretim işletmelerinde daha fazla kullanılmaktadır (Karaman, 2010: 8).

MMBS, “bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünü” şeklinde tanımlanabilir (Gümüş, 2007: 21).

MMBS tarafından üretilen bilgilerin bir kısmı işletme dışına yönelik iken, diğer bir kısmı ise işletme içine yöneliktir (Saban ve Erdoğan, 2014: 4).

1.2.1.2. Maliyet muhasebesi bilgi sistemde kullanılan temel kavramlar

MMBS’de kullanılan temel kavramlar maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlarından oluşur.

a) Maliyet

Literatürde maliyet ile ilgili olarak farklı tanımlamalar karşımıza çıkmakta ve herkesi tatmin edecek bir tanımlama yapmak oldukça güç olmaktadır (Ulutepe, 2010: 30). Maliyet kavramıyla ilgili olarak çeşitli tanımlamalar aşağıdaki gibidir.

Maliyet kavramı genel olarak, “bir şeyi elde edinceye kadar katlanılan her türlü fedakarlıklar toplamı” olarak ifade edilirken (Bekçi ve Özal, 2010: 79) ekonomik açıdan ise, “ satış fiyatı olan mal veya hizmetleri elde etmek amacıyla katlanılan ölçülebilir yükümlülükler toplamı” şeklinde ifade edilmiştir (Çıkrıkçı ve Dabbağoglu, 2007: 80). Ticari işletmeler açısından “malın alış bedeli ile o malı elde edinceye kadar yapılan bütün giderlerin toplamı satın alınan malın maliyetini”,

üretim işletmeleri açısından ise “hammaddenin mamule dönüşünceye kadar katılan tüm fedakarlıklar toplamı üretilen mamulün maliyetini” oluşturmaktadır (İbicioğlu ve Ömürbek, 1998: 49). Muhasebe standartları ise maliyet kavramını “bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda diğer muhasebe standartlarında yer alan özel hükümler uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel” şeklinde tanımlamıştır (Akdoğan, Gündüz ve Sevim, 2013: 6)

b) Gider

Gider en genel anlamıyla, “işletme faaliyetlerinin belirli bir dönem boyunca tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal ifadesi” şeklinde tanımlanmıştır (Karakaya, 2004: 13). Başka bir deyişle gider, “bir işletmenin belirli bir dönem boyunca faaliyetlerini gerçekleştirmesi sonucu öz kaynaklarda meydana gelen azalış” şeklinde ifade edilebilir. Aşağıdaki şartların varlığı halinde gider kavramından söz edilebilir (Akdoğan, 2009: 8). Bunlar:

- İşletmelerin öz kaynaklarında meydana gelen azalış, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sonucu meydana gelmelidir. Bunun dışında kalan mal ve hizmet tüketimleri gider sayılmaz. Örneğin, kişisel ihtiyaç için işletme sahibinin işletmeden çektiği paralar veya kullanılan stoklar gider niteliğinde sayılmaz. Gerçi, bu stokların kullanımı nedeniyle ekonomik yararları ortadan kalkıyor olsa da bu tüketim, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi için yapılmadığından gider sayılmamakta, sadece işletmeden çekilen değerler olarak ifade edilmektedir.
- Belli bir dönem içinde maliyetlerin faydasının tüketilmiş ve öz kaynakların azalmış olması gerekmektedir. Örneğin iki yıllık kira ödemesi yapılması işletmenin nakit varlığında bir azalışa neden olmaktadır. Fakat buradaki varlık azalışı iki dönemi kapsadığından azalış tamamı gider olarak ifade edilmez. Varlık azalışının gider olan kısmı yalnızca içinde bulunulan döneme ait tutardır.

Yapılan bu tanımları da dikkate alarak özetle; “işletme varlıklarının elde edilmesi amacıyla yapılan veya yapılması düşünülen kaynakların kullanımı”

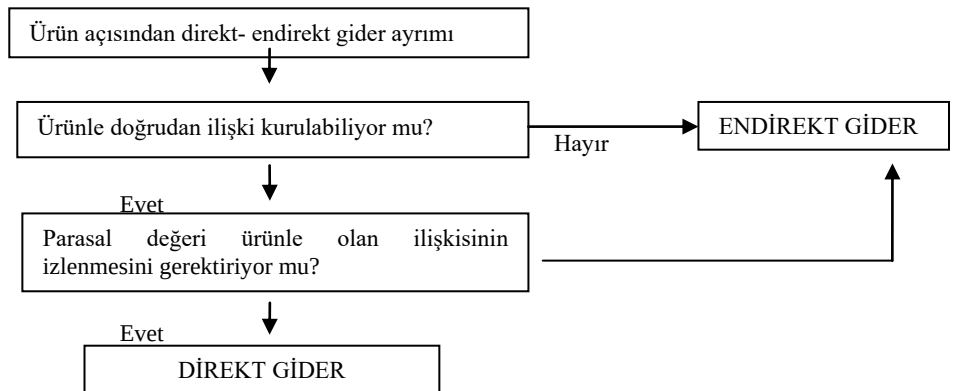
maliyet kavramını, “işletme varlıklarının malların ve hizmetlerin üretilmesi nedeniyle tüketimi” gider kavramını ifade eder (Köroğlu, 2007: 35).

1) Direkt giderler

Üretim giderleri içerisinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri, direkt giderler olarak tanımlanmaktadır. Direkt giderler mamullere doğrudan yüklenebilme özelliğine sahiptir. Diğer bir ifadeyle bu tür giderler, mamul nezdinde kolaylıkla izlenebilir. Bu tür giderlerin ilgili mamulün maliyetinde payı kolaylıkla hesaplanabilir. Ev tekstili ürünleri üreten bir işletmede üretilen çarşaf lar için kullanılacak kumaş miktarı ve fiyatı, kolaylıkla çarşaf bazında belirlenerek direkt ilk madde ve malzeme gideri hesaplanabilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 26).

2) Endirekt giderler

Üretimin gerçekleşmesi için katlanılan ancak mamullere doğrudan değil bazı dağıtım anahtarları kullanmak suretiyle yüklenebilen giderlerdir. Endirekt giderler birden çok üretim birimini ilgilendirdiklerinden, bunların üretim birimlerine dağıtımını ancak dağıtım anahtarları vasıtasıyla yapılır (Basık, Kaya ve Yanık, 2011:6). Üretim işletmelerinde direkt ve endirekt gider ayrımının nasıl yapılması gerektiği şekil 1.2’de gösterilmiştir.



Kaynak: (Karakaya, 2004: 46)

Şekil 1.2. Direkt-Endirekt Gider Ayrımı

c) Harcama

Harcama, “bir varlık elde etmek, bir hizmeti yerine getirmek veya bir zararı önlemek amacıyla borçlanma, para ödeme veya varlığın aktarılması” şeklinde ya da “sağlanan bir hizmet veya satın alınan bir varlık için ödenmiş veya ödenecek olan para tutarı veya varlık değeri” şeklinde tanımlanabilir (Altuğ, 2015: 19).

İşletmeler tarafından yapılan nakden ödemeler ve/veya borçlanmalar harcama kavramını ifade eder. Yapılan harcamalar önce maliyete, daha sonra kullanıldıkları veya tüketildikleri zaman gidere dönüşmektedir (Karaman, 2010: 11).

d) Zarar

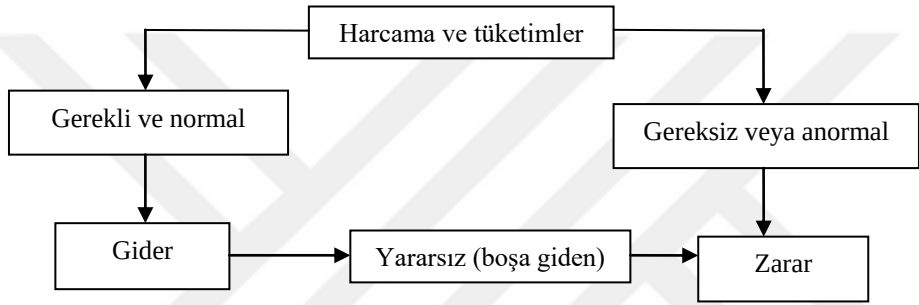
Zarar, “işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılan gereksiz veya gereğinden fazla yapılan tüketimler” şeklinde ifade edilir (Karakaya, 2004: 16). Başka bir ifadeyle zararı, “işletmenin elde ettiği gelirler ile yapmış olduğu giderler arasında meydana gelen olumsuz fark veya belli bir dönem boyunca işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sonucu meydana gelen varlık azalışları” biçiminde tanımlamak da mümkündür. Örneğin, depoda bulunan hammaddenin normal olmayan nedenlerden dolayı kullanılamaz hale gelmesi veya yok olması, mamul başına tüketilmesi gereken 1 kg hammadde yerine verimsiz bir çalışma sonucu 2,5 kg kullanılması boşu boşuna yapılan veya yapılsa dahi ekonomik yarar sağlamayan tüketimler zarar olarak ifade edilir (Karaman, 2010: 11).

e) Maliyet, gider, harcama ve zarar ilişkisi

Yukarıda yapılan tanımlamalardan yola çıkarak özetle; bir varlık elde etmek için yapılan ödemeler veya diğer ifadeyle harcamalar önce maliyete, kullanılıp tüketildikten sonra da gidere dönüşmektedir (Köroğlu, 2007: 35).

Hammaddenin satın alınması sırasında, hammadde bedeli ile hammaddeyi el etme adına yapılan bütün ödemeler veya borçlanmalar harcama olarak kabul edilir ve toplam olarak bilançoda gösterilir. Hammadde bedeli, dönem içerisinde hammaddenin mamul üretiminde kullanılması sonucu gidere dönüşerek üretilen mamulün maliyetine dönüşür.

Depoda bulunan hammaddenin bir kısmı gerekli tedbirlerin alınmaması sonucu çürürse, zarara dönüşür. Üretimi biten mamul satıldığında ise, üretim maliyeti gidere dönüşmüş olur (Karakaya, 2004: 17). İşletmelerde meydana gelen gider-zarar ayrımı şekil 1.3’de gösterilmiştir.



Kaynak: (Büyükmirza, 2014: 55)

Şekil 1.3. İşletmelerde Gider-Zarar Ayrımı

1.2.2. Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Amacı

Maliyet bilgileri ancak uygun, zamanlı, doğru ve güvenilir ise işletmeler açısından faydalı olabilir. Bugünkü rekabetçi piyasa şartlarında, işletmelerin kârlarını artırabilmenin yolu, maliyetlerini kontrol altına alacak etkin bir maliyet yönetimine (MY) sahip olmaktan geçmektedir (Abdioğlu, 2012: 6).

Maliyet bilgileri, işletmelerin fiyatları belirlemesinden pazar seçimine, müşteri hizmetlerinden bütçelemeye kadar alınan birçok kararda etkin bir rol oynamaktadır (Karğın, 2013: 22). Maliyet verilerinin titizlikle takip edilmesi, ölçülmesi, analiz edilmesi ve ilgililere amaçları doğrultusunda uygun zamanda sunulması gerekmektedir.

Maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler başlıca şu dört amaç doğrultusunda gerçekleştirilir (Büyükmirza, 2014: 82). Bunlar:

- Üretilen mamullere ait birim maliyetlerin hesaplanmasına yardımcı olarak, mamul ve yarı mamul stokları ile satılan mamul maliyetinin bilançoda gösterilmesine yardımcı olmak,

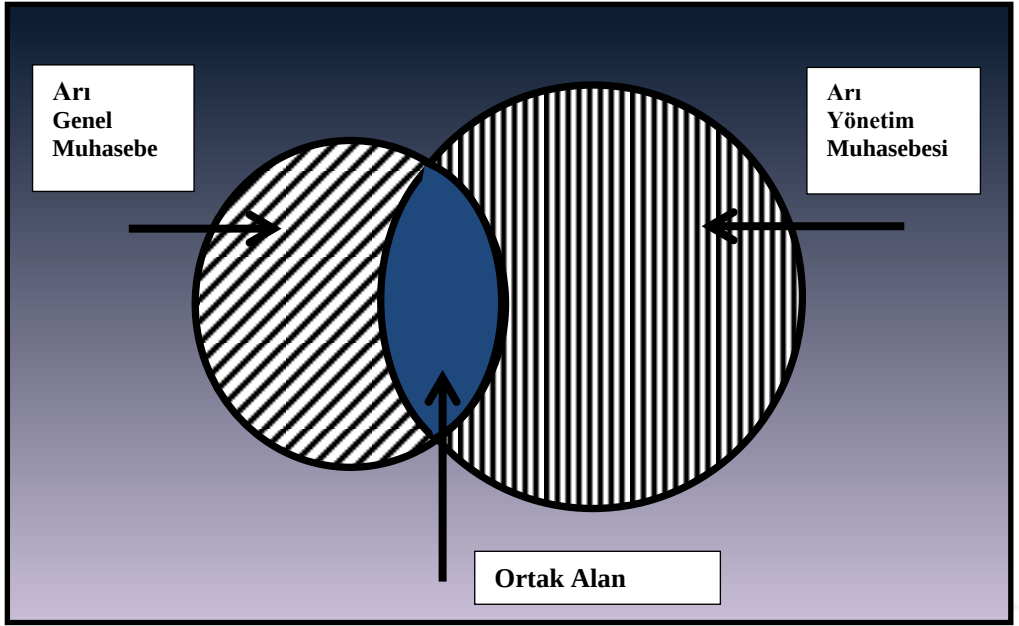
- Stratejik planların hazırlanmasına yönelik bilgi sağlamak,
- Maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Yönetimin kararlarının sağlıklı bir şekilde alınmasını sağlamaktır.

1.2.3. Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisinde Maliyet Muhasebesi Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi

Maliyet muhasebesinin yukarıdaki satırlarda sayılan amaçlarına bakılınca ilk sıradaki amacın finansal muhasebeye, diğerlerinin ise yönetim muhasebesine yönelik olduğu söylenebilir (Büyükmirza, 2014: 82)

Finansal (genel) muhasebe ile yönetim muhasebesini birbirine bağlayan bu durum maliyet muhasebesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Şener, 2004: 6). Bu açıdan bakıldığında MBS içerisinde maliyet bilgisinin önemi ortaya çıkmaktadır. Maliyet bilgileri, bilançoda stok (yarı mamul ve mamul) değerinin ve buna bağlı olarak da gelir tablosunda satılan mamul maliyetinin tespitinde kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi tarafından maliyet bilgileri ise, planlama, kontrol, geçerli maliyet analizleri ve fiyatlama gibi kararlarda kullanılmaktadır. Yanlış veya hatalı maliyet bilgisi, işletmenin finansal tablolarında hataya neden olurken, aynı zamanda yönetimin de hatalı ve yanlış kararlar vermesine de neden olabilmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 4-5).

Maliyet muhasebesinin MBS içerisindeki yeri şekil 1.4’de gösterilmiştir



Kaynak: (Büyükmirza, 2014: 35)

Şekil 1.4. Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Bilgi Sistemi İçerisindeki Yeri

Şekil 1.4’den de anlaşılacağı üzere maliyet muhasebesi, sadece finansal muhasebeye değil, aynı zamanda yönetim muhasebesine de hizmet veren çift taraflı bir muhasebe dalı haline gelmiştir (Saban ve Erdoğan, 2014: 4).

Maliyet muhasebesi, MBS içerisinde önemli görevleri yerine getirmektedir. Bu görevlerden en önemlisini de FMBS’ye ve YMBS’ye sürekli bilgi üretip sunması oluşturmaktadır. Bu bağlamda, maliyetleri kaydeder, ölçer ve maliyet bilgilerini üst düzey yöneticilere iletir (Köroğlu, 2012: 17). Maliyet muhasebesinin bir diğer önemli görevi ise, işletmenin hedef pazara arz edeceği mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan kaynakların dönüşüm sürecini düzenlemek ve izlemektir (Gümüş, 2007: 23). Görüldüğü gibi, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin birbiri ile iç içe geçmesi nedeniyle üretim işletmeleri, hem maliyet muhasebesini hem de genel muhasebeyi birlikte kullanır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 3; Gençoğlu, 2008:1).

İşletmenin hem kârlılık hem de verimlilik hedeflerine ulaşmasını sağlayacak kararların etkin olabilmesi, ancak maliyet muhasebesinden sağlanan verilerin güvenilir ve doğru olmasına bağlıdır. Maliyet muhasebesi, işletmede meydana gelen bütün faaliyetlerin maliyetlerini de kapsadığından diğer bölümlerle koordineli olarak bilgi alışverişini zorunlu kılar. Dolayısıyla maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler hem yönetim kararlarında hem de diğer bölümlerin alacağı kararlarda önemli etkiye sahiptir (Yağmurlu, 2009: 6).

1.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri ve Bu Sisteme Yönelik Eleştiriler

Geleneksel MMBS'ye dayanan hesaplama yöntemleri ve bu sisteme yönelik eleştiriler aşağıdaki satırlarda açıklanmıştır.

1.3.1. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemleri

Geleneksel MMBS'de maliyet yöntemleri; maliyetin hesaplanma şekline, zamanına ve kapsamına göre üç ana grupta sınıflandırılmaktadır (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012: 22).

1.3.1.1. Maliyetlerin hesaplama şeklini belirleyen yöntemler

Maliyetlerin saptanmasına yönelik maliyetleme yöntemlerinin seçiminde işletmenin hangi üretim koşullarıyla ve teknikleriyle üretim yapıldığına bağlı olarak ikiye ayrılarak incelenebilir (Yükçü, 2015: 347).

1) Sipariş maliyet sistemi

“İşletmede üretimi gerçekleştirilen her bir mamulün veya siparişi verilen her bir maliyet unsurunun ayrı ayrı tespit edildiği” bir maliyet hesaplama sistemidir (Uyar, 2008: 133). Bu sistem, parti halinde üretim yapan ve her partide farklı tür ve özellikte mamul üreten sanayi işletmeleri tarafından kullanılır. Bu sistemde, her üretim partisinin direkt ve indirekt maliyetleri ayrı ayrı izlenerek mamullere yüklenir (Basık vd., 2011: 10).

2) Safha maliyet sistemi

Safha maliyeti sistemi; birbiri ardına ve bağılı aşamalarda, devamlı ve seri biçimde kitlesel mamul üreten işletmelerde kullanılan bir yöntemdir (Abdioğlu, 2012: 22). Bu yöntem “dönemin üretim giderlerinin üretim aşamalarında toplanması ve her bir aşamanın giderlerinin o aşamanın üretim miktarına bölünmesi yoluyla birim maliyetinin hesaplanması” esasına dayanır (Büyükmirza, 2014: 251).

1.3.1.2. Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler

Maliyetlerin hesaplama zamanını tespit eden yöntemler ikiye ayrılır.

1) Tarihsel (fiili) maliyet yöntemi

Maliyetlerin üretimin tamamlanmasından sonra, gerçek verilere dayanılarak hesaplandığı bir sistemdir. Bu sistemde faaliyet dönemi içinde oluşan üretim giderleri üretilen mamullere yüklenir (Saban ve Erdoğan, 2014: 50). Fiili maliyetler gerçeği yansıttığı için yönetim tarafından her zaman ihtiyaç duyulan maliyetlerdir.

2) Önceden saptanmış maliyet yöntemleri

Mamul maliyetlerini, önceden tahmin edilmiş üretim giderlerinin tutarlarına göre saptar kayıt yapar. Gelecekte olması gereken, ya da olması beklenen maliyetlerin ne tutarda olacağı geçmiş deneyimler ve yıl içi beklentiler hesaba katılarak belirlenir (Büyükmirza, 2014: 240). Önceden saptanmış maliyet yöntemi, tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılır.

Tahmini maliyet yöntemi, “olması beklenen maliyetleri herhangi bilimsel bir ölçü dikkate almadan, işletmenin geçmiş deneyim ve tahmini rakamlarından hareket ederek hesaplayan” bir yöntemdir (Yükçü, 2015: 351).

Standart maliyet yöntemi, “önceden bilimsel hesaplamalara dayanılarak mamul maliyetlerinin olması gereken seviyede planlandığı ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine olması gereken rakamların kullanıldığı” bir yöntemdir (Uyar, 2008:134).

1.3.1.3. Maliyetlerin hesaplama kapsamını belirleyen yöntemler

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyeti hesaplanırken hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını belirtir. Bu konuda başlıca dört yöntem kullanılmaktadır (Savcı, 2010: 65).

1) Tam maliyet yöntemi

Bu yöntem, “üretimle ilgili (direkt, endirekt, sabit, değişken olup olmamasına bakılmaksızın) bütün giderlerin mamul maliyetine yükleyen, üretim dışında kalan (genel yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım ile finansman giderleri vb.) giderlerin doğrudan dönem gideri olarak kaydeden” bir yöntemdir (Saban ve Erdoğan, 2014: 49).

2) Değişken maliyet yöntemi

Bu yöntem, “direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken kısımlarını mamul maliyeti olarak kabul eden ve genel üretim giderinin sabit kısmını ise dönem gideri olarak kabul eden” bir yöntemdir (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 112).

3) Normal maliyet yöntemi

Bu yöntem, “direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamını, genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye bağlı olarak mamul maliyetine yükleyen” bir yöntemdir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 84). Diğer bir ifadeyle, söz konusu mamulün birim maliyetini direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ile kullanılan kapasite oranında sabit genel üretim giderleri belirlemektedir. Kapasitenin kullanılmayan kısmına yansıyan sabit genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kaydedilir (Akdoğan, 2009: 42-43).

4) Asal (ilk-esas) maliyet yöntemi

Bu yöntem, “direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetinin oluşturulmasında dikkate alan, genel üretim giderlerinin tamamını maliyet dışında bırakan” bir yöntemdir (Saban ve Erdoğan, 2014: 50).

1.3.1.4. Maliyetlerin dağıtımında kullanılan yöntemler

Çalışmanın bu kısmında gider yerleri, dağıtımında kullanılan yöntemler ve maliyet dağıtım anahtarları ele alınmıştır.

1) Dağıtımında kullanılan gider yerleri

Birçok işletmede üretim işlemi, başlangıcından bitişine kadar uzun bir süreci ifade eder. Bu nedenle gerçekleşen giderler de çok çeşitli ve karmaşık olabilir. Üretimin düzenli akışını ve aynı zamanda maliyet çalışmalarına kolaylık ve güvenilirlik sağlamak amacıyla işletmede, belirli ölçütler dikkate alınarak gider yerleri ayrımına gidilebilir (Yükçü, 2015: 280).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT); “üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, işletmenin organizasyonu dikkate alınarak saptanan giderlerin planlamasını, kontrolünü ve uygun bir şekilde toplanıp dağıtılmasını sağlayan, örgütün bir birimi veya birim içinde bulunan bir yer gider yeri” olarak ifade edilmiştir (ismmmo.org.tr, 2016).

Üretim faaliyetleri ile ilgili maliyet yerleri şu şekilde sınıflandırılabilir (Savcı, 2010: 174-175):

a) Esas üretim maliyet yerleri (ana maliyet yerleri)

Mamul ve hizmetlerin üretildiği birimler olup, mamul üzerinde doğrudan doğruya çalışılan gider yerleridir. Bu gider yerleri, mamulün ilk madde ve malzeme ile işçilik yönünden şekil alıp fiziki olarak ortaya çıktığı gider yerleridir.

b) Yardımcı üretim maliyet yerleri

Esas üretim gider yerleri ile diğer gider yerlerinin faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için yan girdiler üreten birimlerdir (Abdioğlu, 2012: 66).

c) Yardımcı hizmet maliyet yerleri

Üretilecek mamuller üzerinde fiilen çalışılmamakla birlikte, üretim için gerekli bazı hizmetlerin yapıldığı yerlerdir. Örnek elektrik, su, buhar, atölye bakım, makine bakım, inşaat bakım, işçi yemekhanesi (Savcı, 2010: 174-175).

1.3.2. Maliyet Muhasebesinde Maliyet Dağıtımı ve Kullanılan Yöntemler

Üretim işletmelerinde, üretim maliyetini meydana getiren giderler farklı yapılara sahip olmaları nedeniyle gider yerlerinin toplam maliyetinin belirlenebilmesi ancak gider kalemlerinin gider yerlerine dağıtımı ile mümkün olabilmektedir (Taşkın, 2013: 21)

Maliyet muhasebesinde maliyeti oluşturan giderler, önce gider türü olarak kayıt edilmekte, daha sonra gider yerlerine ve gider yüklenenlere aktarımı yapılmaktadır. Genel üretim giderlerinin gider yerlerine ve üretilen mallara yüklenmesinde bazı hesaplamalara gerek duyulmaktadır (Çetiner, 2000: 164). Direkt özelliği olmayan, nereye ve hangi mala ait olduğu kesinlikle saptanamayan bu giderlerin dağıtımında bazı ölçütler kullanılmaktadır. Kullanılan bu ölçütlerle maliyetlerin mamullerle ilişkisi sağlanır ve bu işleme maliyet dağıtımı adı verilir (Alkan, 2003: 26).

İşletmede giderlerin dağıtımı üç aşamada gerçekleştirilir. Birinci dağıtımla gider türleri gider yerlerine, ikinci dağıtımla yardımcı gider yerleri esas gider yerlerine ve son aşama olan üçüncü dağıtımla esas gider yerlerinde toplanan giderler mamullere dağıtılır (Güzeldere, 2007: 22).

1.3.2.1. Birinci dağıtım

Birinci dağıtımda genel üretim maliyetleri, ana (esas) ve yardımcı üretim merkezlerine dağıtılır. Hangi bölüme ait olduğu kesinlikle bilinen giderler, o bölümün direkt veya özel giderleridir ve bölüme doğrudan yüklenir. Direkt olan bu giderlerin dağıtımında bir sorun yoktur. Bazı giderler ise bölümler için ortak niteliktedir ve her bölüme ne kadar harcandığı bilinemez. Böyle durumlarda ise, genel üretim giderleri ile maliyet yerleri ile ilişki kurmak amacıyla çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak bölümler arasında paylaşım yapılır (Çetiner, 2000: 167).

Böylece birinci dağıtımda, tüm endirekt maliyetler ilgili maliyet merkezlerinde toplanmış olur. Bir maliyet merkezinin toplam maliyeti; maliyet merkezlerinin kendi direkt maliyetleri ile birinci dağıtımdan maliyet merkezlerine dağıtılan maliyetlerin toplamından oluşur (Güzeldere, 2007: 23).

1.3.2.2. İkinci dağıtım

Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılmasıdır. Bu dağıtımın temel amacı, tüm üretim giderlerini üretilen mamulün maliyetine yüklemektir. Üretilen mamulün maliyetini hesaplamak için öncelikle üretim giderlerinin bu mamulleri üreten esas üretim yerlerinde toplanması gerekir. İşte bu aşama için yapılan dağıtım ikinci dağıtımdır (Alkan, 2003: 29).

İkinci dağıtımda üç farklı yöntem kullanılmaktadır. Bunlar:

1) Basit dağıtım yöntemi

Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet maliyet yerlerinin birbirine pay vermediği, dağıtım anahtarları vasıtasıyla tespit edilen dağıtım katsayılarıyla orantılı olarak doğrudan dağıtımın gerçekleştirildiği bir yöntemdir. Dağıtım, dağıtım sırasına bağlı olmadan gerçekleştirilir. Dağıtım sırasının belirlenmemesinin nedeni, yardımcı hizmet işleri arasındaki ilişkilerin ihmal edilmesidir. Bu yöntem kolay olması nedeniyle daha fazla tercih edilir.

$$\text{Dağıtım katsayısı} = \frac{\text{Dağıtılacak genel üretim maliyet tutarı}}{(\text{Dağıtılacak bölümlerin}) \text{ dağıtım verilerinin toplamı}}$$

Yukarıdaki eşitlikte pay daima Lira paydada ise m², m³, direkt işçilik saati, ampul sayısı gibi bir dağıtım anahtarı verisi olabilir. Buna göre hesaplanan dağıtım katsayısı ise, dağıtım verisi başına yüklenecek genel üretim maliyet tutarını ifade etmektedir (Altuğ, 2015: 225-226).

2) Kademeli dağıtım yöntemi

Basit dağıtım yöntemine göre daha geçerli olan bu yöntem, işletme bölümleri arasındaki ilişkiyi kısmen dikkate alır. Bu yöntemde göre, işletme bölümleri gider dağıtım tablosunda belirli bir esasa göre sıralanmaktadır. Bu sıraya göre, baştaki bölümün gider toplamı, kendinden sonra gelenlere dağıtılmakta ve işlem bu şekilde devam etmektedir. Ancak, hiçbir bölüm kendinden önce gelen bölümlere gider payı vermemektedir. Burada bölümlerin sıralanmasında; bölümlerin birbirine yardımcı olma ve hizmet etme dereceleri, üretimle olan ilgi dereceleri gibi esaslar dikkate alınır. Bu esasa göre, hangi bölüm diğerlerine daha

çok yardımcı olmakta ise veya hangi bölüm üretimle en çok uzaktan ilişkili ise önce o bölüm ilk sırayı alır ve giderleri dağıtılır (Çetiner, 2000: 174).

3) Matematiksel dağıtım yöntemi

İşletmelerde hizmet bölümleri arasındaki hizmet ve gider akışının ileriye ve geriye dağıtımının yapıldığı bir yöntemdir. Bu yöntemin uygulanması için cebirsel denklemlerden yararlanıldığı için bu yöneme cebirsel yöntemde denir. Hizmet bölümlerindeki maliyet sıfırlanmak suretiyle dağıtılır (Civelek ve Özkan, 2014: 173).

1.3.2.3.Üçüncü dağıtım

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere dağıtılmasını dikkate alır. Maliyet dağıtımının uygun bir şekilde yapılabilmesi için uygun ölçü ve anahtarlar kullanılmalıdır. Bu işlemler gerçekleştirildikten sonra mamullerin alacağı maliyet payları hesaplanır. Birden fazla ve değişik tiplerde mamul üretimi gerçekleştiren işletmeler için yükleme anahtarının seçiminde dikkatli olunması gerekir. Tek cins veya tek tip mamul üreten işletmelerin maliyetlerinin dağıtılmasına gerek yoktur (Alkan, 2003: 29)

1.3.2.4. Maliyet dağıtım anahtarları

İşletmelerde giderin yapıldığı yerin belli olması halinde, bu giderler gider yerlerine doğrudan dağıtılır. Ancak, gider yeri tam olarak belirlenemeyen, bir gider yerine değil de birden fazla gider yerine ait giderler dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılır. Örneğin elektriği, yönetimde ve üretimde ortak elektrik sayacı ile kullanan bir işletmenin elektrik giderini, dağıtım anahtarı olmadan elektriğin tüketildiği gider yerlerine dağıtmak mümkün değildir (Uzun, 2012: 24).

Gider dağıtımı yapılırken temel ilke, gider türlerini, gider yerlerine mümkün olduğunca direkt dağıtmaktır. Ancak, direkt dağıtımı mümkün değilse o zaman birtakım dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtım yapılacaktır. Yapılacak olan dağıtımın adil olabilmesi için dağıtım anahtarlarının doğru seçilmesi gerekir. Seçilen anahtarın doğruluğu ve uygunluğu demek, dağıtılacak giderlerle arasında fonksiyonel ilişkinin bulunması anlamına gelmektedir. Aksi takdirde kimi maliyet yerlerine alması gerekenden fazla, kimi maliyet yerlerine de verilmesi gerekenden az maliyet yüklenir (Civelek ve Özkan, 2014: 178).

Genel olarak kullanılan genel üretim giderleri ve dağıtım anahtarları aşağıda çizelge 1.1.'de gösterilmiştir.

Çizelge 1.1. Genel Üretim Giderleri ve Dağıtım Anahtarları

Genel Üretim Giderleri	Dağıtım Anahtarları
Binanın amortismanı	Yüzölçümü (m ²)
Bina vergi ve sigortaları	Yüzölçümü (m ²) veya hacim (m ³)
Aydınlatma	Ampul watt sayısı
Faiz	Her bölümdeki bağlı sermaye
Isıtma	Yüzölçümü (m ²), hacim (m ³) veya radyatör sayısı
Su	Musluk sayısı veya işçi sayısı
Bakım onarım	Makine sayısı, direkt işçilik saati, makine sayısı
Kira	Yüzölçümü (m ²)
Haberleşme	Telefon, faks kullanım sayısı
Endirekt işçilik	İşçi sayısı
Endirekt malzeme	Malzeme talebi
Sosyal faaliyetler	İşçi sayısı
Nakliye	Taşınan malzeme miktarı veya tutarı

Kaynak: (Haftacı, 2013: 188)

1.3.3. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemine Dayanan Hesaplama Yöntemlerinin Uygulamasına Yönelik Eleştiriler

Bilgisayar teknolojilerinin üretimde kullanılmasına bağlı olarak yeni üretim teknolojilerinin ortaya çıkmıştır. Bu teknolojilerin üretimde kullanılmaları sonucu, üretim süreçlerinin yapısında ve üretilen mal ve hizmetlerin maliyet yapısında (direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin dağılımında) önemli değişiklikler meydana gelmiştir (Erden, 2003: 98). Geleneksel üretim yöntemlerinin maliyet unsurları içerisinde direkt işçilik giderlerinin oranı genel üretim giderlerine göre daha yüksek iken, yeni üretim tekniklerinin kullanılması sonucu endirekt maliyet unsurlarında meydana gelen artış, durumu tersine çevirmiştir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 2).

İşletmelerin üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimler muhasebe sistemlerinin gelişmesine de katkı sağlamalıdır. Araştırmalarda, geleneksel maliyetleme yöntemleri ile yapılan maliyetlemenin artık yanlış maliyet sonuçları verdiği, maliyet bilgilerini üretmede yetersiz kaldığı ve stratejik kararların alınmasında kullanılacak bilgilerin niteliğinden uzaklaşıldığını ortaya çıkarmıştır (Bekçioğlu, Gürel ve Kızılyalçın, 2014: 20). Bu nedenle, geleneksel maliyet

hesaplama sistemlerine dayanan maliyet hesaplamalarının, değişen üretim maliyetlerini tam olarak yansıtamamasından dolayı çağdaş maliyetleme teknikleri adı verilen yeni yöntemler geliştirilmiştir (Bekçi ve Negiz, 2011: 120).

Bu açıdan bakıldığında, geleneksel maliyet sistemine yönelik birçok eleştiri yapılmıştır (Taşçı, 2004: 13). Bu eleştiriler:

- Yönetimin ihtiyaçlarını karşılayamaması,
- Üretim sürecini tam olarak yansıtamaması,
- Yanlış ölçülerle performans değerlemesinin yapılması,
- Genel bilgileri sağlaması,
- Kaynakların tüketimini doğru ölçememesi veya kaynak maliyetlerinin dağıtımının gerçekçi olmaması,
- Bilgileri geç sağlaması veya güvenilir bilgiler sağlamaması,
- Fazla stok bulundurmayı teşvik edici olması,
- Maliyet dağıtımlarının gerçekçi olmaması,
- Gelecekle ilgili üretim planlaması ve programlaması için gereken bilgileri sağlamamasıdır.

2. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Çalışmanın bu bölümünde MY ve stratejik maliyet yönetimi (SMY) hakkında bilgi verilerek çağdaş maliyet yöntemlerine değinilmiştir.

2.1. Maliyet Yönetimi

Küreselleşme ile birlikte yeni teknolojilerin geliştirilmesi, pazara yeni rakiplerin girmesi, mamul yaşam ömürlerinin kısalması ve tüketicilerin ihtiyaçlarının artması ve çeşitlenmesiyle birlikte iş dünyası da gittikçe karmaşık bir hale gelmiştir. Modern teknolojileri kullanmak işletmelerin üretim sistemlerini değiştirmiş ve bu değişim mevcut maliyet sistemlerinin de değiştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bugünün rekabet ortamında geleneksel maliyet muhasebesi yetersiz kaldığından dönüşüm sürecine girmiş ve günümüzde artık MY olarak ifade edilmeye başlanmıştır (Altınbay, 2006a, 141-142).

Üreticiler son yıllara kadar; MY'yi, maliyet muhasebesinden ayrı olarak düşünseler de aslında maliyet muhasebesi, MY'ye bilgi sağlamak amacıyla yürütülmektedir. MY kavramı; hem maliyet muhasebesi, hem de yönetim muhasebesi bilgisini zorunlu kılarsa da amaç ve kullanılan yöntemler nedeniyle, maliyet ve yönetim muhasebesinin amaçları ve yöntemlerinden farklıdır. Bu nedenle MY kavramı, maliyet ve yönetim muhasebesine kavramlarına göre daha geniş kapsamlıdır denilebilir (Ardıç, 2010: 13).

MY, sadece işletme maliyetlerini tespit etmeye yönelik bir kavram değildir. MY, maliyetleri etkileyen işletme organizasyonu ve faaliyetlerini de kapsayacak şekilde geniş bir kavram olduğundan muhasebenin bir alt disiplini olmaktan çıkmıştır. Bu yönüyle MY, işletme yöneticilerinin planlama ve kontrolü gerçekleştirmek amacıyla kullandığı ve işletmenin gelecekte arzulan konumunu belirlemeye yönelik stratejiler ürettiği bir kavram olarak karşımıza çıkar (Alkan, 2003: 7).

2.1.1. Maliyet Yönetiminin Tanımı

İşletmeler günümüzün artan küresel rekabet ortamında, otomasyon ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması, çevreci hareketlerin baskısı, ürünlerin yaşam eğrilerinin kısalması, kaliteli ürünlere uygun fiyatlarla elde etmek isteyen tüketici isteklerinin sürekli değişmesi, artan enflasyon ve ekonomik

istikrarsızlıklar gibi faktörlere rağmen faaliyetlerini sürdürmeye ve hayatta kalmaya çalışmaktadır. Bu nedenle işletmeler, tüketici tatminini daha fazla sağlayacak stratejiler geliştirmeye her geçen gün biraz daha ihtiyaç duymaktadırlar (Aksoylu ve Dursun, 2001: 358). Özellikle 1980'li yıllardan itibaren ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak mevcut maliyet muhasebesi ve uygulamalarının, endüstriyel ortamın ihtiyaçlarını desteklemede yetersiz kaldığı görülmüştür (Titiz ve Çetin, 2000: 126).

Günümüzde çok yaygın olarak uygulanan MY'nin kavramsal boyutunun önemli olmasına ve literatürde bu kavramla ilgili olarak birçok tanım yapılmasına rağmen henüz ortak bir tanımlama yapılamamıştır (Gökdeniz, 2004: 60).

MY, “ürünlerin maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturan faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü” olarak tanımlanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 391- 392). Başka bir ifadeyle MY, düşük maliyetle daha fazla müşteri değeri yaratmak amacıyla oluşturulan bir felsefe, davranış biçimi ve yöntemler dizisi olarak ifade edilmektedir (Otlı ve Karaca, 2005: 246).

2.1.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

MY, artık günümüzde muhasebenin bir alt dalı olmaktan çıkmış, yönetimin bir görevi haline gelmiştir. Bu nedenle, maliyetlerin büyüklüğünün zamanında tespit edilmesi ve nedenlerinin üzerine gidilmesi ancak maliyet bilincine sahip olmakla mümkün olacaktır. MY'nin temelde ilgili olduğu bazı alanlar mevcuttur (Karcıoğlu, 2000: 63-64). Bunlar:

a) Mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme: İşletmede belirli yerlerin veya toplam maliyetin azaltılması göreceli maliyet düzeyinin de düşmesine neden olur. Bundan dolayı, sabit ve değişken maliyet ayrımı yapılmaktadır.

Kapasitenin kontrol edilmesi ile sabit maliyet düzeyi belirlenebilir. Sabit maliyetleri düşük düzeyde tutmak amacıyla kapasite uygun biçimde bölümlendirilir. Sabit MY, kapasite düzeyi saptama ve kapasite yapısı kavramları birbirini içine geçmiş kavramlardır. Sabit maliyetlerin oluşumunda belirleyici

faktörler, zamana göre belirlenen kapasite yapısı ve büyüklüğüdür. Verimliliğin artırılması ile değişken maliyet düzeyi de belirlenebilir.

b) Maliyet yapısının optimizasyonu: İzlenen politikalardan maliyet yapısının etkilenmesi muhtemeldir. Örneğin; faktör fiyatları, dağıtım sonucu yardımcı üretim yerlerinden dağıtılan giderler, işletmede değer yaratma faaliyetleri, mamulle ilgili maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyetler ilişkisi ve mamul ömrüne bağlı maliyetler vb.

c) Maliyet esnekliğinin optimizasyonu: Teknoloji ve personel politikaları ile maliyet esnekliği sağlanabilir. Maliyet esnekliği sabit-değişken maliyet ilişkisini ifade eder.

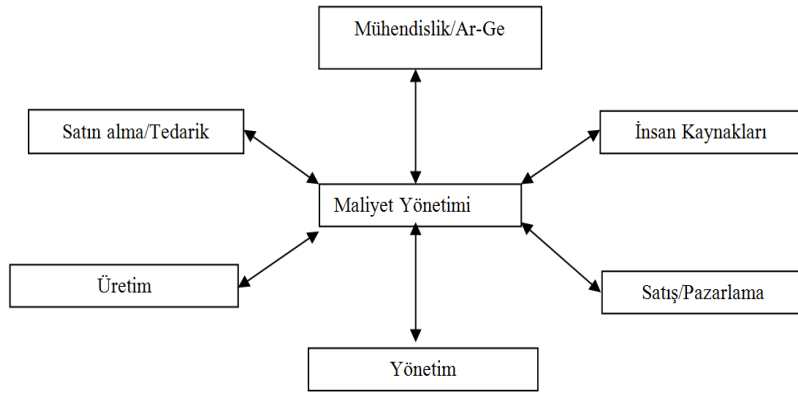
d) Maliyet davranışını belirleme: Uzun dönemde maliyet gelişmelerini, maliyet politikalarına bağlı olarak etkilemek mümkündür.

e) Karmaşıklık maliyetini düşürme: Standardizasyon ve normlaştırma çalışmaları ile ürün, faaliyet ve kaynak düzeyinde meydana gelen karmaşıklıktan dolayı oluşan maliyetleri ortadan kaldırabilir.

f) Maliyet şeffaflığının sağlanması: Maliyet dağıtım tablosunda, tüm maliyet türlerinin sabit, değişken ve yarı değişken şeklinde gösterilmesi maliyet şeffaflığını artırır. Ayrıca, işletmenin üretimine bağlı olarak bütün bölümlerdeki hizmet alışverişleri rakamlara dönüştürülmesi gerekir.

Bu bağlamda tasarım aşamasından başlayarak mamul aşamasına gelinceye kadar işletmeler tarafından maliyetler takip edilmekte, gerektiğinde müdahalelerde bulunularak kontrol edilmektedir. Böylece maliyetler zorunlu olarak katlanılan ve katlandıktan sonra ne kadar tasarruf yapılabileceğine yönelik çalışmaların yürütüldüğü bir öge olmaktan çıkarak; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve denetim işlevlerinin gerçekleştirilebildiği gerekli bir unsura dönüşmüş olmaktadır (Erden, 2004: 62).

MY işletmedeki hammadde yönetimi, araştırma ve geliştirme, mühendislik, üretim ve finansman fonksiyonları arasında koordinasyon sağlayan bütünsel bir sistemdir. Bu nedenden dolayı şekil 2.1’de de görüldüğü gibi MY, işletmenin fonksiyonlarıyla devamlı etkileşim içerisinde (Bekçi ve Özal, 2010: 80).



Kaynak: (Bekçi ve Özal, 2010: 80)

Şekil 2.1. Fonksiyonlar Arası İlişki

2.1.3. Maliyet Yönetiminin Amaç ve Yararları

MY'nin amaç ve yararları aşağıdaki satırlarda değinilmiştir.

2.1.3.1. Maliyet yönetiminin amacı

MY'nin en önemli amacı, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu kalite, maliyet ve zamana ilişkin bilgileri sunarak karar alınmasına yardımcı olmaktır. MY'nin ana amacı dışında bir takım temel amaçları vardır (Dalğar, Taş, Cevher ve Akın, 2010: 238). Bunlar:

- Ürün maliyetlerini doğru tespit etmek,
- Ürün fiyatlandırma ve maliyet tahminlerine yardımcı olmak,
- Faaliyetlere ilişkin durum tespiti yapmak,
- Ürünler, dağıtım kanalları ve müşteriler bazında kârlılığı ölçmek,
- Maliyet azaltma çalışmalarına yardımcı olmak,
- Kalite, verimlilik ve hıza dayalı iyileştirme çalışmalarına yardımcı olmak,

- Yatırım kararlarına yardımcı olmaktır.

2.1.3.2. Maliyet yönetiminin yararları

MY'nin işletme yöneticilerine sağladığı birçok yarar bulunmaktadır (Alkan, 2003: 11-12). Bunlar:

- Mamul yaşam seyri performansının optimizasyonunu sağlar,
- Yöneticilerin karar vermesine yardımcı olacak araçların çeşitlendirilmesini sağlar,
- Yatırım yönetim sürecinin daha etkin kullanılmasını olanak sağlar,
- Performansın ölçülmesine yönelik kriterleri finansal performans ile bütünleştirir,
- Değişik üretim felsefelerinin ve çeşitli otomasyon düzeylerinin belirlenmesine yardımcı olur,
- Yönetim amacına uygun olarak hazırlanacak raporlara yönelik maliyetlerin takibini yapar,
- İşletmede değer yaratmayan faaliyetleri tespit ederek ortadan kaldırılmasını ve böylece maliyetlerin artmasını önler,
- İşletmede maliyetlerin düşürülmesine yönelik kaizen faaliyetlerine olanak sağlar,
- Maliyetlere yönelik olarak, işletmelerde otomasyon kurulumunu ve buna bağlı olarak iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlar,
- Yatırım kararlarının alınmasına yönelik kullanılan maliyet ve finansal oranlar yanında kalite, esneklik ve tamamlama süresi gibi finansal olmayan kriterleri de ortaya koyar,
- Yatırım kararları sırasında, mamullere yönelik oluşturulan hedef maliyetleme hedefinin başarılmasını sağlar,

- İşletme faaliyetlerinin değerlendirilmesine ve ürün yaşam seyri boyunca oluşan maliyetlerin izlenmesini olanak sağlayarak, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sağlar.
- Maliyetlerin mamullere dağıtımında neden-sonuç ilişkisini dikkate alır.

2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi

Son zamanlarda batılı işletmelerin birçoğu MY'yi ihmal ettiklerini ve maliyetlerin çoğunun işletmede büyük ölçüde kontrolden çıktığını fark etmişlerdir. Batılı araştırmacılar maliyetlere ilişkin bu olumsuz durumun, batılı pazarlarda artan talep ve bu talebe bağlı olarak büyüyen pazarlar olgusuna bağlamaktadır. Ancak sorunun ana kaynağı; batılı işletmelerin ortaya koydukları maliyetlerle ilgili öneri ve önlemlerinin stratejik değil, tepkisel ve taktiksel nitelikte olmalarından ileri gelmektedir. Bu nedenle, işletmede oluşan maliyetlerin planlanmasına ve kontrolüne yönelik etkili bir bakış açısını ortaya koyan MY, “firma stratejisinin ön planda tutulması” düşüncesiyle bütünleştirilen SMY'yi ön plana çıkarmıştır (Saygın, 2008: 74).

SMY, strateji kavramının öneminin artması ile birlikte ortaya çıkmıştır. Çünkü stratejiler, işletmelerin rekabet avantajı elde edebilmesi için uzun dönemde büyümesini ve ayakta kalabilmesini sağlayan en önemli araç konumundadır. Bu nedenle sürdürülebilir rekabet avantajının sağlanabilmesi için SMY ile ana stratejilerin geliştirilmesi ve böylece maliyet verilerinin etkin kullanılması gerekmektedir (Köroğlu, 2012: 39).

Tarihsel gelişim süreci içerisinde işletmeleri, geleneksel maliyet muhasebesinden MY'ye ve SMY politikaları ile uygulamalarına sevk eden gelişmeler ve değişimler yaşanmıştır (Kırlı ve Kayalı, 2010: 94). Bunlar:

- Mamul yaşam sürelerinin kısalması,
- Maliyet yapısı içerisinde direkt giderlerin ağırlığının azalması, genel üretim giderlerinin ağırlığının artması,
- Üretim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler,
- Küreselleşmeye bağlı olarak uluslararası rekabetin artması,

- Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin artması,
- Pazar koşullarının değişmesi ve pazarlarda müşteri odaklı anlayışın yerleşmesi,
- İşletmelerin varlık yapıları içerisinde duran varlıkların ağırlığının artması,
- Bilgisayar teknolojilerinde yaşanan gelişmeler,
- Haberleşme teknolojileri ve taşımacılık sektöründe yaşanan gelişmeler.

2.2.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren yaşanan teknolojik gelişmeler, dünyanın ekonomik sınırlarını büyük ölçüde küçültmüş ve rekabet stratejilerini de değiştirmiştir. Piyasa ve teknolojideki hızlı değişimler sonucunda; daha yüksek kalitede ve daha düşük maliyetle üretim, daha düşük miktarda stoklama, daha iyi müşteri hizmetleri, yüksek verimlilik, esnekliği sağlayacak düzeyde yatırımlar ve piyasadaki değişimlere anında cevap verebilme, israfı ortadan kaldırma, otomasyonu sağlama, finansal nitelikli performans ölçütlerinin yanı sıra finansal nitelikli olmayan performans ölçülerinin de sağlanması ve bilgi teknolojilerinin etkin bir biçimde kullanımı gibi kavramlar önem kazanmıştır. Teknolojik ilerlemelerin üretim ortamını değiştirmesiyle birlikte işletmeler sürekli değişen bir ortam ve yatırım alternatifleriyle karşı karşıya kalmaktadır. İşte bu noktada işletmelerin, yönetim amacına yönelik olarak kuracakları maliyetleme yöntemlerini, en uygun yatırım alternatiflerini sağlayacak ve teknolojik gelişmelerle uyum içinde olacak şekilde düzenleme gereği ortaya çıkmıştır. Küreselleşen rekabet ortamındaki gelişmelere ayak uyduramayan bir MY'nin, ortaya çıkacak olan hatalı ve eksik bilgilerle geleceğe yönelik kararlarda işletmelerin stratejik hatalar yapmasına neden olacağı anlaşılmıştır (Ağyar, 2006: 52)

Literatürde SMY ile ilgili birçok tanımlama yapılmıştır. SMY, “işletmelerin stratejik konumlarını iyileştirmek ve maliyetlerini azaltmak amacıyla maliyet yönetim araçlarının uygulaması” olarak tanımlanır (Cooper & Slagmulder, 2003: 23). SMY, “alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşım” şeklinde ifade edilebilir (Karcıoğlu,

2000: 72-73). Diğer bir tanıma göre ise, SMY, “stratejik unsurların kesin, açık olarak ön plânda tutulduğu ve maliyet analizlerine dayanan bir MY” şeklindedir (Köroğlu, 2012: 40). Bir başka tanıma göre SMY, “hem finansal hem de rekabet avantajı sağlamak üzere birden fazla ve birbiriyle uyumlu MY süreci” olarak tanımlanmıştır (Erol, 2008: 104-105).

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı gibi, SMY ile ilgili literatürde çok sayıda farklı tanım yapılmaktadır. Ancak, bu tanımların ortak özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Köroğlu, 2012: 40):

- Rakiplerle ilgili bilgi verir.
- Maliyet düşürme olanaklarının değerlendirilmesini sağlar ve
- İşletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurar.

2.2.2. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi ve Amacı

Bugünün yüksek rekabet çevresinde işletmeler açısından uzun süreli kârlılığın sağlanabilmesi, sürdürülebilir rekabetçi pozisyonun elde edilmesi ve korunması bakımından SMY’nin kullanımı büyük önem arz etmektedir (Yalçın, 2006: 17).

SMY, maliyetleri azaltmasının yanı sıra işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirerek kendisini işletme içine hapseden ya da sınırlayan MY’yi daha geniş bir perspektifle ileri boyuta taşımaktadır. SMY’nin işletmeler açısından önemi oldukça fazladır (Erol, 2008: 105). Bunlardan bazıları:

- İşletme kaynaklarının karlılığın yönelik yapının geliştirilmesine ve kaynakların stratejik dağıtımının yapılmasına,
- Stratejik planlamalarda maliyet dönemlerine göre maliyet etkenlerinin belirlenmesine,
- Maliyet yönetim süreçlerinde faaliyete dayalı teknikler kullanılmak suretiyle geliştirilmesine fırsat sağlamaktadır.

SMY, küreselleşmenin yarattığı rekabetin giderek şiddetlenmesi ve işletmelerin bu şiddetli rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmelerine yardımcı

olacak önemli bir unsurdur. Ayrıca, uzun vadede şiddetli rekabet koşullarına karşı işletmelerin dayanıklılığını da artırır. SMY'nin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Bekçi ve Özal, 2010: 83-84):

- Kaynak tüketimine bağlı olarak pazara yönelik ürün ve süreçlere yönelik strateji planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetleri etkin olarak yönetmek amacıyla işletme çevresini ve unsurlarını dikkate alma,
- Maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olarak maliyet liderliği veya farklılaştırma stratejilerinin oluşturulmasına yardımcı olarak, pazarda işletmenin rekabet gücünü artırma,
- Maliyetlerin uzun vadeli planlanmasında yönetim sorunlarını en aza indirme,
- Sorunlar üzerinde yoğunlaşarak işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olma,
- Farklı kaynaklardan maliyet bilgilerini kullanmak suretiyle maliyet muhasebesi disiplininin oluşmasını sağlayarak rekabet avantajı yaratma,
- İşletme stratejisi ile maliyet azaltma hedeflerinin optimizasyonunun sağlanması.

2.2.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Özellikleri

SMY, gelecekteki maliyet muhasebesi uygulamalarının bugünkü adıdır. SMY'nin bir takım temel özellikleri vardır (Ardıç, 2010: 25-27) Bunlar:

- Taktiklerin geliştirilmesi katkı sağlar,
- Çalışanların değer yargılarını, inançlarını ve projeksiyonlarını dikkate alarak bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmesine olanak sağlar,
- Yönetim tarafından kaynakların etkin bir şekilde dağıtımını sağlar,
- Değişime karşı yapılan direnmeyi ortadan kaldırılmasını sağlar,

- Bilgi teknolojilerin kullanımını sağlar,
- Problemlerin ayrıntılı olarak tanımlanmasını sağlar,
- Proje yönetiminin etkin ve kısa sürede olmasını sağlar,
- Maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olarak aynı zamanda işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirilmesini sağlar,
- Yaratıcı düşünce yeteneğine sahip takım oluşturulmasını sağlar,
- Kısa vadeli başarı hissinin yöneticilere ve çalışanlara verilmesini sağlayarak çalışanların özgüveninin artmasını sağlar,
- Finansal bilgilerin yanı sıra müşteri memnuniyeti, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan verilerin de göz önüne alınmasını sağlar,
- Başarı durumunda çalışanların ödüllendirilmesini ve bu sayede performansın arttırılmasına olanak sağlar,
- Katılımcı bir yönetim anlayışı sağlayarak benzer yöneticiler arasında görünmeyen engellerin ortadan kaldırılmasına olanak sağlar,
- Sürekli öğrenme sisteminin işletmeye yerleşmesine olanak sağlayarak tüm menfaat gruplarının tatmini sağlayarak yeni pazarların oluşturulmasına olanak sağlar.

2.2.4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

1980’lerde rekabetçi çevrenin meydan okumaları geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetsel kontrol sistemlerinin yeniden incelenmesi gereğini ortaya koymuştur. Ancak o yıllarda işletmeler tarafından kullanılan tüm uygulamaların 1925’te geliştirilen temel maliyet muhasebesi ders kitaplarında anlatılanlar olduğu açıktır. İşletmelerin doğasında ve rekabetin boyutlarındaki 60 yıl boyunca yaşanan önemli değişimlere rağmen 1980’li yıllara kadar maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin tasarım ve uygulamalarında önemsiz denecek kadar küçük yenilikler gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle, 1980’li yıllarda yaşanan uygulamaların kaynaklarını anlayabilmek, planlama ve bilgiyi kontrol

etme noktasında yeni talepler üzerinde düşünmek ve bu yeni talepleri karşılamak için araştırma stratejisi geliştirmek sadece yerinde değil aynı zamanda gerekli olduğunu ortaya koymaktadır (Saygın, 2008: 82).

Günümüz şartlarında yaygınlaşan bir kavram olan SMY, değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizlerini bütünleştiren bir unsurdur. Stratejik yönetim sürecinin her aşaması ile güçlü rekabet avantajına ulaşmaya yönelik çabalar için bu üç analiz düzenli olarak tekrarlanır. Geleneksel yönetim muhasebesi bu üç analiz tekniğine yeterli desteği sağlayamamıştır. Bu nedenle, SMY bu gereksinimleri karşılayarak geleneksel yönetim muhasebesinin yerini almıştır (Köroğlu, 2012: 49).

Geleneksel yönetim muhasebesi ile SMY yaklaşımlarının karşılaştırılması çizelge 2.1 gösterilmiştir.

Çizelge 2.1. Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

İşlev Türü	Geleneksel Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı	SMY Yaklaşımı
Maliyetlerin Analizi	Mevcut şartların durumuna bağlıdır. İçeriye yönelik bakış açısı güçlüdür. Katma değer, anahtar bir kavram olarak görülür.	Genel değerler zincirinin koşullarına bağlıdır. Dışarıya yönelik bakış açısı güçlüdür. Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizinin Amaçları	Stratejik amaç olmaksızın uygulanan ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat amaçları bulunmaktadır.	Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımındaki amaçlarla birlikte işletmenin stratejik konumuna bağlı olarak maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı yapılır.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet analizinin temel dayanağı sabit ve değişken maliyetlerdir. Maliyet çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur.	Maliyet, rekabet yapısının belirlenmesine yönelik stratejik planların hazırlanmasının ve uygulanmasının bir fonksiyonudur.

Kaynak: (Titiz ve Çetin, 2000: 134)

2.3. Çağdaş Maliyetleme Yöntemleri

Maliyet muhasebesi, tarihsel açıdan dört farklı dönemde incelenmektedir: 19'uncu yüzyılda askeri ve tekstil işletmelerinin üretim faaliyetlerinde ölçek ekonomilerinden yararlanmaları ve maliyet bilgi sistemlerini kullanmaya

başlamaları ile birinci dönem başlamıştır. Ayrıca, demiryolu taşımacılığında da maliyet muhasebesini geliştirici birim maliyetlerle ilgili kavramlar ortaya konmuştur. Bilimsel yönetim hareketleri dönemi olarak adlandırılan ikinci dönem 19'uncu yüzyılın ortalarında başlamıştır. Bu dönemde geleneksel sipariş maliyeti kullanılmaya başlanmış, 20'inci yüzyılın başlarında ise standart maliyet muhasebesi sistemleri geliştirilip kullanılmaya başlanmıştır. Üçüncü dönem 1925-1980 yılları arasındadır ve geleneksel maliyet muhasebesi dönemi olarak adlandırılır. Gider yüklemeleri ve gider ayrımlarının gerçekleştiği bu dönemde gerçek anlamda maliyet sistemlerinin sınıflandırmaları olan kapsamına göre, saptanma zamanına göre ve saptanma şekline göre maliyet yöntemleri oluşturulmuştur. Dördüncü dönem olan çağdaş maliyet muhasebesi dönemi ise yeni üretim ortamlarının sonucu olarak geleneksel maliyet muhasebesinin yetersiz kalmasıyla yeni yöntemlerin geliştirilmesi çabalarının gerçekleştiği dönemdir. 1980 yılından itibaren başlamıştır ve günümüze kadar gelmektedir (Ağyar, 2006: 51-52).

Müşterilerin satın alma davranışını etkileyen en önemli faktörün başında ürünün fiyatı yer almaktadır. Artık günümüzde “üretilecek ürünlerin maliyetinin ne olacağı” yerine “üretilecek ürünlerin maliyetinin ne olması gerektiği” sorusu ön plana çıkmaktadır. Bu soru işletmelerin yoğun rekabet ortamında daha uzun süre varlığını devam ettirmesi açısından gereklidir. Artık müşteri odaklılık stratejik performans faktörü olarak hem teoride hem de uygulama da yer bulan bir faktördür. Bu faktörden hareketle artık işletmeler maliyetleri sürekli olarak azaltarak müşteriye uygun bir fiyatla ürünü sunma çabası içerisine girmektedirler. Rekabetin artması, sürekli değişen müşteri taleplerinin tatmine yönelik olarak kaliteli, düşük fiyatlı (maliyet) mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesini zorunlu kılmış ve bu da işletmelerdeki muhasebe anlayışını farklı bir boyuta taşımıştır. İşletme yönetimi açısından artık muhasebe kayıt düzeni olmaktan çıkarak ileriye yönelik olarak ortaya çıkabilecek gereksinimleri karşılayacak plan ve stratejileri de kapsayan bir araç haline gelmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 405).

Yukarıda açıklanan gelişmeler sonucu geliştirilen çağdaş maliyet yöntemleri, müşteri beklentilerinin en kısa zamanda, yüksek kalite ve düşük maliyet/fiyat ile karşılanması amacıyla birleşmektedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi, ürün maliyetlerinin tüm yaşam dönemi boyunca izlenmesi ve kontrolüne, stokların en düşük seviyeye indirilmesine ve tüm gereksiz faaliyetlerin elimine edilmesine bağlı olmaktadır (Alataş, 2015: 25-26).

Aşağıda çağdaş maliyet yöntemleri olarak adlandırılan başlıca yöntemler incelenmiştir.

2.3.1. Kalite Maliyetleri

Hedeflenen kaliteyi ilk seferde, en az maliyetle tam zamanında ulaştırmak ve hatasız üretim yapmak, rekabette önde olmayı hedefleyen işletmeler için hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmeler sürekli iyileştirme çabası içine girerek mükemmelliği yakalamaya ve sıfır hata ile rekabetlerini arttırarak sürekli hale getirmeye çalışırlar (Bekçi ve Toraman, 2011: 40). Buradan hareketle kalite kavramı, işletmelerde var olan kalite yönetim sistemlerinin mükemmel işlemesine bağlıdır. Bu amaca ulaşmanın tek yolu ise, toplam kalite felsefesinin işletmelerde etkin ve verimli bir şekilde uygulanmasını sağlamakla mümkün olabilmektedir. (Yumuk ve İnan, 2005: 177).

2.3.1.1. Kalite kavramı ve kalite unsurları

Sanayi devrimine paralel olarak ortaya çıkan kalite kavramı 18. yüzyılın sonlarına doğru İngiltere'de kullanılmış, daha sonra Avrupa, Amerika ve Asya'ya yayılmıştır. Sanayi devrimi, üretimde makinelerin kullanılmasını ve üretimin büyük ölçekli fabrikalarda gerçekleştirilmesine imkân sağlamıştır. Sanayi devriminin etkisiyle işletmelerde üretim yapma, üretileni satarak kâr elde etme ile birlikte iş ahlakının gittikçe bozulması kalite kontrol, kalite yönetimi, istatistiksel süreç kontrolü, kalite standartları gibi kavramların geliştirilmesine neden olmuştur (Banar ve Ekergil, 2010: 40).

Kalitenin anlamı ve kullanımına yönelik olarak literatürde birçok farklı tanımlama yer almaktadır. Kalite Latince'de “nasıl oluştuğu” anlamına gelen “qualitas” kelimesinden türetilmiş olup Çiçero ve Yunanlı yazarlar tarafından “mahiyet veya nitelik” anlamlarında kullanılmıştır (Karcıoğlu, Dursun ve Biçer, 2013: 20).

Literatürde kalite ile ilgili yapılan ilk çalışmalar genelde fiziksel ürünlerin tanımlanmasına yöneliktir. Bu nedenle, kalite ile ilgili çalışma yapan araştırmacılar kalite kavramını değişik açılardan ele alarak tanımlamışlardır (Koçoğlu ve Aksoy, 2012: 4). Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Kalite, Amerikan Kalite Derneği (ASQ) tarafından “bir mal ya da hizmetin gereksinimleri karşılayabilmesi için sahip olduğu karakteristik özelliklerini bütünü” (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 4), Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu (EOQC) tarafından “belirli bir malın veya hizmetin, müşteri isteklerine uygunluk derecesidir”, ISO 8402 Kalite Sözlüğü’nde ve ISO 9000 Serilerinde “açıkça belirtilen ve ifade edilmemiş gizli ihtiyaçları tatmin edebilme konusunda bir yeteneğe sahip olan mal ve/veya hizmetlerin özellik ve karakteristiklerinin görülebilir, ayırıcı niteliklerinin toplamı” olarak ifade edilmiştir (Okumuş ve Duygun, 2008: 18).

Garvin, kalitenin tanımını birçok farklı şekilde sınıflandıran ilk kişi olup, kalitenin tanımını 5 yaklaşım altında sınıflandırmıştır. Kaliteyi, üstünlük esaslı yaklaşıma göre “kötü şeylerle tatmin olmanın karşısı olarak, en yüksek standartlara ulaşmak veya başarmak”, ürün esaslı yaklaşıma göre “ürünlerin belirli özelliklerinin ve niteliklerin ölçülmesi”, kullanıcı esaslı yaklaşıma göre “kullanıma uygunluk”, üretim esaslı yaklaşıma göre “isteklere uygunluk”, değer esaslı yaklaşıma göre “kabul edilebilir fiyatta mükemmellik derecesi ve kabul edilebilir maliyette değişkenliğin kontrolüdür” şeklinde tanımlamıştır (Demircioğlu ve Küçükşavaş, 2009: 34-35).

Kalite, anlaşılamayan, birbirinden kolaylıkla ayırt edilemeyen boyutları olan, oldukça kompleks bir yapıya sahip kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Bulgan ve Gürdal, 2005: 241). Garvin kaliteyi yönetebilmek için anlaşılması gerektiğini ifade etmiş ve ürün kalitesini belirleyen sekiz temel unsuru ortaya koymuştur (Çavdar, 2009: 102-103). Bunlar:

1) Performans: Bir ürünün temel işlevsel (araba için hız ve konfor, bilgisayar için ekran ve klavye vb.) özellikleridir.

2) Özellik: Ürünlerin asıl fonksiyonuna ilave olarak sunulan (uydu alıcısının kayıt özelliğinin, el fenerinin fener özelliğinin bulunması vb.) özelliklerdir.

3) Güvenirlilik: Ürünlerin kullanım ömrü boyunca kendinden beklenen bütün fonksiyonları yerine getirebilmesidir.

4) Uygunluk: Ürünlerin tasarım ve işleyişinin belirlenen normlara uyma derecesidir.

5) Dayanıklılık: Ürünlerin uzun süre kullanılmasına yönelik sağlamlık, güçlülük ve dayanabilme özellikleridir.

6) Servis hizmeti: Ürünlerin satış, tamir ve bakımına yönelik hız ve sağlanan kolaylıklardır.

7) Estetik: Ürünlerin tüketicinin beş duyusuna hitap eden özellikleridir.

8) Algılanan kalite: Ürün ile ilgili olarak müşterilerin daha önce etmiş olduğu tecrübenin sonucu zihinde oluşan kalite seviyesidir.

2.3.1.2. Toplam kalite yönetimi

Yöneticiler, insancıl yönetim yaklaşımını ile örgütsel yapıları şekillendirerek ve farklı gruplardaki kişileri bir araya getirerek işletmeye esneklik kazandırır. Bu nedenle oluşturulacak rekabet stratejilerini olumlu yönetim davranışları ile birlikte desteklemeye çalışırlar. Bir yönetim felsefesi olarak ortaya çıkan toplam kalite, kalitenin güvencesi olmayıp diğer kalite kavramlarından farklı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Özeroğlu, 2015: 542).

a) Toplam kalite yönetimi kavramı ve tanımı

Günümüz rekabet şartlarında değişen koşullara kolaylıkla adapte olmaya çalışan, müşteri memnuniyetinde meydana gelen değişimleri fark ederek hayatta kalmak ve başarılı olmak isteyen işletmeler açısından toplam kalite yönetimi (TKY), yönetim tekniğinden ziyade daha çok bir yönetim felsefesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Özçakar, 2010: 107).

TKY; toplam, kalite ve yönetim kelimelerinin birleşiminden meydana gelmektedir. Toplam kelimesi, “her fonksiyondan ve organizasyonun her düzeyinden tüm çalışanların kalite için katılımlarını ifade” etmektedir. Toplam kelimesi, “müşteri tatmininin işletmede yer alan herkesin görevi olduğunu” ifade etmektedir. Kalite kelimesi “her yönden mükemmelliği” vurgularken, kalitenin anlamı “ürün ve hizmetlerin iç ve dış müşterileri tatmin etmesi” olarak ifade edilmektedir (Türk, 2009: 19). Yönetim kelimesi ise, “müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak ürün veya hizmet için bütün koşulların sağlanması” anlamına gelmektedir (Karcıoğlu vd, 2013: 22).

TKY'yi, "tüm proseslerin, ürünlerin ve hizmetlerin tam katılım yoluyla geliştirilmesi, iç ve dış müşteri tatmininin artırılması ve müşteri bağlılığının (sadık müşteri) yaratılmasının sağlanması amacıyla örgütte alınan sonuçların sürekli iyileştirilmesine dayanan; müşteri beklentilerinin her şeyin üzerinde tutan ve müşteri tarafından tanımlanan kaliteyi, tüm faaliyetlerin yürütülmesi sırasında mal ve hizmet bünyesinde oluşturan bir yönetim anlayışıdır" şeklinde ifade edebiliriz (Peker, 1996: 45).

Geleneksel üretim yöntemlerinde kalite süreci, ürün üretiminin sona ermesi ile başlarken TKY'de ürünün tasarım aşamasında başlar. Bu yaklaşım ürünün kalitesinde meydana gelen problemlerin kaynağında müdahale edilmesine ve ortadan kaldırılmasına neden olur. TKY anlayışı, işletme yönetiminde katılımcılığın önünü açarak kalite bilincini işletmenin geneline yayar ve hedeflenen kalite seviyesine ulaşılmasına yönelik olarak bütün çalışanların katılımını sağlar (Gersil, 2007: 111).

İşletmelerde kalite maliyetleri, TKY uygulamalarının kontrol aracı görevini üstlenirken sürekli iyileştirme çabalarının başarılı olmasına yardımcı olur (Çabuk, 2005: 2).

b) Toplam kalite yönetiminin özellikleri

TKY'nin tanımı ve uygulamaları kişiden kişiye ve kuruluştan kuruluşa farklılık gösterse de anahtar özellikleri ile ilgili olarak genel bir anlaşma vardır (Gencel, 2001: 170-171). Bunlar:

- TKY, müşterilerin ihtiyaçlarını ve makul beklentilerini tahmin ederek müşteri tatminini ön planda tutar ve artırmaya çalışır,
- TKY, örgütün uzun dönem taahhütlerini içerir,
- TKY, yönetim anlayışıdır.
- TKY, insanlar üzerinde odaklaşarak kaliteye dayalı bir kültür ortaya çıkarır,
- TKY, örgütteki insanlara genel bir amaç için motive eder,
- TKY, grup çalışmasına önem verir,

c) Toplam kalite yönetiminin temel ilkeleri

TKY, diğer kalite yönetimi yaklaşımlarından farklı olarak çeşitli yönetim ilkeleri, teknikleri ve araçları bünyesinde bulundurur. İşletmelerin faaliyetlerinde bu ilkelere özen gösterilerek doğru şekilde uygulanması kalite, verimlilik, müşteri ve personel tatmininde, kısaca işletmenin performansında büyük değişim ve gelişmeler gözlemlenir (Can, 2008: 298-299). Bunlar:

1) Müşteri odaklılık: Müşterileri tatmini önemli bir başarı ölçütüdür. Müşteri tatminine yönelik olarak kaliteli hizmet verilmesi teknik anlamda zorunlu olmakla birlikte tek başına yeterli olmamaktadır. TKY, sadece verilen hizmetlerden yararlanan dış müşteriler üzerinde yoğunlaşmamakta, aynı zamanda iç müşteri olarak ifade edilen çalışanların tatminini de ön planda tutar.

2) Kalitenin ön planda tutulması: TKY, sistem yaklaşımına dayandığından işletmeyi birbiriyle ilişkili bölüm ve faaliyetlerin bütünü olarak görür. İşletmede kalite verimlilik, maliyet, hız gibi diğer başarı ölçütlerinden daha önceliklidir.

3) Süreç yönetimi: TKY, ürünlerin veya hizmetlerin üretimi sırasında yapılan faaliyetlerin kalitesi o ürünün veya hizmetin kalitesini ortaya çıkarır ve aralarında doğru orantı vardır.

4) Bölümler arası işbirliği: TKY, bölüm yöneticilerini de içine alan bir yönetim ekibinin oluşturulmasını ve bölümler arasındaki işbirliğinin sağlanmasına dayanan bir yaklaşımı ifade eder.

5) Katılımcı ekip yaklaşımı: TKY, kalifiye personelden oluşan ekip çalışmasına dayanır. Kalite iyileştirme süreçlerinde personel düşüncesine önem verir.

6) Sürekli geliştirme: TKY, gelişmenin sürekli olmasını hedefleyerek kalite performansının gözden geçirilmesini ve yükseltilmesini sağlar. Döngüsel yaklaşım (planlama, uygulama, denetim ve düzenleme) sürekli geliştirme açısından ele alınmalıdır.

7) Uygunluk: Sürekli gelişim ile birlikte uygunluğun sağlanması, bu yaklaşımın uygulanabilirliğini güçleştirmektedir.

8) Veri ve araçların kullanılması: TKY, sürekli gelişmeyi ölçmek amacıyla sayısal ve niteliksel verileri kullanır. Balık kılçığı, pareto, kontrol listeleri, eğilim analizi, dağılım diyagramları ve histogramlar kullanılan başlıca araçlardır.

9) Eğitim: TKY'nin başarılı olabilmesi için çalışanlar TKY felsefesi ve TKY araçlarının kullanımına yönelik eğitilir. Eğitim sonucunda çalışanların elde ettikleri kazanımları günlük hayatta kullanmaları beklenir. Bu şekilde toplam kalite ortak dile yani kurumsal kültüre dönüşmüş olur.

10) Değişkenlik ve istatistiğin kullanımı: TKY verilen hizmetlerdeki değişkenliği açıklamak, yönetmek ve denetim altına almak için istatistiksel bir takım araçlar kullanır.

11) Önleme: TKY, sorunların oluşmadan ortadan kaldırılmasını hedefler. Çünkü problemi önlemek, problemi çözmekten daha az maliyetli olduğu varsayımından hareket edilir.

12) Ölçme ve izleme: TKY, ölçme ve izleme faaliyetlerine ağırlık verir.

d) Toplam kalite yönetiminin amaçları

Yukarıdaki açıklamalara paralel olarak işletmelerde uygulanan TKY'nin belli başlı amaçları bulunmaktadır (Tufan, Mızrak ve Çelik, 2009: 27-28). Bunlar:

- Pazar ihtiyaçlarının etkin ve sağlıklı bir biçimde tespit edilerek karşılamasına yardımcı olmak,
- Pazar payını, verimliliği, rekabeti ve kârlılığını arttırmak,
- Ürün ve hizmet kalitesi ile beraber tüm alanlarda en yüksek kalite etkinliğini yakalamak,
- Kalite etkinliğine ulaşabilmek için bazı yaklaşımları uygulayabilmek,
- Üretimi gerçekleştirmeyen faaliyetleri tespit etmek, arızalı ürün oranını en aza indirmek ve tüm süreçleri devamlı olarak gözden geçirmek,
- Gerekli gelişmeler saptanarak etkinlik kriterlerini belirlemek,

- Rakipleri analiz ederek etkili bir rekabet stratejisi geliştirmek,
- Sorunların çözümlenmesinde ekip yaklaşımını gerçekleştirmek,
- Haberleşme ve başarılı işin takdirine yönelik olarak etkili yollar saptamak,
- Çalışanların moral düzeyini ve iş başarım motivasyonunu arttırmak,
- Üretim süreçlerini hiç sona ermeyecek şekilde devamlı olarak gözden geçirmek.

2.3.1.3. Kalite maliyeti kavramı ve tanımı

Geleneksel yönetim anlayışından, müşteri tatminine önem veren ve sürekli iyileştirme felsefesini benimseyen TKY'ye geçiş işletmelerde giderek yaygınlaşmaktadır. Bu süreçte işletmeler kalite geliştirme sürecinin herhangi bir aşamasında maliyetleri düşürmeye çalışmaktadır (Topçu, 2013: 7-8). İşletmeler açısında kaliteli mal ve hizmet üretmek maliyetli olmakla beraber, kalitesiz mal ve hizmet üretmek daha maliyetli olmaktadır (Aslan, 2008: 523).

Kaliteyi gerçekleştirmek için yapılan işletme faaliyetlerinin de bir maliyeti vardır. Bu maliyet kaliteyi sağlamak adına katlanılması gereken fedakarlıkları açıklayan kalite maliyetleri kavramıdır ve bu maliyetleri takip etmek gerekmektedir. Mamul veya hizmetin üretim maliyetlerinin azaltılabilmesi için “ölçülemeyen şey kontrol edilemez” mantığından yola çıkılarak kalite maliyetlerinin saptanması ve bazı araçlar vasıtasıyla kontrol edilmesi gerekir (Demir ve İtik, 2015: 246)

Juran tarafından 1951 yılında “Kalite Kontrol El Kitabı” adıyla yayımlanan kitap, kalite maliyeti olarak yayımlanan ilk kitaptır. Juran bu kitabında kalite maliyetlerinin ekonomik yapısını şekillendirerek kalite maliyetlemesine öncülük yapmıştır. 1950'lerin ortalarında Feigenbaum kalite maliyetlerini önleme, değerleme ve başarısızlık (iç başarısızlık-dış başarısızlık) maliyetleri olarak üç kategoride sınıflandırmıştır. Crosby ise, kalite maliyetlerini uygunluk ve uygunsuzluk maliyetleri olarak iki gruba sınıflandırarak incelemiştir (Kefe ve Tanış, 2014: 48).

Feigenbaum göre; kalitenin tanımlanması, oluşturulması, kontrolü ile ilgili maliyetler, kalitenin uygunluğunun, güvenilirliğinin ve güvenlik gereksinimlerinin değerlendirilmesine yönelik maliyetler ve mamulün ihtiyaçları karşılayamaması sonucu hatalı ürünün fabrika içinde ve müşteriye tesliminden sonra meydana getirdiği maliyetler kalite maliyetlerini ifade etmektedir (Şimşek ve Karakaya, 2016: 203).

Kalite maliyetleri, “mal ve hizmetleri belirlenen standartlara uygun bir şekilde üretmek amacıyla yürütülen faaliyetler nedeniyle katlanılan maliyetler” ya da başka bir ifade ile “verimli, etkin ve tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliklerine sahip mal ve hizmetlerin üretilmesini sağlamak veya kaliteyi üretmek amacıyla yapılan yatırımlar nedeniyle maruz kalınan giderler” olarak tanımlanmaktadır. (Çabuk, 2005: 2-3). Diğer bir tanıma göre ise, “gerek satış öncesinde gerekse satış sonrasında meydana gelecek hatalar sonucunda katlanılacak maliyetleri içeren kalite maliyetleri (Topçu, 2013: 8), düşük kaliteli ürünlerden korunmak, düşük kaliteyi önlemek ve düzeltmek için katlanılan maliyetler” olarak ifade edilmektedir (Yıldıztekin, 2005: 406).

2.3.1.4. Kalite maliyetlerinin sınıflandırması

Kalite maliyetlerinin sınıflandırılması ile ilgili olarak literatürde farklı sınıflandırmalar olmakla birlikte çalışmamızda Feigenbaum’un sınıflandırması dikkate alınarak önleme, değerlendirme ve başarısızlık (iç başarısızlık-dış başarısızlık) olmak üzere 3 grupta incelenmiştir.

1) Önleme maliyetleri

Kalite açısından “uygunsuzluğu önlemek adına kalite sisteminin tasarımı, kurulması ve düzenlenmesi ile ilgili maliyetler” önleme maliyetleri olarak ifade edilir. İşletmelerin, üretimden önce kaliteli üretimi gerçekleştirebilmek adına katlandıkları önleme maliyetleri şunlardır: “Kalite planlaması, kalite ölçüm ve test donanımlarının tasarım ve geliştirilmesi, kalitenin gözden geçirilmesi ve tasarımın doğrulanması, kalite ölçüm ve test donanımlarının ayar ve bakımı, kullanılan üretim ekipmanlarının ayar ve bakımı, tedarikçi garantisi, kalite eğitimi, kalite denetimi, son durum analizi, kalite bilgilerinin raporlanması ve kalite iyileştirme programları” (Arpat, Şaşmaz ve Yürekli, 2014: 316).

2) Değerlendirme maliyetleri

Kalite standartlarını karşılamayan hammaddelerin, malzemelerin ve mamullerin sevk edilmek için taşıt araçlarına yüklenmesinden önce belirlenmesi ve bundan emin olunmasına ilişkin ortaya çıkan maliyetlerdir (Pekdemir, 1993: 26). Değerlendirme maliyetleri şunlardır: “Satın alınan malların denetim ve test maliyeti, stokların kontrolü, nihai denetim ve test maliyeti, süreçleri denetleme ve test maliyeti, belgeleri gözden geçirme maliyeti, test ekipmanlarının bakımı, ürün kalitesini denetleme maliyeti ve bütçe dengelemesi” (Güzel ve Kurşunel, 2015: 287).

3) Başarısızlık maliyetleri

Önceden saptanan ihtiyaçları karşılamayan materyalin kullanılması ve hatalı üretimin neden olduğu maliyetler başarısızlık maliyetleri olarak ifade edilir. Bunlar: “İskartaya ayrılan malzemelerin ve mamullerin yol açtığı kayıp, kusurlu mamullerin onarım maliyeti, düşük kaliteli mamullerin satışı için yapılan iskonto ve müşteri şikâyetlerinin karşılanması için katlanılan maliyetlerdir.” Başarısızlık maliyetleri, iç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak iki şekilde sınıflandırma tabi tutulur (Dönmez ve Utku, 2009: 33).

a) İç başarısızlık maliyetleri

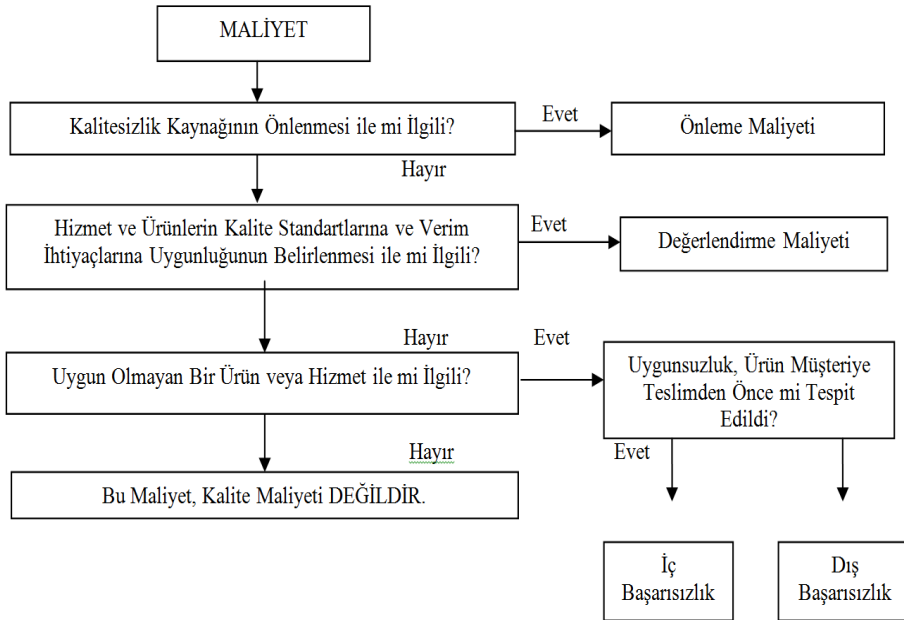
Firmanın kendi kontrolündeki aktivitelerden oluşan hataları içeren ve ürünlerin müşteriye gönderilmesinden önce ortaya çıkan maliyetlerdir (Atış ve Kurtlar, 2015: 67). İç Başarısızlık Maliyetleri: “Atık, yerine koyma ve yeniden üretim ve tamir, arızaların giderilmesi veya kusur başarısızlık analizi, muayene ve test tekrarı, taşeronun hatası, değişim izinleri ve imtiyazlar, kalite uygunsuzluğundan doğan kazanç ve zaman kaybıdır” (Demir ve İtik, 2015: 249).

b) Dış başarısızlık maliyetleri

Ürünün tedarikçiden müşteriye nakledilmesinden sonra kalite yetersizliği nedeniyle oluşan maliyetlerdir. Üretim sisteminden çıkan ürünlerin sevkiyat, teslimat, satış sonrası hizmet ve servislerde meydana gelen aksamalar bu maliyetlerin oluşmasına neden olan başlıca etmenlerdir. Müşterilerin duygu, düşünce ve sezgilerine dayanan değer yargılarını içerdiğinden ölçülmeleri zordur. (Koç ve Demirhan, 2007: 90).

Dış başarısızlık maliyetleri: “Garanti belgesi isteklerini karşılama, şikâyetleri araştırma, müşteri hoşnutsuzluğunu geri alma stratejisiyle dengeleme, değersiz alacakları toparlama, hesap hatalarını düzeltme, şikâyetleri işleme koyma, geciken mal teslimlerini daha pahalı nakliye vasıtasıyla hızlandırma, hatalı ve eksik malları yenileme veya onarma, iptal edilen uçuşlardan zor durumda kalan yolcuları barındırma, satıcılara ödemelerdeki gecikmeler nedeniyle faiz ödeme veya ıskonto kaybetme, saha sorunları meydana geldiğinde, müşterilere yardımcı tedarik etme ve performans düşüklüğü veya teslimattaki gecikmeler için müşterilere kredi veya ödenek tedarikidir” (İpekten ve Kutlu, 2003: 372-373).

Aşağıda şekil 2.2’de kalite maliyetlerinin ayıklanmasına yönelik tasarlanan bir algoritma verilmiştir.



Kaynak: (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 28)

Şekil 2.2. Kalite Maliyetlerinin Ayıklanmasına Yönelik Tasarlanan Bir Algoritma

2.3.1.5. Kalite Maliyet Sistemi

İşletmelerde, yapılan üretim faaliyetleri neticesinde elde edilen mamul ve hizmetler sonucu bir maliyet oluşur ve işletmeler bu maliyetleri öğrenmek isterler. Üretim faaliyetleri kalite kontrol sisteminin işletilmesini de kapsadığından katlanılması gereken bir takım maliyetler de oluşacaktır. Kalite kontrol sisteminin yaratacağı maliyetler yani kalite maliyetleri tespit edilip, çeşitli araçlar aracılığıyla kontrol altına alınabilirse mamul veya hizmetin üretim maliyeti önemli ölçüde azalacaktır (Kendirli ve Çağiran, 2002: 135).

Kalite maliyet sistemi (KMS), işletmenin bütün alt sistemlerine yönelik yönetim performansının göstergesini ve faaliyet hatalarının maliyetlerini ölçmeye yardımcı olmaktadır. Bu nedenle KMS, herhangi bir kalitesizliği ortadan kaldıran iyileştirme faaliyetlerinin bütünleşik bir elemanı olarak ifade edilir. KMS, gereksiz yere yapılan yüksek harcama ve hataları en az seviyeye düşürmek olduğundan, kalite maliyetleri hakkında bütün personele bilgi verilmesi gerekir. Çalışanlar ile yöneticilerin, sistem amaçlarını gerçekleştirmek üzere katılımın sağlanması, KMS'nin etkisini artırarak daha güçlü olmasını sağlayacaktır (Akgün, 2011: 55). Ayrıca KMS, yöneticilerin rasyonel kararlar almasını sağlayacak olan bilgileri elde etmeye yardımcı olduğundan, kalitesizliği kaynağında tespit ederek gerekli olan tedbirlerin daha erken alınmasını ve işletmenin rekabet gücünü korumaya yardımcı olacaktır (Demir ve Gülcü, 2012: 241).

KMS'nin planlanması için hazırlık aşamasında, öncelikle veri toplama araçlarının ve veri kaynaklarının analizi ve belirlenmesi, verilerin sınıflandırılması, veri toplama ve raporlama periyotlarının saptanması, raporların içeriği ve analiz yöntemlerinin karşılaştırılması ve analiz sonucunda neler yapılacağı ile ilgili bir aksiyon planının oluşturulmasına gerek bulunmaktadır. Bu işlerin yapılabilmesi için ise sadece muhasebe bölümünün değil, tüm birimlerin ve fonksiyonların eş zamanlı olarak çalışmasını sağlayacak bir ekibin kurulması başarı için kritik bir faktör olarak kabul edilmektedir. KMS'yi bir yönetim aracı olarak değil sadece bir maliyet düşürme programı olarak düşünülürse sistemden beklenen etki sağlanamayacaktır (Sönmez, 2005: 92-93).

2.3.1.6. Kalite Maliyet Sisteminin Amaçları

KMS'nin temel amacı, işletmeler için kalite iyileştirme çabalarını kolaylaştırarak maliyet azaltma olanağını sağlamasıdır. Bu sistem ile birlikte kalite sorunları tanımlanarak iyileştirici çalışmalar belirlenmeli ve müşterilerin gelir düzeylerine uygun kalitede üretim yapılmalıdır. Kalite maliyet sisteminin temel amacının yanında bir de genel amaçları vardır (Gönen, 2010: 43). Bunlar:

- Başarısızlık maliyetlerine odaklanarak söz konusu maliyetleri ortadan kaldırmak,
- Kalite iyileştirmesi için önleme maliyetlerine yatırım yapmak,
- Sonuca göre ölçme ve değerlendirme maliyetlerini en aza indirmek,
- İyileştirmenin daha fazla olması için önleme, ölçme ve değerlendirme maliyetlerini sürekli olarak değerlendirme ve geliştirmek,
- Başarısızlık maliyetlerini kaynağında önlemek için tasarıma önem vermek,
- Elde edilen veriler doğrultusunda kalitesizliğin işletmeye getirdiği ek maliyetleri yöneticilere göstermek ve çalışanları sürekli gelişme içerisinde motive etmektir.

2.3.1.7. Kalite Maliyet Sisteminin yararları ve Eksiklikleri

KMS'yi başarılı bir şekilde kuran bir işletme birçok yarar sağlayabilir (Yumuk ve İnan, 2005: 180). Bunlar:

- Mal ve hizmetlerin kalitesinin artması hatalı ve bozuk ürünlerin oranında azalma meydana getirir,
- Malzeme ve işçilik tasarrufu sağlanır,
- Verimlilik artar,
- Ürün güvenilirliği artar,
- Maliyetler azalır,

- Kalite maliyet unsurlarının analizinde kullanılan programların ve kontrol çalışmalarının etkinliği daha iyi değerlendirilir,
- Daha hassas bütçeler hazırlanır,
- Problem yaratan alanların tespiti ve çözüme yönelik önceliklerin belirlenmesine katkı sağlar,
- Mevcut yöntemlerin veya yeni teknik ve yöntemlerin geliştirilmesine yardımcı olur,
- İşgücü tasarrufunu ve etkin kullanımı sağlar,
- Maliyet tasarrufu işletmenin pazar payı ve kazancının artırılmasına yardımcı olur,
- Üretici ve tüketici arasındaki sözleşmelerde açıklık ve netlik sağlanarak anlaşmazlıkları en aza indirebilir,
- Ürünlerin ve hizmetlerin güvenilirliğini artırarak işletmenin büyümesine ve rekabetin sürekliliğini sağlar,
- İşletmenin bölümleri arasında koordinasyon sağlanarak iletişim geliştirilerek çalışanların motivasyonu ve verimliliği artırılabilir,
- Hatalı veri ve raporlar azaltılarak yanlışlık yapılmasını önler,
- Bakım onarım için ek cihaz ve donanım alınması ve yerleştirilmesinde daha rasyonel kararlar alınabilir.

KMS'nin yararlarının yanı sıra bazı eksiklikleri de söz konusudur (Çabuk, 2005: 6-7). Bunlar:

- Kalite maliyet hesaplaması ile genel üretim giderlerin dağıtımı şirketten şirkete farklılık göstermektedir. Şirketlerin bazıları yeniden çalışma ve artıklardaki direkt işçilik ve malzemeyi masraflara eklerken, diğer şirketler eklemez.

- İşletmelerde kullanılan kalite maliyetlerini ölçme sistemlerinin birçoğu işletmelerin farklı özellikleri nedeniyle kalite maliyetlerini tam olarak göstermediğinden, sistemlerden elde edilen maliyet bilgileri, kalite iyileştirmesi yapılacak yerleri tanımlamada kullanılamaz.
- Kalite maliyetleri içerisinde direkt işçilik zamanlarının payını belirlemek kolay, ancak endirekt işçiliklerin zordur.

2.3.1.8. Kalite Maliyet Sisteminin Organizasyonu

KMS, istenilen kalite maliyet bilgilerinin istenildiği zamanda, istenildiği yerde ve doğrulukta sağlayabilecek şekilde oluşturulmalıdır. İşletmelerde KMS'yi kurarken izlenecek temel adımlar vardır (Türk, 2009: 54). Bunlar:

- Ön çalışma yapılarak, işletmede kalite maliyetlerini ölçme ve değerlendirmenin önemini vurgulanmalıdır,
- İşletmenin kalite maliyetlerinin durumu hakkında yönetim bildirilerek iyileştirme çalışmaları için yönetimin desteği alınmalıdır,
- İşletmede kalite maliyetleri çalışması yapmak için takım çalışma grubu oluşturularak yetkilendirilmelidir,
- İşletme faaliyetlerinin kalite maliyetleri tanımlanarak sınıflandırılmalıdır,
- İşletmede saptanan kalite maliyetlerine ait verileri elde edecek yöntemler tespit edilmelidir,
- İşletme çalışanlarının kalite maliyet hesaplamaları çalışmalarına katılımı için eğitilmelidir,
- İşletmede kalite maliyetleri çalışmalarına ait prosedür oluşturularak sistem güvence altına alınmalıdır.

2.3.1.9. Kalite maliyetlerinin Ölçülmesi ve Önemi

Geleneksel olarak işletmelerde kalite ölçümü için kusurlu yüzde oranı belirlenerek tolerans seviyesi tespit edilir ve bu seviyenin altındaki kusurlu oran “kabul edilebilir” olarak değerlendirilir. Ayrıca geleneksel olarak kalite ölçümleri,

mevcut maliyet muhasebesi sistemlerinden elde edilen veriler ışığı altında çıkarılır. İşletmelerde kalite maliyetlerinin analizi ve raporlanmasında, ölçüm işlemi Türkiye’de yürürlükte olan MSUGT’ye göre yapılır.

Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) 7 nolu hesap grubu maliyet hesaplarını içermektedir. Ayrıca işletmeler yayınlanan 2 numaralı tebliğe göre işletmelerin ihtiyacına göre boş bırakılmış hesap numaralarını kullanabilmektedirler. Bu nedenle bu boş bırakılmış hesap numaralarını kalite maliyetlerinin ölçümüne ilişkin hesapların açılmasına yönelik olarak kullanırlar (Demircioğlu ve Küçükşavaş, 2009: 51).

Kalite maliyet ölçümü, işletmede yüksek maliyetli faaliyet alanlarının belirlenmesine ve buna bağlı olarak maliyet azaltma çalışmalarının yapılması maliyetlerin daha başlangıçta önlenmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca, faaliyetlerin bütçelerde belirlenen amaçlara uygun yürütülüp yürütülmediğini izleme, alınması gereken önlemleri tespit etme ve gelecekteki bütçeler için bilgi sağlama amaçlarına da hizmet edecektir (Topcu, 2005: 345).

Kalite maliyetlerinin çoğu ölçülebilen maliyetlerdir. Ancak kalitesiz üretimin neden olduğu bazı maliyetleri tamamen tahmin etmek ve hesaplamak zor veya imkânsızdır (Yıldıztekin, 2005: 411). Önleme ve değerlendirme maliyetleri ölçülebilen maliyetler olarak ifade edilir. Önleme ve değerlendirme maliyetleri, kusurlu mamul üretimini ortadan kaldırmak amacıyla üretim öncesinde yapılan yatırım faaliyetlerinin maliyetidir. İşletmelerde hesaplanması gereken diğer kalite maliyetleri ise kusurlu mamullerin üretimden kaynaklanan tamir bakım, yeniden üretim, yeniden işleme, kısmi arızaların giderilmesi vb. maliyetlerdir. Unutulmamalıdır ki görünmeyen kalitesizlik maliyetlerinden dolayı işletmelerin uğradığı satış, tüketici, pazar ve güven kayıplarının değerini parasal olarak ölçmek her zaman zordur (Aydemir ve Gürsoy, 2003: 594-595).

2.3.1.10. Kalite Maliyet Verilerinin Toplanması

Kalite maliyetlerine ait veriler muhasebe kayıtlarından sağlanır. Örneğin maliyet muhasebecileri zaman cetvellerine bakarak personelin yeniden işleme çalışmalarında harcadığı zamanı tespit edebilir. Bunun yanında harcama raporları araştırması yöneticilere ölçme ve değerlendirme maliyetleri hakkında fikir verir.

Eldeki raporlardan her hangi bir bilgi elde edilemiyorsa o zaman tahmin etme yolu seçilir (Kefe ve Tanış, 2014: 50).

İşletmelere ait kalite maliyetleri ile ilgili veriler; direkt ilk madde ve malzeme istek fişleri, ücret bordroları, genel üretim giderleri raporları, artık ve döküntü raporları, kusurlu ürün raporları, taşıma gider belgeleri, mamul maliyet raporları, tamir, yenisiyle değiştirme ve garanti kapsamındaki maliyete ilişkin raporlar ve uygunluk raporları yoluyla elde edilebilir (Demircioğlu ve Küçükşavaş, 2009: 51).

2.3.1.11. Kalite Maliyetlerinin Analizi

Kalite maliyetleri tanımlandıktan ve belirlendikten sonra, bu maliyetlerin oluşmasına neden olan olaylara bir temel olmak üzere, bu maliyetlerin analiz edilmesi gerekmektedir. Kalite maliyetlerinin analizinin temel amacı; işletmede uygulanan kalite çalışmalarının performansı hakkında yönetimine bilgi akışı sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda farklı işletmeler için farklı analiz teknikleri kullanılabilir (Sipahi ve Yıldırım, 2004: 69).

a) Oran (rasyo) analizi

Oran analizi, anlamlı ilişki içinde bulunan maliyet bilgilerinin birbirine oranlaması yoluyla yapılır ve bu yöntem analizlerde en çok kullanılan yöntemdir. Bu yöntemi uygulamak için faaliyetlere ait kalite maliyet verileri toplanır ve karşılaştırma yapabilmek için uygun ortak payda belirlenir (Bekçi ve Toraman, 2011: 43).

İşletmede anlamlı ilişki içerisinde birçok oran hesaplaması yapılabilir (Yükçü, 2007: 565). Bu oranlardan bazıları:

1) Direkt işçiliğe göre

İçsel Başarısızlık Maliyetleri	veya	Önleme Maliyetleri
Direkt İşçilik		Toplam İşçilik

2) Üretim maliyetine göre

Toplam Kalite Maliyetleri Maliyetleri	veya	Dışsal Başarısızlık
Toplam Üretim Maliyetleri		Toplam Üretim Maliyeti

3) Birim esasına göre

Ölçme-Değerleme maliyeti	veya	Toplam Kalite Maliyeti
Üretim Miktarı		Üretim Miktarı

4) Satış esasına göre

Toplam Kalite Maliyeti	veya	İçsel Başarısızlık Maliyeti
Üretim Miktarı		Üretim Miktarı

b) Trend analizi

Trend analizi cari dönem maliyet verilerinin geçmiş dönem maliyet verilerinin karşılaştırılması ile yapılır. Trend analizi işletmede oluşan maliyetlerin gelişim seyri hakkında bilgi verir. Kalite maliyetlerinin trend analizi uzun ve kısa vadeli olmak üzere iki şekilde yapılır. Stratejik planlamanın bir parçası olan uzun vadeli trend analizinde kalite maliyetini oluşturan maliyet faaliyetlerinin satışlar içindeki yüzdesi izlenerek yönetime rapor olarak sunulur. Kısa vadeli trend analizinde ise, işletmelerde kalite geliştirme programlarının bölümler bazında hazırlanmasına zemin oluşturmak amacıyla kalite maliyetleri bir yıl süre ile izlemesi yoluyla yapılır (Demircioğlu ve Küçükşavaş, 2009: 54-55).

c) Pareto analizi

Trend analizi yapılmasını izleyen aşamada maliyetlerin iyileştirilmesine yönelik olarak kusur nedenlerinin tespiti için pareto analizi yapılır. Pareto analizi maliyet bileşenleri, bölümler, ürünler vb. şekillerde yapılabilir. İşletmede probleme etki eden faktörler önem derecesine (katkı büyüklüğü) göre sıralanır ve çubuk grafikler şeklinde gösterilir. Bunun sonucunda, kalite maliyet sınıfı içinde en önemli maliyet bileşeni veya bileşenleri tespit edilerek ortadan kaldırılması amaçlanır (Sönmez, 2005: 96).

2.3.1.12. Kalite maliyetlerinin raporlanması ve amacı

Toplanan kalite maliyet verileri kendi başına kuşkusuz yöneticilerin gereksinimlerini karşılamayabilir. Elde edilen veriler işlenerek bilgi haline dönüştürülmeli ve istenilen zamanda istenilen içerikte yöneticilere rapor halinde sunulmalıdır. Diğer bir ifade ile belirli formatlarda raporlanması gerekir. Kalite maliyetleri ile ilgili maliyet türleri ve gruplarının birbirleri ile veya bütçelenmiş tutarlarının, çeşitli dönemler itibarıyla karşılaştırılmasının raporlarda gösterilmesi önemlilik arz etmektedir (Pekdemir, 1993: 27).

Düzenlenecek rapor için belirlenmiş bir format bulunmamakta ve işletmelerin istek ve gereksinimlerine göre çeşitli kalite maliyet raporları hazırlanabilmektedir (Gönen, 2010: 48-49). Bunlar:

- Kalite maliyetinin sınıfına göre,
- Mamul bazında,
- Kalite maliyetlerine göre yüzde bazında,
- Maliyet merkezlerine göre yüzde bazında,
- Grafik şeklinde,
- Değerlendirme raporu.

Kalite maliyetleri raporu aylık, üç aylık veya bir yıllık dönemler halinde hazırlanarak yönetime düzenli aralıklarla sunulmalıdır. Raporun sonucuna göre yöneticiler, kalite maliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik planlama

yapabilmektedir. Hazırlanan rapor önleme, değerlendirme ve kusurlu ürün maliyetlerini içerek şekilde hazırlanmalı ve planlama çalışmalarında kalite maliyet hedeflerinin tespitine yönelik araç olarak kullanılabilir. Ayrıca bu raporlar, gelecekte oluşabilecek kalite maliyetlerinin tahminlerinde de kullanılabilir (Demircioğlu ve Küçükşavaş, 2009: 54-55)

İşletmelerde kalite ile ilgili maliyetlerin raporlanmasının temel amaçları vardır (Gürdal, 2007: 190). Bunlar:

- Kalite maliyetleri problemlerinin büyüklüğü hakkında bilgi verir,
- Kalite ve kalite maliyetleri ile ilgili sorunları tespit eder,
- Kalite maliyetleri azaltma hedefinin oluşturması için planlamaya yardımcı olur,
- Hedeflerin ölçülmesine yönelik katkı sağlar.

2.3.1.13. Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde izlenmesi

Kalite sisteminin işleyişiyle ilgili olarak, kalite maliyetlerinin ölçümü, analizi ve raporlanmasıyla üst yönetime bilgi verilerek, arzu edilen kalite hedefine ulaşıp ulaşılmadığının kontrolü sağlanır ve hangi bölümlerde kalite iyileştirme çalışmalarının ağırlık verilmesi gerektiği belirlenir. Böylece yöneticilere, maliyetlerin azaltılması yönünde karar almalarına yardımcı olacak yolu gösterir (Kendirli ve Çağırın, 2002: 141).

Klasik muhasebe sistemi içerisinde kalite maliyetlerinin hesaplanabilmesi ve raporlanabilmesi için mevcut muhasebe sistemlerine eklemeler yapılmasını gerektirir. Ayrıca, işletmenin tüm fonksiyonlarında söz konusu maliyetler ortaya çıkabileceği için kalite maliyet merkezlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bunun yanında, kalite probleminin nerede oluştuğunu belirlemek ve bu problemi elimine edebilmek için, bu maliyetlerin ortaya çıktığı gider yerlerinin belirlenmesi gerekir. Kalite maliyetlerinin izlenebilmesi için işletmelerde bir takım düzenlemeler yapılabilir (Akkoyun ve Ankara, 2006: 112). Bunlar:

- Var alan muhasebe sisteminden bağımsız bir sistem kurulabilir,
- Var olan muhasebe sisteminde düzenleme yapılabilir,

- İki seçenek aynı anda düşünülebilir.

TDHP incelendiğinde kalite maliyetleri için ayrıca bir hesap oluşturulmamış olduğu görülmekle birlikte yine yayınlanan tebliğlerde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için çeşitli öneriler sunulmaktadır (Akgül, 2003: 34-35).

Kalite maliyetleri TDHP çerçevesinde üç şekilde izlenebilir (Karcıoğlu, 2000:115-118):

1) Üçlü hesaplar içinde boş bırakılan hesapları kullanmak: İki numaralı MSUGT'ye göre üçlü hesap numaralarında boş bırakılan hesaplar, ihtiyaca göre işletmeler tarafından kullanılabilceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, üçlü hesap numaralarında boş bırakılan hesaplar kalite maliyetlerine ilişkin hesap isimleri verilerek kalite maliyetleri ölçülebilir (Aslan, 2008: 524).

2) Açık bulunan hesapların alt hesabı biçiminde izlemek: MSUGT'ye göre, işletmeler yardımcı hesapları istedikleri şekilde ayrıntılı olarak gösterebilirler. Bu nedenle, TDHP'da üçlü hesap numaralarında boş bırakılan hesapların altına yardımcı hesap açarak kalite maliyetleri izlenebilir (Türk, 2009: 67).

3) Sekiz (8) sınıfı hesaplarının kullanılması: Bazı kalite maliyeti kalemleri gerçek bir maliyet olmayıp daha çok fırsat maliyeti şeklinde gerçekleşir. Bu tür maliyet kalemlerini asli hesaplarda izlemek yerine MSUGT'de yer alan 8 numaralı hesap grubunu kullanarak muhasebeleştirilmesi uygundur. "Kalite Uygunsuzluğundan Doğan Kazanç Kaybı" ve dışsal başarısızlık maliyet kalemlerinden biri olan "Satış Kaybı" bu kalemlere örnektir (Yükçü ve İçerli, 2002: 651).

İşletmeler muhasebe sistemlerini kalite maliyetlerini de göz önünde bulundurarak Türkiye'de yürürlükte bulunan MSGUT'ye uygun bir şekilde yeniden düzenlemelidirler. TDHP'da bulunan hesaplara kalite maliyetlerinin de eklenmesiyle işletmeler bu maliyetleri izleyebilirler.

2.3.2. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme (HM) yönteminin temel fikirleri ve ilk uygulamaları 1900'lerin başlarında Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan Ford Motor şirketi tarafından ortaya atılmıştır. Daha sonra 1930'ların başlarında Almanya'da

Volkswagen ve İngiltere’de Marks-Spencer şirketleri tarafından kullanılmış olsa da sistemli olarak ilk uygulama ve geliştirilme 1960’lı yılların ortalarında Japon Toyota Şirketi tarafından yapılmıştır. 1980’li yılların sonlarına doğru ise başta Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer Avrupa ülkelerinde kısmen kullanılmaya başlanmıştır (Bayazıtlı ve Koçsoy, 2009: 59). Japon literatüründe maliyet planlaması anlamına gelen “Genka Kikaku” kelimesi daha sonra İngilizce literatürüne “Target Costing” olarak çevrilmiş ve 1995 yılında Japonya Maliyet Derneği tarafından "hedef maliyet yönetimi" olarak isimlendirilmiştir (Feil, Yook & Kim, 2004: 10).

2.3.2.1. Hedef maliyetlemenin tanımı

Günümüzde ekonomik koşullarda yaşanan değişimler, işletmelerin maliyet üzerine kâr marjı eklemek suretiyle satış fiyatını belirleme olanağını azaltması nedeniyle satış fiyatının artık piyasa tarafından belirlendiği savunulmaktadır. Bu nedenle işletmeler, pazarda meydana gelen değişimleri ve müşterilerin ödemek isteyecekleri tutarı bilmek, piyasa fiyatının işletme ile yatırımcının hedeflerini karşılayıp karşılamayacağını göz önünde bulundurmak amacıyla maliyet hesaplamaları yapmaları gerekmektedir. Böyle bir durumda HM sistemi, “işletmelerin belirlenen piyasa fiyatından kendi kâr rakamının çıkarması sonucu “ürünün maliyeti nedir?” sorusu yerine “ürünün maliyeti ne olmalı?” anlayışına göre çalışan bir sistem” olarak karşımıza çıkmaktadır (Koşan ve Geçgin, 2011: 54).

HM, sadece bir maliyet azaltma tekniği veya kontrol çerçevesi değildir. Bu teknik, değer analizi ve değer mühendisliğini de kapsayan geniş bir stratejik kâr yönetim sisteminin parçasını oluşturmaktadır (Helms, Ettkin, Baxter & Gordon, 2005: 49).

HM, “ürünün tasarlanması, dizaynı ve üretilmesi sürecindeki tüm maliyetleri düşürmeyi sağlayıcı teknik ve fikirleri gözden geçiren stratejik bir yönetim uygulamasıdır” şeklinde tanımlanmaktadır. HM yönteminin temel felsefesi, “X Lira maliyetle ürettiğim bir malı kaç Lira’ya satmalıyım ki kâr elde edebileyim klasik yaklaşımından farklı olarak; piyasada oluşan fiyata göre ürünü ancak X Lira’ya satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kâr elde edeyim” yaklaşımıdır (Alkan, 2001: 183).

HM kavram olarak, “bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyinin belirlenmesi” başka bir ifadeyle “hedef bir pazar payına ulaşmak için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyeti” ifade eder (Ardıç, Öztürk ve Kayacan, 2009: 278).

Hedef maliyet, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak maliyetlerin bir fonksiyonu değil, satış fiyatı ve beklenen kârın bir fonksiyonudur. Hedef maliyet hedef fiyattan hedeflenen kâr düşülerek formüle edilir (Schmelze, Geier & Buttross, 1996: 26). HM’yi matematiksel olarak ifade edecek olursak hedef fiyat ve hedef kâr arasındaki farka eşittir. Hedef maliyetin hesaplanmasında birim bazda ve toplam bazda olmak üzere iki formül kullanılır (Demir ve Dilek, 2010: 13). Bunlar:

- Hedef Maliyet (Birim)= Hedef Satış Fiyatı- Hedef Birim kâr
- Hedef Maliyet (Toplam) = Hedef Satış Tutarı- Hedef Toplam kâr

“Bir ürün veya hizmet için potansiyel müşterilerin ödemeye gönüllü oldukları tahmini fiyata hedef satış fiyatı denir. Mevcut mamullerin fiyat düzeyi veya rakiplerin belirlediği fiyat düzeyi temel alınarak oluşturulur.” Ayrıca, müşterilerin mamul veya hizmeti algılama değeri, mamul anlayışı, müşterinin özellikleri, mamul hayat seyri, beklenen satış miktarı, rakiplerin stratejileri ve diğer mamullerin fiyat düzeyleri hedef satış fiyatının belirlenmesinde etkili olan faktörlerdir (Kutay ve Akkaya, 2013: 57). İşletmenin uzun vadeli kâr amaçlarını gerçekleştirmek ve yatırımcıların veya işletme sahiplerinin kâr payı beklentilerini belirlemeye yönelik kâr analizleri yapılır. Satışların karlılık oranı (Net Kâr/Satışlar) kâr marjlarının belirlenmesinde yaygın olarak kullanılır (Gürdal, 2007: 98).

2.3.2.2. Hedef maliyetlemenin amaçları

HM sürecinin temel amaçları aşağıdaki gibidir (Ertaş, 1998: 183; Doğan, 1998: 201):

- İşletmenin ve maliyetlerin pazar ile uyumunu sağlamak,
- Ürüne proje aşamasında MY desteği sağlamak,

- Maliyet hedeflerini devamlı gözden geçirerek dinamik MY'yi gerçekleştirmek,
- Piyasa şartları göre işletme stratejilerini belirlemek,
- İşletmenin soyut hedefleri yerine, pazar ihtiyaçlarının ön plana çıkarılmasına neden olan motivasyonu sağlamak,
- Ürün veya ürünlerin hedef ya da beklenen satış fiyatı ile hedef kâr marjını sağlayacak üretim maliyetini tespit etmek,
- Dışarıdan sağlanan mal ve hizmetlerin satın alma fiyatlarını belirlemek.

2.3.2.3. Hedef maliyetlemenin başarı koşulları

HM sisteminden beklenen verim elde edebilmek için aşağıdaki koşullar sağlanmalıdır (Altınbay, 2006a: 147);

- Az sayıda tedarikçi ile iyi ilişkiler kurulmalı ve geliştirilmelidir,
- Ürünler ve süreçler senkronize bir şekilde tasarlanmalıdır,
- Ürün tasarımlarını basit olmalıdır,
- Değişime ve gelişme açık örgüt kültürünün oluşturulması gerekir.

2.3.2.4. Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler

Ürünlerin fiyatı piyasa tarafından, kalite ve fonksiyonları ise müşteriler tarafından belirlendiğinden hedef maliyete ulaşmak işletmeler açısından hiç de kolay değildir. Özellikle ürünle ilgili olarak yapılan maliyet azaltma çalışmaları müşteri memnuniyetsizliğine neden olabilmektedir. Bu nedenle oluşturulacak stratejilerin belirlenmesinde bu hususlara dikkat etmek gerekmektedir (Koşan ve Geçgin, 2011: 59).

HM'nin işletmeler açısından, ürünün işlevselliğinin yönetilerek ürünün hedef maliyetle üretilmesi ve tedarikçilere fiyat indirim baskısı uygulayarak maliyet azaltımı gerçekleştirme gibi iki hedefi vardır. Ancak, tüketici tercihlerinin sürekli olarak değiştiği, ürünlerin işlevselliğinin arttığı ve ürünlerin fiyatlarının

devamlı düştüğü bir ortamda bu hedeflere ulaşmak gittikçe zorlaşmaktadır. Bu nedenle hedef satış fiyatı, öncelikle ürünün işlevselliğine daha sonra ise müşterilerin beklentilerine göre belirlenir. HM'yi etkileyen faktörler arasında ürünün yapısı, müşteriler, yönetimin düşünce tarzı ve üretim imkânları gibi etkenleri sayabiliriz. (Acar, 1998: 85-87)

2.3.2.5. Hedef maliyetlemenin özellikleri

HM'nin özellikleri aşağıdaki gibidir (Demirkutlu, 2015: 44):

- HM, çoğunlukla mamul planlama ve tasarım aşamasında kullanılır,
- HM, maliyet yönetim tekniğidir,
- HM'nin uygulanabilmesi için birçok bölümün birlikte çalışması gerekir,
- HM süreci, mamulün planlama aşamasından başlamakta ve üretime hazırlık aşamasıyla sona ermektedir,
- HM, tasarım spesifikasyonları ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılmaktadır,
- HM'de başarıya ancak işletme içi ve işletme dışı dinamikleri içine alan değer zinciri hedefiyle ulaşılabilir.

2.3.2.6. Hedef maliyetlemenin ilkeleri

HM, “eşzamanlı olarak kâr ve maliyet planlamalarının yapılması sonucu arzulan kârların sağlanmasını amaçlayan bir yaklaşımdır”. Bu amacın gerçekleştirilmesi ancak bir takım temel ilkelerin varlığı ile mümkündür (Çetin ve Atmaca, 2009: 316). Bunlar:

- Fiyata göre maliyetleme,
- Müşteriler üzerinde yoğunlaşma,
- Tasarım üzerinde yoğunlaşma,
- Geniş kapsamlı katılım,

- Yaşam dönemi yaklaşımı,
- Değer zinciri ile ilgilenme,

a) Fiyata göre maliyetleme

HM yöntemini geleneksel maliyet yönteminden (maliyet artı) ayıran en önemli ilkesidir. Maliyet hedefi, rekabete dayalı pazar fiyatından beklenen (hedeflenen) kâr payının düşülmesi ile belirlenir. HM’de “fiyat firmanın pazar konumunun kontrolü altında iken, hedef kâr, işletmenin finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşullarına göre” belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli alt ilkesi mevcuttur (Öndeş, Ardıç, Öztürk ve Babacan, 2010: 250). Bunlar:

- İşletme kaynakları uygun ve güvenli kâr payına sahip ürünlere yönlendirilerek, sık sık kontrol edilmeli ve değişiklikler gözden geçirilmelidir.
- Rekabet ortamında işletmenin varlığını sürdürebilmesi için piyasa da fiyatın hangi şartlarda oluştuğu analiz edilmelidir.

b) Müşteriler üzerinde yoğunlaşma

İşletmelerde üretilen veya üretilmesini düşünülen ürünün tüm özelliklerini müşteri istekleri belirlediğinden kalite, maliyet ve zaman ile ilgili ihtiyaçlar maliyet analizlerini yönlendirir. Bu nedenle işletmelerde maliyet azaltım analizleri müşteri isteklerine göre şekillendiğinden, müşteri beklentilerinin tersinde bir davranış sergilemekle hedef maliyete ulaşamaz (Ceran ve Özdemir, 2013: 459)

c) Tasarım üzerinde yoğunlaşma

HM süreci, üretimin ilk aşamasında maliyetlerin oluşmasını önleme ilkesi prensibine göre işlediğinden çalışanları ürün tasarımına yoğunlaşmaya yönlendirir. Bu nedenle MY’de ürün tasarımı anahtar bir rol oynar (Köse, 2002: 89).

d) Geniş kapsamlı katılım

HM’de, tasarım ve üretim mühendisliği, üretim, pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri gibi işletme fonksiyonlarında yer alan

ekip ile koordinasyon içindedir. İşletmenin bu fonksiyonlarında yer alan ekip satıcılar, müşteriler, dağıtımıcılar gibi işletme dışı taraflarla ilişki içindedir. Her ekip, tasarımdan üretime kadar bir mamulün her şeyinden sorumludur (Yereli, Doğan ve Şahin, 2012: 40).

e) Yaşam dönemi yaklaşımı

HM yönteminin amacı, “tüketici ve üretici açısından ürün yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir”. Tüketiciler açısından bakıldığında satın alınan ürünün fiyatına ek olarak kullanım maliyeti söz konusu olmaktadır. Üreticiler açısından ise ürünün yaşam dönemi boyunca maliyetinin düşürülmesi, ürünün yaşam boyunca katlanılan maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 365).

f) Değer zinciri ile ilgilenme

HM, değerler zincirindeki tüm elemanları (tedarikçiler, dağıtıcılar, satıcılar, hizmet sunanlar vb.) maliyetleme sürecine dahil etmektedir. İşletmeyle ilgili tüm gruplarla işbirliği yapılması, değerler zinciri boyunca maliyet azaltımının etkinliğini arttıracaktır. HM sistemi tedarikçilerle ve değerler zincirindeki tüm elemanlarla uzun dönemli ve karşılıklı yarar sağlayan ilişkilere dayalı bir sistemdir (Kutay ve Akkaya, 2000: 7).

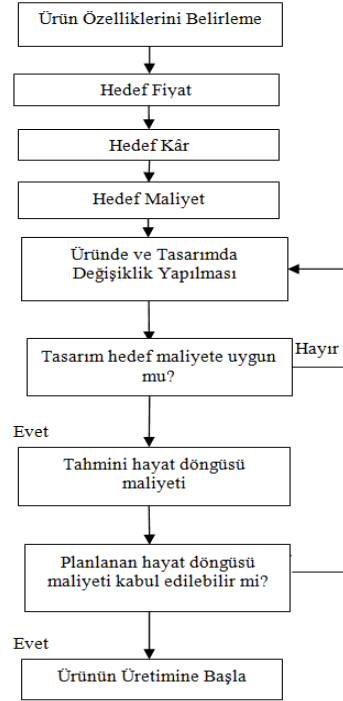
2.3.2.7. Hedef maliyetleme süreci

HM süreci kompleks bir yapıya sahip olmasına rağmen oldukça basittir (Koşan ve Geçgin, 2013: 394). Çünkü:

- Üretilmesi düşünülen ürünlerin hedef pazara göre satış fiyatları belirlenir,
- Hedef kâr marjı satış fiyatından düşülür.
- Kalan değer hedef maliyeti gösterir.

HM süreci, “fiyat bazlı, müşteri odaklı, tasarım merkezli ve çok fonksiyonlu bir kâr planlama ve MY sistemidir”. HM, ürün geliştirme sürecinin başlangıç aşamalarında maliyetleri kontrol etmeyi amaçladığından bu MY’yi değer zincirinin tamamını uygular (Alagöz ve Ceran, 2006: 68-69).

Aşağıda şekil 2.3’de HM sisteminin uygulama aşamaları gösterilmiştir.



Kaynak: (Coşkun, 2003: 28)

Şekil 2.3. HM Sisteminin Uygulama Aşamaları

HM’yi uygulayan işletmeler, üretilmesi düşünülen ürünle ilgili pazar araştırmaları sonucu ürün özelliklerini (konfor, güvenlik, sağlamlık, estetik, prestij, kullanım kolaylığı vb.) belirler ve sonra tüketicinin her fonksiyona verdiği önem derecelerini tespit eder (Kaya, 2010: 322). Belirlenen özellikler ve bunlara verilen önem dereceleri bakılarak ürünü oluşturacak unsurlar belirlenir. Ürünü oluşturan unsurların ve fonksiyonların analiz edilmesi için prototip oluşturulur. Tasarlanan prototip çerçevesinde pazar bazlı hedef fiyat belirlenir. Üründen beklenen kâr hedef fiyattan çıkarılmak suretiyle hedef maliyet tespit edilir. Bulunan hedef maliyet “istenilen minimum maliyet” anlamına gelir (Acar, 1998: 83; Karakaya, 2004: 585-586).

Ürünü meydana getiren parçaların üretim maliyeti hesaplanır. Böylece üretim aşamasından önce toplam maliyetler yaklaşık olarak belirlenmiş olur. Bu aşamadan sonra toplam hedef maliyetler aşılmamaya hatta minimize etmeye çalışarak faaliyetler gerçekleştirilir. Ürünü oluşturan her parçanın üretim maliyeti hesaplanır. Bu maliyetin, kabul edilebilir maksimum maliyetten büyük olması halinde değer mühendisliği ve değer analizinden yararlanılarak maliyet azaltıcı teknikler uygulanır. Tahmin edilen üretim maliyetini, istenilen maliyet seviyesine düşürülmesi ile hedef maliye koşulu sağlanır ve ürünün üretim programına alınıp alınmamasına karar verilir (Kutay ve Akkaya, 2000: 7).

2.3.2.8. Hedef maliyetleme uygulama aşamaları

Ürünlerin tasarım ve geliştirilme aşamasından başlayarak üretime kadar olan süreçte hedef maliyetin belirlenmesindeki aşamalar şunlardır (Türk, 1999: 204-205; Atabey ve Yılmaz, 2001: 22):

- 1) Ürünlerin işlevleri belirlenir,
- 2) Her işlevin göreceli önemi belirlenir,
- 3) Ürünü meydana getirecek unsurlar belirlenir,
- 4) Ürünü meydana getirecek unsurların maliyetleri tahmin edilir,
- 5) Ürünü meydana getirecek unsurların göreceli önemi belirlenir,
- 6) Unsurların hedef maliyet endeksi oluşturulur,
- 7) Hedef maliyet endeksi iyileştirilir,
- 8) Alternatif maliyet düşürme teknikleri uygulanır.

1) Ürünlerin işlevlerinin belirlenmesi

Bu aşamada üründen beklenen bütün fonksiyonlar belirlenir ve listelenerek form haline dönüştürülür.

2) İşlevlerin göreceli öneminin belirlenmesi

Bu aşamada, yapılan pazar araştırmaları çalışmaları ile müşteri isteklerine göre ürünün sahip olacağı fonksiyonlar ile her bir işlevin göreceli önemi ve ağırlığı tespit edilir.

3) Ürünü meydana getiren unsurların belirlenmesi

Ürün taslağı üzerinde çalışılarak ürünü oluşturan unsurlar tespit edilir ve prototip oluşturulur.

4) Ürünü meydana getirecek unsurların maliyetlerinin tahmin edilmesi

Ürünü oluşturan unsurun işletme içinde veya dışında üretilmesine göre maliyet belirlenmesi yapılır. Söz konusu unsur işletme içinde üretiliyorsa birim maliyeti, işletme dışından sağlanıyorsa piyasa araştırması neticesinde unsurun maliyeti tespit edilir.

5) Ürünü meydana getirecek unsurların göreceli önemlerinin belirlenmesi

Ürünü oluşturan unsurlar ile ürünün işlevleri arasında ilişki kurulmasını sağlayacak matris oluşturulur ve unsurların işlevleri yerine getirmedeki göreceli önemleri tespit edilir.

6) Unsurların hedef maliyet endeksinin oluşturulması

Bu aşamada hedef maliyet endeksi hesaplanır. Hedef maliyet endeksi formülü:

$$\text{Hedef Maliyet Endeksi} = \frac{\text{Unsurun Diğer Unsurlara Göre Önem Yüzdesi}}{\text{Unsurun Toplam Maliyet İçindeki Payı}}$$

Hedef maliyet endeksinin (1) olması arzu edilmekle birlikte bazı sektörlerde (1)'den sapmalar kabul edilebilir.

7) Hedef maliyet endeksi iyileştirilmesi

Hedef maliyet endeksi, unsurların maliyetleriyle önem derecesi arasında uyumlu olmadığını gösteren bir endekstir. Önem dereceleri ile maliyetleri uyum içerisinde olmayan unsurlar belirlenir ve bu unsurların varsa alternatifleri tespit edilir. Endeks, ürünlerin yapısında yapılması gereken değişiklikler ile hangi unsurlarda sorun olduğunu gösterir.

Hedef maliyet endeksi, ürün işlevinin meydana getirilmesinin “pahalı” ya da “ucuz” olduğunu gösterir. Endeksin (1)’den büyük olması unsurun ucuz, (1)’den küçük olması ise unsurun pahalı olduğunu gösterir.

8) Alternatif maliyet düşürme teknikleri

Ürünlerin geliştirilme ve tasarım aşamaları sırasında maliyetleri düşürmeye yönelik başka tekniklerin kullanılması da gündeme gelebilir. Bu aşama ile başka maliyet düşürme tekniklerinin uygulanması veya uygulanmaması kararları alınmaktadır.

2.3.2.9. Hedef maliyetlemenin yararları ve zararları

HM yönteminin işletmeye sağladığı bir takım yararlar vardır (Kaya, 2010: 326-327). Bunlar:

- Maliyet düşürme hedefinin olması, çalışanları bu hedefe ulaşmaya sevk eder,
- Bölümlerin ortak hedef doğrultusunda birleşmesine yardımcı olur,
- Bütçenin hazırlanmasına ve bütçe hedefine ulaşmada kolaylık sağlar,
- Tedarikçilere maliyet düşürme konusunda baskı yapar,
- Hedef maliyet seviyesinin uygun olması çalışanları motive eder,
- Müşteri sisteme aktif olarak katılır,
- HM sistemi rekabete yardımcı olur,
- İşletmenin gelişimini destekler ve yeniliği teşvik eder.

HM yönteminin işletmeye sağladığı yararların yanında bir takım zararları da vardır (Doğan, 1998: 206, Menderes ve Aydemir, 1999: 394). Bunlar:

- Maliyet hedefine aşırı yoğunlaşma şirket hedeflerinden sapmalara neden olabilir,
- Maliyet hedefine ulaşma konusunda yapılan baskılar strese neden olarak işten kopma veya ayrılma durumlarına neden olabilir,
- Bölümler arası işbirliğinin az olduğu işletmelerde fonksiyonlar arası çatışmaya neden olabilir,
- HM'ye dahil edilen faktörlerin tahmininin güç olması etkinliği azaltabilir,
- Maliyet hedefine ulaşılsa bile, değer mühendisliği tekrarları nedeniyle ürün piyasaya geç sunulabilir,
- HM sürecinde uygulanması zorunlu olan bazı aşamaları uygulamada ve izlemde bazı zorluklara neden olabilir.

2.3.2.10. Geleneksel maliyetleme yöntemi ile hedef maliyetleme yönteminin karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme yöntemi (maliyet artı) kapalı sistem yaklaşımı, HM yöntemi ise açık sistem yaklaşımı olduğu varsayılır. Bu nedenle, maliyet artı yaklaşımı çevresel faktörleri yok saymakta, sınırlı sayıda değişken ile sistem davranışını açıklamakta, fiili sonuçlar elde edildikten sonra düzeltici önlemleri dikkate almakta ve belirlenen standartlara uyum sağlamaya çalışmaktadır. HM yöntemi ise, işletme ile çevresel faktörlerin uyumunu ön planda tutmakta, çok sayıda değişken ile sistem davranışını açıklamakta, fiili sonuçlardan önce düzeltici önlemleri dikkate almakta ve değişen standartlara uyum sağlamaya çalışmaktadır (Kaya, 2010: 328).

İşletmelerin birçoğu kâr planlamasını maliyet artı yaklaşımına göre yapar. Bu yaklaşıma göre, işletmenin üretim maliyeti belirlendikten sonra bu maliyetin üzerine belirli bir oranda kâr eklemek suretiyle satış fiyatı tespit edilir. Piyasa tarafından belirlenen bu fiyat kabul edilmediği takdirde maliyetleri azaltma yolları aranır. HM yaklaşımında ise, önce piyasa fiyatı ve ürün için planlanan bir kâr payı

belirlendikten sonra kabul edilebilir bir maliyet seviyesi tespit edilir (Doğan, 1998: 203).

Geleneksel maliyetleme yöntemi (maliyet artı) ile HM yönteminin karşılaştırılması aşağıda çizelge 2.2’de ayrıntılı olarak verilmiştir.

Çizelge 2.2. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi (Maliyet Artı) İle HM Yönteminin Karşılaştırılması

Maliyet artı	Hedef maliyetleme
Maliyetlerin planlamasında çevresel faktörler dikkate alınmaz.	Maliyetlerin planlamasında çevresel faktörler dikkate alınır.
Ürün fiyatı maliyetlere göre belirlenir.	Piyasa fiyatları maliyeti belirler.
Kayıplar ve verimsizlik maliyeti düşürmenin odak noktası kabul edilir.	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır.
Müşterilerin maliyeti düşürmede etkisi yoktur.	Müşteri istekleri maliyeti düşürmede rehberdir.
Maliyet muhasebesi bölümü maliyeti düşürmeden sorumludur.	İşletmenin tüm fonksiyonları maliyeti düşürmeden sorumludur.
Ürün tasarımından sonra satıcılar ile ilgilenilir.	Ürün tasarımından önce satıcılar ile ilgilenilir.
Ürünün fiyatı düşürülerek müşterinin ödediği fiyat en aza indirilir.	Müşteri satın alma maliyetinin düşürülmesi hedeflenir.
Maliyetlerin planlanmasında değer zinciri ya az ya da hiç göz önüne alınmaz.	Maliyetlerin planlanmasında değer zinciri göz önünde bulundurulur.

Kaynak: (Kutay ve Akkaya, 2000: 13).

2.3.3. Kaizen Maliyetleme

İlk olarak İmai tarafından geliştirilen kaizen kavramı, sürekli iyileştirme anlamına gelen “kai: sürekli” ve “zen: iyileştirme” kelimelerinin birleşiminden oluşmaktadır. İmai “Kaizen, Japonya’nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı” isimli kitabında Japon yönetim kavramının diğer ülkelerden farkını, diğer ülkelerin yenilik ve sonuç odaklı düşünce tarzına karşılık Japonların kaizen ve kaizenin süreçlere öncelik veren düşünce tarzı olduğunu belirtmiştir (Alataş, 2015: 38). Kaizen kavramı, sadece iş hayatıyla ilgili bir kavram değildir. Evde, alışverişte, eğlencede, kısaca gerek bireysel gerekse toplumsal olarak yaşamın her aşamasında etkilidir (Beşkese, 2007: 77).

Japon İnsan Kaynaklarına göre kaizen, “belirlenen amaç çerçevesinde yapılan iyileşmelerin bütünü veya kullanılan bir yöntemin güncellenmesi” olarak tanımlanmakta en iyiye ulaşma, sürekli iyileşme anlamına gelmektedir (Alataş,

2015: 38). Ayrıca, kaizen “sürekli yapılan çalışmalar neticesinde meydana gelen küçük çaplı iyileştirmeleri” ifade ettiği gibi “yeni teknoloji ve araçlara yapılan büyük çaplı yatırımlar neticesinde var olan durumun tamamen değiştirilmesi” anlamına da gelmektedir. Bunun yanında Kaizen, “işletmenin en alt kademesinden en üst kademesine kadar bütün çalışanların katılımının sağlandığı iyileştirme süreci” olarak da tanımlanabilmektedir (Türk, 2001: 222).

2.3.3.1. Kaizen maliyetlemenin tanımı

Kaizen maliyetleme (KM), üretimin her kademesinde maliyetleri düşürme süreci olarak Japon otomobil üreticileri tarafından geliştirilen ve uygulanan bir yöntemdir (Monden & Lee, 1993: 22). KM, “üretimin başlangıcından itibaren sonuna kadar süren süreçte yapılan bütün faaliyetlerin geliştirilmesini amaçlayan, işyerinde çalışan bütün personelin katılımı ile gerçekleştirilen sürekli iyileştirme şekli” olarak tanımlanır (Alkan, 2001: 183).

Kaizen faaliyetleri, “belirli ürünlere uygulanan kaizen faaliyetleri” ve “bütün sürece uygulanan kaizen faaliyetleri” olarak iki gruba ayrılır (Altınbay, 2006b: 105). Belirli ürüne uygulanan kaizen faaliyetleri, üç ay boyunca üretimi yapılan yeni ürünün gerçek maliyeti ile hedeflenen maliyet arasındaki fark fazla ise uygulanır. Belirli ürüne uygulanan kaizen faaliyetlerinde kaizen maliyet komitesi takımı kurularak spesifik ürüne değer analizi faaliyetlerini uygular. Tüm sürece uygulanan kaizen faaliyetleri makul bir maliyet seviyesine ulaşmak için, tahmin edilen maliyet ile fiili maliyet arasındaki farkı azaltmak için üretimin her aşamasında uygulanır. Tüm sürece uygulanan kaizen faaliyetlerinde değişken ve sabit maliyetlere farklı metotlar uygulanır (Bozdemir, 2010: 143; Okutmuş ve Ergül, 2015: 101).

İşletmelerde KM sisteminin zaman akışı içindeki yeri çizelge 2.3’de gösterilmiştir.

Çizelge 2.3. Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme Yöntemi

← Ürün Geliştirme ve Tasarım Aşaması →	← Üretim Aşaması →	
Zaman Akışı	Zaman Akışı	Zaman Akışı
← Hedef Maliyetleme →	← Maliyet Sürdürümü →	← Kaizen Maliyetleme →

Kaynak: (Monden & Lee, 1993: 25)

Çizelge 2.3'den de anlaşıldığı gibi, HM'yi KM izlemektedir. KM sisteminin işleyişi dinamik tarzda olması nedeniyle, işletmedeki alt ve üst çalışanlar üzerinde baskı ve stres meydana getirebilir. Bu nedenle bu baskı ve stresi azaltmak için üretim aşamasından önce iki veya daha fazla bir süreyi kapsayan hazırlık dönemi uygulanabilir. Hazırlık dönemi içerisinde uygulanacak yeni modelin tanıtımı yapılarak maliyet sürdürüm faaliyetleri aktif hale getirilir (Bozdemir ve Orhan, 2011: 466). Bu maliyet sürdürüm sistemi, işletmelerde bulunan örgütsel birimleri öğrenme süreci ile tanıtırarak, HM ve KM amaçlarına nasıl ulaşılması gerektiğini gösterir. Özellikle kaizen hedeflerine ulaşmak zor olduğun için bu sistem işletmeye öncelikle yerleştirilmelidir. Örgütsel birimlerin bulunulan dönemdeki gerçek maliyetleri iyileştirmeleri yerine önceki dönemlerde gerçekleşen maliyet seviyesini devam ettirmeleri istenir (Altınbay, 2006b: 106).

İşletmelerde KM programının etkinliği kaizen sapma analizi yapılarak ölçülmeye çalışılır. KM programından işletme tarafından beklenen tasarruflar gerçekleşirse sapma sıfır olur. Eğer beklenenden daha yüksek tasarruflar gerçekleşirse sapma pozitif, beklenen tasarruf elde edilememiş ise sapma negatif olur ve bu durumda yeni çözüm yolları aranır (Ertaş, 1999: 90).

2.3.3.2. Kaizen maliyetlemenin amacı ve özellikleri

KM'nin amacı, “mevcut ürünlerin üretim süreçlerinin geliştirilmesine odaklanarak, üretim süreçlerinin etkinliğinin artırılması ya da ürünün fonksiyonelliğini değiştirmeden maliyetlerde azalma sağlanmasıdır” (Rena, 2010: 92). KM yönteminde, ürüne değer sağlamayan faaliyetler üzerine odaklanılarak maliyetlerin azaltılmasına, gereksiz harcamaların önlenmesine ve devamlı geliştirme çalışmalarına ağırlık verilir. İşletmeler, üretim maliyetlerini makul kabul edilen seviyeye indirilmesini izin veren maliyet unsurlarına göre stratejilerini belirlerler (Ardınc vd., 2009: 279). İşletmelerde hedef maliyet ile fiili maliyet arasındaki fark ne kadar fazla ise KM'ye o kadar fazla ihtiyaç duyarlar ve KM bu farkın azaltılmasında oldukça faydalı olabilmektedir (Gül ve Ergün, 2010:134).

KM'nin, kavramsal ve yöntemsel olmak üzere 2 özelliği bulunmaktadır (Köse, 2002: 96):

1) Kavramsal özellikler

- Maliyet azaltım programının amacı, gerçek maliyet seviyelerini standart maliyet seviyesine kadar indirmektedir,
- Hedeflenen maliyet azaltma seviyesine ulaşıncaya kadar uygulamanın kontrolleri yapılır,
- Maliyetleri azaltmaya yönelik olarak üretim şartları sürekli olarak değiştirilir.

2) Yöntemsel özellikler

- Her ay, hedeflenen kâr ile tahmin edilen kâr arasındaki farkı en aza düşürmek amacıyla yeni maliyet azaltım hedefleri belirlenir,
- Maliyet azaltım hedefine ulaşmak amacıyla kaizen faaliyetleri sürekli hale getirilir,
- Gerçekleşen maliyetler ile hedef maliyetler arasındaki fark analize tabi tutulur,
- Hedeflenen maliyet azaltımı gerçekleştirilemediği takdirde nedenleri tespit edilerek ek ilave tedbirlere başvurulur.

2.3.3.3. Kaizen maliyetlemenin başarı imkânları

İşletmelerde kaizen faaliyetlerini gerçekleştirmek için bazı şartların var olması gerekir (Doğanay, 2008: 118-119; Hacıhasanoğlu, 2014: 51). Bunlar:

- İşletmede sistem kusursuz olarak çalışıyor olsa bile “mutlaka iyileştirilebilecek bir şeyler vardır” düşüncesinden hareketle mevcut durumu yetersiz bulmak gerekir,
- İşletmelerde insan kaynakları departmanına önem vermek ve geliştirilmesi gerekir. İşletmede bütün personelin iyileştirme faaliyetlerine katılımı sağlanmalıdır. Çalışanların iyileştirme çalışmalarına katılımın sağlanması onların hem yaratıcılık hem de kişisel yeteneklerinin geliştirilmesine katkı yapar,

- İşletmede objektif bir şekilde tespit edilen sorunların sağlıklı çözümü için problem çözme teknikleri kullanılmalıdır.

2.3.3.4. Kaizen maliyetleme sisteminin ana bileşenleri

KM sisteminin beş ana bileşeni vardır (Alataş, 2015: 57). Bunlar:

1) Tam zamanında üretim

Literatürde tam zamanında üretim (JIT) sistemi ile ilgili farklı tanımlamalar yapılmıştır. Monden'e göre "üretilmesi gereken ürünleri uygun miktarda üretme çabası", Crawford ve Cox'a göre "üretim işletmelerinde verimsizliğe neden olan faktörleri ortadan kaldırarak mükemmelliğe ulaşma çabası" şeklinde ifade edilen tam zamanında üretim sistemi, "işletme müşterilerinin talep ettikleri mal ve hizmetleri istenilen zamanda üretmek" olarak da tanımlanabilir (Savaş, 2003: 204).

2) Çalışma takımları

İşletmelerde maliyetleri düşürmeye yönelik kalifiyeli çalışanlardan oluşan süreklilik arz eden çalışma takımları kurulur. Çalışma takımını oluştururken işlemede çalışanlar ayrı ayrı sadece bir takıma yerleştirilir ve üretimde değer yaratan işlerde çalışırlar (Hacıhasanoğlu, 2014: 50).

3) Toplam verimli bakım

Toplam verimli bakım bütün çalışanların katılımı ile oluşturulan küçük çalışma gruplarının üretim, bakım ve mühendislik bölümlerinde verimliliği arttırmaya yönelik yaptığı çalışmalardır. Bu çalışma grupları sıfır hata ve sıfır iş kazası stratejisini benimsemişlerdir. İşletmelerde kayıp ve ekipman etkinliği tanımlaması mamul kalitesi ve ekipmanlar ile tanımlanmıştır (Altınbay 2006b: 112).

4) Öneri sistemi

İşletmelerde sürekli iyileştirme yapılabilmesi için sorunların tespit edilip çözümler üretilmesi gerekir. Bu yüzden işletmelerde kaizen öneri sistemi kurularak işletmede çalışan personelin kendi uzmanlık alanı ile ilgili konularda fikir üretip, geliştirerek rapor halinde sunması sağlanır. Çalışanların sundukları

fikir önerileri neticesinde gerçekleştirilen somut iyileştirme nedeniyle çalışanlar ödüllendirilir (Bozdemir ve Orhan, 2011: 470).

5) Poke Yoke

Toyota fimasının mühendisi olan Shigeo Shingo tarafından ileri sürülmüştür. Kelime olarak Poka “dikkatsizlik, dalgınlık, istenmeyen hata” ve Yoke ise “ortadan kaldırma, elimine etme” manasında kullanılır. Poka-Yoke, “insanların hata yapmasını engelleyen yöntem veya araç” olarak tanımlanmaktadır. Sistemin özünü hata oluşabilecek kısımlara basit hata önleyici yerleştirme oluşturmaktadır (Pekin ve Çil, 2015: 165).

2.3.3.5. Kaizen maliyetleme süreci

İşletmelerde KM süreci dört aşamada gerçekleşir. Aşağıda bu aşamalar ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

1) Sistemin planlama süreci

KM altı aşamalı planın uygulanmasından oluşur (Monden & Lee, 1993: 22-23). Bunlar:

Plan 1. Üretim, dağıtım ve satış planlarının hazırlanması,

Plan 2. Ürünün parçalarının ve maliyetlerinin belirlenmesi,

Plan 3. Fabrika rasyonelleştirme planının hazırlanması (değişken üretim maliyetlerindeki düşüşün belirlenmesi),

Plan 4. Personel planının hazırlanması,

Plan 5. Tesis yatırım planının hazırlanması,

Plan 6. Sabit harcamalar planının hazırlanması (prototip maliyeti, bakım onarım, reklam, genel yönetim giderleri vb.).

İşletmenin yıllık kâr bütçesi bu altı planın birleştirilmesi ile ortaya çıkar (Türk, 1999: 208).

Cari dönem planlama sürecinin çekirdeğini üretim, dağıtım ve satış planları oluşturur. Bu plan değişken maliyet yaklaşımını kullanarak planlanmış kâr katkısını gösterir. Planın oluşturulmasında geçmiş yılın fiili maliyetleri ile gelecek yılın tahmini üretim hacmi ve fiyatları baz alınır. Satın alma departmanı planlanmış parça ve malzeme maliyetlerini baz alarak ulaşılması gereken hedefleri belirler. Tesis rasyonelleştirme planı, değişken üretim maliyetlerini azaltmaya yardımcı olurken, personel planı, direkt ve endirekt işçilik giderlerinin maliyetlerinin azaltılmasına yardımcı olur. Tahmin edilen satışlardan planlanmış maliyetler çıkarıldığında bütçelenmiş faaliyet kârı bulunur (Altınbay, 2006b: 114-115).

İşletmelerin tahmini satışlardan bütçelenmiş faaliyet kârı bulması çizelge 2.4’de gösterilmiştir (Monden & Lee, 1993: 23).

Çizelge 2.4. Tahmini satışlardan bütçelenmiş faaliyet kârı bulma

Plan 1	Tahmini Satışlar – Beklenen Değişken Maliyetler = Standart Maliyetler
Plan 2, 3	Bütçelenmiş Katkı Payı – Değişken Maliyetlerdeki Beklenen Değişimler
Plan 4, 5, 6	Düzeltilmiş Katkı Payı – Beklenen Sabit Maliyetler
	Bütçelenmiş Faaliyet kârı

Kaynak: (Monden & Lee, 1993: 23)

2) Değişken maliyetlerin ıslahı

Yöntemin uygulanmasında otomobil üreticilerine yıllık bütçelenmiş kâr hedefi verilir ve her otomobil önceden belirlenmiş bir maliyet temeline sahiptir. Bu maliyet temeli de o otomobilin bir önceki yıl içerisindeki fiili maliyetine eşittir. Her bir otomobilin maliyet temeline göre, yani bir yıl önceki fiili maliyetine göre hedef azaltma oranı hesaplanır. Hedef azaltma oranı tüm değişken maliyetlere uygulanır ve her bir maliyet kalemi için özel hedef azaltma miktarları hesaplanır. Değişken maliyetlerdeki fiili azaltma miktarları ile önceden belirlenmiş hedef azaltma miktarları karşılaştırılır. Eğer fark söz konusu ise bu sapmalar belirlenir (Karcıoğlu, 2000: 204).

3) Amaçlarla yönetim perspektifi

Kaizen maliyet hedefleri kaizen maliyet toplantısında belirlenir ve değerlendirmeye alınır. Ancak ürünlerin fiziksel unsurlarına ilişkin özellikler

üretim toplantısında tespit edilerek değerlendirilir. Maliyet toplantıları işletmenin tesis, kısım, bölüm ve süreç seviyelerinde yapılarak kaizen maliyet miktarı, amaçlarla yönetim ilkesine gereğince ilgili birimlere ayrı ayrı verilir. Bu tahsis işlemi amaçlar analizi olarak adlandırılır ve önceden belirlenen amaçlara ve politikalara göre uygulanır. Ancak bu uygulama her bir olayın özel unsurları dikkate alınarak yapılır. Ayrıca bir amacın belirlenmesi, değerlendirilmesi ve karşı tedbirleri her bir olayın özel duruma bağlı olarak esnekçe uygulanması gerekir (Altınbay, 2006b: 118-119).

4) Kaizen maliyet hedef miktarını belirleme

KM sisteminde maliyet azaltımını gerçekleştirebilmek amacıyla sabit ve değişken maliyetler beraber ele alınır. Ancak, Japon otomobil endüstrisinin üreticileri, işletmelerdeki kaizen maliyet tasarrufu sağlamanın yolunun, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetlerinin azaltılmasından geçeceğini savunurlar (Karcioğlu, 2000:204).

Kaizen maliyet hesaplamalarında kullanılan formüller aşağıda çizelge 2.5’de verilmiştir.

Çizelge 2.5. Kaizen Maliyetlerin Hesaplanmasında Kullanılan Formüller

Son dönemdeki birim başına fiili maliyet (A)	Son dönemdeki fiili maliyet / Son dönemdeki fiili üretim miktarı
Bu dönemdeki toplam tahmini maliyet (B)	Bir mamulün son dönemdeki fiili maliyeti x Bu dönemdeki tahmini üretim miktarı
Bu dönemdeki toplam Kaizen maliyet hedefi (C)	Bu dönemdeki toplam tahmini maliyet (B) x Tahmini maliyete göre hedef maliyet azaltma oranı
Tahsis Oranı (D)	Bir bölümün doğrudan kontrol edebildiği maliyetler / Bölümler tarafından doğrudan kontrol edilebilen toplam maliyetler
Bir bölümün toplam maliyeti	Bu dönemdeki toplam kaizen maliyet hedefi (C) x Tahsis Oranı (D)

Kaynak: (Monden & Hamada, 1991: 27-28)

2.3.3.6. Kaizen maliyetlemenin yararları

İşletmelerin en büyük sorunu yüksek maliyetlerdir. Yüksek maliyet sorununun başlıca nedeni süreç tasarımının kötü olması ve yönetilmesidir. İşletmeler ortaya çıkan bu yüksek maliyetleri kontrol altına alıp maliyetleri

azaltmaya çalışırlar. Bu amaç doğrultusunda süreçlerin iyileştirilmesi gerekir. Süreç iyileştirilmesinde sonra işletmelerde başlıca üç değişim meydana gelir (Gürdal 2007: 168). Bunlar:

- Faaliyetlerin maliyetleri düşer,
- Ürünlerin kalitesi artar,
- Üretim aynı girdi miktarı ile daha fazla çıktı gerçekleştirilerek verimlilik artışı sağlanır ve işletmelerin rekabet gücü artar.

KM'nin uygulanması ile gerçekleştirilen sürekli iyileştirme çalışmalarının işletmelere sağladığı birçok yarar vardır (Bozdemir ve Orhan, 2011: 469). Bunlar:

- İşletme faaliyetleri canlanır,
- Stratejik amaç ve hedef birliği sağlanır,
- Çalışanların bilgi ve becerileri gelişerek artar,
- Çalışanların motivasyonu ve verimliliği artar,
- Birimler arası çatışma azalır,

Bütün bu faydalara rağmen kaizenin Amerika'da yanlış anlaşılıp uygulanması ve beklenen getirileri yeterince elde edememesi, kültürel farklılıktan değil, Amerika'da kullanılan sonuç merkezli yönetim yaklaşımı ile Japonya'da kullanılan süreç merkezli yönetim yaklaşımları arasındaki farklılıktan kaynaklanmıştır. Bu yüzden, kaizen uygulamayı düşünen bir şirketin başarılı olmak için, süreç merkezli bir yönetim anlayışını kabul etmesi gerekir (Beşkese, 2007: 80).

2.3.3.7. Geleneksel maliyet yöntemi ile kaizen maliyetleme yönteminin karşılaştırılması

KM yönteminin kullanılmasının amacı sürekli iyileştirme faaliyetleri sonucu maliyet azaltma hedeflerinin gerçekleştirmektir. Geleneksel maliyetleme yönteminde sapma analizi fiili maliyetlerle standart maliyetlerin karşılaştırılması ile yapılırken KM yönteminde ise, hedef maliyetler ile maliyet azaltma miktarının karşılaştırılması şeklinde yapılır. Geleneksel maliyetleme yönteminde süreçleri

iyileştirme ve maliyetleri azaltma görevi mühendislerde ve yöneticilerde olurken, KM yönteminde bu görev çalışanlardadır (Ertaş, 1999: 91).

Geleneksel maliyetleme yöntemi ile KM yönteminin karşılaştırılması çizelge 2.6'da gösterilmiştir.

Çizelge 2.6. Geleneksel Maliyetleme Yöntemi İle KM Yönteminin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme
Sistem anlayışı maliyet kontrolüne yöneliktir.	Sistem anlayışı maliyet azaltmaya yöneliktir.
Üretim süreci durağan	Üretim süreci dinamik
Belirlenmiş standart maliyetlerin sağlanmasıdır.	Maliyet azaltımı için belirlenmiş hedeflere ulaşmaktır.
Standartlar genellikle yıllık veya 6 aylık olarak belirlenir ve izlenir.	Maliyet azaltım hedefleri aylık olarak belirlenir ve izlenir.
Maliyet sapma analizleri standart ve fiili maliyetlerin karşılaştırılmasını gerektirir.	Maliyet sapma analizleri hedeflenen kaizen ve fiili maliyetlerin karşılaştırılmasını gerektirir.
Standartlar karşılanmadığında nedenleri araştırılır.	Hedeflenen maliyet azaltımı sağlanamadığında nedenleri araştırılır.
Yöneticiler ve mühendisler tarafından standart maliyetler belirlenir.	Çalışanlar tarafından hedeflenen maliyet azaltımı belirlenir.

Kaynak: (Monden & Lee, 1993: 26)

2.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Teknolojik yenilikler işletmelerin üretim yapılarında değişiklik meydana getirmiştir. İşletmelerin emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime geçmesi maliyet yapılarını da değiştirmiştir. Maliyet yapılarındaki bu değişim özellikle direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin dağılımında gerçekleşmiştir. Geleneksel üretim yönteminde, maliyetler içerisinde direkt işçilik maliyetlerinin payı genel üretim maliyetlerine oranla daha yüksek iken, yeni üretim tekniklerinin uygulanması sonucu, maliyet unsurlarında endirekt giderlerde meydana gelen artış, maliyetler içerisinde direkt işçiliğe göre genel üretim giderlerinin payını artırmıştır (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 1). Bu nedenle maliyetleri daha sağlıklı izleyebilmek ve kontrol altına alabilmek için yeni yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birisi de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemidir (Dumanoglu, 2005: 105).

FTM yöntemi, 1986 yılında Kaplan ve Cooper tarafından, üretim maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik olarak tasarlanmıştır (Köroğlu, 2013: 41). İlk yıllarda mamul üretimi yapan işletmeler tarafından kullanılan bu yöntem günümüzde üretim sektöründe faaliyet gösteren hizmet üretim işletmeleri tarafından da kullanılmaya başlanmıştır (Yükçü, Karakelleoğlu ve Altun, 2012: 2).

Mamullerin üretim maliyetini direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri oluşturmaktadır. İşletmeler direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerini üretimi yapılan mamullere dağıtırken zorlanmamakta ancak genel üretim giderlerinin dağıtımında zorlanmaktadırlar. Dolayısıyla işletmeler, genel üretim giderlerini üretilen mamullere dağıtırken bazı dağıtım yöntemlerini ve anahtarlarını kullanmak zorundadır (Bengü, 2005: 187).

Geleneksel maliyetleme yönteminde genel üretim giderlerinin üretilen mamullere yüklenmesi yanıltıcı sonuçlar vermeye başlamıştır (Yükçü vd., 2012: 2). FTM, geleneksel maliyetleme sistemlerinin eksikliklerinin ortadan kaldırılması amacıyla endirekt giderlerin/genel üretim giderlerinin ürün ve hizmetlere dağıtılmasında kullanılması için geliştirilmiş alternatif bir yöntemdir (Durer, Çalışkan ve Akbaş, 2009: 108-109).

2.3.4.1. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tanımı

FTM yöntemi, “işletmelerde yapılan faaliyetleri tanımlayarak bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri ortaya çıkaran, faaliyetlerin neden olduğu maliyetleri maliyet etkenleri yardımıyla maliyet objelerine dağıtan” bir yöntemdir (Haftacı, 2007: 187).

FTM yöntemi, “işletme faaliyetleri tarafından işletme kaynaklarının kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet taşıyıcıları (yarı mamul, mamul, hizmet vb.) tarafından tüketildiği” esasına dayanır. Eğer bir mamul, genel üretim maliyetlerini oluşturan faaliyetlerden diğer mamullere göre daha fazla tüketiyorsa, genel üretim maliyetlerinden de o nispette daha fazla bir pay almalıdır (Erden, 2003: 99) .

2.3.4.2. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin amacı

FTM yönteminin amacı, geleneksel maliyet sistemlerinde maliyetlerin mamullere dağıtımında kullanılan anahtarlar sonucu oluşan yanlışları ortadan kaldırmaktır (Hacırüstemoglu ve Şakrak 2002: 30).

FTM yönteminin maliyetleme temel amacının yanında başka amaçları da vardır (Yıldız ve Karaca, 2011: 3-4). Bunlar:

- Üretimde değer yaratmayan faaliyetleri sonlandırmak veya en aza düşürmek,
- Üretimde yüksek katma değer yaratan faaliyetleri tespit etmek,
- Sorunların nedenlerinin saptanarak çözüm yolları aramak,
- Maliyet dağıtımının yetersizliğinden kaynaklanan hataları gidermek,
- Üretim işletmelerinin faaliyet tüketimlerini, maliyetlerini ve ilgi alanlarını tanımlamak,
- Maliyeti oluşturan faktör ve faaliyetleri tespit ve kontrol etmek,
- Anlamlı kâr merkezleri ve ürün kârlılığı rakamları elde etmek,
- Basit, kolay ve anlaşılır analizlerle yöneticilerin maliyetleri anlamalarına yardımcı olmak,
- İşletme ortamını esnek üretim sistemlerinde meydana gelen gelişmeleri izleyebilmek için hazırlamak,
- Finansal olmayan başarı ölçüleriyle ilgili bilgi sağlayarak faaliyet ve süreçlerin başarısını, “verimlilik, etkinlik ve kalite” açısından ölçmek,
- Oluşmuş, oluşan ve oluşacak olan işletme faaliyetleri ve maliyetleri hakkında yöneticilere bilgi sağlamak.

2.3.4.3. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile ilgili kavramlar

FTM yöntemi ile ilgili Kavramlar sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

a) Kaynaklar

Kaynaklar, “faaliyetlerin yapılabilmesi için başvurulmuş veya yönetilen ekonomik unsurlar” olarak tanımlanır. Bir üretim işletmesinde kaynaklar “direkt işçilik ve malzemeyi, üretim desteğini, üretimin dolaylı maliyetlerini ve üretim dışındaki maliyetleri” kapsar. FTM yönteminde ilk finansal girdileri kaynaklar sağlar. İşletme tarafından kaynakların ve maliyetinin ne olduğu büyük defter kayıtları ile tasdit edilir (Alkan, 2005: 44).

b) Kaynak etkeni (kaynak sürücüsü)

Kaynak etkeni, faaliyetler ile bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla tüketilmiş kaynakların maliyetleri arasında ilişki kurarak faaliyet maliyetlerinin belirlenmesi için kullanılır. Kaynak etkeni olarak ölçüsü olarak metre-küp, kilowatt-saat, makine sayısı vb. kullanılabilir. Bunlar, kaynakların maliyetini, faaliyetlere dağıtmak için kullanılır (Büyüksalvarcı, 2006: 165).

c) Faaliyetler

Faaliyet kavramı, FTM yönteminin en temel elemanıdır. Genel olarak bir organizasyonda yerine getirilen işlerdir. Faaliyetler “bir işlemin amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmesi amacıyla yerine getirilmesi zorunlu olan eylemleri” ifade eder (Saban ve Erdoğan, 2014: 540). İşletmenin amaçları doğrultusunda, üretim sonucu çıktının oluşabilmesi için kaynakları tüketen eylemlerdir. Faaliyetlerin başlıca işlevi; girdileri çıktılara dönüştürmektir. Faaliyetler işletmede yapılan işler olarak (malzeme tedariki, programın yazılması, makinenin hazırlanması vb.) teşebbüsün ne yaptığını açıklar (Ülker ve İskender, 2005: 198).

FTM sisteminde, faaliyetler genel düzeyleri itibarıyla dört grupta sınıflandırılır. (Erden, 2003: 100) Bunlar:

1) Mamul birimleri düzeyindeki faaliyetler: Üretilen her bir birim sırasında yapılan faaliyetlerdir. Örneğin; yüzeyin zımparalanması, delik açılması vb. eylemler üretilen her birim için yapılır (Eker, 2002: 241). Bu maliyetlere direkt

madde ve malzeme, direkt işçilik, makine işleme, mamul montaj ve mamul kalite kontrolü maliyetleri örnek verilebilir. Bu maliyetler üretilen birimlere üretim düzeyini yansıtan maliyet etkenleri kullanılarak yüklenir (Hacırustem ve Şakrak, 2002: 39).

2) Mamul partileri düzeyindeki faaliyetler: Her bir üretim partisi için yapılan faaliyetlerdir. Yeni bir üretim partisi için makinelerin ayarlanması ve gerekli hammaddenin tedarik edilmesi örnek verilebilir (Durer vd., 2009: 113). Bu maliyet parti içindeki birim sayısına göre değil parti sayısına bağlı olarak oluşur. Her parti üretiminin hazırlık ve kalite kontrol maliyetleri bu tür maliyettir (Ülker, 2005: 223.)

3) Mamul düzeyindeki faaliyetler: Mamul düzeyindeki faaliyetler, bir mamul hattında yer alan çeşitli mamul türleri için yapılır. Mamul düzeyindeki faaliyetlerin maliyetleri her bir mamul türü ile ayrı ayrı ilişkilendirilir (Akgün, 2004: 102). Üretilen birimlerin parti ya da birim sayısının dikkate alınmaksızın, birim olarak faaliyetlerdeki maliyetlerdir. Ürüne ait tasarım maliyetleri mamul düzeyindeki maliyete örnek verilebilir (Yükçü, 2015: 25)

4) Üretim yeri düzeyindeki faaliyetler: Üretim tesisine yardımcı olmak ve alan yaratmak için yapılan faaliyetlerdir. Sigorta, gayrimenkul kirası, araba parkı ve tesis bakımı, işçi kantini gibi unsurlar üretim yeri düzeyi faaliyetleridir. Bu faaliyetler mamul hattı destek faaliyetlerine bölünebilirler (Arzova, 2002: 25). Bu tür faaliyetlerin maliyetleri, üretilen mamul birimi, parti miktarı ve mamul çeşidindeki değişimlere bağlı olarak döneme göre farklılık gösterir. Ayrıca uzun dönemli stratejik değişikliklere göre de değişme gösterebilir. Yöneticilerin maaşları veya tesis kira giderleri bu tür faaliyetlerin maliyetlerini oluşturur (Kaygusuz, 2007: 142).

d) Faaliyet merkezi

Birbiriyle ilişkili olan faaliyetlerin toplandığı merkezdir. İşletmede gerçekleşen faaliyetlerin sayısı çok fazla olduğundan bunların ayrı ayrı izlenmesi hem zaman alır hem de maliyeti artırır. Bu yüzden birbiri ile ilişki halindeki faaliyetler aynı faaliyet merkezinde toplanır. Bu süreç sonun da faaliyetlerin maliyetleri ayrı ayrı raporlanır (Ülker ve İskender, 2005: 198-199).

e) Maliyet havuzu

“Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibariyle belirlenmesi işlemine” maliyet havuzu denir. Faaliyetler belirlendikten sonra bunların maliyetlendirilmesi işlemine geçilir. Etkin bir maliyet havuzunun oluşturulmasının temel şartı, işletme faaliyetleri ile alt faaliyetlerin tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi bir şekilde tespit edilmesine bağlıdır (Altuntaş, 2014: 58).

f) Maliyet etkeni

Maliyet etkenleri, “bir faaliyetin oluşması için gerek duyulan gayret ya da iş yükünü belirleyen faktörler” olarak tanımlanır ve faaliyetlerin maliyetlerini mamullere yüklemek için kullanılan anahtar görevini yerine getirir. Maliyet etkenleri seçilirken faaliyetlerin gerçek kaynak tüketimini yansıtmaya, ölçüm kabiliyetinin yüksek ve mamullerle maliyetler arasındaki sebep-sonuç ilişkisini sağlamış olmasına dikkat edilmelidir (Bekçi ve Negiz, 2011: 122).

g) Maliyet objesi

Maliyeti belirlenen bir şeye maliyet objesi denir. İşletmelerde çok çeşitli maliyet objeleri bulunabilir ve bunların maliyetini saptamak söz konusu olabilir. Örneğin, “satın alınan bir malın, üretilen bir mamulün, sağlanan bir hizmetin, üretim yapan bir atölyenin vb.” (Titiz ve Altunay, 2012: 94).

h) Performans ölçütleri

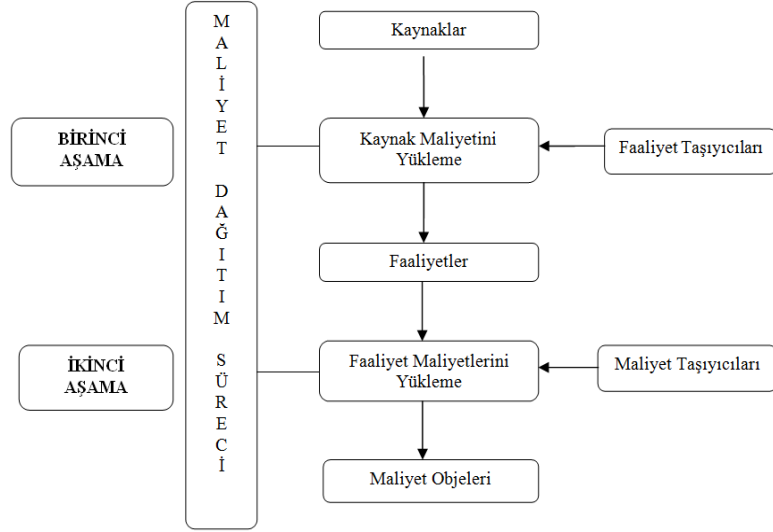
Bir eylemin zaman, maliyet ve kalite bakımından ne kadar başarılı olarak gerçekleştirildiğini gösterirler. Her grup veya sürecin organizasyonun amaçlarını gerçekleştirmedeki katkısını ortaya koyarlar (Karcıoğlu, 2000: 150).

2.3.4.4. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yapısı

FTM yöntemi, maliyetleri önce faaliyetlere, daha sonra mamullere yükleme yapan bir sistemdir (İşleyen, 2006: 18). Yöntem, faaliyetleri dikkate almak suretiyle genel üretim giderleri ile mamuller arasında ilişki kurar. Yöntem, “faaliyetler kaynakları tüketir, mamuller faaliyetleri tüketir” felsefesini esas alır. Bu felsefeden yola çıkılarak, üretim sürecinde meydana gelen faaliyetlerin

maliyetlerini tespit etmek için çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanır. Yöntemin uygulaması iki aşamalı süreçten meydana gelir (Akın, 2013: 23).

İki aşamalı FTM yönteminin işleyişi şekil 2.4’de gösterilmiştir.



Kaynak: (Eker, 2002: 243)

Şekil 2.4. Faaliyete Dayalı İki Aşamalı Süreç

Şekil 2.4’de görüldüğü gibi birinci aşamada işletmede yapılan faaliyetler tanımlanır ve endirekt faaliyetlerin maliyetleri maliyet havuzlarına dağıtılır. Bu nedenle önce faaliyetler sınıflara ayrılır ve her sınıfın maliyeti belirlenir. Daha sonra homojen maliyet havuzları tanımlanır (Unutkan, 2010: 95). Yani her bir maliyet havuzu sadece bir maliyet etkeniyle ifade edilir (Ülker ve İskender, 2005: 202). Bir maliyet havuzu tanımlandıktan sonra, o havuz için maliyet etkeni başına düşen birim maliyet hesaplanır. Yükleme oranının hesaplanması ile birinci aşama tamamlanmış olur (İşleyen, 2006: 19).

İkinci aşamada, her bir maliyet havuzunda toplanan maliyetler mamullere dağıtılır. Dağıtımın yapılabilmesi için, her mamulün tükettiği kaynak miktarı ölçülür. Daha sonra birinci aşamada hesaplanan yükleme oranı ve bu ölçüler kullanılarak maliyetler mamullere yüklenir (Alkan, 2005: 45).

2.3.4.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin tasarım aşamaları

İşletmelerin özelliklerine göre sistemin kurulmasından izlenecek aşamalar veya yerine getirilecek faaliyetler farklılıklar gösterebilmektedir (Bengü ve Aslan, 2009: 59). Bundan dolayı her işletme iş akış şemasına göre kendi yapısına uygun sistemi oluşturması gerekir.

FTM sisteminin kurulması ve mamul maliyetinin hesaplanması beş temel adımdan meydana gelir (Bengü, 2005: 190; Bekçi ve Negiz, 2011: 122). Bunlar:

- 1) Faaliyetler belirlenir,
- 2) Faaliyet merkezleri belirlenir,
- 3) Maliyet etkenleri belirlenir,
- 4) Maliyetler faaliyet merkezlerine dağıtılır,
- 5) Maliyetler mamullere yüklenir.

1) Faaliyetlerin Belirlenmesi

Her İşletmede yapılan faaliyetler çok sayıdadır. Bu nedenle faaliyetler süreç değer analizi aracılığıyla belirlenerek hazırlanan iş akış diyagramı üzerinde gösterilir (Vargün, Gürkan ve Akbulut, 2015: 14).

2) Faaliyet merkezlerinin (havuzlarının) belirlenmesi

İşletme faaliyetlerinin tanımlaması yapıldıktan sonra bu faaliyetler faaliyet merkezlerinde (havuzlarında) toplanır. Faaliyetlerin belirli merkezlerde toplanmasında bazı ölçülerden yararlanılır. Bu ölçülerden birisi de maliyetleri belirleyen faktörlerdir. Maliyetleri aynı faktörle belirlenebilen faaliyetlerin aynı merkezde toplanması, dağıtımda ortak bir maliyet kaynağı kullanılmasını imkân tanır (Alkan, 2005: 46-47).

3) Faaliyet maliyetlerinin bulunması

Faaliyetler ve faaliyet merkezlerinin belirleme işlemi sona erdikten sonra kaynak maliyetleri faaliyetlere yüklenir. Bu sayede faaliyetlerin maliyetleri tespit

edilir. Bu işlemin gerçekleştirilmesi sırasında birinci aşama maliyet etkenleri kullanılır. Birinci aşama maliyet etkenlerinin bir diğer adı da kaynak etkenidir. Kaynak etkeni maliyet hesaplarında biriken maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında kullanılır. Kaynak maliyeti ile faaliyetler arasında anlamlı bir ilişki kuran tüm ölçüler kaynak etkeni olarak kullanılabilir. Bunlar, metrekaşe, metrekaüp, kilowatt, işçi sayısı, işçilik saati, makine sayısı, kalorifer petek sayısı, musluk sayısı, ampul sayısı, makine gücü vb. olabilir (Bekçioğlu vd., 2014: 24).

4) Maliyet etkenlerinin belirlenmesi

Ürünlere faaliyet maliyet merkezlerine bağlı maliyetleri atamak için her faaliyet merkezi için bir maliyet etkeni seçilmelidir. Uygun bir maliyet etkeninin seçiminde çeşitli faktörler dikkate alınmalıdır. Öncelikle bu seçim her faaliyet maliyet havuzundaki maliyetlerin iyi bir açıklamasını vermelidir. Bir maliyet etkeni kolay ölçülebilir, verisi görece kolay elde edilebilir ve ürünlerle tanımlanabilir olmalıdır. Ölçüm maliyetleri dikkate alınmalıdır. Bir faaliyetin süresini ele alan maliyet etkenlerini kullanmak yerine bir faaliyet tarafından üretilen işlemlerin sayısını ele alan maliyet etkenlerini kullanmak, FTM sistemlerinin tasarımlarındaki ölçüm maliyetlerini azaltmak için önemli bir yöntemdir. Satınalma emirlerinin sayısı, müşteri siparişlerinin sayısı, yapılan kontrollerin ve ayarların sayısının hepsi bir faaliyet tarafından üretilen işlemlerin sayısını temsil eder. Dağıtım anahtarlarının, başka bir ifade ile maliyetlerin maliyet kalemine en uygun maliyet etkeninin seçiminde ilişki derecesi, ölçüm maliyetleri, davranışsal etkiler olmak üzere üç faktör dikkate alınmalıdır. (Tekiner ve Albayrak, 2005: 223-224).

5) Maliyetlerin mamullere yüklenmesi

Faaliyet merkezleri için uygun maliyet etkenleri belirlendikten sonra, her ürün grubunun bu maliyet etkenlerini kullanma miktarına göre faaliyetlerde toplanmış maliyetler ürün gruplarına aktarılır. Kullanılacak maliyet etkeninde hesaplanan döneme ait bir toplam söz konusudur. Bu toplam, her bir mamul ya da hizmet için söz konusu olan parçaların bütününe oluşturmaktadır. Dolayısıyla bir faaliyetin maliyeti önce maliyet etkeni toplamına bölünerek yükleme oranı bulunur. Diğer bir deyimle yükleme oranı, bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunur. İkinci aşamada ise her

mamulle ilgili maliyet etkeni miktarı ile yükleme oranının çarpılması sonucu, mamullere yüklenecek faaliyet maliyetleri bulunacaktır (Dumanoglu, 2005: 110).

2.3.4.6. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yararları ve yöneltlen eleştiriler

FTM yöntemi oldukça yeni ve geleneksel sistemlere kıyasla geliştirilmiş bir sistem olması nedeniyle birçok yararı mevcuttur (Yardımcıoğlu ve Büyüksalvarcı, 2007: 147-148). Bunlar:

- Uzun dönemli kararlarda etkili olan ürün çeşitliliği ve kaynak sağlama konularında bilgi verir,
- Yeni tasarımların maliyete etkisini inceler,
- Geleneksel yöntemlerden farklı olarak maliyetlerin nasıl oluştuğunu gösterir,
- Yönetimin, faaliyetler ve faaliyetlerin ihtiyacı olan kaynakları tespit etmesine yardımcı olur,
- İşletmenin sürekli gelişmesine yardımcı olur,
- Üretim hacmi düşük ve ek faaliyet gerektiren yüksek maliyetli ürünlerin tespit edilmesine yardımcı olur,
- Dikkatleri yüksek kâr getiren ürünlere çeker,
- Karmaşık olan üretim sürecini anlamaya ve yönetmeye yardımcı olur.
- Düşük maliyetli yüksek kaliteli ürün üretilmesine katkı sağlar,
- Görev ve faaliyetler ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlayarak kaynakların etkin kullanılmasını sağlar,
- Maliyetlerin ölçülebilmesi için detaylı bilgi sağlar,
- Ürün ve ürün hatlarına ait gerçek maliyet bilgilerini sunar,
- Fiyatlandırma stratejilerinin oluşturulmasına katkı sağlar,

- Maliyetlerin neden ve nasıl değiştiğini göstererek daha etkin planlama ve btcelemeye yardımcı olur,
- Faaliyetlerin ayrıntılı tanımlanmasına yardımcı olarak çalışanların verimliliğini artırır,
- Endirekt giderler faaliyet giderlerine dönüştürüldüğü için yönetimin genel giderlere olan bakış açısını değiştirir.

FTM yönteminin birçok yararına rağmen FTM sisteminin yapısına ve uygulanma biçimine yönelik bir takım eleştiriler geliştirilmiş ve bu eleştiriler dört başlık altında toplanmıştır (arıkoğlu ve Polat, 2007: 519-520). Bunlar:

1) lim hataları

Daha fazla faaliyet maliyet merkezi ve faaliyet sürücüleri kullanılarak ürünlere maliyetler yüklendiğinde, tutarlılık artmaktadır. Ancak, bu hataları azaltmaya yönelik olarak yapılan sistem iyileştirmeleri, daha yüksek lim hatalarına yol açabilir. Kesin maliyet ya da daha az sayıdaki maliyet havuzlarındaki kaynak kullanımı bilgilerini elde etmek genellikle zordur. Bu lim sorunları nedeniyle, şirketler, daha az detaylandırılmış bir FTM sistemine geçmişlerdir. lmlenecek olan değişkenler iyi tanımlanmış lim çizelgeleri ya da lim teknikleriyle desteklenmediklerinde, maliyetlerin ya da faaliyet etkenlerinin birimlerinin lm oldukça zorlaşmaktadır.

2) FTM modellerin karmaşık olması

Yöneticiler rekabetin yoğun olduğu ortamlarda operasyonların maliyeti ve ilerleme fırsatları hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle yöneticilerin tutarlı ürün maliyeti geliştirmeye odaklanma ihtiyaı artmaktadır. Faaliyetler zorlaştığında FTM yönteminde, faaliyetlerin daha kk faaliyetlere bölünmesi nedeniyle faaliyet sayısında enflasyona yol açtığı vurgulanmaktadır. Bu nedenle işletmeler, FTM modelinin uygulamadaki zorluklarını gidermek amacıyla sınırlandırılarak uygulanmasını müsaade etmektedirler. rnler veya müşteriler için maliyet tahminleri yapmak ve daha sonra oklu FTM modellerine geçmek imknsız hale gelmektedir.

3) Kompleks bir FTM modeli oluşturmak zaman almaktadır

FTM modelleri karmaşıklıkça daha da zayıflarlar ve gelişimleri uzun zaman alır. FTM sistemini dizayn eden takım ve onu uygulayacak olan muhasebeciler için en büyük sorunlardan biri, yapılacak işlerin miktarının çokluğudur. Departmanlardaki faaliyet sayılarının artması hangi faaliyetin daha önemli olduğunun belirlenmesini güçleştirir. Yapılacak olan işlem miktarının artması ile birlikte bu faaliyetlerden hangisinin önemli olduğunun belirlenebilmesi için iyi koordine edilmiş bir bilgi sistemine ihtiyaç vardır. Bu işlem ise çok zaman alabilmektedir.

4) Karmaşık bir FTM modelini modifiye etmek zordur

FTM modelinin mesai saatleri içerisinde girişinin yapılması oldukça kapsamlı olacağından modifiye edilmesi daha da pahalı olabilmektedir. Faaliyetler, işlemler, ürünler ve müşterilerin sürekli değiştiği dinamik ortamlarda devamlı modifiye edilen FTM modeli maliyetleri yükseltmektedir. Ayrıca, süresi geçmiş faaliyet sürücü oranları meydana geldiğinde ürün, işlem ve müşteri maliyetleri tahminleri de tutarsız olabilmektedir.

Bununla birlikte FTM sistemine karşı yapılan eleştiriler bununla sınırlı olmayıp diğer bazı eleştiriler şu şekilde sıralanabilir (Gürdal, 2007: 144-145):

- FTM, küçük farklılıklara rağmen tarihi maliyet sistemi olarak kabul edilir. Bu sistemde gelecekle ilgili maliyet tahminlerinde bazı eksiklikler vardır. Bu nedenle karar alma sürecinde FTM yöntemini direkt girdi yerine bir başlangıç noktası olarak düşünmek daha sağlıklı olur,
- FTM yönteminde, geleneksel sistemlerde görülen genel üretim giderlerinin ilgisiz anahtarla dağıtımı daha da artabilir,
- FTM yönteminin uygulaması iki varsayıma dayanır. Her faaliyet merkezindeki maliyetler aynı faaliyetlerin maliyetlerinden oluşur ve her merkezdeki maliyetler faaliyetlerle doğru orantılıdır. Bu nedenle merkezdeki faaliyet sayısının artması maliyetleri de artır. Dolayısıyla, bu varsayımlardan birinin gerçekleşmemesi FTM yönteminin yanlış sonuçlar vermesine neden olur,

- İşletmede motivasyonun iyi sağlanamaması bilgi alınacak kişilerin sisteme yeterli katılımını sağlamayabilir. Ayrıca sistemin kurulum aşamasında muhasebe sisteminin yapabileceği işlemler olmasına rağmen bunu gerçekleştirecek kişiler bulunmayabilir.

2.3.4.7. Geleneksel maliyet yöntemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması

İşletmeler açısından üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru hesaplanması son derece önemlidir. Birim maliyetlerinin doğru hesaplanması ancak genel üretim giderlerinin uygun dağıtımı ile mümkündür. Birim maliyetlerin hesaplanmasında ve maliyetlerin mamul veya hizmetlere dağıtımında geleneksel yöntemler ile FTM arasında farklılıklar mevcuttur (Koroğlu, 2013: 43).

Geleneksel maliyet yöntemi ile FTM yöntemi arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Abdioğlu, 2012: 280-281):

- Geleneksel maliyet yönteminde mamuller, kaynakları tüketmekte iken, FTM sisteminde faaliyetler, kaynakları tüketmekte ve mamuller de, faaliyetleri tüketmektedir,
- Geleneksel maliyet yönteminde üretim giderlerinin mamuller için gerçekleştiği kabul edilmekte iken, FTM sisteminde ise maliyetler, öncelikle üretimin gerçekleşmesini sağlayan faaliyetler için yapılır, faaliyetlerde toplanan maliyetler, mamullerin faaliyetlerden yararlanma derecesine göre dağıtılır,
- Geleneksel maliyet yönteminde, üretim hacmi kaynak maliyetini etkilerken, FTM sisteminde üretim söz konusu olmasa bile, üretim amacına yönelik faaliyetler maliyet oluşumunu etkilemektedir,
- Geleneksel maliyet yönteminde, üretim hacmi kaynak kullanımının nedenidir, FTM sisteminde ise kaynak kullanımının çok sayıda nedeni bulunmaktadır ve bunlardan bir tanesi de üretim hacmidir,
- Geleneksel maliyet yönteminde, endirekt nitelikteki genel üretim giderleri ürünlere dağıtılmakta iken, FTM sisteminde ise, endirekt nitelikteki genel

üretim giderleri ile mamuller arasında direkt bir ilişki kurularak dağıtım gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır,

- Geleneksel maliyet yönteminde, çıktı olarak ürün veya hizmete yoğunlaştırırken, FTM sisteminde ise, maliyete neden olan unsurlara yani faaliyetlere yoğunlaşmaktadır,
- Geleneksel maliyet yönteminde, üretim hacmi esas alınarak tek bir gider havuzu oluşturulup tek bir dağıtım anahtarı kullanılırken, FTM sisteminde ise kaynak kullanımını etkileyen her bir maliyet etkeni için birden çok maliyet havuzu oluşturulmakta ve dağıtım anahtarı olarak çok sayıda maliyet etkeni kullanılmaktadır,
- Geleneksel maliyet yönteminde, genel üretim giderleri toplu olarak dikkate alınmakta ve ürünlere dağıtılmakta iken, FTM sisteminde ise genel üretim giderleri, faaliyetlere ayrılır ve mamullere kadar izlenir,

2.3.5. Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Maliyet sistemi yardımıyla yöneticiler işletmenin mevcut durumunu analiz ederek işletme stratejilerini oluştururlar (Kırlioğlu ve Atalay, 2014b: 100). Son yıllarda bu amaç için geliştirilen faaliyet tabanlı maliyet sistemi karar verme işleminde yardımcı araç olarak kullanılmıştır. FTMS yönteminde verilerin ede edilmesi ve hazırlanmasının zaman alması, sistemi işletmenin şartlarına göre düzenlemenin karmaşık bir süreç gerektirmesi, faaliyetlerin yapılma süresi için personele yapılan anketin her faaliyet için tekrar yapılması, işletmede var olan faaliyet sayısının çokluğu ve atıl kapasitenin doğru olarak tespit edilememesi maliyet verilerin sağlıklı edilememesine yol açmıştır. Bu nedenle işletmenin sağlıklı kararlar alabilmesi için yeni bir maliyet sistemine ihtiyaç duyulmuştur (Ayvaz, 2016: 345).

2.3.5.1. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin gelişme süreci ve tanımı

SDFTM yöntemi 1990'lı yılların sonlarına doğru Anderson ve ekibi tarafından FTM yönteminin eksikliklerini gidermek üzere geliştirilmiştir. Yöntemin geliştirme aşamalarında zaman denklemleri ve ortalama zaman tahminleri kullanılarak tutarlı ve geçerli bir model oluşturulmaya çalışılmıştır.

Anderson ve ekibi bu çalışmalar ile uğraşırken, Kaplan teorik olarak kullanılan kapasite ve tedarik edilen kapasite için maliyet oranı gibi iki değişken üzerine kurulabileceğini ispatlamaya çalışmıştır. 2004 yılında Anderson ve Kaplan birlikte çalışarak SDFTM yöntemi hakkında yazılar yazarak işletmeler tarafından yöntemin tanınmasına ve kullanılmasına katkı sağlamışlardır (Berikol ve Güner, 2016: 1080).

SDFTM yöntemi, “maliyet oranlarının zaman tabanlı hesaplandığı ve maliyet denklemleri kullanılarak maliyetlerin, faaliyetin gerçekleşmesi için gereken zamana dayandırıldığı ve FTM’nin yararlarını kaybetmeden, yetersizliklerine ve problemlerine çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir” şeklinde tanımlanır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014c: 143). SDFTM yöntemi ayrıca “faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesine yardımcı geleneksel FTM’nin geliştirilmiş hali” olarak da tanımlanmaktadır (Koşan, 2007: 160). Diğer bir tanımlamada ise “SDFTM yönteminin uygulanması ve güncellenmesi kolay, şeffaf ve ölçeklenebilir bir teknoloji ile işletmelerin müşteri, ürün ve sipariş kârlılığını, süreçlerin kapasite kullanımını ve maliyetlerini belirlemeleri için pratik ve düzenli bir seçenek sağlayan SMY yaklaşımıdır” şeklinde ifade edilmiştir (Yılmaz ve Baral, 2011: 6).

Tanımlamalardan yol çıkarak SDFTM yöntemini “zaman maliyet etkenini kullanarak kaynaklar, faaliyetler, ürün ve hizmetler arasında ilişki kurarak maliyet analizi, faaliyet analizi, süreç analizi, değer analizi, kalite ve kârlılık yönetimini tek bir analizde bütünleştiren bir sistemdir” şeklinde ifade edebiliriz (Kırlioğlu ve Atalay, 2014a: 69).

2.3.5.2. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin amaçları ve özellikleri

SDFTM yönteminin amacı, zaman alan ve maliyetli olan araştırmaları sonlandırarak FTM yönteminden daha doğru bilginin alınarak yararlarını çoğaltmak ve eksik yönleri gidermektir (Demireli ve Yılmaz, 2013: 302).

SDFTM yönteminin bazı özellikleri vardır (Atmaca ve Terzi, 2007: 372). Bunlar:

- Yöntemi kurulması ve değişkenlerin belirlenmesi hızlıdır,

- Güncelleştirilmesi kolaydır,
- Kurumsal kaynak planlaması ve müşteri ilişkileri yönetim sistemi ile bağlantılıdır,
- Birim zaman tespiti için doğrudan gözlemlemeye imkân tanır,
- İşlemler gerçek zamanlı tespit edilerek ölçülür,
- Kaynak ve kullanım kapasitesini dikkate alır,
- Değişimlere karşı zaman eşitlikleri kullanır,

2.3.5.3. Sürece Dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin genel yapısı

SDFTM yöntemi tıpkı FTM yöntemi gibi “işletme kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanılması esasına dayalı maliyet yöntemi” olarak ifade edilmektedir. SDFTM yönteminde maliyet etkeni olarak zaman kullanılır. Bu yöntemin uygulaması kolay, basit ve maliyeti düşük olduğundan FTM yönteminin eksiklerini ortadan kaldırmıştır (Berikol ve Güner, 2010: 1080). Faaliyeti yerine getirmek için gerekli olan zaman, farklı karakteristiklere sahip olan faaliyetin her bir alt dalı (her bir özellikli durumu) için ayrı olarak öngörülür ve bunlar zaman sürücüleri olarak adlandırılır (Çarıkçıoğlu ve Polat, 2007: 520)

SDFTM’de hesaplama, altı aşamalı bir sürecin tamamlanması ile gerçekleşir (Stouthuysen, Swiggers, Reheul & Roodhooft, 2010: 84). Bunlar:

- 1) Çeşitli kaynak grupları tanımlanır,
- 2) Her bir kaynak grubunun toplam maliyeti tahmin edilir,
- 3) Her bir kaynak grubunun pratik zaman kapasitesi (örneğin tatil, toplantı ve eğitim saatleri hariç çalışma saatleri) tahmin edilir,
- 4) Kaynak grubunun toplam maliyeti pratik kapasiteye bölünerek her bir kaynak grubunun birim maliyeti hesaplanır,

5) Faaliyetler için zaman denklemlerine ve olayın özelliğine göre her bir faaliyet için zaman tahmin edilir,

6) Her bir kaynak grubunun birim maliyetleri faaliyet için öngörülen zaman ile çarpılır.

SDFTM yöntemi, tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti ve ürünler, servisler, müşteriler için organizasyonca yerine getirilen faaliyetlerce tüketilen kapasite (birim zaman) olmak üzere iki öngörüye ihtiyaç duyar. Tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti şu şekilde formüle edilir (Kaplan & Anderson, 2003: 6-7):

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Tedarik kapasitesinin maliyeti}}{\text{Tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesi}}$$

Formülden de anlaşılacağı üzere tedarik edilen kaynakların toplam maliyeti tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesine bölünmesi suretiyle tedarik edilen kapasitenin birim maliyeti hesaplanır.

Formülün birinci aşamasında her bir kaynağa ait faaliyetler tanımlandıktan sonra bu kaynaklara ait maliyetler tespit edilir ve toplanır (Atmaca ve Terzi, 2007:373). Tedarik kapasitenin toplam maliyeti bulunduğundan sonra tedarik edilen kaynakların pratik kapasitesi hesaplanır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012: 5). Pratik kapasite “faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde çalışan personelin yıllık mesaisinden hafta sonu ve resmi tatiller, yıllık izinler, dinlenme, çay ve yemek araları, olağan bakım onarım ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürenin tamamında verimli çalışması durumunda erişilebilecek faaliyet düzeyi” olarak tanımlanır (Kırlioğlu ve Atalay, 2014c: 143). Kaynak kapasitesinin zaman birimi başına maliyetinin tahmin edilmesi için işçilerin zamanlarını nasıl harcadıklarını araştırmak yerine yöneticiler direkt olarak teorik kapasitenin yüzdesi olarak sağlanan kaynakların pratik kapasitesini tahmin eder (Cengiz, 2011: 40).

SDFTM yönteminde tedarik edilen kaynak kapasitesinin birim maliyeti hesaplaması yapıldıktan sonra ikinci aşamada her birim faaliyeti yerine getirebilmek için gerekli olan birim zaman tespit edilir. Birim zaman, doğrudan gözlemler veya mülakat yoluyla yaklaşık olarak tahmin edilir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2012: 5, Polat, 2011: 128). SDFTM yöntemi maliyet etkeni olarak sadece

zamanı olarak maliyetlerin oluşumunda zaman tüketimine dayandırmaktadır. Bu yöntemde, faaliyetlerin gerçekleşmesi için gerekli zamanı belirleyen değişkene zaman etkeni ve her faaliyet için harcanan zamanı dikkate alarak oluşturulan formüle zaman formülleri adı verilir. SDFTM yönteminde zaman denklemlerinin kullanılması büyük önem arz etmektedir (Berikol ve Güner, 2014: 1082).

Bu iki parametrenin elde edilmesinden sonra iki parametrenin çarpılması ile maliyet etkeni oranı hesaplanır. Daha sonra bulunan bu maliyet etkeni yardımıyla faaliyetlerin maliyeti maliyet objelerine dağıtılır. Bu standart maliyet oranları ayrıca müşterilere fiyat belirlemede de kullanılabilecektir (Cengiz, 2011: 42). Burada üzerinde durulması gereken nokta kullanılan faaliyetlerin kullanım adedi yerine her bir faaliyet için gerekli sürenin hesaplanarak ilgili faaliyet sayısına çarpılmasıdır (Koşan, 2007: 162).

2.3.5.4. Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin yararları ve zayıf yönleri

SDFTM yönteminin gelirlere olan katkısı maliyet objeleri (ürünler, siparişler ve müşteriler gibi) için maliyet ve kârlılık analizlerini sürekli desteklediği ve stratejik kararların alınmasında yöneticilere çok daha fazla yarar sağladığı ifade edilmektedir. Bu yöntemin sağladığı yararları şu şekilde sıralayabiliriz (Ören ve Tetik, 2012: 34):

- Kolay tahmin edilebilir, kurulabilir ve güncellenebilir,
- Kurumsal kaynak planlama ve müşteri ilişkileri yönetim sistemlerinden veri sağlayabilir,
- Kullanılmayan kaynak kapasitesini gösterir,
- İşletmede oluşan maliyetleri daha kolay hesaplar,
- İş ilişkilerinde kârlı fırsatların ortaya çıkmasını sağlar,
- Müşteri, ürün ve değişik kanallara göre maliyet ve kârlılık hesaplamaları aynı anda yapılabilir,
- Yöneticilerin dikkatini kâr getiren ürün ve müşterilere çekmesine yardımcı olur,

- İşletmenin kârlılığını arttıracak politikaların belirlenmesine ve uygulanmasına yönelik doğru bilgilerin sağlanmasına yardımcı olur,
- İşletmede tasarım, değerlendirme ve fiyatlandırma çalışmalarının kârlılık ile ilişkilendirilmesine yardımcı olur,
- İşletmenin kârlılık hedefi doğrultusunda faaliyetlerle ilgili süreçlerin iyileştirilmesine katkı sağlar.

SDFTM yönteminin güçlü yönleri olduğu kadar zayıf yönleri de vardır (Koşan, 2007: 165; Saban ve İrak, 2009: 101). Zayıf yönleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Sistemin kurulması ve işlemlerin doğru yapılmaması verilerin doğru ve güvenilir olmamasına neden olarak işletmenin çeşitli problemler yaşamasına neden olabilir,
- Süreç hesaplamaları doğru gözlemler ile güncellenmediği zaman yanlış hesaplamalara neden olabilir,
- Her bir işlem için hesaplamaların fazla olması analiz edilmesini güçleştirmekte ve zaman almasına neden olur,
- SDFTM yönteminde doğru ve güvenilir verilerin elde edilmemesi, işletmede bazı problemlerin yaşanmasına neden olacaktır.

2.3.5.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyet yönteminin karşılaştırılması

SDFTM yöntemi ile zaman alan faaliyetler tespit edilerek sonlandırılmakta, kapasite dinamik bir şekilde hesapladığından atıl kapasite maliyetlerinin ayrıştırılmasına sağlayarak kullanılmayan kapasitenin maliyet objelerine yansıtılmasına engel olmaktadır. Ayrıca ürün, hizmet ve süreçlerde meydana gelen değişiklikler nedeniyle ek bir faaliyetin eklenmesi söz konusu olduğunda sistem güncellemesi kolay yapılabilmektedir (Kırlıoğlu ve Atalay, 2014c: 143).

FTM yöntemi ile SDFTM yönteminin karşılaştırılması çizelge 2.7’de gösterilmektedir.

Çizelge 2.7. FTM yöntemi ile SDFTM yönteminin Karşılaştırılması

Aşama	Maliyet Sistemi	
	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet
1. Aşama	Farklı genel üretim faaliyetleri belirlenir	Farklı kaynak grupları belirlenir
2. Aşama	Kaynak maliyetlerini kullanmak suretiyle genel üretim giderlerini farklı faaliyetlere dağıtır	Her kaynak grubunun toplam maliyeti tahmin edilir
3. Aşama	Her bir faaliyetin faaliyet etkeni belirlenir	Her kaynak grubunun pratik kapasitesi tahmin edilir
4. Aşama	Toplam faaliyet maliyetlerini her faaliyet etkeninin pratik hacmine bölerek faaliyet etkenini belirler	Pratik kapasiteyi kaynak grubunun toplam maliyetine bölerek her bir kaynak grubu için birim maliyeti hesaplar
5. Aşama	Faaliyet etkeni oranı ile faaliyet etkeni tüketim miktarını çarpır	Olayın özelliğine ve faaliyetin zaman denkleminde dayalı olarak her olay için zaman tahmini belirlenir
6. Aşama	-	Söz konusu olay için zaman tahmini ile her kaynak grubunun birim maliyetini çarpır

Kaynak: (Everaert, Bruggeman, Sarens, Anderson & Levant, 2008: 175)

3. ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNİN İNCELENMESİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Amacı

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

- 1) İşletmeler maliyet hesaplama yöntemlerinden hangisini kullanmaktadırlar.
- 2) İşletmelerin daha fazla kullanmayı tercih ettiği yöntem geleneksel maliyet yöntemi ise bu yöntemin üstün ve zayıf yönleri nelerdir.
- 3) Geleneksel yöntemi tercih eden işletmeler eğer ileri maliyet yöntemini kullanmış olsalardı ne gibi avantajlar elde edeceklerdir.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılığı

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

Çalışmanın verilerinin elde edildiği ankete katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi ve ileri maliyet muhasebesi hakkında bilgi sahibi olduğu ve verilerin Aydın ili için genellemeyi yapılabildiği varsayılmaktadır.

Anket çalışmasından elde edilen verilerin analizi için SPSS (Statistical Package For Social Sciences) paket programı kullanılmıştır. Verilerin normal dağılıma uyduğu varsayılarak istatistiksel analiz yöntemi olarak frekans, Ki-kare ve t testleri uygulanmıştır.

Çalışmanın evrenini Aydın İli Umurlu Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır. Aydın ili Umurlu sanayi bölgesindeki işletmeler tam sayım yoluyla seçilmiş ve hepsine anket uygulanmıştır.

3.3. Bulgular ve Tartışma

Çalışmada elde edilen bulgular aşağıdaki satırlarda ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

3.3.1. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Sınaması

Çizelge 3.1. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

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

Çizelge 3.1'de de görüldüğü üzere, çalışmaya ait soruların güvenilirlik analizi sonuçlarına bakıldığında, geleneksel ve ileri maliyet muhasebelerini oluşturan soru gruplarının cronbach alfa sonuçlarının %60'dan fazla olması yapılacak analiz çalışmasının güvenilir olacağını ifade etmektedir. Ayrıca çalışmanın normallik sınaması için Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına bakıldığında geleneksel ve ileri maliyet yaklaşımları sorularının p değerlerinin 0,05 anlamlılık düzeyinden daha yüksek çıkmasından dolayı “veriler normal dağılmaktadır” şeklinde kurulan H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

3.3.2. Frekans Analizleri

Çalışmaya katılan işletmelere ait frekans analizleri ayrıntılı olarak aşağıdaki satırlarda değerlendirilmiştir.

3.3.2.1. Demografik özelliklere ait bulgu ve değerlendirmeler

Çalışmaya katılan işletmelerin demografik özelliklerine ait frekans analiz sonuçları aşağıdaki satırlarda çizelgeler halinde gösterilerek açıklanmıştır.

Çizelge 3.2. İşletmeye Ait Bilgiler İle İlgili Bulgu ve Değerlendirmeler

Değişkenler	Frekans	%
İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör		
Gıda	19	28,8
Tekstil/Giyim	4	6,1
Mobilya	2	2,9
İnşaat	4	6,1
Makine	14	21,2
Kimya	4	6,1
Diğer	19	28,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin hukuki yapısı		
Tek Kişi İşletmesi	6	9,1
Adi Ortaklık	1	1,5
Anonim	25	37,9
Limited	34	51,5
Toplam	66	100,0
İşletmede çalışan sayısı		
1-9 kişi	13	19,7
10-24 Kişi	18	27,3
25-50 Kişi	12	18,2
51 ve Üzeri	23	34,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin bağımsız muhasebe birimi		
Var	43	65,2
Yok	23	34,8
Toplam	66	100,0
İşletmenin maliyetleri hesaplama dönemi		
Günlük	6	9,1
Haftalık	2	3,0
Aylık	28	42,4
Üç aylık	19	28,8
Altı aylık	4	6,1
Yıllık	7	10,6
Toplam	66	100,0
İşletmenin üretim maliyetlerinin içerisinde en fazla paya sahip olan gider		
Direkt İlk Madde ve Malzeme	44	66,7
Direkt İşçilik	10	15,2
Genel Üretim	12	18,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.2’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan işletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler incelendiğinde %28,8’nin gıda ve diğer işletmeler, %21,2’sinin makine üretimi işletmeleri, %6,1’nin tekstil, inşaat ve kimya işletmeleri ve %3’nün ise mobilya işletmeleri olduğu görülmektedir. Gıda işletmelerinin oranının yüksek çıkmasının nedeni Aydın ilinin üretim yapısının genelde tarım ürünlerinin işlenmesinin ağırlıklı olarak bulunmasından kaynaklanmaktadır.

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

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

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

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

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

Çizelge 3.3. İşletmelerin Birim Maliyetlerin Hesaplanmasında Kullandığı Yöntem

Geleneksel yöntem	62	93,9
İleri maliyet muhasebesi yaklaşımı	4	6,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.3'e göre, araştırmaya katılan işletmelerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında %93,9'nun geleneksel yöntemi ve %6,1'inin ise ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarını kullandığı tespit edilmiştir. Aydın ili Umurlu sanayi bölgesinde bulunan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun geleneksel yöntemle maliyetleri tuttuğu çok az sayıda işletmenin ise ileri maliyet yöntemlerini tercih ettiği söylenebilir.

Çizelge 3.4. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlerinin Kapsamı

Değişken	Frekans	%
Tam maliyet sistemi	44	71,0
Normal maliyet sistemi	8	12,9
Değişken maliyet sistemi	10	16,1
Toplam	62	100,0

Çizelge 3.4'de araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet yönteminde maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemlerden tam maliyet sistemini kullananların oranı %71, değişken maliyet sistemini kullananların oranı %16,1 ve normal maliyet sistemini kullananların oranı %12,9 olduğu görülmektedir.

Çizelge 3.5. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlendirme Zamanı

Değişken	Frekans	%
Fiili maliyet sistemi	43	69,4
Tahmini maliyet sistemi	16	25,8
Standart maliyet sistemi	3	4,8
Toplam	62	100,0

Çizelge 3.5'de araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet yönteminde maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemlerden fiili maliyet sistemini

kullanıcıların oranı %69,4, tahmini maliyet sistemini kullananların oranı %25,4 ve standart maliyet sistemini kullananların oranı %4,8 olduğu görülmektedir.

Çizelge 3.6. Geleneksel Yöntemi Tercih Eden İşletmelerin Maliyetlendirme Şekli

Değişken	Frekans	%
Sipariş maliyet sistemi	38	61,3
Evre maliyet sistemi	24	38,7
Toplam	62	100,0

Çizelge 3.6'ya göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet yönteminde maliyetlerin şeklini belirleyen yöntemlerden sipariş maliyet sistemini kullananların oranı %61,3 ve evre maliyet sistemini kullananların oranı %38,4 olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun tarımsal ürünlerin işlenmesine yönelik işletmeler olması nedeniyle bu işletmelerin sipariş üzerine üretim yaptıkları söylenebilir.

Çizelge 3.7. İleri Maliyet Muhasebesini Tercih Eden İşletmelerin Kullandığı Yaklaşım

Değişken	Frekans	%
Hedef maliyetleme yaklaşımı	2	50,0
Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı	2	50,0
Toplam	4	100,0

Çizelge 3.7.'de araştırmaya katılan ve ileri maliyet muhasebesi yaklaşımını kullanan işletmelerin %50'sinin hedef maliyetleme ve %50'sinin ise faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını kullandıkları görülmektedir. Yani araştırmaya katılan ve ileri maliyet yöntemini tercih eden dört işletme ileri maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini tercih etmektedir.

3.3.2.2. Geleneksel maliyet muhasebesi ile ilgili bulgu ve değerlendirmeler

Geleneksel maliyet muhasebesi ile ilgili sorulara ait frekans sonuçlarını gösteren çizelgeler aşağıda satırlarda verilerek ayrıntılı açıklanmıştır.

Çizelge 3.8. Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Ortaya Koyduğu Sonuçlardan Tüm Karar Vericiler Memnundur.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	12	18,2
Katılmıyorum	9	13,6
Kısmen katılıyorum	23	34,9
Katılıyorum	8	12,1
Kesinlikle katılıyorum	14	21,2
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.8'e göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesinin ortaya koyduğu sonuçlardan tüm karar vericiler memnundur sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %34,9'nun kısmen katıldığı, %21,8'nin kesinlikle katıldığı, %18,2'nin kesinlikle katılmadığı, %13,6'nın katılmadığı ve %12,1'nin katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin çoğunluğu geleneksel maliyet muhasebesinin ortaya koyduğu sonuçlardan memnundur.

Çizelge 3.9. Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sayesinde Karşılaştırmalı Kârlılık Analizinde Zorluk Çekilmemektedir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	9	13,6
Katılmıyorum	13	19,7
Kısmen katılıyorum	24	36,4
Katılıyorum	12	18,2
Kesinlikle katılıyorum	8	12,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.9'a göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi sayesinde karşılaştırmalı kârlılık analizinde zorluk çekilmemektedir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %36,4'nün kısmen katıldığı, % 19,7'nin katılmadığı, % 18,2'nin katıldığı, %13,6'nın kesinlikle katılmadığı ve % 12,1'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler geleneksel maliyet muhasebesi sayesinde karşılaştırmalı kârlılık analizinde zorluk çekilmediğini ifade etmişlerdir.

Çizelge 3.10. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Maliyetleri Düşürmede Etkilidir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	24	36,4
Katılmıyorum	5	7,5
Kısmen katılıyorum	16	24,2
Katılıyorum	11	16,7
Kesinlikle katılıyorum	10	15,2
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.10.'a göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi, maliyetleri düşürmede etkilidir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %36,4'nün kesinlikle katılmadığı, %24,2'nin kısmen katıldığı, %16,7'nin katıldığı, %15,2'nin kesinlikle katıldığı ve %7,5'nin katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler geleneksel maliyet muhasebesinin, maliyetleri düşürmede etkili olmadığını ifade etmişlerdir.

Çizelge 3.11. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Üretim Sürecinin İyileştirilmesine Katkıda Bulunmaktadır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	11	16,7
Katılmıyorum	8	12,1
Kısmen katılıyorum	24	36,4
Katılıyorum	15	22,7
Kesinlikle katılıyorum	8	12,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.11'e göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi, üretim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %36,4'nün kısmen katıldığı, %22,7'nin katıldığı, %16,7'nin kesinlikle katılmadığı, %12,1'nin katılmadığı ve %12,1'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesinin, üretim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunduğu konusunda şüpheleri vardır.

Çizelge 3.12. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Genel Üretim Gideri Dağıtımında Sağlıklı Sonuçlar Vermektedir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	9	13,6
Katılmıyorum	15	22,7
Kısmen katılıyorum	25	37,9
Katılıyorum	11	16,7
Kesinlikle katılıyorum	6	9,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.12'ye göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi, genel üretim gideri dağıtımında sağlıklı sonuçlar vermektedir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %37,9'nun kısmen katıldığı, %22,7'nin katılmadığı, %16,7'nin katıldığı, %13,6'nin kesinlikle katılmadığı ve %9,1'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesinin, genel üretim gideri dağıtımında sağlıklı sonuçlar vermediğini düşündüğünü söyleyebiliriz.

Çizelge 3.13. Geleneksel Maliyet Muhasebesi, Farklı Departmanlar ve Fonksiyon Alanları İtibariyle Benzer Faaliyetler Arasındaki İlişkiyi Yansıtmaktadır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	10	15,2
Katılmıyorum	13	19,7
Kısmen katılıyorum	27	40,9
Katılıyorum	14	21,2
Kesinlikle katılıyorum	2	3,0
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.13'e göre araştırmaya katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi, farklı departmanlar ve fonksiyon alanları itibariyle benzer faaliyetler arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %40,9'nun kısmen katıldığı, %21,2'nin katıldığı, %19,7'nin katılmadığı, %15,2'nin kesinlikle katılmadığı ve %3'nün kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler geleneksel maliyet muhasebesinin, farklı

departmanlar ve fonksiyon alanları itibariyle benzer faaliyetler arasındaki ilişkiyi yansıttığını düşünmektedirler.

3.3.2.3. İleri maliyet muhasebesi ile ilgili bulgu ve değerlendirmeler

İleri maliyet muhasebesi ile ilgili soruların frekans sonuçları aşağıda çizelgeler halinde verilerek açıklanmıştır.

Çizelge 3.14. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Düşürülmesinde Etkilidir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	4	6,1
Katılmıyorum	17	25,8
Kısmen katılıyorum	15	22,7
Katılıyorum	24	36,4
Kesinlikle katılıyorum	6	9,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.14'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %36,4'nün katıldığı, %25,8'nin katılmadığı, %22,7'nün kısmen katıldığı, %9,1'nin kesinlikle katıldığı ve %6,1'nin kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, maliyetlerin düşürülmesinde etkili olduğu kanaatine taşıdığı söylenebilir.

Çizelge 3.15. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Hesaplanmasında, Giderlerin Faaliyetler Altında Toplanmasına Katkıda Bulunur.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	3	4,5
Katılmıyorum	21	31,8
Kısmen katılıyorum	32	48,5
Katılıyorum	10	15,2
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.15'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin hesaplanmasında, giderlerin faaliyetler

altında toplanmasına katkıda bulunur sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %48,5'nin kısmen katıldığı, %31,8'nin katılmadığı, %15,2'nin katıldığı ve %4,5'nin kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, maliyetlerin hesaplanmasında, giderlerin faaliyetler altında toplanmasına katkıda bulunup bulunmadığı hususunda şüpheleri bulunmaktadır.

Çizelge 3.16. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, İleri Teknolojik Yatırımların Yapılmasına Katkıda Bulunur.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,5
Katılmıyorum	9	13,6
Kısmen katılıyorum	29	43,9
Katılıyorum	22	33,4
Kesinlikle katılıyorum	5	7,6
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.16'ya göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, ileri teknolojik yatırımların yapılmasına katkıda bulunur sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %43,9'nun kısmen katıldığı, %33,3'nün katıldığı, %13,6'nın katılmadığı, %7,6'nın kesinlikle katıldığı ve %1,5'nin kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, ileri teknolojik yatırımların yapılmasına katkı yaptığını düşünmektedir.

Çizelge 3.17. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları Sayesinde Elde Edilen Maliyet Verileri, Tüm İşletme Kararlarını Önemli Ölçüde Etkilemektedir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	6	9,1
Kısmen katılıyorum	24	36,4
Katılıyorum	16	24,2
Kesinlikle katılıyorum	18	27,3
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.17'ye göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, sayesinde elde edilen maliyet verileri, tüm işletme

kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %36,4'nün kısmen katıldığı, %27,3'nün kesinlikle katıldığı, %24,2'nin katıldığı, %9,1'nin katılmadığı ve %3,0'nün kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları sayesinde elde edilen maliyet verilerinin, tüm işletme kararlarını önemli ölçüde etkilediğini düşünmektedirler.

Çizelge 3.18. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Daha Doğru Sonuç Vermesine Katkıda Bulunmaktadır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	5	7,6
Katılmıyorum	16	24,2
Kısmen katılıyorum	21	31,8
Katılıyorum	19	28,8
Kesinlikle katılıyorum	5	7,6
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.18'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyet-hacim-kâr analizlerinin daha doğru sonuç vermesine katkıda bulunmaktadır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %31,8'nin kısmen katıldığı, %28,8'nin katıldığı, %24,2'nin katılmadığı, %7,6'nın kesinlikle katılmadığı ve %7,6'nın kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, maliyet-hacim-kâr analizlerinin daha doğru sonuç verdiğini düşünmektedirler.

Çizelge 3.19. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, İşletmede Değer Katmayan Faaliyetleri Ortaya Çıkarır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	24	36,4
Kısmen katılıyorum	28	42,4
Katılıyorum	7	10,6
Kesinlikle katılıyorum	5	7,6
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.19'a göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, işletmede değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,4'nün kısmen katıldığı, %36,4'nün katılmadığı, %10,6'nın katıldığı, %7,6'nın kesinlikle katıldığı ve %3,0'nün kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, işletmede değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkardığını düşünmemektedirler.

Çizelge 3.20. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Rekabet Gücünün, Piyasa Payının Ve Verimliliğin Arttırılmasına Katkıda Bulunur.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,5
Katılmıyorum	9	13,6
Kısmen katılıyorum	37	56,1
Katılıyorum	15	22,7
Kesinlikle katılıyorum	4	6,1
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.20'ye göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, rekabet gücünün, piyasa payının ve verimliliğin arttırılmasına katkıda bulunur sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %56,1'nin kısmen katıldığı, %22,7'nin katıldığı, %13,6'nın katılmadığı, %6,1'nin kesinlikle katıldığı ve %1,5'nin kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, rekabet gücünün, piyasa payının ve verimliliğin arttırılmasına katkıda bulunduğunu düşünmektedirler.

Çizelge 3.21. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Atıl Kapasiteyi Ortaya Koyarken Daha Gerçekçi Maliyet Hesaplamasına Katkıda Bulunur.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	19	28,8
Kısmen katılıyorum	34	51,5
Katılıyorum	8	12,2
Kesinlikle katılıyorum	3	4,5
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.21'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, atıl kapasiteyi ortaya koyarken daha gerçekçi maliyet hesaplamasına katkıda bulunur sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %51,5'nin kısmen katıldığı, %28,8'nin katılmadığı, %12,2'nin katıldığı, %4,5'nin kesinlikle katıldığı ve %3,0'nün kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, atıl kapasiteyi ortaya koyarken daha gerçekçi maliyet hesaplamasına katkıda bulunduğunu düşünmemektedirler.

Çizelge 3.22. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımında Daha Gerçekçi Sonuçlar Verir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	4	6,1
Katılmıyorum	13	19,7
Kısmen katılıyorum	16	24,2
Katılıyorum	28	42,4
Kesinlikle katılıyorum	5	7,6
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.22'ye göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, genel üretim giderlerinin dağıtımında daha gerçekçi sonuçlar verir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,2'nin katıldığı, %24,2'nin kısmen katıldığı, %19,7'nin katılmadığı, %7,6'nın kesinlikle katıldığı ve %6,1'nin kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, genel üretim giderlerinin dağıtımında daha gerçekçi sonuçlar verdiğini düşünmektedirler.

Çizelge 3.23. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Üretim Sürecinin Başında Mamulün Özelliklerini Belirler.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	3	4,5
Katılmıyorum	7	10,6
Kısmen katılıyorum	28	42,4
Katılıyorum	25	38,0
Kesinlikle katılıyorum	3	4,5
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.23'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, üretim sürecinin başında mamulün özelliklerini belirler sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,4'nün kısmen katıldığı, %38'nin katıldığı, %10,6'nın katılmadığı, %4,5'nin kesinlikle katılmadığı ve %4,5'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, üretim sürecinin başında mamulün özelliklerini belirlediğini düşünmektedirler.

Çizelge 3.24. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Olması Gereken Fiyatın Tespitinde Önemli Bir Araçtır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	3	4,5
Katılmıyorum	8	12,2
Kısmen katılıyorum	28	42,4
Katılıyorum	24	36,4
Kesinlikle katılıyorum	3	4,5
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.24'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, olması gereken fiyatın tespitinde önemli bir araçtır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %42,4'nün kısmen katıldığı, %36,4'nün katıldığı, %12,2'nin katılmadığı, %4,5'nin kesinlikle katılmadığı ve %4,5'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, olması gereken fiyatın tespitinde önemli bir araç olduğunu düşünmektedirler.

Çizelge 3.25. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Önleme, Ölçme-Değerlendirme Ve Başarısızlık Maliyetlerini Ortaya Koyarak Kalitesizliği Giderme Konusunda Etkilidir.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,5
Katılmıyorum	13	19,7
Kısmen katılıyorum	34	51,5
Katılıyorum	17	25,8
Kesinlikle katılıyorum	1	1,5
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.25'e göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, önleme, ölçme-değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerini ortaya koyarak kalitesizliği giderme konusunda etkilidir sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %51,5'nin kısmen katıldığı, %25,8'nin katıldığı, %19,7'nin katılmadığı, %1,5'nin kesinlikle katılmadığı ve %1,5'nin kesinlikle katıldığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, önleme, ölçme-değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerini ortaya koyarak kalitesizliği giderme konusunda etkili olduğunu düşünmektedirler.

Çizelge 3.26. İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetleri Önceden Tespit Ederek, Gelecekte Alınacak Stratejik Kararlara Yol Gösteren Araştır.

Değişken	Frekans	%
Kesinlikle katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	7	10,6
Kısmen katılıyorum	26	39,4
Katılıyorum	16	24,3
Kesinlikle katılıyorum	15	22,7
Toplam	66	100,0

Çizelge 3.26'ya göre araştırmaya katılan işletmelerin ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetleri önceden tespit ederek, gelecekte alınacak stratejik kararlara yol gösteren araştır sorusuna verdikleri cevaplar incelendiğinde %39,4'nün kısmen katıldığı, %24,3'nün katıldığı, %22,7'nin kesinlikle katıldığı, %10,6'nın katılmadığı ve %3,0'nün kesinlikle katılmadığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan işletmeler ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarının, maliyetleri önceden tespit ederek, gelecekte alınacak stratejik kararlara yol gösteren araç olduğunu düşünmektedirler.

3.3.3. Ki-kare Analizi

Ki-kare analizi, iki değişken arasında istatistiksel açıdan farkın bulunup bulunmadığını ölçmek için kullanılan bir analiz türüdür. Çalışmada Ki-kare analizini yapmak için, anket formunda yer alan kategorik (sayılar ile ölçülemeyen) değişkenler göz önünde bulundurulmuştur. Ki-kare analiz sonuçları ve kurulan hipotezler çalışmanın alt başlıklarında şu şekilde özetlenmiştir.

3.3.3.1. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin Ki-kare Analiz Sonuçları

İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

H₀= İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki yoktur.

H₁= İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektörler ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki vardır.

Çizelge 3.27. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörler İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları

SORULAR	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Sektör ile maliyetlerin hesaplama dönemi	34.113	30	0.276
Sektör ile yapılan gider türü	21.155	12	0.048*
Sektör ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	1.619	6	0.951
Sektör ile maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemler	12.318	12	0.420
Sektör ile maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemler	13.302	12	0.347
Sektör ile maliyetlerin şeklini belirleyen yöntemler	1.595	6	0.953

*<0.05

Çizelge 3.27’de görüldüğü üzere, faaliyette bulunan sektör ile bu sektöre özgü yapılan gider türü arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusudur. Yani, işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile katlanmış oldukları gider türü arasında ilişki mevcuttur. Bu bakımdan, sektör ile yapılan gider türü

açısından H1 hipotezi kabul edilmektedir. Buna karşın, sektör ile maliyet hesaplama dönemi, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, şeklini ve zamanını belirleyen yöntemlerin seçimi açısından istatistiksel açıdan anlamlı bir sonuç görülmemiş olup, Ho hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile kullandıkları maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyet hesaplama yöntemleri ve maliyet dönemleri arasında ilişki söz konusu değildir.

3.3.3.2. İşletmenin hukuki yapısına ilişkin Ki-kare analiz sonuçları

İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

Ho= İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki yoktur.

H1= İşletmenin hukuki yapıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki vardır.

Çizelge 3.28. İşletmenin Hukuki Yapıları İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını Ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları

SORULAR	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Hukuki yapı ile maliyetlerin hesaplama dönemi	41.606	15	0.000*
Hukuki yapı ile yapılan gider türü	2.066	6	0.913
Hukuki yapı ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	2.581	3	0.461
Hukuki yapı ile maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemler	5.895	6	0.435
Hukuki yapı ile maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemler	6.773	6	0.342
Hukuki yapı ile maliyetlerin şeklini belirleyen yöntemler	5.610	3	0.132

*<0.05

Çizelge 3.28'den de anlaşılacağı üzere, işletmelerin hukuki yapıları ile maliyetlerin hesaplama dönemleri arasında istatistiksel bakımdan anlamlı ilişki mevcut olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, şirket türü değiştikçe maliyetlerin günlük, haftalık, aylık vb. hesaplama dönemleri de değişmektedir. Buna karşın, işletmelerin hukuki yapıları ile katlanılan gider türü, maliyet muhasebesi yaklaşımı ve maliyet hesaplama yöntemleri seçimleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamakta olup, Ho hipotezi kabul edilmektedir. Yani, şirketin hukuki yapısına bağlı olarak, maliyet hesaplama konusunda çeşitli alternatifler arasında ilişki söz konusu değildir.

3.3.3.3. İşletmede çalışan sayısına ilişkin Ki-kare analiz sonuçları

İşletmelerde çalışan sayıları ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

Ho= İşletmelerde çalışan sayısı ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki yoktur.

H1= İşletmelerde çalışan sayısı ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki vardır.

Çizelge 3. 29. İşletmelerde çalışan sayısı ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemlere ait Ki-kare sonuçları

SORULAR	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Çalışan sayısı ile maliyetlerin hesaplama dönemi	18.847	15	0.221
Çalışan sayısı ile yapılan gider türü	10.665	6	0.099
Çalışan sayısı ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	3.591	3	0.319
Çalışan sayısı ile maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemler	3.403	6	0.757
Çalışan sayısı ile maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemler	14.969	6	0.020*
Çalışan sayısı ile maliyetlerin şeklini belirleyen yöntemler	4.568	3	0.206

*<0,05

Çizelge 3.29'da da görüleceği üzere, işletmelerde çalışan sayısı ile maliyetlerin zamanını belirleyen yöntem seçimi arasında istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki söz konusu olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Yani, çalışan sayısının, işletmelerin fiili, standart ve tahmini maliyet yöntemlerinin seçiminde etkili olduğu söylenebilir. Şöyle ki, muhasebe departmanının işletme bünyesinde bağımsız bir birim olması ve bu bölümde işin ehli personelin çalışması, maliyetlerin önceden belirlenip gerçekleşen maliyetler ile karşılaştırılmasına olanak vermektedir. Bu durum da işletmelerin rekabet piyasasında ne derece başarılı olacağı hakkında da bilgi vermektedir. Buna karşın, işletmede çalışan sayısı ile yapılan gider türü, maliyet hesaplama dönemi, maliyet muhasebesi ve maliyetin kapsamını ve şeklini belirleyen yöntemlerin seçimi arasında istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki söz konusu olmayıp, Ho hipotezi ret edilmektedir. Başka bir deyişle, çalışan sayısı ile maliyet hesaplama konusunda çeşitli alternatifler arasında ilişki söz konusu değildir.

3.3.3.4. İşletmelerde bağımsız muhasebe birimine ilişkin Ki-kare analiz sonuçları

İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin

kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasındaki ilişkinin test edilebilmesi amacıyla şu hipotezler kurulmuştur.

H₀= İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki yoktur.

H₁= İşletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerini hesaplama dönemi, yapılan gider türü, kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin kapsamını, zamanını ve şeklini belirleyen yöntemler arasında ilişki vardır.

Çizelge 3.30. İşletmelerde Bağımsız Muhasebe Birimi İle Maliyetlerini Hesaplama Dönemi, Yapılan Gider Türü, Kullanılan Maliyet Muhasebesi Yaklaşımları, Maliyetlerin Kapsamını, Zamanını ve Şeklini Belirleyen Yöntemlere Ait Ki-Kare Sonuçları

SORULAR	Ki-kare	Serbestlik Derecesi	Anlam Düzeyi
Bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin hesaplama dönemi	15.283	5	0.009*
Bağımsız muhasebe birimi ile yapılan gider türü	1.875	2	0.392
Bağımsız muhasebe birimi ile kullanılan maliyet muhasebesi yaklaşımı	2.278	1	0.131
Bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemler	3.991	2	0.136
Bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemler	1.807	2	0.405
Bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin şeklini belirleyen yöntemler	1.281	1	0.291

*<0.05

Çizelge 3.30'dan da anlaşılacağı üzere, bağımsız muhasebe birimi ile maliyetlerin hesaplama dönemleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusu olup, H₁ hipotezi kabul edilmektedir. Yani, yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda eğer bir işletme bağımsız bir muhasebe biriminin mevcut olması durumunda maliyet hesaplama dönemleri mümkün olan en kısa süre içerisinde hesaplanmaktadır. Buna örnek olarak çalışan sayısının fazla olduğu ve hukuki açıdan sermaye şirketi konumundaki işletmeleri verebiliriz. Özetle, bağımsız muhasebe biriminin mevcut olup olmaması maliyetlerin hesaplama dönem

seçimlerini etkilediği söylenebilir. Buna karşın, bağımsız muhasebe birimi ile gider türü, maliyet muhasebesi yaklaşımları ve maliyet hesaplama yöntemleri seçimleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki söz konusu olmayıp, H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, bağımsız muhasebe birimi ile maliyet hesaplama dönemleri hariç maliyet hesaplama konusunda çeşitli alternatifler arasında ilişki söz konusu değildir.

3.3.4. ANOVA Analizi

İkiden fazla değişken arasında istatistiksel açıdan farkın olup olmadığını ölçmede kullanılan teste ANOVA testi denilmektedir. Çalışmanın bu kısmında, işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör, hukuki yapısı, çalışan sayıları, maliyetlerini hesaplama dönemleri ve hangi gider türü üzerinde hesaplama yaptıkları ile anket formunda yer alan geleneksel maliyet muhasebesi ve ileri maliyet muhasebesi yaklaşımlarına yönelik ANOVA testleri yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan ANOVA testleri aşağıda yer alan başlıklar halinde şu şekilde özetlenmiştir.

3.3.4.1. Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri

Bu kısımda işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, hukuki yapısı, çalışan sayısı, bağımsız muhasebe birimi olup olmaması ve en fazla gidere sahip kalemi ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik sorular test edilmiştir. Bu bağlamda bu kısım için oluşturulan başlıklar ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

1) İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H_0 = İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtmaması bakımından istatistiksel açıdan fark yoktur.

H_1 = İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi,

üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark vardır.

Çizelge 3.31. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektör İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam
Yöntemin ortaya koyduğu sonuçtan memnuniyet	2.140	0.062
Yöntemin kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı	1.260	0.290
Yöntemin maliyet düşürmedeki etkisi	1.197	0.320
Yöntemin üretim sürecinin iyileştirilmesindeki katkısı	2.053	0.073
Yöntemin genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı	1.473	0.203
Yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması	2.327	0.044*

*<0.05

Çizelge 3.31'den de anlaşılaçağı üzere, işletmenin faaliyette bulunduğı sektör ile geleneksel maliyet muhasebesi yönteminin bölümler arası ilişkileri yansıtması bakımından istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar gözükmemektedir. Yani, işletmelerin faaliyette bulundukları sektör değıştikçe bölümler arası ilişkilerde geleneksel yöntemin ne derece etkin olduğı gözükmemekte olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Buna karşın, yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi gibi unsurlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklara rastlanmamaktadır. Başka bir deyişle; bu unsurlar, işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektöre bağılı olarak değışmemektedir. Yani H0 hipotezi kabul edilmektedir.

2) İşletmenin hukuki yapısı ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H0= İşletmelerin hukuki yapısı ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark yoktur.

H1= İşletmelerin hukuki yapısı ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark vardır.

Çizelge 3.32. İşletmelerin Hukuki Yapıları İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Yöntemin ortaya koyduğu sonuçtan memnuniyet	0.347	0.792
Yöntemin kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı sorun	1.553	0.210
Yöntemin maliyet düşürmedeki etkisi	0.619	0.605
Yöntemin üretim sürecinin iyileştirilmesindeki katkısı	0.539	0.658
Yöntemin genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi	1.038	0.382
Yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması	0.686	0.610

*<0.05

Çizelge 3.32’den de anlaşılacağı üzere, işletmelerin hukuki yapısı ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark gözükmemekte olup, H0 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; geleneksel maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerin hukuki yapılarına bağlı olarak değişmemektedir.

3) İşletmelerde çalışan sayıları ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H0= İşletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark yoktur.

H1= İşletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim

sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark vardır.

Çizelge 3.33. İşletmelerde Çalışan Sayıları İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam
Yöntemin ortaya koyduğu sonuçtan memnuniyet	0.767	0.517
Yöntemin kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı sorun	0.347	0.791
Yöntemin maliyet düşürmedeki etkisi	0.497	0.686
Yöntemin üretim sürecinin iyileştirilmesindeki katkısı	1.236	0.304
Yöntemin genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç	1.334	0.271
Yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması	1.631	0.191

*<0.05

Çizelge 3.33'den de anlaşılacağı üzere, işletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark gözükmemekte olup, H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Yani, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerde çalışan sayılarına bağlı olarak değişmemektedir.

4) İşletmelerde bağımsız muhasebe biriminin olup olmaması ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H₀= İşletmelerde muhasebe biriminin olup olmaması ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark yoktur.

H₁= İşletmelerde muhasebe biriminin olup olmaması ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark vardır.

Çizelge 3.34. İşletmelerde Muhasebe Biriminin Olup Olmaması İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam
Yöntemin ortaya koyduğu sonuçtan memnuniyet	1.509	0.20
Yöntemin kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı	1.508	0.201
Yöntemin maliyet düşürmedeki etkisi	0.951	0.455
Yöntemin üretim sürecinin iyileştirilmesindeki katkısı	2.055	0.084
Yöntemin genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı	1.147	0.504
Yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması	1.652	0.160

*<0.05

Çizelge 3.34'den de anlaşılacağı üzere, İşletmelerde muhasebe biriminin olup olmaması ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark gözükmemekte olup, H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; geleneksel maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerde bağımsız muhasebe birimin varlığına bağlı olarak değişmemektedir.

5) İşletmelerde en fazla gidere sahip olan kalem ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H₀= İşletmelerde muhasebe biriminin olup olmaması ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark yoktur.

H₁= İşletmelerde muhasebe biriminin olup olmaması ile yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında sorun, maliyet düşürmede etkisi, üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkiyi yansıtması bakımından istatistiksel açıdan fark vardır.

Çizelge 3.35. İşletmelerde En Fazla Paya Sahip Olan Gider Türü İle Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam
Yöntemin ortaya koyduğu sonuçtan memnuniyet	1.882	0.369
Yöntemin kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı sorun	1.581	0.214
Yöntemin maliyet düşürmedeki etkisi	1.974	0.147
Yöntemin üretim sürecinin iyileştirilmesindeki katkısı	3.086	0.05*
Yöntemin genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı	3.962	0.024*
Yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması	3.134	0.05*

*<0.05

Çizelge 3.35’den de anlaşılacağı üzere, işletmelerde en fazla paya sahip olan gider türü ile geleneksel maliyet muhasebesine yönelik sorularda, yöntemin ortaya koyduğu sonuç, kârlılık analizinin karşılaştırmasında yarattığı sorun, maliyet düşürmedeki etkisi bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmamakta olup, H0 hipotezi kabul edilmektedir. Yani, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemine ait bu unsurlar, işletmelerde en fazla paya sahip gider türlerine bağlı olarak değişmemektedir. Buna karşın; işletmelerde en fazla paya sahip olan gider türü ile yöntemin üretim sürecini iyileştirmede katkısı, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuç vermesi ve bölümler arası ilişkileri yansıtması bakımından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar ortaya koymakta olup, H1 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; en fazla paya sahip gider türü değiştikçe bu unsurlarda geleneksel yöntemin ne derece etkin olduğu görülmektedir.

3.3.4.2. İleri maliyet muhasebesine yönelik ANOVA testleri

Bu kısımda işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, hukuki yapısı, çalışan sayısı, bağımsız muhasebe birimi olup olmaması ve en fazla gidere sahip kalemi ile ileri maliyet muhasebesine yönelik sorular test edilmiştir. Bu bağlamda bu kısım için oluşturulan başlıklar ve hipotezler aşağıdaki gibidir.

1) İşletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile ileri maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H0= İşletmelerin faaliyette bulundukları sektörler ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık yoktur.

H1= İşletmelerin faaliyette bulundukları sektörler ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 3.36. İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektör İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Maliyetleri düşürmede etkili olması	1.088	0.380
Giderleri faaliyet alanlarında toplaması	0.478	0.822
İleri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlama	0.549	0.769
İşletme kararlarını etkilemesi	1.871	0.101
Maliyet-Hacim-Kâr kararlarının doğru çıkarması	0.651	0.689
Değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması	1.100	0.373
Rekabet gücünü arttırması	1.018	0.423
Daha gerçekçi maliyet hesaplaması	0.338	0.914
Genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması	0.843	0.542
Mamulün özelliklerini belirleyebilmesi	1.054	0.400
Fiyatı tespit etmesi	1.267	0.287
Kalitesizliği önlemesi	0.529	0.784
Stratejik kararların alınması	1.527	0.195

*<0.05

Çizelge 3.36'dan da anlaşılaacağı üzere, işletmenin faaliyette bulunduğ u sektör ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında

toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmamakta olup, H0 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerin faaliyette bulundukları sektörlere bağlı olarak değişmemektedir.

2) İşletmelerin hukuki yapıları ile ileri maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H0= İşletmelerin hukuki yapıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık yoktur.

H1= İşletmelerin hukuki yapıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 3.37. İşletmelerin Hukuki Yapıları İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Maliyetleri düşürmede etkili olması	0.664	0.577
Giderleri faaliyet alanlarında toplamaları	2.089	0.111
İleri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlama	1.036	0.383
İşletme kararlarını etkilemesi	0.957	0.419
Maliyet-Hacim-Kâr kararlarının doğru çıkarması	1.951	0.131
Değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması	1.452	0.236
Rekabet gücünü arttırması	0.454	0.715
Daha gerçekçi maliyet hesaplaması	0.788	0.505
Genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması	1.824	0.152
Mamulün özelliklerini belirleyebilmesi	0.868	0.463
Fiyatı tespit etmesi	0.536	0.666
Kalitesizliği önlemesi	0.729	0.538
Stratejik kararların alınması	1.195	0.319

*<0.05

Çizelge 3.37’den de anlaşılacağı üzere, işletmelerin hukuki yapıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmamakta olup, H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerin hukuki yapılarına bağlı olarak değişmemektedir.

3) İşletmelerde çalışan sayıları ile ileri maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H₀= İşletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr

kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık yoktur.

H1= İşletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 3.38. İşletmelerde Çalışan Sayıları İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Maliyetleri düşürmede etkili olması	1.018	0.391
Giderleri faaliyet alanlarında toplaması	0.415	0.743
İleri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlama	1.050	0.377
İşletme kararlarını etkilemesi	1.375	0.259
Maliyet-Hacim-Kâr kararlarının doğru çıkarması	0.155	0.926
Değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması	0.967	0.414
Rekabet gücünü arttırması	1.122	0.347
Daha gerçekçi maliyet hesaplaması	1.323	0.275
Genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması	0.233	0.873
Mamulün özelliklerini belirleyebilmesi	0.284	0.837
Fiyatı tespit etmesi	0.185	0.906
Kalitesizliği önlemesi	0.570	0.637
Stratejik kararların alınması	0.299	0.826

*<0.05

Çizelge 3.38'den de anlaşılabacağı üzere, işletmelerde çalışan sayıları ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet

hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmamakta olup, H0 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerde çalışan sayısına bağlı olarak değişmemektedir.

4) İşletmelerin maliyetlerini hesaplama dönemleri ile ileri maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H0= İşletmelerin maliyet hesaplama dönemleri ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık yoktur.

H1= İşletmelerin maliyet hesaplama dönemleri ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 3.39. İşletmelerin Maliyetlerini Hesaplama Dönemleri İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Maliyetleri düşürmede etkili olması	0.499	0.776
Giderleri faaliyet alanlarında toplaması	0.253	0.937
İleri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlama	0.454	0.809
İşletme kararlarını etkilemesi	0.878	0.502
Maliyet-Hacim-Kâr kararlarının doğru çıkarması	0.417	0.835
Değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması	0.737	0.599
Rekabet gücünü arttırması	1.215	0.313
Daha gerçekçi maliyet hesaplaması	0.822	0.539
Genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması	1.438	0.224
Mamulün özelliklerini belirleyebilmesi	2.175	0.069
Fiyatı tespit etmesi	0.991	0.431
Kalitesizliği önlemesi	0.580	0.715
Stratejik kararların alınması	0.324	0.897

*<0.05

Çizelge 3.39'dan da anlaşılacağı üzere, işletmelerin maliyet hesaplama dönemleri ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmamakta olup, H₀ hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerin maliyet hesaplama dönemlerine bağlı olarak değişmemektedir.

5) İşletmelerin en fazla paya sahip gider türü ile ileri maliyet muhasebesine yönelik soruların analiz edilmesi

Kurulan hipotezler şu şekildedir.

H₀= İşletmelerde en fazla paya sahip gider türü ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi,

maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık yoktur.

H1= İşletmelerde en fazla paya sahip gider türü ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 3.40. İşletmelerin En Fazla Paya Sahip Gider Türü İle İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Soruların ANOVA Analiz Sonuçları

VERİLER	F	Anlam Düzeyi
Maliyetleri düşürmede etkili olması	0.371	0.691
Giderleri faaliyet alanlarında toplaması	3.223	0.046*
İleri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlama	0.979	0.381
İşletme kararlarını etkilemesi	0.300	0.742
Maliyet-Hacim-Kâr kararlarının doğru çıkarması	0.916	0.405
Değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması	1.192	0.310
Rekabet gücünü arttırması	0.427	0.654
Daha gerçekçi maliyet hesaplaması	0.862	0.427
Genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması	1.898	0.158
Mamulün özelliklerini belirleyebilmesi	2.682	0.078
Fiyatı tespit etmesi	2.505	0.090
Kalitesizliği önlemesi	1.030	0.363
Stratejik kararların alınması	1.344	0.268

*<0.05

Çizelge 3.40'dan da anlaşılacağı üzere, işletmelerde en fazla paya sahip gider türü ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini

daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık bulunmamakta olup, H_0 hipotezi kabul edilmektedir. Başka bir deyişle; giderlerin faaliyet alanlarında toplanması dışındaki ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait unsurlar, işletmelerde en fazla paya sahip gider türüne bağlı olarak değişmemektedir. Buna karşın; ileri maliyet muhasebesi yöntemlerinin giderlerin faaliyet alanlarında toplanması unsuru ile işletmelerde en fazla paya sahip gider unsuru arasında istatistiksel bakımdan anlamlı farklılık söz konusu olup, H_1 hipotezi kabul edilmektedir. Yani, ileri maliyet muhasebesi yöntemine ait bu unsur, işletmelerde en fazla paya sahip gider türüne bağlı olarak değişmektedir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Küreselleşme ile birlikte rekabet önemli bir unsur haline gelmiştir. Bunun sonucunda, tüm sektörlerde olduğu gibi üretim sektörü ve işletmelerinde de rekabet üzerinde önemle durulması gereken bir unsur haline gelmiştir. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında kâr sağlayabilmek için, çevresinde meydana gelen çeşitli değişimleri, riskleri ve belirsizlikleri göz önünde bulundurmalı ve kendisini bu değişimlere uygun bir biçimde stratejik olarak yenilemelidir. Bu yönde izlenecek stratejilerden en önemlisi, giderlerin düşürülmesine yönelik çağdaş maliyet yöntemlerinin benimsenmesidir.

Günümüzde otomasyonun artması nedeni ile üretim maliyetlerinin içerisinde genel üretim giderlerinin payının artması ve buna karşın işçilik giderlerinin payının azalması nedeniyle, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan yöntemlerin uygulanması bir takım sorunlar oluşturmaktadır. Bu sorunlardan en önemlisini, maliyetlerin yanlış hesaplanması oluşturmaktadır. Bu nedenle, üretim sektöründe çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanması gerekli olmaktadır.

Geleneksel maliyet muhasebesinin yukarıda yer alan sorunları kısaca şu şekilde sıralayabiliriz;

- Geleneksel maliyet muhasebesinde giderler ilk önce maliyet havuzlarına, daha sonra mamullere yüklenmektedir. Bu yükleme çeşitli dağıtım anahtarları vasıtasıyla yapılmaktadır. Bu dağıtım anahtarları iş hacmine bağlı dağıtım anahtarlarıdır. Örneğin; direkt işçilik saati, direkt ilk madde miktarı, makine saati vb. Ancak, genel üretim giderlerinin çoğu, iş hacmine bağlı değişim göstermedikleri için hesaplanan maliyetler yanlış çıkmaktadır.
- Doğru maliyet hesaplayabilmek için, genel üretim giderleri ile iş hacminin doğru orantılı değişim göstermesi gerekmektedir. Eğer ters yönlü bir değişim söz konusu olduğunda maliyetler yanlış hesaplanabilmektedir.
- Mamullerin yaşam dönemi, iş hacmi, karmaşıklık ve benzeri nedenlerden dolayı mamuller, genel üretim giderlerini farklı miktarlarda tüketirler. Bu farklılık arttıkça, hesaplanan maliyetlerin de yanlış sonuçlar vermesi güçlü bir olasılıktır.

Geleneksel maliyet muhasebesinin yukarıda yer alan bir takım eksikliklerinden dolayı, işletmeler artan rekabet ortamında hayatlarını sürdürebilmeleri için, çağdaş maliyet yöntemlerini benimsemeleri gerekmektedir.

Çalışmada Aydın İlinin Umurlu beldesinde faaliyet gösteren işletmelere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın yapılmasında en önemli amaç, işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini mi yoksa çağdaş maliyet yöntemlerini mi uyguladığını ölçerek, uyguladıkları yöntemden memnuniyet düzeylerini belirlemektir. SPSS ortamında yapılan Frekans, ANOVA ve Ki-kare analizlerinde önemli sonuçlara ulaşılmıştır.

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

İleri maliyet muhasebesi yani çağdaş maliyet yöntemlerini benimseyen işletme sayısı oldukça az olup, yaklaşık olarak %3'lük bir kısmı oluşturmaktadır. İşletmeler bu yöntemlerden sadece hedef maliyet yöntemini ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemini benimsedikleri yapılan analizler sonucunda anlaşılmıştır. Bu iki yöntemi kullanmalarının da en önemli nedeninin sipariş esaslı çalışmaları ve üretim sürecini çeşitli faaliyet bölümlerine ayırmış oldukları yöneticiler ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucu anlaşılmıştır. İleri maliyet muhasebesi yaklaşımlarına yönelik yapılan diğer frekans analiz sonuçlarında ise şu sonuçlara ulaşılmıştır: Bu

yöntemlerin maliyet düşürmede etkili olmadığı, maliyet-hacim-kâr analizlerinin yapılmasında kolaylaştırıcı olmadığı, kalite maliyetlerini azaltmada etkili olmadığı gibi sonuçlardır. Ancak, maliyet hesaplamada ileri maliyet muhasebesini uygulayan yani, hedef ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemlerini benimseyen işletmeler ise yukarıdaki sonuçlara zıt cevaplar vermiştir. Şöyle ki; bu yöntemleri uygulayan işletmeler, ileri maliyet muhasebesi yöntemlerinin gerek maliyetlerin doğru hesaplanmasında, gerekse de geleceğe yönelik stratejik kararların alınmasında (mamulün özelliklerinin önceden tespit edilmesi, üretim sürecinin geleceğe yönelik faaliyetlere ayrılması, rekabet ortamında güçlü olunması, atıl kapasitenin göz önüne alınması, bir sonraki yılın fiyatlarının belirlenmesi) çok etkili olduğu görüşünü savunmaktadırlar.

Yapılan Ki-kare analizinde de önemli sonuçlara rastlanmıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir: İşletmelerin faaliyette bulundukları sektör ile üretim maliyetleri içerisinde en fazla paya sahip gider türü arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki söz konusudur. İşletmelerin hukuki yapıları ile maliyet hesaplama dönemleri arasında da anlamlı ilişkilere rastlanmaktadır. Ayrıca, çalışan sayıları ile işletmelerin maliyetlerinin zamanını belirleyen yöntemler arasında da anlamlı ilişkilere rastlanmıştır. Yani, çalışan sayısının, işletmelerin fiili, standart ve tahmini maliyet yöntemlerinin seçiminde etkili olduğu söylenebilir. Şöyle ki, muhasebe departmanının işletme bünyesinde bağımsız bir birim olması ve bu bölümde işin ehli personelin çalışması, maliyetlerin önceden belirlenip gerçekleşen maliyetler ile karşılaştırılmasına olanak vermektedir. Ki-kare analizi ile ilgili son önemli nokta ise, işletmelerde bağımsız muhasebe birimi ile maliyet hesaplama dönemleri arasında anlamlı ilişkilerin olmasıdır. Şöyle ki, bağımsız muhasebe birimine sahip işletmeler maliyetlerini olması gereken aylık olarak hesaplarlarken, bağımsız muhasebe birimine sahip olmayan işletmeler ise ya altı aylık ya da yıllık olarak hesaplamaktadırlar.

Çalışmanın uygulama bölümünün son kısmını oluşturan ANOVA analizin de önemli bulgulara rastlanmış olup, ANOVA analizi, geleneksel maliyet muhasebesine ve ileri maliyet muhasebesine yönelik ayrı ayrı ele alınmıştır.

Geleneksel maliyet muhasebesine yönelik sorulan sorulara yönelik ANOVA analizinde şu önemli sonuçlara ulaşılmıştır: İşletmelerin faaliyette bulundukları sektör ile yöntemin bölümler arası ilişkileri yansıtması açısından istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklara rastlanmıştır. Yani, sektör değiştikçe kullanılan

yöntem bölümler arası ilişkileri de değiştirmektedir. Diğer bir önemli sonuç ise, işletmelerde en fazla paya sahip gider türü ile yöntemin üretim sürecini iyileştirmesi, genel üretim giderlerinin dağıtımında sağlıklı sonuçlar vermesi ve bölümler arası ilişkileri yansıtması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Başka bir deyişle, gider türünün payı değiştikçe kullanılan yöntem gerek üretim sürecine vermiş olduğu katkı gerekse de genel üretim giderlerin daha sağlıklı dağıtımı ve bölümler arası ilişkileri yansıtması açısından çeşitli farklılıklar yaratmaktadır.

İleri maliyet muhasebesine yönelik sorulan sorulara yönelik ANOVA analizinde şu önemli sonuca ulaşılmıştır. İşletmeler de en fazla paya sahip gider türü ile giderlerin faaliyet merkezlerinde toplanması arasında istatistiksel açıdan anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Yani, gider türünün payı değiştikçe kullanılan yöntem giderlerin faaliyet merkezlerinde toplanmasına önemli katkılar sağlamaktadır. Ancak, işletmelerin faaliyette bulundukları sektör, işletmelerde çalışan personel sayıları, işletmelerin hukuki yapıları ve işletmelerin maliyet hesaplama dönemleri ile işletmelerde en fazla paya sahip gider türü ile yöntemin maliyetleri düşürmede etkisi, giderlerin faaliyet alanlarında toplanmasını sağlaması, ileri teknolojik yatırımların yapılmasını sağlaması, işletme kararlarını etkilemesi, maliyet-hacim-kâr kararlarını doğru çıkarması, değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarması, rekabet gücünü arttırması, daha gerçekçi maliyet hesaplaması, genel üretim giderlerini daha gerçekçi dağıtması, mamullerin özelliklerini belirleyebilmesi, fiyat tespit etmesi, kalitesizliği önlemesi ve stratejik kararların alınmasını sağlaması arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık söz konusu değildir.

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

Ancak, rekabetin yoğun bir biçimde yaşandığı üretim sektöründe ayakta kalmak ve varlığını sürdürmek isteyen işletmelerin maliyetlerini stratejik bir biçimde yönetmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, maliyetleri stratejik bir biçimde

yönetme konusunda alınacak en önemli karar, değişen çevre koşulları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemleri ile bu amaçları gerçekleştirmek imkânsızdır. Çünkü teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. Üretim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, endirekt maliyetlerinde yani genel üretim giderlerinde önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama yöntemlerinde genel üretim giderlerinin, bunların geleneksel dağıtım araçları aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplamasına yol açmıştır. Böylece, genel üretim giderlerinin, üretilmesi, planlanan mamullere, ya da hizmetlere gerçeğe daha yakın biçimde yüklenmesine olanak verecek ileri maliyet muhasebesi yani çağdaş maliyet yöntemlerine gereksinim olmuştur. İşletme yönetimlerinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini sağlayacak ve geleneksel maliyet muhasebesine dayalı hesaplama sistemlerinin eksiklerini giderecek yaklaşımlara gereksinim duyulmaktadır.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd Şti.
- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (3), 81-95.
- Acar, D. ve Dalğar, H. (2005). Entelektüel Sermayenin Ölçülmesinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (14), 23-40.
- Acar, D. ve Özçelik, H. (2011). Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 10-23.
- Ağyar, E. (2006). *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N., Gündüz, E. ve Sevim, A. (2013). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2738.
- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (8.baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, B. A. (2003). Kalite Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Öneri*, 5 (19), 31-42.
- Akgün, A. İ. (2011). Kalite Maliyetlerinin Muhasebe Sistemi Açısından Önemi ve Muhasebeleştirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4 (1), 49-79.
- Akgün, A. İ. ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 20 (2), 21- 36.
- Akgün, M. (2004). Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri. *Mali çözüm Dergisi*, (66), 96-109.

- Akın, O. (2013). Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi St (Este) Hattı Örneği. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, (8), 21-49.
- Akkoyun, Ö. Ve Ankara, H. (2006, Mart). *Mermer İşleme Tesislerinde Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*. Türkiye V. Mermer ve Doğaltaş Sempozyumu, Afyon, 109-116.
- Aksoylu S. ve Dursun Y. (2001). Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (11), 358-371.
- Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 61-83.
- Alagöz, A., Öge, S., ve Koçyiğit, N. (2013). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetimsel Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (30), 27-40.
- Alataş, E. (2015). *Kaizen Maliyetlemenin Maliyet Minimizasyonuna Etkisi: Bir Isıcam İşletmesinde Uygulama*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alkan, A. T. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Kompen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alkan, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (15), 39-56.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme). *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, (2), 177-192.
- Alkan, H. (2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Altınbay, A. (2006a). Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16 (16), 141-164.
- Altınbay, A. (2006b). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 103-121.
- Altuğ, M. (2014). Muhasebe Bilgi Sistemleri. *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, (23), 57-85.
- Altuğ, O. (2015). *Maliyet muhasebesi (15. Baskı)*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Altuntaş, C. (2014). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 54-69.
- Ardıç, M. (2010). *Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ardıç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2009, Şubat). *Devlet Orman İşletmelerinde Modern Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına İlişkin Değerlendirmeler*. II. Ormancılıkta Sosyo-Ekonomik Sorunlar Kongresi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, 272-283.
- Arpat, B., Şaşmaz, N. ve Yürekli, E. (2014). Sağlık Hizmetlerinde Kalite Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (3), 313-332.
- Arzova, S. B. (2002). *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aslan, S. (2008). Kalite Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine Entegrasyonu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25 (2), 521-534.
- Atabey, N. A. ve Yılmaz, B. (2001). Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç: Hedef Maliyetleme. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 4 (1), 17-24.

- Atalay, B. ve Kurulu, R. (2016). Banka Şubelerinin Maliyet ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (2), 453-475.
- Atanoğlu, S. (2009). Çorlu Yöresi Üretim İşletmelerinde Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesinin Uygulanması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Atılğan, D. (2009). *Bilgi Yönetimi Kavramı ve Gelişimi*. Türk Kütüphaneciliği, 23(1), 201-212.
- Atış, C. ve Kurtlar, M. (2015). Bir Kamu Hastanesi İşletmesinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Uygulama. *Çağ Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (2), 64-81.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), 367-384.
- Atmaca, T. (2005). *Hedef Maliyetlemenin Stratejik Maliyet Yönetiminde Bir Araç Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydemir, İ. ve Gürsoy, D. (2003, Aralık). *Kalite Maliyetlerinin Analizi ve Muğla Mermer Sanayindeki Uygulamaların İncelenmesi*. Türkiye IV Mermer Sempozyumu (MERSEM 2003), Afyon, 589-602.
- Ayvaz, E. (2016). Teknoloji Yoğun Üretim İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi Çerçevesinde Tasarım ve Geliştirme Maliyetleri. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (12), 343-356.
- Banar, K. ve Ekergil, V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (1), 39-60.
- Basık, F. O., Kaya, İ., ve Yanık, S. (2011). *Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler ve Test Soruları (2. baskı)*. İstanbul: Türkmen kitabevi.

- Bayazıtlı, E. ve Koçsoy, M. (2009). Hedef Maliyetlemenin Türk İmalat İşletmelerinde (İSO 500) Uygulanma Düzeyi ve Uygulanabilirliğinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 58-75.
- Bayram, H. (2010). *Bilgi Toplumu ve Bilgi Yönetimi (1. Baskı)*. İstanbul: Etap Yayınevi.
- Bekçi İ. ve Negiz, N. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30 (2), 119-136.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2 (3), 78-97.
- Bekçi, İ. ve Toraman, A. (2011). Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 39-57.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (37), 1-24.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızılyalçın, A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19-36.
- Bengü, H. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (25), 186-194.
- Bengü, H. ve Arslan, S. (2009). Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (2), 55-78.
- Berikol, B. Z. ve Güner, M. F. (2016, Nisan). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemleri*. 3. Ulusal Mobilya Kongresi, Konya. 1076-1087.

- Beşkese, A. (2007). *İşletmelerde Sürekli İyileştirme Süreci: Kaizen, Üretim ve Hizmet Süreçlerinin Yönetimi*. E. Bayraktar, (Ed.), Üretim ve Hizmet Süreçlerinin Yönetimi (77-90). İstanbul: Çağlayan Kitabevi.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. *Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Analiz, 7 (16), 83-91.
- Bozdemir, E. (2010). *Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi*. Basılmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdemir, E. ve Orhan, M. S. (2011). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yönteminin Rolü ve Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15 (2), 463-480.
- Bulgan, U., Gürdal, G. (2005, Eylül). *Hizmet Kalitesi Ölçülebilir mi?*. ÜNAK'05 "Bilgi Hizmetlerinin Organizasyonu ve Pazarlanması". Kadir Has Üniversitesi, İstanbul, 240-259.
- Bulut, N. (2014). *Muhasebe Bilgi Sistemlerine Kantitatifsel (Sayısal) Bir Yaklaşım ve Yönetim Kararlarında Analitik Uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Büyükmirza, K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı Genişletilmiş (19.baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükkalvarcı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (10), 160-180.
- Can, A. (2008). Örgüt Kültürünün Hastanelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarına Uygunluğunun Testine Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (3), 293-307.

- Cengiz, E. (2011). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar: Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 33-58.
- Ceran, Y. ve Özdemir, Ş. (2013). Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (26), 450-478.
- Civelek M. ve Özkan A. (2014). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi (7.Basım)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaires. *Journal of Cost Management*, 17 (1), 23-30.
- Coşkun, A. (2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, (15), 25-34.
- Çabuk, Y. (2005). Kalite Maliyetleri ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7 (7), 1-8.
- Çarıkçıoğlu, P. ve Polat, L. (2007, Aralık). *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) ve Bir Kobi Örneği*. 4. KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul, 517-532.
- Çavdar, E. (2009). Yüksek Öğretimde Hizmet Kalitesi Unsurları ve Bir Uygulama. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 100-115.
- Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. *Muhasebe ve Finansman dergisi*, (70), 91-110.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemleri'nin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26 (1), 313-329.
- Çetiner, E. (2000). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama (3. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Çıkrıkçı, M. ve Dabbağöğlu, K. (2007). Fiili Değişken Maliyet Esasında Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 77-87.
- Çidem, İ. (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dalğar, H., Taş, S., Cevher, E. ve Akın, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kurumsal Bir Yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1), 235-255.
- Daştan, A. ve Erol, S. (2011). Türk Gemi İnşa Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi: Özellikli Muhasebe İşlemleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (1), 59-80.
- Demir, B. (2005). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (26), 147-156.
- Demir, M. ve İtik, Ü. M. (2015). Bir Üretim İşletmesinde Kalite Maliyet Kategorileri Arasındaki İlişkinin Analizi. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6 (12), 245-262.
- Demir, Ö. ve Gülcü, Y. (2012). Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetleri ve Uygulamalarının İncelenmesi: Elazığ Organize Sanayi Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22 (2), 238-249.
- Demir, S. ve Dilek A. (2010). Yönetim Kararlarında Hedef Maliyetleme: Konaklama İşletmesi Uygulaması. *Mali Ufuklar Dergisi*, 4 (13), 11-33.
- Demircioğlu, N. E. ve Küçüksavaş, N. (2009). Kalite Maliyetleri. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 32-67.
- Demireli, C. ve Yılmaz, M. (2013). Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 294-308.
- Demirkutlu, F. K. (2015). Maliyet Yönetimi ve Kobi'lerin Farkındalıkları: Ampirik Bir Çalışma. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (2), 39-62.

- Dinç, E ve Karakaya, A. (2014). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi Arasındaki İlişki'ye Yönelik Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (27), 21-50.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 157-184.
- Doğan, Z. (1998). Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12 (1-2), 197-208.
- Doğanay, P. (2008). *Kaizen-Sürekli İyileştirme İle Hastanelerde İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, A. ve Utku, B. D. (2009). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Kalite Maliyetleri Üzerine Bir Araştırma: Antalya Örneği. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (18), 30-50.
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi: Bir Dijital Baskı İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 105-116.
- Durer, S., Çalışkan, A. Ö. ve Akbaş, H. E. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Maliyet Finans Yazıları*, 23 (84), 105-134.
- Eker, M. Ç. (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). *Üretim Ortamları, Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erden, S. A. (2003). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, (64), 98-114.

- Erol, M. (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (39), 101-109.
- Ertas, F. C. (1998). Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12 (1-2), 181-196.
- Ertas, F. C. (1999). İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen Sürekli İyileştirmeye Yönelik Maliyetleme Yöntemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13 (1), 87-99.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S.R. & Levant, Y. (2008). Cost Modeling In Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences From A Wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38 (3), 172-191.
- Fay, T. C., Rhoads, C. R. & Rosenblatt, L. R. (1985). *Ağırlama Hizmet Endüstrileri (Otel-Motel) Yönetim Muhasebesi* (Çev. S. Bekçioğlu). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 12 (4), 10-19.
- Gencel, U. (2001). Yükseköğretim Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi ve Akreditasyon. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3 (3), 164-218.
- Gençoğlu, Ü. G. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Gersil, A. (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 62 (04), 107-123.
- Gezen, A. (2012). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri Kullanımının Mali Tablolara Yansıması: Çanakkale İlinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Gökdeniz, Ü. (2004). Etkin Bir Maliyet Yönetiminde Prensipler ve Performans Ölçümlemesinin Rolü. *Mali Çözüm Dergisi*, (68), 60-71.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27), 86-93.
- Gönen, S. (2010). *Sahipliğin Toplam Maliyetinin Hesaplanmasında Kalite Maliyetleri Yaklaşımı*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Gül, K. ve Ergün, H. (2010). Endüstriyel Yiyecek İşletmelerinde Maliyet Azaltıcı Yeni Yöntemler ve Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 127-145.
- Gümüş, Y. (2007). *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güney, A. (2012). Performans Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2), 11-18.
- Güney, A. (2013). Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri. *Eğitim ve Öğretim Araştırma Dergisi*, 2 (3), 276-280.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2010). TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, (102), 109-127.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Güredin, E. (1994). *Denetim (6. Baskı)*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Güzel, F. ve Kurşunel, F. (2015). Kalite Maliyetleri ve Veri Kalitesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (29), 282-301.
- Güzeldere, T. A. (2007). *Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Faliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Hacıhasanoğlu, T. (2014). Üretim Maliyetlerinin Düşürülmesinde Kaizen Maliyetleme Yöntemi ve Mobilya Sektöründe Bir Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10 (2), 47-63.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2007). *İşletme Bütçeleri (6. Baskı)*. İstanbul: Beta Basım-Yayım Dağıtım A.Ş.
- Haftacı, V. (2013). *Maliyet Muhasebesi (9.baskı)*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları ve Kitapevi.
- Hansen, R. D., Mowen, M. M., & Guan, L. (2007). *Cost Management, Accounting and Control*. South-Western Learning: Mason.
- Helms, M. M., Etkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). Managerial Implications Of Target Costing. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15 (1), 49-56.
- Hyvönen, T. (2003). Management Accounting and Information Systems: ERP Versus BoB. *European Accounting Review*, 12 (1), 155-173.
- İbicioğlu, H. ve Ömürbek V. (1998). Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, (31), 47-57.
- İpekten, O. B. ve Kutlu, H. A. (2003). Üretim İşletmelerinde İçsel Başarısızlık Maliyetlerinin Ağırlığı. *Erzurum Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17 (3-4), 367-380.
- ismmmo.org.tr . (2016). 04.12.2016, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4009>.
- İşleyen, A. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Bir Örnek Çalışma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), 17-23.
- Kaderli, Y. ve Köroğlu, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. *Muhasebe Finansman Dergisi*, (63), 21-38.

- Kaplan, D., Krishman R., Padman, R. & Peters, J. (1998). Assessing Data Quality in Accounting Information System. *Communications of The ACM*, 41 (2), 72-78.
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2003). *Time-driven activity-based costing*. Available at SSRN 485443. 04.12.2016, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443.
- Karag l, A. A. (2006). *Bilgi Yönetimi Sürecinde Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış doktora tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Karaman, D. (2010). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer  şletmesinde Uygulama  rneği*. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Karcıoğlu, R. ve Binboğa, G. (2010). Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin  şletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (1), 1-13.
- Karcıoğlu, R., Dursun, A., ve Biçer, E. B., (2013). TKY Yaklaşımının  şletme Maliyet Gelişim Süreci  zerine Etkisi ve Bir  retim  şletmesinde Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27 (1), 19-40.
- Karęın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükseliş ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 21-40.
- Kaya, G. A. (2010). Hedef maliyetleme (Target Costing). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 313-332.
- Kaygusuz, S. Y. (2007). Faaliyet Tabanlı Maliyet-Hacim-K r Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (33), 139-150.

- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet muhasebesi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Kefe, İ. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, 1 (1), 20-33.
- Kefe, İ. ve Tanış, V. N. (2014). Kalite Maliyetleri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*, 16 (1), 45-63.
- Kendirli, S. ve Çağırın, H. (2002). Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1), 127-154.
- Kırlı, M. ve Kayalı, N. (2010). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (2), 93-114.
- Kırlioğlu, H. ve Atalay, B. (2014a). Hastane İşletmelerinin Maliyet Sorununa Tıbbi Müdahale Gerektirmeyen Çözüm Önerisi: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2 (1), 65-90.
- Kırlioğlu, H. ve Atalay, B. (2014b). Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kapasite Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Hastane Uygulaması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10 (23), 99-119.
- Kırlioğlu, H. ve Atalay, B. (2014c). Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (41), 141-161.
- Kısakürek, M. M. ve Pekcan, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6 (2), 107-125.
- Koç, T. ve Demirhan, O. (2007). Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri İle Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, (11), 87-97.

- Koçoğlu, C. M. ve Aksoy, R. (2012). Hizmet Kalitesinin Servperf Yöntemi İle Ölçülmesi: Otobüs İşletmeleri Üzerinde Bir Uygulama. *Akademik Bakış Dergisi*, (29), 1-25.
- Koşan, L. (2007). Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Mali Çözüm*, (84), 155-168.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2011). Müşteri Beklentisi ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi ve Örnek Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, (106), 53-68.
- Koşan, L. ve Geçgin, E. (2013). Hedef Maliyetleme Sisteminin Menü Analizinde Kullanılması: Bir Yiyecek İçecek İşletmesinde Yapılan Uygulama ve Sonuçları. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (2), 391-410.
- Köroğlu, Ç. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyetlerinin Kontrolü ve Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köroğlu, Ç. (2012). *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Yayınlanmamış doktora tezi, Adnan menderes üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Köroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 39-56.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (2), 77-103.
- Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (2), 1-15.

- Kutay, N., ve Akkaya, G. C. (2013). Odaklanmış Geliştirme Felsefesiyle Maliyetleme Sistemine Farklı Bir Bakış: Hedef Maliyetleme Uygulaması. *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2 (1). 51-66.
- Martin, E. W., Dehayes, D. W., Hoffer, J. A. & Perkins, W. C. (1991). *Managing Information Technology*. Newyork: Mac Millian Publishing Company.
- Menderes, M. ve Aydemir, M. (1999). Bir Maliyet Yönetim Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (3), 385-395.
- Minars, D. (2003) *Accounting (Second Edition)*. New York: Barron's Educational Series, Inc.
- Mizrahi, R. (2011). KOBİ'lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3 (2), 307-316.
- Monden, Y. & Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3 (16), 16-34.
- Monden, Y., & Lee, J. (1993). How a Japanese auto maker reduces costs. *Strategic Finance*, 75 (2), 22-26.
- Murthy, U. S. & Wiggins, E. C. (1999). A Perspective on Accounting Information Systems Research. *Journal of Information Systems*, 13 (1), 3-6.
- Nicolaou, A. I. (2000). A Contingency Model of Perceived Effectiveness in Accounting Information Systems: Organizational Coordination and Control Effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1 (2), 91-105.
- Okumuş, A. ve Duygun, A. (2008). Eğitim Hizmetlerinin Pazarlanmasında Hizmet Kalitesinin Ölçümü ve Algılanan Hizmet Kalitesi İle Öğrenci Memnuniyeti Arasındaki İlişki. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (2), 17-38.

- Okutmuş, E. ve Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 97-116.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (2), 245-270.
- Önce, S. ve İşgüden, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İmkb-100 Örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (17), 38-70.
- Öndeş, T., Ardic, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010, Mayıs). *Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği*. III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, Bartın, 247-258.
- Ören, V. E. ve Tetik, N. (2012). Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İle Müşteri Kârlılık Analizi: Seyahat Acentası Örnek Olayı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2), 29-47.
- Özçakar, N. (2010). Bir Kamu Kuruluşundaki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 39 (1), 106-124.
- Özçelik, H. (2010). *Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: İMKB'de Bir Araştırma*. Yayınlanmamış doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeroğlu, A. İ. (2015). Yerel Yönetimlerde Toplam Kalite Yönetimi. *Tarih Okulu Dergisi (Tod)*, (21), 539-581.
- Özkan, A., Koç, F. Ö., ve Çidem, İ. (2013). Hastanelerde Muhasebe Bilgi Sistemi Etkinliği: İç Anadolu Bölgesinde Faaliyet Gösteren Hastaneler Üzerinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (26), 1-22.

- Öztürk, M. S. (2012). Maliyet Bilgilerinin İşletme Fonksiyonlarında Alınan Kararlara Etkisi: Küçük Ve Orta Büyüklükteki Üretim İşletmelerinde Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pekdemir, R. (1993). Kalite Maliyetleri ve Yönetim Muhasebesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 4 (16), 25-28.
- Peker, Ö. (1996). Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Hizmetinde Kalite. *Çağdaş Yerel Yönetimler*, 5 (6), 43-57.
- Pekin, E. ve Çil, İ. (2015). Kauçuk sektörü Poka-Yoke uygulaması. *Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 19 (2), 163-170.
- Polat, L. (2011). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 126-137.
- Rena, B. E. (2010). Maliyet Yönetimi Tekniklerinin ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (17), 83-104.
- Saban, M. ve Erdoğan, N. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (6. Baskı)*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Saban, M. ve İrak, G. G. (2009). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 5 (10), 97-108.
- Savaş, O. (2003). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Gerektirdiği Maliyet Muhasebesinin Temel Nitelikleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (20), 203-218.
- Savcı, M. (2010). *Maliyet Muhasebesi (11. Baskı)*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Saygın, T. (2008). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme Ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Saygıner, S. (2007). Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Maliyet sisteminin Uygulanabilirliği. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü..
- Schmelze, G., Geier, R., & Buttross, T. E. (1996). Target costing at ITT automotive. *Strategic Finance*, 78 (6), 26-30.
- Sipahi, B., ve Yıldırım, H. (2004). *Kalite Maliyetleri Muhasebesi ve İstatistiksel Analizi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Sönmez, F. (2005). Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (73), 82-103.
- Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A.M. & Roodhooft, F. (2010). Time-Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: A Case Study in a Belgian University. *Library Collections, Acquisitions, & Technical Services*, (34), 83-91.
- Sürmeli, F., Erdoğan, M., Erdoğan, N., Banar, K., ve Önce, S., (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 963.
- Şaklak, Ö. ve Buran, Y. (2010, Ekim). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi*. Sözel Bildiri, Ulusal Meslek Yüksekokulları Öğrenci Sempozyumu, Düzce, 1- 8.
- Şener, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Şimşek, K. ve Karakaya, M. (2016). Turizm İşletmelerinde Kalite Maliyetleri Yönetimi ve Otel İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme. Marmara Üniversitesi, *Öneri Dergisi*, 12 (46), 201-222.
- Taşçı, H. (2004). *Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği*. Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.
- Taşkın, F. (2013). *Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tekiner, Y. ve Albayrak, M. (2005). Maliyetlerin Saptanmasında Yeni Yaklaşımlar. *Mali Çözüm Dergisi*, (73), 220-226.
- Titiz, İ. ve Altunay, M. A. (2012). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Tekstil İşletmesi Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 91-112.
- Titiz, İ. ve Çetin, A. C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 121-138.
- Topcu, M. K. (2013). Güncel Maliyetleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir İnceleme. *Akademik Bakış Dergisi*, (34), 1-18.
- Topcu, N. (2005). Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (2), 343-355.
- Tufan, M., Mızrak, Ş., ve Çelik, D. (2009, Mayıs). *Mesleki Eğitimde Toplam Kalite Yönetimi ve Model Önerisi*. Dünyada Yeni Oluşumlar ve Türk Dünyası Sempozyumu, Bakü/ Azerbaycan, 12, 27-40.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 199-214.
- Türk, Z. (2001). Modern Bütçeleme Tekniği: Kaizen Bütçeleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15 (1-2), 215-228.
- Türk, Z. (2009). *Kalite Maliyetleri Yönetimi*. Adana: Nobel Kitabevi.
- Uluetepe, Ç. (2010). *Üretim İşletmelerinde Nanoteknoloji Kullanımı ve Üretim Maliyetleri Üzerine Etkileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, (97), 87-106.

- Uyar, S. (2008). Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 132-146.
- Uzun, Ö. (2012). *Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ülgen, H. ve Mirze, S. K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim (6. Baskı)*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Ülker, Y. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Ön Maliyetleme Simülasyonu ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, (70), 220-236.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (13), 189-217.
- Vargün, H., Gürkan, S. ve Akbulut, H. (2015). Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Karbon Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, 25 (132), 11-31.
- Yağmurlu, N. (2009). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (15), 15-34.
- Yardımcıoğlu, M. ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Bankacılık Sektörü Pratiğinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi. *Maliye Dergisi*, (153), 144-159.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, (110), 21-41.

- Yereli, A., N., Doğan, S. ve Şahin, D. (2012). Mamul Geliştirme Sürecinde Hedef Maliyetleme. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (2), 37-52.
- Yıldız, S. ve Karaca, N. (2011). Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (51), 1-26.
- Yıldıztekin, İ. (2005). Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (1), 401- 422.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2011). Kurumsal Performans Yönetimi'nde "Sürece- Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. 04.12.2016, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1906365.
- Yumuk, G. ve İnan, İ. H. (2005). Trakya Bölgesindeki İmalat Sanayi İşletmelerinin Kalite Maliyetlerinin SWOT Analizi İle Değerlendirilmesi. *Trakya Üniversitesi Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 177-188.
- Yükçü, S. (2007). *Yöneticiler İçin Muhasebe Yönetim Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Yükçü, S. (2015). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (8. Baskı)*. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın.
- Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2002). Bir Fırsat Maliyeti Olarak Kalitesizliğin Maliyeti ve Muhasebeleştirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Şubat (246), 04.12.2016, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2901>.
- Yükçü, S., Karakelleoğlu, İ. ve Altun, C. (2012). Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Kâr Maksimizasyonu Açısından Fiyatlandırma Kararlarında Kullanılması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (3-4), 1-14.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 387-410.

EKLER

Ek 1. Anket Formu

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket formu, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yapılan, “Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi, Aydın İli Uygulaması” adlı yüksek lisans tezi ile ilgilidir. Bilimsel amaçlara hizmet etmek amacıyla hazırlanan bu anketle elde edilen veriler, tamamen gizli tutulacaktır. Anketin değerlendirmeye alınabilmesi için tüm soruların eksiksiz doldurulması gerekmektedir. Bu konudaki hassasiyetiniz ve değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Yüksek Lisans Öğrencisi

Danışman

Aslı ERİNCİK DENDEŞ

Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

İşletmeye Ait Bilgiler

1. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör hangisidir?

() Gıda () Tekstil/Giyim () Mobilya () İnşaat () Makine () Kimya () Diğer/Lütfen Belirtiniz (.....)

2. İşletmenin hukuki yapısı hangisidir?

() Tek kişi işletmesi () Adi ortaklık () Anonim () Limited
() Komandit () Kollektif

3. İşletmedeki çalışan sayısı ne kadardır?

() 1-9 kişi () 10-24 kişi () 25-50 kişi () 51 ve üzeri

4. İşletmenizde bağımsız muhasebe birimi var mı?

() Var () Yok

5. Maliyetlerinizi hangi dönemler itibariyle hesaplamaktasınız?

() Günlük () Haftalık () Aylık () Üç aylık () Altı aylık () Yıllık

6. Üretim maliyetleriniz içerisinde en fazla paya sahip gider hangisidir?

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

7. Birim maliyetinizin hesaplanmasında hangi maliyet muhasebesi yaklaşımını kullanıyorsunuz?

() Geleneksel Yöntem () İleri Maliyet Muhasebesi Yaklaşımı

8. Eğer cevabınız geleneksel yöntem ise, maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemlerden hangisini uyguluyorsunuz?

() Tam Maliyet Sistemi () Normal Maliyet Sistemi () Değişken Maliyet Sistemi () Asal Maliyet Sistemi

9. Eğer cevabınız geleneksel yöntem ise, maliyetlerin zamanını belirleyen yöntemlerden hangisini uyguluyorsunuz?

() Fiili Maliyet Sistemi () Tahmini Maliyet Sistemi () Standart Maliyet Sistemi

10. Eğer cevabınız geleneksel yöntem ise, maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemlerden hangisini uyguluyorsunuz?

() Sipariş Maliyet Sistemi () Evre Maliyet Sistemi

11. Eğer cevabınız ileri maliyet muhasebesi yaklaşımları ise hangi yaklaşımı kullanıyorsunuz?

() Hedef Maliyetleme () Kaizen Maliyetleme () Kalite Maliyetleme
() Faaliyet tabanlı Maliyetleme () Sürece dayalı faaliyet tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı

	Geleneksel Maliyet Muhasebesine Yönelik Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
12.	Geleneksel maliyet muhasebesinin ortaya koyduğu sonuçlardan tüm karar vericiler memnundur.	1	2	3	4	5
13.	Geleneksel maliyet muhasebesi sayesinde karşılaştırmalı kârlılık analizinde zorluk çekilmemektedir.	1	2	3	4	5
14.	Geleneksel maliyet muhasebesi, maliyetleri düşürmede etkilidir.	1	2	3	4	5
15.	Geleneksel maliyet muhasebesi, üretim sürecinin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
16.	Geleneksel maliyet muhasebesi, Genel Üretim Gideri dağıtımında sağlıklı sonuçlar vermektedir.	1	2	3	4	5
17.	Geleneksel maliyet muhasebesi, farklı departmanlar ve fonksiyon alanları itibariyle benzer faaliyetler arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır.	1	2	3	4	5
	İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
18.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin düşürülmesinde etkilidir.	1	2	3	4	5
19.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetlerin hesaplanmasında, giderlerin faaliyetler altında toplanmasına katkıda bulunur.	1	2	3	4	5
20.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, ileri teknolojik yatırımların yapılmasına katkıda bulunur.	1	2	3	4	5
21.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları sayesinde elde edilen maliyet verileri; tüm işletme kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir.	1	2	3	4	5

22.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyet-hacim-kâr analizlerinin daha doğru sonuç vermesine katkıda bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
23.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, işletmede değer katmayan faaliyetleri ortaya çıkarır.	1	2	3	4	5
24.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, rekabet gücünün, piyasa payının ve verimliliğin arttırılmasına katkıda bulunur.	1	2	3	4	5
25.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, atıl kapasiteyi ortaya koyarken daha gerçekçi maliyet hesaplamasına katkıda bulunur.	1	2	3	4	5
	İleri Maliyet Muhasebesine Yönelik Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
26.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında daha gerçekçi sonuçlar verir.	1	2	3	4	5
27.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, üretim sürecinin başında mamulün özelliklerini belirler.	1	2	3	4	5
28.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, olması gereken fiyatın tespitinde önemli bir araçtır.	1	2	3	4	5
29.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, önleme, ölçme- değerlendirme ve başarısızlık maliyetlerini ortaya koyarak kalitesizliği giderme konusunda etkilidir.	1	2	3	4	5
30.	İleri maliyet muhasebesi yaklaşımları, maliyetleri önceden tespit ederek, gelecekte alınacak stratejik kararlara yol gösteren araçtır.	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Aşlı ERİNCİK DENDEŞ

Doğum Yeri ve Tarihi : Urla 21.09.1986

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : -

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

BİLİMSEL FAALİYETLERİ

Makaleler

-SCI : -

-Diğer : -

Bildiriler

-Uluslararası : -

-Ulusal :

Katıldığı Projeler : -

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl : -

İLETİŞİM

E-posta Adresi : aslierincik@hotmail.com

Telefon : 0 506 503 56 10

Tarih :