

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

TÜRKİYE’DE KOBİ’LERİN MALİYET MUHASEBESİ
UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

MASTER TEZİ

Hazırlayan
Aysel GÖÇMEN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA

Ankara – 2007

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Aysel GÖÇMEN'e ait "TÜRKİYE'DE KOBİ'LERİN MALİYET MUHASEBESİ
UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA" adlı çalışma, jürimiz
tarafından İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul
edilmiştir.

Başkan
Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ

ye
Prof.Dr. Mevlüt KARAKAYA (Danışman)

ye
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

ÖNSÖZ

Küçük ve esnek yapıları ile ekonomiye katkı sağlayan KOBİ'ler, tüm dünyanın ve aynı zamanda ülkemizin gündeminde büyük yer tutmaktadır. Ülke ekonomilerinde, KOBİ'ler üretim, istihdam ve katma değer yaratmada büyük paya ve öneme sahiptirler. Bu önem KOBİ'lerin üzerinde özel bir ilgi oluşturmaktadır.

Son yıllarda yaşanan küreselleşme süreci işletmelerin içinde bulunduğu ekonomik çevreyi önemli ölçüde değiştirmiştir. Sermaye hareketlerinde yaşanan serbestlik başta olmak üzere, uluslararası ticaretin geldiği boyut işletmelerin rekabet ortam ve şartlarını geçmişe göre oldukça farklılaştırmıştır. Üretim ortamlarında meydana gelen değişimler de eklendiğinde yeni rekabet ortamları hız, kalite ve maliyet üçgeninde ifade edilmeye başlanmıştır. Dünya ölçeğinde ticaretin serbestleşmesi, ülke sınırları içerisinde kalan küçük ölçekli işletmeleri dahi küresel rekabetin ortamına çekmiştir.

Ticaretin tamamen serbestleştiği ve rekabetin kıyasıya arttığı rekabet ortamlarında işletmelerin ürettikleri ürünlerin fiyatlarını diledikleri gibi belirleme imkanları bulunmamaktadır. Çünkü rekabetin sonuçta dayandığı en önemli nokta fiyatlardır. Bu ortamlarda işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri aynı kalitedeki ürünü daha düşük bir maliyetle üretebilmelerine bağlıdır. Bu da yeni rekabet ortamlarında maliyetlerin geçmişe oranla daha fazla önemli hale geldiğinin ifadesidir. İşletmelerin bu konuyla ilgili en önemli sorunu, ürettikleri ürünlerin maliyetlerini doğru ve güvenilir biçimde belirleme konusunda yaşadıkları sıkıntılardır. Bu bağlamda uygulanan maliyet muhasebesi sistemleri önem arz etmektedir.

Bu çalışma, ülkemiz ekonomisinde büyük paya sahip olan KOBİ'lerde uygulanan maliyet muhasebesi sistemleri üzerine yapılan bir araştırmayı esas almıştır. Bu maksatla ülke genelinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren 120 adet KOBİ ve yapılacak yorum ve değerlendirmelere destek sağlaması bakımından 30 adet büyük ölçekli işletmeyi kapsayan bir araştırma sonuçlandırılmıştır. Araştırmada, KOBİ'ler tarafından uygulanan maliyet hesaplama sistemi, maliyet kayıt sistemi ve maliyet yönetim sistemini oluşturan yöntem, esas ve yaklaşımlar belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca KOBİ'lerin ölçek düzeyleri ile uygulanan yöntem, esas ve yaklaşımlar arasında bir ilişkinin olup olmadığı test edilmeye çalışılmıştır.

Yaptığım bu çalışmada katkılarını gördüğüm danışmanım Sayın Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA'ya teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışmalarım sırasında gösterdiği anlayış için eşim Musa GÖÇMEN'e ve küçük yaşına rağmen bu süreçte beni anlayış, sevgi ve ilgi ile karşılayan oğlum Baha Egemen GÖÇMEN'e, ayrıca bu çalışmada emeği olan bütün arkadaşlarıma, işletme sahip, yönetici ve çalışanlarına da çok teşekkür ederim.

Aysel GÖÇMEN
Kasım 2006
Ankara

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	iii
TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KOBİ KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE KOBİ’LERİN TEMEL SORUNLARI	3
1.1. KOBİ Kavramı.....	3
1.1.1. KOBİ Tanımları	4
1.1.2. KOBİ’lerin Önem ve Temel Özellikleri	10
1.1.3. KOBİ’lerin Avantajları ve Dezavantajları	19
1.2. Türkiye’de KOBİ’lerin Temel Sorunları	21
1.2.1. Örgütlenme ve Yönetim Sorunları	22
1.2.1.1. Planlama Düzeyinde Sorunlar	23
1.2.1.2. Organizasyon Düzeyinde Sorunlar	25
1.2.1.3. Koordinasyon Düzeyinde Sorunlar	26
1.2.1.4. Kontrol Düzeyinde Sorunlar	26
1.2.2. Tedarik ve Üretim Yönetimi ile İlgili Sorunlar	27
1.2.3. Yurtiçi ve Yurtdışı Pazarlamaya İlişkin Sorunlar	30
1.2.4. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili Sorunlar	33
1.2.5. AR-GE ile İlgili Sorunlar	36
1.2.6. Karar Alma ile İlgili Sorunlar	38
1.2.7. Finansmana İlişkin Sorunlar	39
1.2.8. Muhasebe Yönetimiyle İlgili Sorunlar	43
1.2.9. Yasal, Bürokratik ve Diğer Sorunlar	45

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE KOBİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	47
2.1. Maliyet Muhasebesi Uygulamaları	47
2.1.1. Maliyet Hesaplamaya İlişkin Uygulamalar	50
2.1.1.1. Maliyet Unsurlarının Kapsamı Açısından	51
2.1.1.2. Maliyetlerin Gerçekleşme Durumu Açısından	53
2.1.1.3. Genel Üretim Giderlerinin Mamullerle İlişkilendirilmesindeki Dağıtım Bazı Açısından	54
2.1.1.4. Maliyetlerin Hesaplanma Şekli Açısından	55
2.1.2. Maliyet Kayıtlamaya İlişkin Uygulamalar	56
2.1.2.1. Muhasebe Sistemindeki Konumu Açısından	56
2.1.2.2. Giderlerin Sınıflandırılmasındaki Öncelikler Açısından	58
2.1.2.3. Giderlerin Farklı Açılardan İzlenmesi Açısından	60
2.1.3. Maliyet Yönetimine İlişkin Uygulamalar	60
2.2. Maliyet Muhasebesi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler	61
2.2.1. İş Kolunun Özellikleri	61
2.2.2. İşletmenin Kuruluş Yeri	63
2.2.3. İşletmenin Büyüklüğü	64
2.2.4. İşletmenin Teknik Altyapısı	64
2.2.5. İşletmelerde Bilgi Yetersizliği	65
2.2.6. Mevzuat ve Muhasebe Standartları	66
2.2.7. Yetişmiş Uzman Personel	68
2.3. Maliyet Muhasebesi Uygulamalarının KOBİ'ler Açısından Değerlendirilmesi	69
2.3.1. KOBİ'lerde Maliyetlerin Önemi	69
2.3.2. KOBİ'lerde Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE KOBİLERİN MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI:

ARAŞTIRMA	72
3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı	72
3.2. Araştırmanın Kapsamı	73
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	73
3.4. Araştırma Yöntemi	74
3.4.1. Veri Toplama Tekniği	75
3.4.2. Verilerin Analizi	76
3.5. Örneklemenin Özellikleri.....	78
3.6. Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi	80
3.6.1. Örneklemenin KOBİ Ölçeğine Göre Dağılımının Belirlenmesi	80
3.6.2. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Tanıtım Özellikleri	88
3.6.3. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Yönetim Sistemi.....	93
3.6.4. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Kayıt Sistemi.....	105
3.6.5. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Hesaplama Sistemi	118
3.6.6. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Üretim Aşamasındaki Özellikli İşlemleri.....	146
3.6.7. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Hesaplama Sisteminde Hazırladıkları Maliyet Tabloları.....	151
3.6.8. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kontrolü ve Sistemden Elde Edilen Bilgilerin Kullanım Düzeyleri ile İlgili Görüşleri	157
3.6.9. İşletmelerin KOBİ Ölçeğine Göre Farklı Olan Analiz Sonuçları	166
SONUÇ	167
KAYNAKÇA	170
EK: ANKET FORMU	174
ÖZET	178
ABSTRACT	180

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1	İmalat Sanayinde Faaliyet Gösteren İşletmelere İlişkin Veriler (2001)	11
Tablo 2	Toplam İşletmelerin Faaliyet Kollarına Göre Dağılımı (2002).....	12
Tablo 3	İmalat Sanayi Girişimlerinin Ölçeksel Dağılımı.....	14
Tablo 4	İmalat Sanayi Faaliyet Kollarına Göre İşyeri ve Çalışan Sayısı	16
Tablo 5	Seçilmiş Bazı Ülke Ekonomilerinde Kobi'lerin Önemi.....	17
Tablo 6	İşletmelerin Tanıtım Özellikleri	79
Tablo 7	Çalışan Sayısı	81
Tablo 8	Aktif Büyüklüğü veya Net Satış Hasılatı	82
Tablo 9	Analize Dahil Edilen İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler.....	84
Tablo 10	İşletmelerin Hukuki Yapısı.....	85
Tablo 11	İşletmelerin SPK Denetimi Açısından İncelenmesi.....	86
Tablo 12	Faaliyet Süresi	87
Tablo 13	İşletmenin Finansmanında Banka Kredisi Kullanımı	88
Tablo 14	İşletmenin Finansmanında Satıcı Kredisi Kullanımı	89
Tablo 15	İşletmenin Finansmanında Ortaklardan Borç Kullanımı	90
Tablo 16	İşletmenin Finansmanında Özsermaye Kullanımı.....	91
Tablo 17	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Kapsamı Açısından	93
Tablo 18	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Kapsamı Açısından İkili Yöntem Kullanılması	95
Tablo 19	Ürün Maliyetlerine Genel Yönetim ve Finansman Giderlerinden Pay Verilmesi.....	96
Tablo 20	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre	97

Tablo 21	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre İkili Yöntem Kullanılması	98
Tablo 22	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	100
Tablo 23	Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Dağıtım Bazına Göre İkili Yöntem Kullanılması	101
Tablo 24	Maliyet Hesaplama Sisteminde Mamul Maliyeti Hesaplama Yöntemine Göre	102
Tablo 25	Maliyet Hesaplama Sisteminde Mamul Maliyeti Hesaplama Yöntemine Göre İkili Yöntem Kullanılması	103
Tablo 26	Muhasebe Kayıtlarının İşletme Bünyesinde Tutulması Açısından	106
Tablo 27	Muhasebe Kayıtlarının Bilgisayarda Tutulması Açısından	107
Tablo 28	İşletmelerin Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebe Kayıtlarının Bilgisayar Yazılımı ile Tutulması	108
Tablo 29	Maliyet Muhasebesi İçin Ayrı Birim veya Özel Çalışan Olması	109
Tablo 30	Maliyet Muhasebesi Konusunda Özel Çalışan Kişiler	110
Tablo 31	Maliyet Hesaplama Konusunda Maliyet Muhasebesi Uzmanı Çalıştırma	111
Tablo 32	Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminin, İşletmenin Muhasebe Sistemi İçerisinde Yapısal Durumu Açısından	113
Tablo 33	Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Kullanılan Maliyet Hesapları	114
Tablo 34	Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesi	115
Tablo 35	Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesinde Kullanılan Yöntem	116
Tablo 36	İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Oranı	119
Tablo 37	Ana Hammadde Stoklarının (Miktar ve Tutar Açısından) İzlenmesi	120

Tablo 38	Ana Hammadde Stoklarının İzlenme Yöntemi	121
Tablo 39	Ana Hammadde ve Malzemenin Maliyet Değerinin Belirlenme Zamanı	122
Tablo 40	Ana Hammadde ve Malzemenin Maliyet Değerini Belirleme Yöntemi	123
Tablo 41	İlk Madde ve Malzeme Envanterinde (Fiili Stok ile Stok Kayıtları Arasında) Ortaya Çıkan Farklar	124
Tablo 42	Ürün Maliyetlerini Belirlerken Ana Hammadde, Yardımcı Madde, İşletme Malzemesi Giderleri İçin Direkt - Endirekt Ayrım Yapılması	126
Tablo 43	İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Direkt İşçilik Giderlerinin Oranı	128
Tablo 44	İşçi Ücret ve Giderlerinde Direkt Ayrım	129
Tablo 45	İşçi Ücret ve Giderlerinde Endirekt Ayrım	131
Tablo 46	İşçi Ücret ve Giderlerinde Diğer Ayrım	133
Tablo 47	Boş Geçen Zaman İşçilikleri.....	135
Tablo 48	İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Genel Üretim Giderlerinin Oranı	136
Tablo 49	İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	137
Tablo 50	Karşılıklı Dağıtım Yöntemi.....	138
Tablo 51	Üçüncü Dağıtımda Kullanılan Yöntem	139
Tablo 52	Üçüncü Dağıtımda İkili Yöntem Kullanılması	140
Tablo 53	Fire Maliyeti	142
Tablo 54	Amortisman Yöntemi.....	143
Tablo 55	Üretim Aşamasında Yan Ürün	147
Tablo 56	Üretim Aşamasındaki Yan Ürün Satış Gelirinin Sonuç Hesaplarıyla İlişkilendirilmesi	148
Tablo 57	Birleşik (Ortak) Mamulde, Ürünün Ayırıştığı Noktadaki Giderlerin Paylaştırılması	149
Tablo 58	Üretilen Mamullerin Maliyetlerini Hesaplamak İçin İlave Çalışma İhtiyacı.....	151
Tablo 59	Hazırlanan Maliyet Tabloları	153

Tablo 60	Hazırlanan Dönemsel Raporlar	155
Tablo 61	Satış Fiyatı Belirlemede Maliyetler Bilgilerinin Kullanımı	157
Tablo 62	Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiyatlarının Etkisi	158
Tablo 63	Mamul Maliyetlerin Doğru Hesaplanması.....	159
Tablo 64	Kurulan Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kontrol Edilme Düzeyi	160
Tablo 65	Toplam Üretim Maliyetinin Düşürülmesine Yönelik Özel Çalışma Yapılması	161
Tablo 66	Üretilen Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Maliyetleme Tekniklerinden Faydalanma	163
Tablo 67	Maliyetler Muhasebesi Konusunda Yeni Bir Sistem Geliştirilmesi İhtiyacı	164

GİRİŞ

Bugün dünyada KOBİ'ler sanayi içinde büyük bir yer tutmaktadır. Ülkelerin sosyo-ekonomik yapısında temel taşı görevi üstlenmekte olan KOBİ'ler ekonomik gelişmenin de temel gücü olarak görülmektedir. Bu güç, KOBİ'lerin değişen piyasa koşullarına hızlı uyum yeteneklerinden, esnek üretim yapılarının kriz dönemlerinde sağladığı yavaşlatıcı etkiden, bölgeler arasındaki dengeli büyüme, işsizliğin azaltılması ve yeni iş alanların açılmasındaki katkılarından kaynaklanmaktadır. Ülke ekonomisi için içsel ve dışsal faydaları olan küçük ve orta ölçekli işletmeler aynı zamanda Türkiye sanayisinin Avrupa Birliğine uyum çalışmalarında da kilit role sahip bulunmaktadırlar

Özellikle sağlam yapıli ve büyümeye elverişli KOBİ'lerin, esnek üretim yapıları nedeniyle, büyük ölçekli işletmelere göre değişen çevresel koşulları çabuk uyum gösterdikleri, dolayısıyla pazar fırsatlarını yakalamada daha şansli oldukları düşünülmektedir. Ancak küreselleşen dünyamızda rekabetin kıyasıya yoğunlaştığı, sanayi birimlerindeki iyileştirmelerin önem kazandığı göz önüne alınırsa maliyet ayrıntılarının bilinmesi son derece önemlidir.

Birçok KOBİ'de maliyetlerin ayrıntılarına pek fazla girilmediği, genelde toplam maliyetlerle kararların alındığı ve işlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Nedeni araştırıldığında ayrıntıların pek de önemli olmadığı daha çok sonuçların önemli olduğu, bu işletmelerin bir çoğunda da üretim planlarına, verimlilik analizlerine fazla yer verilmediğinden kaynaklandığı gözlemlenmiştir.

Küresel rekabet ortamında, üretim maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesi, bu amaca yönelik maliyet muhasebesi sistemlerinin kurulmasına gelişmiş olan ülkelerde büyük önem verilmektedir. Gelişmiş ülkelerde, muhasebe sistemleri kurulurken, işletmelerin verimliliğinin ve karlılığının artırılmasında, üretim maliyetlerinin saptanmasına dönük verilerin elde edilmesine olanak sağlayacak şekilde yön verilmektedir. Ancak, ülkemizde bu verilerin sağlanabileceği maliyet muhasebesi sisteminin, gerekliliği ve önemi yeterince kavranmamıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, üzerinde tam bir uzlaşma sağlanamamış KOBİ kavramı üzerinde durularak, KOBİ'lerin temel özellikleri, avantaj ve dezavantajları ile Ülkemizdeki temel sorunları belirlenerek açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde maliyet muhasebesi uygulamaları, maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen faktörler ve bu faktörlerin KOBİ'ler açısından durumu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise Türkiye'deki KOBİ'lerin maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik bir araştırma yapılarak anket sonuçları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KOBİ KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE KOBİLERİN TEMEL SORUNLARI

1.1.KOBİ Kavramı

Son yıllarda teknolojinin hızla ilerlemesi sonucunda iletişim, ulaştırma, haberleşme ve üretim faaliyetleri giderek kolaylaşmakta ürün çeşitliliği artmakta ve maliyetler düşmektedir. Bununla birlikte, küreselleşme ve liberal ekonomi anlayışının yaygınlık kazanması sonucunda serbest ticaret gelişmiş ve uluslararası pazarlar etkin hale gelmiştir. Bu değişen ve gelişen rekabet ortamında müşteri isteklerini değerlendirebilen, müşteri tatmini sağlayan, kaliteli ve düşük maliyetli mamulleri üreterek pazara hızla sunabilen işletmeler başarılı olabilmektedir. Piyasa koşullarında meydana gelen değişikliklere hızlı uyum sağlayabilecek üretim yapısına sahip olan Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)’ler, dengeli ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasında ekonominin temel taşı görevini üstlenmiştir. Taşıdıkları bu önem dolayısıyla başta gelişmiş ülkeler olmak üzere bütün ülkeler KOBİ’lerin doğması, büyümesi, gelişmesi ve korunması için uygun ortamı hazırlayacak politikalar geliştirmekte ve uygulamaktadır. Özellikle Türkiye gibi zaman zaman ekonomik krizlerle karşı karşıya gelen ülkeler için bu önem daha da artmaktadır (Oktay, Güney, 2002: 1).

Küreselleşmenin etkisiyle üretim, pazarlama ve finans alanlarında hızlı değişimlerle birlikte para, sermaye ve malların küresel hareketliliğinin hızla arttığı günümüzde gelişmekte olan ülkelerin mevcut yapılarını geliştirmeleri ve yeni stratejik yapılanmalar sağlamaları gerekmektedir (Boşgelmez, 2003: 1).

Ülke ekonomilerin yapısal değişikliklerinde anahtar rol oynayan KOBİ'lerin dünyadaki artan önemine koşut olarak ülkemizde de ancak 80'li yılların sonundan itibaren KOBİ'lere yönelik bir destek sisteminin oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır. Özellikle Gümrük Birliğine girişle birlikte başlatılan bu çalışmaların etkili bir şekilde sürdürülmesi ve geliştirilmesi önem taşımaktadır.

1.1.1. KOBİ Tanımları

Tüm ekonomilerin temel dinamiğini oluşturmalarına rağmen, bugün dünya literatüründe üzerinde fikir birliği sağlanmış bir Küçük ve Orta Ölçekli İşletme (KOBİ) tanımı bulunmamaktadır. Bu tanım ülkeden ülkeye; ülke içerisinde de kurumdan kuruma esas alınan ölçütlere göre değişiklik göstermektedir.

KOBİ tanımının yapılma zorunluluğu, daha çok devlet desteklerinden ve kredi imkanlarından yararlanmak ve ilgili danışmanlık kurumlarından destek alıp anlaşmalar yapmak amacıyla ortaya çıkmaktadır.

Dünyada ve ülkemizde, KOBİ'lere ilişkin farklı kriterlere göre bir veya daha fazla tanım bulunmaktadır. Tanımlarda esas alınan kriterler, işletmenin aktif büyüklüğü, aktifin ve/veya sermayenin yapısı, yıllık satış tutarı ve çalışan sayısı vb. şeklinde sayılabilir. Sayılan bu farklı kriterlere dayanılarak yapılan KOBİ tanımlarının tam olarak birbiriyle örtüştüğü söylenemez. Ülkemizdeki farklı tanımların bazıları aşağıdaki gibidir.

KOSGEB'e göre (12.04.1990 tarih ve 3624 sayılı Kanun); İmalat sanayi sektöründe, 1-50 arası işçi çalıştıran sanayi işletmeleri küçük ölçekli sanayi

işletmeleri, 51-150 arası işçi çalıştıran sanayi işletmeleri orta ölçekli sanayi işletmeleridir.

Hazine Müsteşarlığı KOBİ Teşvik Kararnamesi'ne göre (21.12.2000 tarih ve 2000/1822 sayılı Kanun¹), İmalat Sanayinde faaliyette bulunan ve yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç, makine ve teçhizat, tesis, taşıt araç ve gereçleri, demirbaşları vb. toplamının net tutarı 950.000 YTL'sını (değişen şekli) aşmayan;

- 1–9 işçi çalıştıran işletmeler mikro ölçekli,
- 10–49 işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli,
- 50–250 işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli işletmelerdir.

En fazla 950.000 YTL tutarında sabit yatırım harcaması yapan işletmelerin tüm yatırımları KOBİ kapsamında değerlendirilir.

Dış Ticaret Müsteşarlığı'na (DTM) göre (28.01.2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete'nin 45. sayfasında yayınlanan Tebliğ); İmalat Sanayinde faaliyet gösteren 1- 200 işçi çalıştıran, gerçek usulde defter tutan, arsa ve bina hariç sabit sermaye tutarı bilanço net değeri itibariyle 2 Milyon ABD Doları karşılığı TL'yi aşmayan işletmeler.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) ve Devlet İstatistik Enstitüsü'ne (DİE) göre;

- 1–9 işçi çalıştıran işletmeler çok küçük ölçekli,
- 10–49 işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli,
- 50–99 işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli,

¹ 06.10.2006 tarih ve 26311 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2006/10921 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır.

100+ işçi çalıştıran işletmeler büyük ölçekli işletmeler.

Türkiye Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Serbest Meslek Mensupları ve Yöneticileri Vakfı (TOSYÖV)’e göre:

1-5 işçi çalıştıran işletmeler çok küçük ölçekli,
 5-100 işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli,
 100–200 işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli işletmeler, KOBİ sayılmaktadır (Çolakoğlu, 2002: 7).

Ülkemizde, KOBİ'lere yönelik faaliyette bulunan kurum ve kuruluşların; görev tanımları, hedef kitleleri ve faaliyetlerine ayırdıkları kaynakları çerçevesinde, hizmet götördükleri grupları belirleyen farklı KOBİ tanımları kullandıkları görülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri, kurumlar arası amaç birliğinin olmamasıdır (İraz, 2005: 226). Ancak yukarıda sayılan KOBİ tanımlarındaki en belirgin ölçütün çalışan sayısı olduğu görülmektedir.

13 Haziran 2000’de, Avrupa Komisyonu, Feira Zirvesi’nde küçük işletmeleri teşvik etmek ve birçok alanda desteklemek amacıyla ‘**Avrupa Birliği Küçük İşletmeler Sözleşmesi**’ni onaylamış ve Küçük işletmelere Yönelik Avrupa Şartında AB’deki küçük işletmelerin durumunun iyileştirilmesine yönelik olarak eylem alanları saptanmıştır. Bu çerçevede girişimciliğe yönelik eğitim ve öğrenimin sağlanması, şirket kuruluşunun daha düşük maliyetli ve daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi, idari ve yasal düzenlemelerin iyileştirilmesi ve kolaylaştırılması, elektronik ortamda bilgilendirmenin iyileştirilmesi ve işlemlerin elektronik ortam aracılığıyla kolaylaştırılması, küçük işletmelerin tek pazardan daha fazla pay elde etmesinin sağlanması, vergilendirme sisteminin başarıyı mükafatlandırarak, şirket kuruluşunu teşvik edecek, küçük işletmelerin yayılmasını ve istihdam yaratılmasını sağlayacak şekilde uyarlanması ve finansal hizmetlere erişimin

iyileştirilmesi, küçük işletmelerin teknolojik kapasitelerinin güçlendirilmesi gibi konuları içermektedir.

AB Komisyonu, imzalanan sözleşme çerçevesinde belirlenen hedeflere ulaşabilmek amacıyla '**AB İşletmeler 4. Çok Yıllı Programı**'nı geliştirmiştir. 2001-2005 yıllarını kapsayan 'Çok Yıllı Program' Aralık 2000'de yürürlüğe girmiştir. Türkiye 6 Ocak 2003'ten itibaren 4. Çok Yıllı Program'a katılmıştır. 'Çok Yıllı Program'da KOBİ Genel Politikaları şu şekilde belirlenmiştir:

- KOBİ'lerde istihdam geliştirme önlemleri alınması,
- Bürokratik, mali ve sosyal engellerin azaltılması, basitleştirilmesi, çalışma ortamlarının iyileştirilmesi, yeni işletme kurmanın teşvik edilmesi,
- İş yönetimi kalitesinin yükseltilmesi,
- Ar-Ge (İnovasyon) çalışmalarının desteklenmesi,
- Finans/kredi kaynaklarının geliştirilmesi,
- KOBİ'lerin iç pazara entegrasyonu ve uluslararası pazarlama açılımının desteklenmesi,
- Diğer önlemler,
 - Bilgi çağına uyum sağlanması,
 - Kamu ihalelerine katılımın desteklenmesi,
 - İşletme kültürünün geliştirilmesi.

Çok Yıllı Program'ın öncelikli hedefleri şöyledir:

- KOBİ'lere yönelik yasal ve bürokratik düzenlemelerin sadeleştirilmesi,
- Enformasyon şebekeleri ile KOBİ'lerin uluslararası pazarlara açılımının teşvik edilmesi,
- KOBİ'lerin rekabet gücünün artırılması, AR-GE, inovasyon ve eğitim olanaklarının geliştirilmesi,

- Girişimci ruhunun teşviki ve özel hedef kitlelerin belirlenerek desteklenmesi (Yılmaz, 2003: 2).

KOBİ'lere ilişkin ulusal düzeyde oluşturulan politikaların uygulanmasını ve AB'ye uyum sürecinde KOBİ'lerin rekabet güçlerinin artırılmasını sağlamak amacıyla ülkemizde bir "KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı" hazırlanmıştır

KOBİ Stratejisi ve Eylem Planının uygulanması ile; Ülkemizde tüm işletmelerin yüzde 99,8'ini, toplam istihdamın yüzde 76,7'sini ve toplam katma değer in yüzde 26,5'ini oluşturan KOBİ'lerin verimliliklerinin, katma değer içindeki paylarının ve rekabet güçlerinin artması beklenmektedir (Kobi Stratejisi ve Eylem Planı, 2004: 7).

Bu süreçte, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımına, niteliklerine ve sınıflandırılmasına ilişkin esasların belirlenmesi ve bu tanım ve esasların tüm kurum ve kuruluşların uygulamalarında esas alınmasını sağlamak amacıyla, 18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2005 / 9617 Karar sayılı **"Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik"** yayınlanmıştır. Bu yönetmelik yayım tarihinden itibaren 6 ay sonra, yani 18.05.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 2. Maddesi 2. paragrafında " Ancak; KOBİ'lere yönelik destek sağlayan kuruluşlar, bu Yönetmelikte belirtilen sınırları aşmamak kaydıyla, kendi sektör ve büyüklük önceliklerini belirleyebilirler. Devlet yardımları dışındaki uygulamalar için sadece çalışan sayıları esas alınabilir."

Bu yönetmeliğin uygulanmasında (yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek ve tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimler) küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), çalışan sayısı ve yıllık

net satış hasılatı yada mali bilanço büyüklüklerine göre mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre;

	Yıllık Çalışan Sayısı (Kişi)	Yıllık Net Satış Hasılatı ya da Mali Bilanço Büyüklüğü
Mikro İşletme	10'dan az	1.000.000.-YTL'yi aşmayan
Küçük İşletme	50'den az	5.000.000.-YTL'yi aşmayan
Orta Büyüklükteki İşletme	250'den az	25.000.000.-YTL'yi aşmayan

Yönetmelikte, hesaplarının kapanış tarihinde, işletme sınıfları ve KOBİ vasfı belirlenirken dikkate alınan kriterlerden herhangi birini, birbirini takip eden iki hesap döneminde de kaybeden veya aşan işletmeler sınıf değiştireceği veya KOBİ vasfını kaybedeceği belirtilmiştir.

Ayrıca, KOBİ'ler çalışan sayıları veya mali bilgilerinin tespitine yönelik olarak, diğer işletmeler ile olan sermaye veya oy hakkı ilişkilerine göre de bağımsız işletmeler, ortak işletmeler ve bağlı işletmeler olmak üzere üçe ayrılacağı da belirtilmiştir.

Ülkemizde yeni yapılan tanım, AB'nin tanımının nicel (çalışan sayısı, yıllık satış hasılatı, net bilanço değeri) ve nitel (bağımsızlık kriteri) kriterleriyle uyum göstermekte ancak yıllık satış hasılatı ve net bilanço değeri büyüklüğü açısından farklılık olduğu görülmektedir. Bu mali büyüklük farkı da göstermektedir ki ülkemizdeki KOBİ'ler AB KOBİ'lerine göre oldukça küçük kalmaktadır.

1.1.2. KOBİ'lerin Önemi ve Temel Özellikleri

Ulusal ekonominin önemli bir bölümüne KOBİ'lerin sahip olması tarihsel bir rastlantı değildir. Türkiye'de KOBİ'ler Avrupa'dan farklı bir oluşum süreci yaşadılar. Türkiye'de sanayileşmeye ilk kırk yılda devlet, büyük ölçekli entegre yatırımlarla (KİT) öncülük etti. 60' yıllardan itibaren ithal ikameci kalkınma çizgisine geçilince "montaj" yapılanma tercihi nedeniyle küçük ölçekli yan sanayi yaygınlaştı. İthalata bağımlı ara malları üretimi temelinde KOBİ'ler hızla çoğaldı. BM'nin seçilmiş altı ülke için önerdiği bu kalkınma konsepti içinde Türkiye, devlet eliyle imalatçı KOBİ yaratan bir ülke oldu. Kentlerde ve kasabalarda Küçük Sanayi Siteleri ve Organize Sanayi Bölgeleri kuruldu. Aile içi birikimlere dayanan küçük sermayelerle kurulan KOBİ'leri devlet çok ucuz ve uygun kredilerle destekledi. On binlerce imalatçı Türk KOBİ'si bu dönemde doğdu ("Türkiye'de Kobi'ler", Kobi Efor Dergisi, 2005). Kurulan bu KOBİ'lerin ana özelliği kullandıkları teknolojinin yurtdışından gelmesi, gerekli kalifiye işgücünün, bir yandan o dönemin yaygın ve popüler eğitimi olan sanat okullarından, bir yandan da usta-çırak mekanizmasından sağlanmasıydı. Kişiye dayalı bir yönetim anlayışı içinde, aç bir pazarın varlığı koşullarında, kütleli üretimin zorunlu bir ihtiyaç olduğu korunan bir iç pazarda Türk KOBİ'leri 90'lı yıllara kadar gelişebildi. Ancak küreselleşme ile birlikte, üretimde, rekabette, yeni ürünler geliştirmede ve toplumsal bütünleşmenin sağlanmasında önemli payı olan KOBİ'lerin büyük işletmeler gibi yeni ekonomik ve sosyal ortama uyum sağlamak, teknolojik yapılarını ve rekabet güçlerini geliştirmek amacıyla yeniden yapılanmaları gerekir. Hızlı gelişme sürecinden geçen bilgi teknolojilerini takip eden ve bunları uygulamalara yansıtabilen işletmeler, küresel rekabet ortamına uyum sağlayarak faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. KOBİ'lerin, temelde, esnek yapıları ve tüketici tercihleri doğrultusunda üretim yapabilme imkanlarına sahip olabilmeleri, gelişen ve yenilenen piyasa ortamında faaliyette bulunma şanslarını artırmaktadır (Boşgelmez, 2003: 1).

Tablo 1: İmalat Sanayiinde Faaliyet Gösteren İşletmeler İlişkin Veriler (2001)

İmalat Sanayi (USSS, 2.Revizyon) (*)	İşletme Sayısı				Çalışan Sayısı				Katma Değer (Milyon YTL)			
	1-9	10+	Toplam	%	1-9	10+	Toplam	%	1-9	10+	Toplam	%
Gıda, içki ve tütün sanayi	28.276	1.718	29.994	14,21	111.296	166.514	277.810	17,39	585	7.323	7.908	18,12
Dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi	45.199	3.517	48.716	23,08	84.983	388.333	473.316	29,63	381	7.216	7.597	17,41
Orman ürünleri ve mobilya sanayi	50.311	462	50.773	24,06	105.327	24.721	130.048	8,14	345	389	734	1,68
Kağıt ve kağıt ürünleri ve basım sanayi	8.510	407	8.917	4,23	20.900	32.383	53.283	3,34	129	1.040	1.169	2,68
Kimya, pet rol, kömür, kauçuk ve plastik ürünleri sanayi	6.115	1.072	7.187	3,41	20.085	107.903	127.988	8,01	149	12.371	12.521	28,69
Taş ve toprağa dayalı sanayi	5.928	805	6.733	3,19	16.519	68.087	84.606	5,30	79	2.463	2.541	5,82
Ana metal sanayi	1.116	391	1.507	0,71	4.224	55.357	59.581	3,73	41	2.380	2.422	5,55
Metal eşya makine teçhizat, ulaşım aracı ilmi ve mesleki ölçme aletleri sanayi	52.281	2.804	55.085	26,10	132.508	244.172	376.680	23,58	733	7.634	8.367	19,17
Diğer imalat sanayi	1.999	135	2.134	1,01	4.879	9.347	14.226	0,89	26	361	388	0,89
TOPLAM	199.735	11.311	211.046	100,00	500.721	1.096.817	1.597.538	100,00	2.469	41.177	43.647	100,00

(*) USSS:Tüm ekonomik Faaliyetlerin Uluslar arası Standart Sanayi Sınıflaması

Kaynak: TÜİK verileri

Not: Türkiye İstatistik Yıllığı 2005 "İmalat Sanayi", Ankara, 210-211'den derlenmiştir.

KOBİ'lerin Türkiye ekonomisindeki yerinin tespitini yapabilmek için istihdam edilen kişi sayısı, iş yeri sayısı ve bu işletmelerin yarattıkları katma değerler gibi göstergelere bakılabilir. (Tablo 1) 2001 yılı verilerine göre imalat sanayinde bulunan toplam 211.046 işletmenin 199.735 adedini mikro işletmeler (1-9 işçi) oluşturmaktadır. Mikro işletmelerin, imalat sanayinde işyerleri açısından payı % 94,65 ve çalışan sayısı açısından payı %31,34 iken yaratılan katma değerdeki payları sadece % 5,66'dır.

Tablo 1'den, imalat sanayi işletmelerinin sırasıyla metal eşya, makine teçhizat, ulaşım aracı ilmi ve mesleki ölçme aletleri sanayi, orman ürünleri ve mobilya sanayi, dokuma, giyim eşyası ve deri sanayi, gıda,içki ve tütün sanayi, kağıt ve kağıt ürünleri ile basım sanayi ve kimya petrol kömür, kauçuk ve plastik ürünleri sanayi sektörlerinde yoğunlaştığı görülmektedir. İmalat sanayinde yoğunlaşan bu sektörlerin, işyeri sayısındaki % 95,09 payına karşılık, çalışan sayısı açısından payı % 90,09 ve katma değer açısından ise % 87,75'dir.

Tablo 2: Toplam İşletmelerin Faaliyet Kollarına Göre Dağılımı (2002)

İktisadi Faaliyet Kolları	İşletme Sayısı	Pay (%)	Çalışan Sayısı	Pay (%)	İşletmelerin Ortalama Ölçek Büyüklükleri (Çalışan Sayısı/İşletme Sayısı)
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	2.393	0,13	75.841	1,18	31,69
İmalat Sanayi	272.513	14,49	2.126.896	32,96	7,80
Elektrik,Gaz,Su	1.721	0,09	57.189	0,89	33,23
İnşaat	35.611	1,89	224.210	3,47	6,30
Toptan ve Perakende Ticaret	868.186	46,16	2.007.384	31,11	2,31
Otel,Lokanta ve Kahvehane	174.390	9,27	546.088	8,46	3,13
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	267.237	14,21	502.774	7,79	1,88
Mali Aracı Kuruluşların Faaliyetleri	20.958	1,11	175.889	2,73	8,39
Gayrimenkul Kiralama ve İş Faaliyetleri	96.039	5,11	334.778	5,19	3,49
Eğitim	6.697	0,36	78.755	1,22	11,76
Sağlık İşleri ve Sosyal Hizmetler	33.386	1,78	101.148	1,57	3,03
Diğer Sosyal, Toplumsal ve Kişisel Hizmet Faaliyetleri	101.748	5,41	222.102	3,44	2,18
TOPLAM	1.880.879	100,00	6.453.684	100,00	3,43

Kaynak: TÜİK 2002 GSİS I.Aşama Geçici Sonuçları

Tablo 2’de, DİE 2002 Genel Sanayi İş Yerleri Sayımı (GSİS) 1. aşama geçici sonuçlarına göre, 2002 yılında Türkiye’de toplam 1.880.879 işletme faaliyet göstermektedir. Sayımda tarım dışı sektörlerde faaliyet gösteren ve Maliye Bakanlığı’nda vergi sicil kaydı bulunan tüm işyerleri kapsama alınmıştır. Bu işyerlerinde 6.453.684 kişi istihdam edilmektedir. İşyerleri sayısına göre, işletmelerin yoğunlaştığı sektörler, ticaret, imalat sanayi, ulaştırma, depolama, haberleşme, otel ve lokantalar, diğer sosyal, toplumsal ve kişisel hizmet faaliyetleri ile gayrimenkul, kiralama ve iş faaliyetleri olup ortalama çalışan sayısı 3,43’dür. Toplam işletmelerin % 94,65’i, çalışan sayısı açısından ise % 88,95’i bu sektörlerde faaliyet göstermektedir. İşletme sayısı açısından, ticari faaliyetten (% 46,16) sonra en yüksek payı %14,49 ile imalat sanayi almaktadır. Çalışan sayısı açısından ise imalat sanayi % 32,96 ile birinci sırada, ticari faaliyetler ise % 31,11 ile ikinci sırada yer almaktadır.

Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı, (KOSGEB), Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü’nün, 2002 yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı Verileri, KOSGEB kuruluş Kanununda belirtilen “Küçük Ölçekli İmalat Sanayi İşletmeleri ve Orta Ölçekli İmalat Sanayi İşletmeleri” tanımı ve Avrupa Birliği Ekonomik Faaliyetler Sınıflaması’nın (NACE) imalat sanayi alt sektörleri baz alınarak Şubat 2005 tarihinde hazırladığı, “2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı - İmalat Sanayi Değerlendirmesi” raporuna göre;

Tablo 3 : İmalat Sanayi Girişimlerinin Ölçeksel Dağılımı

Ölçek(kişi)	Girişim Sayısı	Yüzdesi (%)
KOBİ (1-250)	245.982	99,63
Sadece İşletme Sahibi	1.509	0,61
1-9	220.030	89,12
10-49	20.235	8,23
50-99	2.453	0,99
100-150	946	0,38
151-250	719	0,29
Büyük İşletme (251+)	917	0,37
TOPLAM	246.899	100,00

Kaynak: 2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı İmalat Sanayi Değerlendirilmesi, KOSGEB, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Müdürlüğü, (Şubat 2005) Ankara, 6

KOSGEB Kuruluş Kanunu'nda belirtilen “Küçük Ölçekli İmalat Sanayi İşletmeleri ve Orta Ölçekli İmalat Sanayi İşletmeleri” tanımı göz önüne alındığında 245.263 işletmenin % 99,32’lik payla bu tanım kapsamında yer aldığı görülmektedir. İmalat Sanayi’nde 1 – 9 çalışanı olan girişim sayısı toplam 220.030 olup toplam içinde % 89,12’lik bir oran oluşturmaktadır. Küçük Ölçekli İmalat Sanayi İşletmelerinde, KOSGEB tanımına göre 1 – 49 arası çalışanı olan girişimleri incelediğimizde ise, girişim sayısının % 97,35’lik payla 240.355 olduğu görülmektedir. Yine bu tanım kapsamında 50 – 150 arası girişimler incelendiğinde ise, girişim sayısının 3.399 olduğu ve % 1,37’lik payı aldığı görülmektedir.

Tablo 3’ü çalışan sayısı açısından 2005 / 9617 tarihli AB uyumlu KOBİ tanımına göre değerlendirdiğimizde, Türkiye’deki işletmelerin % 99,63’ünün KOBİ tanımına girmektedir. Bu KOBİ’lerin ise önemli bir bölümünün de mikro ölçekli firmalar olduğu görülmektedir. Bu işletmelerin, üç temel karakteristik özelliği olduğu söylenebilir.

- Mikro ölçekli işletme, çalıştığı pazarın nispeten küçük bir payına sahiptir.

- Mikro ölçekli işletme, şekilci bir işletme yapısı yoluyla (profesyonel işletmeciler tarafından değil), bizzat sahipleri veya ortakları tarafından yönetilir.
- Mikro ölçekli işletme, büyük bir işletmenini bir parçası olmamak anlamında bağımsızdır. Öyle ki, işletme sahipleri önemli kararları alırken dışardan bir denetime tabi değildir.

İmalat Sanayi faaliyet kollarına göre işyeri ve çalışan sayıları ile işletmelerin ortalama ölçek büyüklükleri Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4’den de görüldüğü gibi işletmelerin ortalama ölçek büyüklüğü 8,39 kişidir. Ortalama ölçek büyüklüğü mikro işletme boyutunu aşan sektörler şöyle sıralanmaktadır: tütün ürünleri imalatı, kok kömürü, rafine edilmiş petrol ürünleri; radyo, TV, haberleşme teçhizatı ve cihazları, motorlu kara taşıtı, römork ve yarı römork, kimyasal madde ürünleri ve suni elyaf; tekstil ve tekstil ürünleri, kâğıt ve kâğıt ürünleri, diğer ulaşım araçları, ana metal sanayi, yeniden değerlendirme, metalik olmayan diğer mineral ürünler, plastik ve kauçuk ürünleri, b.y.s. elektrikli makine teçhizat; gıda ve içecek; tıbbi aletler, hassas ve optik aletler ile saat imalatı.

Tablo 4: İmalat Sanayi Faaliyet Kollarına Göre İşyeri ve Çalışan Sayısı Verileri (2002)

İmalat Sanayi Faaliyet Kolları	İşyeri Sayısı	Yüzde (%)	Çalışan Sayısı	Yüzde (%)	İşletmelerin Ortalama Ölçek Büyüklükleri (Çalışan Sayısı/İşletme Sayısı)
(15) Gıda Ürünleri ve İçecek İmalatı	27.781	11,25	257.037	12,41	9,25
(16) Tütün Ürünleri İmalatı	31	0,01	10.834	0,52	349,48
(17) Tekstil ve Tekstil Ürünleri İmalatı	20.432	8,27	400.026	19,31	19,58
(18) Giyim Eşyası İmalatı	31.592	12,79	302.219	14,59	9,57
(19) Derinin Tabaklanması ve İşlenmesi	6.592	2,66	47.687	2,30	7,23
(20) Ağaç İşleri İmalatı	26.861	10,87	78.120	3,77	2,91
(21) Kağıt ve Kağıt Ürünleri	1.954	0,79	35.680	1,72	18,26
(22) Basım ve Yayımlar	8.706	3,52	7.852	0,38	0,90
(23) Kok Kömürü, Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	67	0,02	6.173	0,30	92,13
(24) Kimyasal Madde ve Ürünleri ile Suni Elyaf İmalatı	3.786	1,53	76.497	3,69	20,21
(25) Plastik ve Kauçuk Ürünleri İmalatı	7.950	3,21	83.746	4,04	10,53
(26) Metalik Olmayan Diğer Mineral Ürünleri İmalatı	11.130	4,50	131.485	6,35	11,81
(27) Ana Metal Sanayi	5.616	2,27	75.467	3,64	13,44
(28) Fabrikasyon Metal Ürünleri İmalatı	33.304	13,48	137.163	6,62	4,12
(29) Makine ve Teçhizat İmalatı	17.643	7,14	139.525	6,73	7,91
(30) Büro, Muhasebe ve Bilgi İşlem Makineleri İmalatı	368	0,14	2.524	0,12	6,86
(31) B.Y.S. Elektrikli Makine Teçhizat İmalatı	4.026	1,63	37.764	1,82	9,38
(32) Radyo, Televizyon, Haberleşme Teçhizatı ve Cihazları İmalatı	527	0,21	11.955	0,58	22,69
(33) Tıbbi Aletler; Hassas ve Optik Aletler ile Saat İmalatı	2.044	0,82	16.729	0,81	8,18
(34) Motorlu Kara Taşıtı, Römork ve Yarı Römork İmalatı	3.798	1,53	84.171	4,06	22,16
(35) Diğer Ulaşım Araçlarının İmalatı	923	0,37	13.052	0,63	14,14
(36) Mobilya İmalatı; Başka Yerde Sınıflandırılmamış Diğer İmalat	31.695	12,83	115.200	5,56	3,63
(37) Yeniden Değerlendirme	73	0,02	949	0,05	13,00
TOPLAM	246.899	100,00	2.071.855	100,00	8,39

B.Y.S.:Başka yerde sınıflandırılmamış

Kaynak: “2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı İmalat Sanayi Değerlendirilmesi”

Not: Adı geçen rapordan derlenmiştir.

Tablo 5: Seçilmiş Bazı Ülke Ekonomilerinde Kobi'lerin Önemi

Ülkeler	Tüm İşletmeler İçindeki Yeri %	İstihdam İçindeki Payı %	Yatırım İçindeki Payı %	Katma Değer İçindeki Payı %	İhracat İçindeki Payı %	Kredilerden Aldığı Pay %
Amerika	97,2	58	38	43	32	42.7
Almanya	99	64	44	49	31	Bilgi yok
Japonya	99,4	81,4	40	52	38	30
İngiltere	96	36	29,5	25	22	27
İtalya	98	83	52	47	Bilgi yok	Bilgi yok
Fransa	99	67	45	54	26	29
G.Kore	98,8	59	35	35	20	47
Türkiye	99,2	53	26,5	38	8	4

Kaynak: Muhittin ŞİMŞEK; Ekonominin Lokomotifi KOBİ'lerin Olmazsa Olmazları

Gelişmiş ülkelerdeki KOBİ işletmelerini ekonomi içindeki paylarına baktığımızda, küçük farklılıklarla ülkemizdekine benzer özellikler görebiliriz. Tablo 5'de "Seçilmiş Bazı Ülke Ekonomilerinde KOBİ'lerin Önemi" ele alınmıştır.

Türkiye'deki KOBİ'lerin sayısal dağılımı gelişmiş ülkelerdeki benzerleriyle paralellik arz etmekle birlikte, performans değerlendirmesi söz konusu olduğunda büyük farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de dış ticarete KOBİ'lerin payının yüzde 8 olmasına rağmen, bu oranın ABD'de yüzde 32, Almanya'da yüzde 31, Hindistan'da yüzde 40 ve Japonya'da yüzde 38 seviyelerinde olduğu görülmektedir (Şimşek, 2002: 17). KOBİ'lerin kredilerden aldıkları pay açısından bakıldığında ise sonuç dış ticaretten çok farklı olmamakta, % 4 ile en düşük seviyede kalmaktadır.

Gerek ülkemizde, gerekse dünya ekonomilerinde KOBİ'ler yaşanan önemli krizlerden fazlaca etkilenmemiş ve hatta bu krizlerin atlatılmasında önemli roller üstlenmişlerdir. KOBİ'ler sadece geri kalmış ülkelerde yaygın değildir. Bizim gibi gelişmekte olan ülkelerle, sanayisini tamamlamış gelişmiş ülkelerdeki KOBİ'ler, sayı, istihdam ve katma değer olarak karşılaştırılırsa, gelişmiş ekonomilerde de KOBİ'lerin önemli bir yeri olduğu görülür.

Ticari rekabetin ekonomik sistem olarak benimsendiği toplumlarda sistemin sağlıklı işleyişiyle KOBİ'lerin sistem içerisindeki varlıkları ve güçleri arasında yakın bir ilişki vardır. KOBİ'lerin çoğu, büyük işletmelerin yerine getirmediği bir takım fonksiyonları yerine getirdikleri için ekonomik sisteme olumlu katkıda bulunmaktadır (Akgemci, 2001).

KOBİ'lerin ekonomiye katkı açısından temel özelliklerinin 5 başlık altında toplayabiliriz.

1. İstihdam yaratmak,
2. Esneklik sayesinde yeniliklere hızlı uyum sağlamak,
3. Girişimciliği teşvik etmek,
4. Butik üretim sayesinde ürün farklılaştırması yaratmak,
5. Büyük işletmelere ara malı temini etmek (Oktay, Güney, 2002: 2).

Sayılan bu beş temel özellik ayrıca ekonomiye,

1. Bölgeler arası dengeli kalkınmayı sağlamak,
2. Gelir dağılımındaki çarpıklığı asgariye indirmek,
3. Politik ve sosyal sistemlerin denge ve istikrar unsuru olmak,
4. Demokratik ve liberal ekonominin ana sigortalarından biri olmak gibi katkılarda sağlamaktadır (Kobi Ekonomisi -Tarihi Gelişimi, 2003: 2).

Sonuç olarak KOBİ'ler aşağıdaki genel özellikleri gösterir.

- 1- Bağımsız çalışmayı arzu etmektedirler.
- 2- Kuvvetli bir girişim hissine sahiptirler.
- 3- Kişisel ve ailevi nedenlerle motive edilmişlerdir.
- 4- Çabuk ve somut sonuçlar beklemektedirler.
- 5- Çok çabuk karşılık verme (reaksiyoner) yeteneklerine sahiptirler.
- 6- Kendilerini işlerine adanmışlardır.
- 7- Planlı olduğu kadar şans eseri olarak da işe girişmişlerdir (Sarıaslan, 1996: 8).

KOBİ'lerin Türk ekonomisinin temel unsuru olduğu herkes tarafından kabul edilmekle birlikte, belki de bilerek gözden kaçırılan husus, KOBİ'lerin aynı zamanda Türk ekonomisinin yapısal sorunlarının karakteristiklerini en fazla taşıyan ve konjonktürel ekonomik sorunlardan en fazla etkilenen aktörlerinden birisi olduğudur.

1.1.3. KOBİ'lerin Avantajları ve Dezavantajları

Ticari rekabetin ekonomik sistem olarak benimsendiği toplumlarda sistemin sağlıklı olarak işleyişiyle KOBİ'lerin sistem içindeki varlıkları ve güçleri arasında yakın bir ilişki vardır. KOBİ'lerin çoğu, büyük işletmelerin yerine getiremediği bir takım fonksiyonları yerine getirdikleri için sisteme olumlu katkıda bulunmaktadır (Alpugan, 1994: 1).

Kimileri yapılan işin özelliklerinden dolayı KOBİ kalmak durumundadır. Kimileri için de KOBİ kalmak arzu edilen bir durumdur. Bu çerçeveden konuya yaklaşıldığında; “piyasa ekonomisinin dinamik yapısı ve gücü, büyük ölçüde sistemdeki KOBİ'lerin varlıklarıyla ve güçleriyle yakından ilişkilidir” denilebilir (Akgemci, 2001).

KOBİ'lerin Avantajları; Sağlıklı bir yapıya sahip olan KOBİ'ler, her ekonomi için vazgeçilmez üretim işletmeleridir. Bu işletmelerin özellikle büyük işletmeler karşısındaki avantajları ve ülke ekonomisi için yararları şöyle sıralanabilir.

- Bireysel tasarrufların teşvik edilmesi, (Tutar, Küçük, 2003 : 217)
- Daha düşük yatırım maliyetiyle daha yüksek oranda istihdam imkanı yaratması,

- Daha az yatırımla daha çok üretim ve ürün çeşitliliği sağlaması,
- Emek yoğun teknolojilerle çalışarak ve genelde düşük vasıflı eleman istihdam ederek işsizliğin azaltılması,
- Atıl işgücüne, özellikle genç nüfusa ve kadınlara çalışırken öğrenme, meslek öğrenme imkanı sağlaması,
- Esnek yapıları nedeniyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmesi,
- Talep değişikliklerine ve çeşitliliklerine daha kolay uyum sağlaması,
- Esnek yapıları nedeniyle teknolojik yenilikleri almaya yatkın olması,
- Bölgeler arası dengeli kalkınmayı sağlaması,
- Gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltması,
- Büyük sanayi işletmelerinin destekleyicisi ve tamamlayıcısı olması,
- Ekonomik ve sosyal sistemde denge ve istikrar unsuru olması,
- Savaş ekonomisinde büyük endüstrilerin zedelenmesi durumunda, bu işletmeler küçük çapta da olsa, üretime devam ederek belirli bir gereksinmeyi karşılaması (Alpugan, Demir, Oktav, Üner, 1997: 7).

KOBİ'lerin Dezavantajları; yukarıda sayılan avantajlarına karşılık, bu işletmelerin kendi bünyelerinden kaynaklanan yapısal nitelikte dezavantajları da bulunmaktadır. Dezavantajlarını şöyle sıralayabiliriz.

- Bilgi çağından yeterince yararlanmaması,
- Yönetim ve organizasyon zafiyetlerinin olması,
- Kalifiye eleman sıkıntısı çekmesi,
- Çok küçük ölçekli ve dağınık yapıda olmaları nedeniyle verimliliklerinin düşük olması,
- Pazar ve sektör bilgilerinin yetersizliği nedeniyle üretim girdilerini uygun şartlarda temin edilememesi,
- Pazarlama ve tanıtım konusunda altyapı ve bilgi eksikliklerinin olması,
- Ürettikleri ürün ve hizmetlerin kalitesinde standardı sağlayamamaları,

- Standart uygun üretim yapmadıklarından ihracat potansiyellerinin düşük olması,
- Rekabet güçlerinin düşük olması,
- Teknik bilgilerinin yetersiz olması,
- Teknoloji düzeylerinin genellikle düşük olması,
- Teknoloji ve Ar-Ge imkanlarının sınırlı olması,
- Özsermayelerinin yetersiz olması nedeniyle kronik enflasyona bağlı olarak sermayelerinin erimeye uğraması,
- Yeterince kurumsallaşamamaları, sermaye piyasalardan kaynak temin etmelerinin güç olması, (Yılmaz, 2003: 3-4)
- Bürokratik ve hukuki engelleri aşmakta zorluklarla karşılaşılması, (Kobi Efor Dergisi, 2004)
- Mevzuat ve vergi sistemini bilmemeleri (Tutar, O.Küçük, 2003: 222) ve takip etmekle zorlanmaları,
- Kredi temininde ve özellikle teminat vermekte güçlük çekmeleri.

1.2. Türkiye’de KOBİ’lerin Temel Sorunları

Küçük işletmelerin ekonomik hayat için taşıdıkları önem; onların milli gelire, istihdama, verimliliğe, girişimci yetiştirmeye katkılarından ve rekabet taşıyıcı özelliklerinden gelmektedir. Ancak, bu alandaki verileri irdelerken, küçük işletmeleri sadece muhasebe kayıtları, ya da vergi levhaları açısından değerlendirme yanlışlığına düşmemek gerekmektedir. Çok değişik açılardan ülke ekonomisine katkıları olan KOBİ’lerin üstünlükleri olduğu kadar, sorunlarının olduğu da bir gerçektir. Bu sorunlar ülkenin ekonomik gerçeklerinden ayrılarak ele alınabilecek sorunlar değildir.

Ülkemizde KOBİ’lerin karşı karşıya bulundukları sorunların temelinde son yıllara kadar izlenen devletçi ekonomi politikaları yatmaktadır. Bu politikaların

uzun vadeli birikimlerinin sonucu olarak, bugün küçük ve orta ölçekli işletmelerimizin etkin işleyişini sınırlayan ve gelişimini engelleyen pek çok sorunu bulunmaktadır (E.Küçük, 2000: 26). Bu sorunlar; örgütlenme ve yönetim, tedarik ve üretim, pazarlama, insan kaynakları yönetimi, Ar-Ge, karar alma, muhasebe yönetimi, finansman, yasal ve bürokratik sorunlar olarak gruplamak mümkündür.

1.2.1. Örgütlenme ve Yönetim Sorunları

Bugün dünyanın her yerinde milyonlarca insan, mal ve hizmet üretmek amacıyla, günün her saatinde durmadan çalışmakta, yüz binlerce kişi de bu çalışmaları yönetmektedir (O.Küçük, 2005: 125).

Örgütlenme insanlar, araç, gereç, makine, bina, işyeri ve benzeri faktörler arasındaki ilişkilerin kurulmasında gündeme gelen bir kavramdır. Bu anlamda, örgütlenme; üretim faktörlerini sistemli, uyumlu ve etkili biçimde kullanarak mal ve hizmet üretmek için insanların, görevlerini en iyi biçimde yapmak üzere düzene konmaları ve her türlü araç, gereç ve malzeme ile donatılmaları şeklinde tanımlanabilir. Örgütlenme ilkeleri, örgütsel yapının oluşturulmasında KOBİ sahip, ortak ve/veya yöneticilerinin rehber olarak kullanabilecekleri kurallar bütünüdür. Her örgüt karar verme yöntemlerine, faaliyetler arasında eşgüdüm sağlama yollarına, çevreye uyabilme esnekliğine, iletişim ağına ve amaçlarına ulaşmada elde edilenleri değerlendirecek araçlara gerek duyar. Bu ise kısaca yönetime gerek duyma demektir (Can, Tuncer, Ayhan, 1984: 118).

Yönetim, evrensel bir süreçtir ve en basit ifadesiyle, bir kuruluştaki amaca ulaşma yolunda girişilen çalışmaların düzenlenmesidir (Özalp : 5). Bir başka

ifadeyle, yönetim bir süreçtir; bu süreç belirlenmiş amaçlara ulaşmak üzere ve tüm organizasyonel kaynaklar kullanılmak suretiyle, yönetim kavramı içinde yer alan faaliyetlerin sistematik bir gerçekleştirme yoludur (İlter, 2001: 48).

Yönetim eyleminin özellikleri;

1. Yönetim bir grup faaliyetidir,
2. Yönetimin beşeri özelliği vardır,
3. Yönetim bir işbirliği faaliyetidir,
4. Yönetim işbölümü ve uzmanlaşma faaliyetidir,
5. Yönetim bir koordinasyon faaliyetidir,
6. Yönetim bir yetki faaliyetidir (Özalp: 24-25).

Ancak KOBİ işletmelerinde, genellikle işletmenin kuruluşunu sağlayan ve gelişimi sürükleyen girişimci kişiyle, amacı ve faaliyetleri gerçekleştirmek için karar veren yönetici kişi işletmenin sahibinde bütünleşmektedir (E.Küçük, 2000: 14).

Yönetim kavramının temel fonksiyonları ise planlama, organizasyon, koordinasyon ve kontrol etmedir. KOBİ'ler için yönetim sorunlarını, yönetimin temel fonksiyonları kapsamında değerlendirmek gerekir.

1.2.1.1. Planlama Düzeyinde Sorunlar

Yönetimin en temel fonksiyonu planlamadır ve KOBİ'ler için de oldukça önemlidir. Amaçların ve bu amaçların elde edilmesi için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesi sürecine planlama adı verilir (Can, Tuncer, Ayhan, 1984: 152). Planlama, işletmede ne yapılacağına önceden kararlaştırılması

veya neyin ne zaman, nerede ve kim tarafından yapılacağını önceden belirlenmesi şeklinde de ifade edilebilir.

KOBİ'ler de diğer işletmeler gibi, aşağıda yer alan türden planlar yapmak durumundadırlar.

- Bir seferlik veya sürekli planlar,
- Stratejik ve yönetsel planlar,
- Kısa, orta ve uzun süreli planlar,
- Değişmez ve değişken planlar,
- Genel veya işletmenin tüm departmanları ile ilgili planlar.

Öncelikle hemen belirtmek gerekir ki, KOBİ'lerde yapıları itibarıyla uzun vadeli planlama yapılamamakta ve genellikle bir planlama uzmanı da istihdam edilememektedir. Planlamayı, genelde işletme sahibi ve ortakları yapmaktadır. Burada, işletme sahibi veya ortakların örgütsel planları hazırlarken temel istatistikî metotlara göre değil de, sezgiye dayalı planlama yoluna gitmeleri önemli bir dezavantajdır. İşletme sahibi ve ortaklarının yeterli eğitimi almamış olmaları ve yalnızca tahmin ve sezgi yoluyla planlamaya gitmeye çalışmaları, hata payı gittikçe artan karar almalarına neden olabilmektedir. Bu nedenle KOBİ'lerde planlama yapılırken, çok dikkatli olunmalı ve gelişen ortamlara göre planlar gözden geçirilip, gerekli düzeltmeler yapılabilmelidir. KOBİ sahip, ortak ve/veya yöneticileri planlama aşamasında,

- Amaç veya amaçlar dizisinin belirlenememesi,
- Amaçlara ulaştırmayı kolaylaştırıcı veya sınırlayıcı faktörlerin yeterince analiz edilmemesi,
- Alternatif planlar geliştirilmemesi,
- Alternatif planların karşılaştırılmasında yetersiz kalınması,

- En uygun seçeneğin belirlenmesinde bilimsel ilkelerden çok şahsi yetenek veya deneyimlere güvenilmesi,
- Planların uygulanmasında astların göz ardı edilmesi veya tam katılımlarının sağlanamaması, (Akgemci, 2001) gibi çeşitli sorunlar ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

1.2.1.2. Organizasyon Düzeyinde Sorunlar

Yönetimin en temel fonksiyonunun planlamanın olması, işletmenin başarısı için yeterli değildir. Sonuca ulaşma sadece planla sağlanamaz. Planların başarısı uygulanmasına bağlıdır. Organizasyon hedeflerin uygulamaya konulmasını sağlar. Organizasyon saptanan amaçlara ulaşmak için gerekli şartları sağlama faaliyeti olup, bir grup insanın birlikte çalışmasıdır (Özalp: 82). Kısaca etkin bir yönetim uygun bir organizasyon yapısına sahip olmaya bağlıdır (Koçel, 1984: 33). Bir organizasyonun gerçekleştirilmesinde genellikle aşağıdaki evrelerden geçilir.

- Yerine getirilmesi gereken işlerin belirlenip gruplandırılması,
- Bu işleri yerine getirecek olan kişilerin atanması,
- Bu kişiler arasında yetki ve sorumlulukların belirlenmesi (Müftüoğlu, 1989: 549).

KOBİ'lerin genelde, büyük işletmelere göre daha küçük bir örgütsel yapıya sahip olmalarından dolayı, işbölümü uygulaması daha kolay olabilir. Bu işletmelerde çalışan insanların hemen hemen hepsinin birbirini tanıması işbölümünde kolaylık sağlamaktadır. Bundan dolayıdır ki, KOBİ'lerde kimin ne yapacağı, kimden emir alıp-kime emir vereceği açık bir şekilde belirlenmiş durumdadır. Bu da, olumlu bir etken olarak göze çarpmaktadır. Ne var ki, küçük işletmelerde formel yapılanmaya yeterince önem verilmemektedir.

Çünkü yönetici kimin ne yapacağını kendisi saptamaktadır. Bu da yöneticinin olmadığı zamanlarda işlerin aksamasına neden olabilmektedir (Akgemci, 2001).

1.2.1.3. Koordinasyon Düzeyinde Sorunlar

Diğer yönetim fonksiyonlarının başarılı bir şekilde yürütülmesi koordinasyona bağlıdır. İşletme büyüdükçe daha da önem kazanan bir fonksiyon olan (Müftüoğlu,1989: 643) koordinasyon KOBİ yönetimleri açısından da göz ardı edilemeyecek derecede önemlidir. Bu fonksiyon, “bir işletmenin yönetsel faaliyetlerini kolaylaştırmak ve başarı şansını artırmak için, departmanlar ve eylemler arasında uyum sağlanmasına yönelik çalışmaları kapsar”. KOBİ’lerde, gündeme gelen belli başlı koordinasyon sorunları arasında; “kabul görebilecek yalın bir örgüt yapısı kurulamaması; KOBİ amaç, plan ve programlarının uyumlaştırılamaması; örgüt içi iletişim biçiminin patron veya ortakların kişisel uygulamalarına bağlı gelişip, şekillenmesi; işbirliği ve ekip çalışması ruhunun patron, ortak veya yakınlarının tutumlarına bırakılıp, kararlara katılımda astların yeterince özendirilmemeleri” sıralanabilir.

1.2.1.4. Kontrol Düzeyinde Sorunlar

Yönetim fonksiyonunun sonuncu faaliyet grubunu oluşturan kontrol veya denetim, planlanan iş gerçekleştirildikten yani realizasyon aşamasından sonra yerine getirilir. Burada planlanan işin uygun biçimde gerçekleştirilip

gerçekleştirilmediği belirlenir. Sonuç başarılı değilse, başarıya ulaşmak için gerekli uygun önlemler geliştirilmeye çalışılır (Müftüoğlu, 1989: 644).

Kontrol, “işletme örgütünde gerçekleşen eylemler ile planlananların karşılaştırılması ve varsa sapmaların nedenlerinin saptanıp- giderilmesi süreci”dir. Yönetimin temel fonksiyonlarından sonuncusu olan kontrol fonksiyonu, KOBİ’ler açısından da önem taşır. KOBİ sahip, ortak ve/veya yöneticileri genel anlamda şu tür kontrol alanları içinde iş görmektedirler:

- Personel yönetimi ile ilgili kontrol,
- İşletme dışı, çevresel ilişkilerin kontrolü,
- Tedarik aşamasından üretim sonrasına kadar kontrol,
- Pazarlama kanallarının etkinliğine yönelik kontrol,
- Yönetimsel faaliyetlerin kontrolü,
- Finansal kontrol.

Sonuç olarak; KOBİ’lerde örgütlenme ve yönetimle ilgili işlevler, bilgi, tecrübe ve eğitim yetersizlikleri bulanan bir veya birkaç kişi tarafından yerine getirilmeye çalışılması sorunları da beraberinde getirmektedir. İşletmelerin değişen pazar ve ekonomik şartlar işletme yöneticisinin işlerini zorlaştırmaktadır. Bu şekilde yönetimde uzmanlaşmanın göz ardı edilmesi, modern işletmecilik ilkelerine uyumu zorlaştırmaktadır.

1.2.2. Tedarik ve Üretim Yönetimi ile İlgili Sorunlar

KOBİ’lerin önemli sorunlarında bir tanesi de tedarik ve üretimle ilgili sorunlarıdır. Tedarik ve üretim yönetimiyle ilgili sorunların başında,

değiştirilmesi mümkün olmayan ya da büyük maliyete katlanılarak değiştirilebilecek olan kuruluş yeri seçimi gelmektedir.

Türkiye'de birçok KOBİ işletmesinin kuruluş yeri seçimi yanlış yapılmış; işletmeler sanayi bölgeleri yerine şehir merkezlerinde kurulmuşlardır. Bu durum işletmelerin çağın şartlarına uygun şekilde üretim yapmalarını ve işgücü motivasyonunu engellemektedir.

Hatalı kuruluş yeri seçimiyle çalışmaya başlayan KOBİ'lerin tedarik ve üretim yönetimiyle ilgili sorunlarından ilki, yenilik ve değişiklikler konusunda üretim teknolojisindeki eksiklikler, yani kısaca teknoloji sorunudur. Bugün, KOBİ'lerin yatırım yaparken alan ve teknoloji seçimi konusunda bilgi alabilecekleri herhangi bir kurum bulunmamaktadır. Üretim yönetimi ve teknolojisindeki büyük bilgi eksikliğinin neden olduğu sorunların çözülmemesi, kalitesiz üretim, yüksek maliyet, hammadde ve işgücü, makine, tezgah kapasitesi israfının daha da artmasına sebep olmaktadır (Özgen, Doğan, 1998).

Teknolojik yetersizlikleri nedeniyle, üretim süreci genellikle emek yoğun olan KOBİ'lerde üretim de daha çok özel isteklere cevap veren sipariş ya da atölye tipi üretim biçimine göre gerçekleştirilmektedir (E.Küçük, 2000: 16-17). Bu durumda tedarik ve üretim yönetimi ile ilgili bir başka sorunu, hammadde temini sorununu gündeme getirmektedir. KOBİ'ler genellikle sipariş tarzı üretim yaptıklarından, ihtiyaç duydukları hammadde ve malzeme, alacakları siparişe göre değişmekte olup sürekli olarak aynı hammadde ve malzemeyi kullanmadıklarından büyük miktarda hammadde ve malzeme tedarik etmelerini engellemektedir. Ayrıca bu işletmelerin finansman sorunu da büyük miktarlarda alım yapmalarını engellemekte, alımlarda indirimlerden yararlanamamaktadır. Ayrıca KOBİ'ler hammadde ve malzeme yarı mamul alımlarında, sipariş miktarları küçük olduğundan, kamu sektöründen direkt alım veya direkt ithalat yolları izleyememekte ve yurt içi piyasaya hakim

olamadıklarından, aracılardan yüksek fiyatlarla temin etmek zorunda kalmaktadır. Böylece, KOBİ'ler kendilerine gerekli olan hammadde ve malzemeyi büyük işletmelere göre küçük partiler halinde, genelde peşin veya büyük vade farkıyla elverişsiz ödeme şartlarından temin etmekte buna karşılık ürün vadeli satmaktadır. Bu durumda girdi maliyetleri yükselmekte ve ödeme dengelerini bozmaktadır.

Büyük miktarda hammadde ve malzemenin alınması halinde ise stok maliyetleri de artmakta, stoklama için gerekli donanım ilave bir masraf oluşturmaktadır (Yücel, 2000: 97).

Üretim ve tedarikle ilgili bir başka sorunda, bu işletmelerin üretim şekilleri ve mali durumlarının büyük çaplı alımlara izin vermemesi, bu işletmelerde istenilen malzemenin, istenilen miktarda ve istenilen zamanda tedarikinde büyük güçlüklerle karşılaşmalarına da neden olur. Bu işletmeler yüksek fiyat yerine bazen de malzeme standartlarına ilişkin toleransları genişletmek zorunda kalmaktadır. Kullanılan hammadde, malzeme ve yarı mamullerin kontrollerinin yapılması ve analiz edilmesi için gerekli teknik imkanlara sahip olunmamasının yanı sıra yeterli miktarda girdinin temin edilememesi üretimin aksamasına neden olmaktadır (İraz, 2005: 250).

Öte yandan içinde bulundukları finansal zorluklar nedeniyle de, modern makine parkına sahip olmamaları, böylece teknolojiden kaynaklanabilecek üretim ve verimlilik artışlarına sahip olamamaları, hammaddeye kolay ulaşamadıkları, kalifiye eleman ve alt yapı yetersizliği gibi nedenler üretimin kaliteli ve verimli yapılmasını engellemektedir (Boşgelmez, 2003: 30). Ayrıca KOBİ'lerin sınırlı bir pazara hitap etmeleri nedeni ile, ellerindeki makineler atıl durumda kalmakta, kullanılamamaktadır. Bu da işletmelerin verimliliğini olumsuz etkileyen başka bir faktör olmaktadır. Verimlilik sorununa ek olarak, KOBİ'ler Gümrük Birliği'ne girilmesiyle kalite ve standardizasyon konusunda da önemli zorluklar yaşamaktadırlar. Eski teknolojilerin kullanılması,

KOBİ'lerin dış pazarlardaki rekabet gücünü azaltmaktadır. Bugün, CE işareti ve ISO 9000 standartları, yüksek maliyetli ve detaylı çalışmaları gerektirmektedir.

KOBİ'lerin üretim işlevine ilişkin bir başka sorun da, fason üretim planında karşılaşılan güçlüklerdir. Fason imalat, bir ana firma (büyük işletme) ile taşeron firmalar (küçük işletmeler) arasında gerçekleşmektedir. Ana firma, aldığı bir sipariş için gerekli olan işin bir bölümünü, ya da tamamını bir başka bağımsız işletmeye (taşerona) yaptırmaktadır. Ancak, bu ilişki bazı durumlarda bir bağımlılık ilişkisine dönüşmektedir. İşte, Türkiye'deki KOBİ'lerin en önemli sorunlarından biri de bu konuda yaşanmaktadır. Bu durum, KOBİ'ler arasında işbirliği ihtiyacını da gündeme getirmektedir (Özgen, Doğan, 1998).

1.2.3. Yurtiçi ve Yurtdışı Pazarlamaya İlişkin Sorunlar

Üretilen mal ve hizmetlerin satış piyasalarında uygun bir fiyattan satılamaması halinde, tedarik ve üretim fonksiyonlarında gerçekleştirilen tüm başarılar geçersiz kalır. Bu itibarla pazarlama fonksiyonu kilit niteliğindedir. Burada elde edilecek sonuç tüm işletme açısından belirleyici niteliktedir (Müftüoğlu, 1989: 583).

Modern pazarlama kavramı, her şeyin pazar ile başladığını kabul etmektedir. Bu nedenle, KOBİ'lerin başarılarında pazar üzerinde yoğunlaşmak önem kazanmaktadır. Ancak, KOBİ sahip ve yöneticileri, teknik ve mesleki bilgi, beceriye sahip oldukları kadar, pazarlama konusuna ağırlık vermemektedir (E.Küçük, 2000: 22).

KOBİ'ler hedef pazarlarını tanımlamada ve pazarlama stratejisi belirlemede yetersizdir. Aslında, KOBİ'lerin pazarlama sorunlarını üretim sorunlarından ayrı düşünmemek gerekir. Yukarıda da belirtildiği gibi, nasıl ki bir ürün üretilirken belirli standartlara sahip olması bekleniyorsa, o ürünü pazarlamada da bu belirli standartlara uyup uymadığına bakılacaktır. Pazarlama, üretilen bu malların satışa sunulması faaliyetleri olduğuna göre, KOBİ'lerin pazarlama ve üretim sorunlarının iç içe olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Özgen, Doğan, 1998).

Genellikle sınırlı ve dar bir mahalli pazarda veya birkaç büyük işletmeye yarı mamul ve parça biçiminde üretim yapan, ayrı bir pazarlama birimi bulunmayan KOBİ'ler, pazar araştırması yapmadan, kişisel gözlemlerini kullanarak pazarlama yapmaktadır. Promosyon için tanıtım araçlarından yararlanmaları, etkin dağıtım kanalları geliştirmeleri üretim ölçeklerinin küçüklüğünden dolayı da mümkün olmamaktadır.

KOBİ'ler, yeni pazarlara girmekte ve onları tanımakta zorluk çekmekte, öte yandan, bu mamullere ihtiyacı olan kişi ve kuruluşlarda, üretici ve tüketiciye yönelik bilgileri de bulamamaktadır. KOBİ'ler, tüketicilerin zevk ve tercihlerindeki hızlı değişimleri izlemede ve bu değişikliklere ayak uydurmada da başarılı değildir. Özellikle, sosyal ve ekonomik koşullardaki değişiklikler işletmelerde ciddi sorunlara yol açmakta, hatta işletmeleri başarısızlığa itmektedir.

KOBİ'lerin, uluslararası pazarlara açılmada, bugün en önemli sorunlarından biri dil sorunudur. Gümrük Birliği sürecinde, ciddi bir şekilde lisan bilen, kafası işleyen insanlara ihtiyaç duyulmaktadır. KOBİ, sahiplerinin/yöneticilerinin bu konuda çekingen davranmaması gerekmektedir. KOBİ'lerin uluslararası pazarlara açılması, ülkelerarası ithalat ve ihracatın artması, teknoloji transferinin hızlanması ile, dil konusu onlar için önemli bir pazarlama sorunu haline gelmiştir. Değişik dil ve kategorideki

belge ve katalogların anlaşılması için, değişik araştırmalara sık sık ihtiyaç duyulmaktadır. KOBİ sahiplerinin/yöneticilerinin bunları öğrenmesini sağlayacak herhangi bir imkan mevcut değildir .

Pazar araştırmalarına gereken önemin verilmemesi, özellikle uluslararası pazarlara açılma sürecinde KOBİ'lerin olumsuz yönde etkilenmelerine ve sonuçta başarısız olmalarına neden olmaktadır. Ayrıca KOBİ'ler, tanıtımlarını sağlayacak reklam yapabilme gücünden de yoksundur. Üretim örneklerinin teşhir ve sergilenmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Bunun yanı sıra KOBİ'ler, değişime uyum sağlama, değişimi tahmin ve değişime göre üretme konuları için, Ar-Ge çabalarına girememektedir. Oysa Ar-Ge'nin, değişimi izleme, değişimi gerçekleştirme ve değişimi işletmeye kazandırma gibi işlevleri bulunurken, aynı zamanda KOBİ'ler için bir rekabet aracı işlevi de vardır.

Yurt içi pazarlardaki pazarlama faaliyetlerinde, bu gibi sorunlarla karşılaşan KOBİ'ler, bunların bir uzantısı olarak sonuçta ihracat faaliyetlerinde de başarılı olamamaktadır. Yeterli bir pazarlama bilincine sahip olmayan KOBİ'lerin çekindikleri en önemli konu, dış pazarlarda rekabet edip edemeyecekleridir. Gerek standart, gerekse de kalite bakımından yeterli rekabet gücüne sahip olmamaları, KOBİ'lerin dış pazarlara açılmasını engelleyici bir rol oynamaktadır.

Bunlara ek olarak, uluslararası dağıtım kanallarında karar verme sorunlarını azaltmak için, özellikle pazara girme biçimi ve dağıtım kanalının seçimi arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. KOBİ'lerin dış pazarlarda kendi dağıtım kanalını kurması oldukça maliyetli bir iştir. Pek çok KOBİ, bu konuda zorluklarla karşı karşıya bulunmaktadır.

KOBİ'ler için önem taşıyan diğer bir konu da, çevre analizi yapılması ve erken uyarı sistemlerinin kurulmasıdır. Çünkü, Türk ekonomisi dışa açıldıkça,

ekonominin değişim süreci hızlanmakta, çevredeki değişikliklerin işletme üzerindeki etkisi artmaktadır. Ancak, KOBİ'ler mükemmel bir çevre analizinin ve dış piyasalara kadar uzanan etkin bir erken uyarı sisteminin gerektireceği harcamalara katlanacak güçte değildir.

Yukarıda anlatılanlar ışığında, kendi iç pazarında geleneksel bir pazarlama anlayışı içinde, önemli güçlüklerle karşılaşmadan mal ve hizmetlerini satan bir işletme, dış pazarlara da bu anlayışla girmeye çalıştığında, beklemediği zorluklarla karşılaşacak, çoğu zaman da bunları aşamayarak başarısızlığa uğrayacaktır (Özgen, Doğan, 1998). Ancak Türkiye son yıllarda ihracatını önemli oranlarda yükselterek bu konuda önemli bir atılımda bulunmuştur. İhracatımıza ana kalemler itibariyle baktığımızda yoğunluk tekstil ve konfeksiyon, deri-kösele, tarıma dayalı sanayi ürünleri, tarım ve hayvancılık kesimine ait bulunmaktadır. Sözüünü ettiğimiz kesimlerde tüketici tercihlerinin sürekli değişmesi sebebiyle üretim şekli itibariyle küçük ve orta boy işletme olarak örgütlenmek, büyük boy işletme olarak örgütlenmeye oranla daha esnek ve ekonomiktir. Belirtilen kesimlerin toplam ihracatının ülkenin toplam ihracatının (son yıllar baz alındığında) ortalama % 60-70'lerine karşılık gelmesi, KOBİ'lerin ihracat potansiyelinin oldukça yüksek olduğunu ortaya koyabilmektedir (Akgemci, 2001).

1.2.4. İnsan Kaynakları Yönetimi İle İlgili Sorunlar

KOBİ'lerin tanımlanıp, sınıflandırılmasında güçlük çekilmesi ve özellikle ortak bir tanım yapılamaması sonucunda, çeşitli kuruluş ve kurumlar genel olarak çalışan sayısını baz alarak tanımlarını yapmıştır. Bu nedenledir ki, KOBİ'ler için insan kaynakları yönetimi büyük önem taşımaktadır.

Teknolojik bilgidaki hızlı gelişme ve yeni yapılan yatırımların bilgisayar ve elektronik gibi yüksek teknolojilere dayandırılması, özel bilgilerle donatılmış nitelikli işgücü ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bilgi alanları, sadece sayı olarak değil genişlik olarak da arttıkça, uzmanlığa duyulan ihtiyaç da aynı oranda büyümüştür.

Nitelikli eleman ihtiyacının karşılanamaması, genelde tüm işletmeler için geçerli bir sorun olmakla birlikte, KOBİ'ler için özellikle önem taşımaktadır. Bu işletmelerin, gereken ücretleri ödeseler bile, istedikleri personeli bulabilecekleri kuşkuludur. Yine, özellikle KOBİ'leri ilgilendiren bir başka sorun da, uzmanlığın çok büyük önem kazandığı günümüzde, çok yönlü eleman istihdamının zorunluluğudur. Bu durum özellikle, metal işleme ve makine imalat sanayinde büyük bir önem kazanmaktadır. KOBİ'lerde emek yoğunluğunun nispeten yüksek oluşu ve alınan siparişlere göre farklı işler yapma zorunluluğu gibi nedenlerden dolayı, çok yönlü nitelikli elemana daha çok ihtiyaç duyulmakta ancak, bunların tedarik edilmesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Bu elemanların yetiştirilmesi de, KOBİ'ler için ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Gerek finansal bakımdan, gerekse de zaman açısından pek çok KOBİ bunu başaramamaktadır.

KOBİ'lerde, belli başlı işletme fonksiyonları için uzman personelin olmayışı, personel alımında işletme sahiplerinin cimri davranması, "pahalı eleman yoktur, pahalıya gelen eleman vardır" ilkesinin göz ardı edilmesi gibi nedenler, işletme faaliyetlerinin yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Bu işyerlerinde çalışanların genel olarak her işi yapması, bazen yeni ürün ve teknolojiler karşısında mevcut personelin bilgi seviyesinin yetersiz kalmasına neden olmakta, bu açığın giderilmesi için personelin eğitime ağırlık verilmemektedir.

Öte yandan, bu işletmeler için üstün nitelikli yöneticileri bulmak oldukça güçtür. Büyük işletmeler, küçük işletmelerin veremeyeceği yüksek ücretlerle

kabiliyetli yöneticileri derhal işe almaktadırlar. Genç yöneticiler, büyük işletmeleri, hem kendilerine güven verdiği ve hem de yükselme imkanları daha fazla olduğu için tercih etmektedirler.

Nitelikli eleman temini, Türk KOBİ'leri için çok önemli bir sorundur. Bu işletmeler, sürekli aynı işi yapmamaktadırlar. Örneğin; değişik alanlarda imalat yapan bir sanayi kolunu düşünürsek, makine imalatında günlük aldığı işlere göre bir işletme, işçisini çeşitli yerlerde çalıştırmak zorundadır. Yani tesviyesinde, kaynağında, yüklemesinde, montajında v.b. alanlarda çalıştırmaktadır. Bu özelliklere sahip işçileri bulmak ise çok zordur. Ayrıca, küçük sanayi işletmelerinde çalışanların özelliği, mesleği çıraklık yolu ile öğrenmesi ve işletme sahipliğine çıraklık safhasından geçerek gelmeleridir. KOBİ'lerde, kaliteli personel istihdam etme konusuna sadece giderler açısından bakılmakta, kaliteli personelin işletmeye sağlayacağı yararlar göz ardı edilmektedir. Bu yüzden KOBİ'ler, nitelikli, bilgi ve beceriye sahip elemanların yetersizliği yüzünden, kendilerinden beklenen performansı gösterememektedirler.

Küçük işletmelerin yapılarının bir özelliği olarak, işletme fonksiyonları belirginleşmemiş olduğundan satın alma, pazarlama, personel, üretim ve yönetim faaliyetleri, müteşebbislerin bilgi, beceri, eğitim ve şahsi yetenekleri ile orantılı olarak sınırlı kapasite ile yürütülmektedir. Bu durum, KOBİ'lerin ekonomik ve teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmalarına, verim düşüklüğü yanında kalite, standart ve sürüm bakımından da, iç ve dış pazarlarda rekabet şanslarının azalmasına neden olmaktadır. Bu bakımdan, özellikle yöneticilerin ve çalışanların, çeşitli fonksiyonel alanlarda bilgi ve becerilerinin artırılmasına ve mesleki formasyonun geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

Küçük işletmelerde, genellikle işe sahip çıkılacağı ve güvenilir olacağı düşüncesi ile akrabalar çalıştırılmaktadır. Akrabalara verilen ücretler hem daha yüksek olmakta, hem de bilgi ve kabiliyetlerinin işe uygunluğu göz

önüne alınmamaktadır. KOBİ'lerde çalışanların beceri, yetenek ve ilgilerine uygun olmayan işlerde istihdam edilmeleri, iş ile işçi arasında bazı uyumsuzluklara yol açmakta, bu da çalışanların verimini olumsuz yönde etkilemektedir. KOBİ'lerde, yetersiz yönetimin başarısızlık nedeni sayılmasındaki en önemli etmen, sınırlı bütçelerinden dolayı KOBİ'lerin her konuda uzman kişi istihdam edememeleridir.

Öte yandan, KOBİ'lerde personel aranırken gazete ilanı veya rakiplerin başarılı personelinden transferi yerine, eş-dost çevresinden yararlanılmaktadır. Diğer yolla buldukları elemanlar da, zaten daha yüksek ücret ve daha iyi imkanlar sağlayan bir başka iş bulduklarında işletmeyi terk etmektedirler. Bu da, KOBİ'ler için bir maliyet unsuru oluşturmaktadır (Özgen, Doğan,1998).

KOBİ'lerin insan kaynakları ile ilgili diğer bir sorunu da, örgüt kültürünün oluşturulamamasıdır. İşletme çalışanlarının, motivasyonunun sağlanamaması, ekip çalışmasının olmayışı, iletişimin yetersizliği, güven ortamının olmayışı, iş bilgisinin yetersizliği, yanlış ücret politikaları, çalışanlar arasındaki eşitsizlik ve üst yönetim ile çalışanlar arasındaki amaç ve hedef farklılığı en önemli sorunlardandır. Bu sorunların yaşandığı işletmelerde verimlilik beklemek oldukça hayale kaçmaktır (Uslu, Demirel, 2002: 181-182).

1.2.5. Ar-Ge İle İlgili Sorunlar

Tipik Türk KOBİ'si geleneksel üretim metotları ile Türkiye pazarı için üretim yapmakta, ancak, bir çok alanda yerel pazarda da başta AB firmaları olmak üzere yabancı firmalar ile rekabet etmek zorunda kalmaktadır. Türk KOBİ'lerinin teknolojik düzeyi Avrupalı firmalara göre çok düşük kalmakta, KOBİ'lerimiz genellikle modası geçmiş tasarımlar, verimsiz üretim metotları

ve eski makine-ekipman kullanarak katma değeri düşük olan alt kalitede ürünlerin üretilmesiyle meşgul olmaktadır. Ayrıca, KOBİ'lerde danışmanlık kullanma ve Ar-Ge siparişi geleneği de bulunmamaktadır. Ülkede mühendislik-müşavirlik, tasarım teknoloji transferi ve eğitim hizmetlerinin kullanılmasının düşük bir düzeyde kalması ve sınai mülkiyete konu olan ürünlerinin ticaretinin yetersizliği know-how ile ilgili hizmet sektörleri de gelişmemiştir ("Kobi Stratejisi ve Eylem Planı", 2004: 36).

Büyük Ölçekli İşletmeler, genelde bütün işlevlerini ekonomik açıdan inceleyebilmekte, analiz edip yorumlayabilmekte ve bu yolla bir takım ekonomik sonuçlar ortaya koyabilmektedirler. Daha dar anlamda büyük İşletmeler, yeni mal ve üretim süreçlerinin ortaya çıkarılmasına yönelik sistemli ve bilinçli çalışmalar yapabilmektedirler. Ne var ki, bu olgular KOBİ'ler açısından oldukça kısıtlıdır. Gelişen endüstriyel yapılanmalar, küresel rekabet, değişen tüketici zevk ve alışkanlıkları ve benzeri gelişmelerin KOBİ'ler açısından izlenebilmesi bir çok zorluk doğurmaktadır.

Orta büyüklükteki İşletmelerden ancak bir kısmının Ar-Ge eylemlerine yönelip; ilgili verilere ulaşabilmeleri, bilgileri anlamlı hale getirebilmeleri, teknolojik yenilikleri izleyebilmeleri, temel araştırma ve uygulamalı araştırma yapabilmeleri ve nihayet geliştirme eylemlerinde bulunabilmeleri olasıdır. Özellikle küçük işletmeler pazara ilişkin nedenler, toplumsal nedenler ve örgütsel nedenlerle Ar-Ge departmanı kurmayı düşünseler bile, buna ilişkin program ve bütçe oluşturmamaktadır. Ar-Ge ile ilgili sorunlar kapsamında teknolojik gelişmelerin yadsınamaz bir yeri vardır. Ülkemizdeki KOBİ'ler, yenilik ve değişen teknolojiler karşısında yetersiz kalmakta ve bu konuda imkanları değerlendirememektedirler. Bu işletmelerin büyük işletmelerle mücadelesi onların ürettikleri ürünleri değil tam tersine, onların üretmediklerini yaparak yürütülmelidir. Bu işletmeler, uyum avantajlarını iyi kullanarak büyük işletmelerin giremedikleri piyasalara girmeye çalışmalıdırlar.

Yeniliklerin taşıdığı önem, Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda boy göstermeye başladığı son yıllarda açık bir şekilde anlaşılmıştır. Zira yeniliklere açık olmayan ve bu konuda başarılı olamayan bir işletme, uzun bir süre piyasada kalamamakta ve önünde duran büyüme imkanlarını değerlendiremeyerek faaliyetlerini nispeten küçük ölçeklerde devam ettirmeye mahkum olmaktadır. Yeniliğin günümüz işletmeleri açısından taşıdığı önem, şu benzetmede güzel ve anlamlı bir şekilde dile getirilmiştir; "İşletmecilik aşağı doğru akmakta olan bir nehirde ters yönde kürek çekmeye benzer, durduğunuz an gerilemiş olursunuz" (Akgemci, 2001).

KOBİ'ler araştırma ve geliştirme konusunda büyüklere göre harcama yapamamakta, uzmanlaşmış personel istihdam edememektedir. Bu nedenle Ar-Ge olanaklarına sahip işletmeler karşısında rekabet güçleri azalmaktadır. Bu konuda izlenebilecek en akılcı yol, birkaç küçük işletmenin bir araya gelerek ortak Ar-Ge merkezleri oluşturmalarıdır.

1.2.6. Karar Alma İle İlgili Sorunlar

Karar alma, modern işletmecilik fonksiyonlarından biri olup, istenilen sonuca ulaşmak için mevcut seçenekler arasından bilinçli olarak seçim yapma sürecini ifade eder. Günümüz işletmeleri açısından karar almanın önemi hızla artmaktadır.

Küreselleşme, Gümrük Birliği ve AB kapsamında gelişen ekonomik koşullarla beraber gündeme gelen teknolojiye yeni yapılanmalar ve yeni üretim sistemlerinin uygulamaya geçirilmesi gibi rekabet ortamları, günümüzde karar alma işlemini yöneticilik kavramıyla eşdeğer bir anlama

ulaştırmıştır. Herhangi bir işletme yönetiminin alacağı karar çok çeşitli olabilir. İşletme yöneticisi, işletmeyle ilgili olarak bir çok karar almak zorunda kalabilir.

Ancak Türkiye’deki KOBİ’lerin, aynı zamanda kurucuları olan sahipleri, genellikle mühendis, teknisyen veya usta kökenli kişilerdir. İşin üretim kısmı ile ilgili konularda oldukça yetenekli ve tecrübe sahibi olan bu kişiler, piyasaya yönelik olarak düşünme ve değerlendirme yapma konusunda yeterince başarılı olamamaktadırlar.

Öte yandan, işletme sahibi, işletme ile ilgili konuların hepsinde son söz sahibi olduğuna göre bir uzman değil, her konu hakkında az da olsa bilgi sahibi olmak zorunda kalmakta yani, üretim yanında pazarlama, finansman, yönetim ve tedarik gibi diğer işletmecilik fonksiyonlarında da başarı sağlamak konusunda zorlanmaktadır. Ne yazık ki, pek çok KOBİ yöneticisi, bu konuların hepsinde birden başarı sağlayamamaktadır (Özgen, Doğan,1998).

Küçük ölçekli işletmelerde karar alma işlemi, işletme sahibince veya ortaklarca yerine getirilebilir. Orta boy İşletmelerde ise yetki, kısmen de olsa yönetici veya astlara devredildiğinden kararlar birlikte alınmaktadır. Ne var ki, son söz üst yönetimindir. Bu nedenle KOBİ’lerde karar alınırken, büyük ölçekli işletmelere oranla bilimsel teknikler daha az kullanılabilmekte, buna karşın hızlı ve esnek kararlar alınabilmektedir.

1.2.7. Finansmana İlişkin Sorunlar

Ülkemizde kişi başına düşen milli gelir seviyesinin düşüklüğü nedeniyle tasarruf eğilimi az olmakta ve yatırımlara aktarılabilecek sermaye oluşturulamamaktadır. Bu durum yeni yatırım yapmak amacıyla olan

girişimcileri, büyüme ve gelişen teknolojiye ayak uydurma çabasında olan küçük ve orta ölçekli sanayi kuruluşlarını finansman sorunu ile karşı karşıya bırakmaktadır.

KOBİ'lerin finansal sorunları içinde en önemli üç problem, maliyetlerdeki değişkenlikler, alacakların tahsilindeki gecikmeler ve kredi faiz oranlarının yüksekliği olarak tespit edilmiştir. Bu sorunların aslında Türkiye ekonomisinin içinde bulunduğu makro ekonomik darboğazdan kaynaklandığını ve bunların kontrolünün de bu işletmelerin dışında kaldığını ifade etmek gerekir.

Ülkemizde KOBİ'lere finansal destek, uzun yıllardan bu yana kamuya ait bankalar yoluyla sağlanmaya çalışılmıştır. Bunların başlıcaları olan Türkiye Kalkınma Bankası, Halk Bankası dışında, dolaylı da olsa destek sağlayan Milli Prodüktivite Merkezi, Ticaret ve Sanayi Odaları vb. kamu kuruluşlarından söz edilebilir. Bu kuruluşlar dışında 1990 yılında 3624 sayılı Kanun ile kurulan KOSGEB önemli bir yer tutmaktadır. Başkanlığın amacı, KOBİ'lere danışmanlık, eğitim, teknolojinin geliştirilmesi gibi konularda destek hizmeti sağlamaktır. Buna karşılık KOBİ'lere özgü finansman sorunları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Kredi Temininde Karşılaşılan Güçlükler

KOBİ'lerin kredi temininde karşılaştıkları güçlükleri Mac Millan Gap Fenomeni'ni esas alarak açıklamak uygun olur. Mac Millan Gap, İngiltere'de Harold Mac Millan başkanlığında yapılan ve geleneksel bir banka sisteminde kredilerin kendini ispatlamış büyük anonim ortaklıklara yöneldiğini, dolayısıyla yeni girişimcilerce kurulan küçük işletmelerin banka kredilerinden yararlanamadıklarını ispatlayan araştırmaya verilen isimdir. Ülkemizde de bu sorunun olduğu ilk kez İTO'nun 4671 firmayı kapsayan çalışmasıyla ortaya konmuştur Mac Millan Gap fenomeninde belirtildiği üzere bankalar KOBİ'leri çok riskli gördüklerinden özellikle ipotek ve gayrimenkul teminatı talep

etmektedirler. Kredi maliyetleri kredi bulunduğu koşullarda çok yüksek olmaktadır. KOBİ'ler düşük faaliyet karlılıkları ile bu yüksek faiz yükünü kaldıramamaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye'nin sanayi yapısı son yıllarda literatürde ekonomik bir grup denilen organizasyon yapısı üretmiştir. Bu şirket gruplarının özellikleri; sermaye yoğun teknolojiler kullanarak ulusal ve uluslararası pazarlara yönelik çok fabrikalı üretim yapmaları, dikey bütünleşmelerini aşağı yukarı tamamlamış olmaları ve en önemlisi hemen hemen tümünün kendi bankalarının ya da finans kuruluşlarının olmasıdır. Bu özelliklerinin yanı sıra bir başka özellikleri de şirket gruplarının, aynı zamanda aile şirketi özelliklerinin de devam ediyor olmasıdır. Ekonomik grupların kendi bankalarının olması, finans piyasalarıyla mal piyasaları arasında çok özel bir ilişki oluşturmaktadır. Türkiye'de mal piyasalarına baktığımızda, yüksek tekelleşmenin altında yatan gerçeğin, ekonomik grupların bankalar kanalıyla finans sektöründe egemenlik kurmuş olmaları ile yakından ilgisi olduğu, dolayısıyla toplam tasarruflar içinde en önemli payın zaten devlet tarafından emildiği ve bu tasarrufları toplayan bankaların kendi grup şirketlerine kredi yönlendirmesi yaptığı düşünüldüğünde KOBİ'lere bir şey kalmadığı savunulmaktadır (Erkumay, 2000: 9).

Ayrıca KOBİ'lerin yönetim ve örgütlenmeleri, genelde bir muhasebe normuna uygun defter tutmamaları, özsermaye / toplam varlık oranının düşüklüğü bankaların KOBİ'lere kredi verme konusunda çekimser davranmasına yol açmaktadır (Yılmaz, 2003: 4). Kredi temininde güçlükle karşılaşan KOBİ'ler Sermaye Piyasası Kurulu'nun borsaya kotasyon koşullarını karşılayamamaları ve geleneksel yapıları nedeniyle, sermaye piyasalarından da fon temin edememektedir.

Öz sermaye ve İşletme Sermayesi İhtiyacı

KOBİ'ler sabit sermaye ve işletme sermayesi tutarlarından oluşan ilk yatırım tutarını genellikle; bireysel tasarrufları sonucunda oluşturdukları öz kaynaklardan, akraba ve dostlarından sağladıkları borçlardan karşılamaktadırlar. Dolayısıyla kuruluş aşamasında öz kaynaklarının sınırlı olması nedeniyle yatırım projeleri başarılı ve karlılık oranları yüksek dahi olsa, KOBİ'lerin finans kurumlarından yabancı kaynak sağlama olanakları hemen hemen hiç yoktur. Çünkü finansal kurumlar genellikle bilançoları sağlam olan işletmeleri tercih etmektedirler. Böylece KOBİ'ler daha işletmenin başlangıç yıllarında öz kaynak sıkıntısı ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Öz sermaye ile ilgili bir diğer husus da enflasyonun öz sermayeyi eritmesidir. Aşırı artan girdi fiyatlarının maliyetleri yükseltilmesine karşın bunu fiyatlarına yansıtamayan KOBİ'lerin, zaten yetersiz olan öz sermayeleri zaman içinde erimektedir. Özellikle konjüktürel dalgalanmanın olduğu dönemlerde kendini daha çok hissettirmektedir. İşletmenin daha sonraki tüm faaliyetlerinde kendini hissettirmektedir (Oktay, Güney, 2002: 4).

KOBİ'lerin öz sermaye olanaklarının sınırlı olması, tasarruf sahiplerinin de KOBİ'leri riskli bulması nedeniyle kuruluş anında yeterli işletme sermayesi olmayan bu kuruluşlar daha sonra da çok uzun ömürlü olamamaktadır. İşletme sahibi kendi imkanları çerçevesinde yatırıma girişmekte, imkanlar kısıtlı ise işletme ölçeği küçük tutulmakta veya yatırımdan tümüyle vazgeçilmektedir.

İşletme sermayesi açısından durum değerlendirildiğinde, KOBİ'lerde çoğu zaman, sabit sermaye yatırımı ile sabit sermaye yatırımının mal ve hizmet üretilmesi için gerekli olan işletme sermayesi tutarından oluşan ilk yatırım

tutarı, yalnızca sabit sermaye yatırım miktarı olarak algılandığı için işletmenin kuruluşundan hemen sonra işletme sermayesi sıkıntısı ortaya çıkmaktadır. Devam eden yıllarda ise, KOBİ'ler düşük kazanç, düşük stok devir hızı ile çalıştıkları ve kredili satışta bulunduklarından çalışma sermayesi açığı devam etmektedir.

Yönetimden Kaynaklanan Sorunlar

KOBİ'lerde şirket yöneticilerinin şirketin sahibi olması, finansman konularını bilmemesi, zaman kısıtlılığı vb. sorunlar nedeniyle alacaklar, stoklar, gelirler, giderler gelişi güzel yapılandırılmakta ve finansman açığı büyümektedir. Zira, konuya farklı yaklaşan bazı yazarlar, finansman sorununu, sorunun kaynağı değil bir tezahürü olarak algılamakta, asıl sorunun KOBİ'lerin pazarlama alanındaki yetersizlikleri, enformasyon eksikliği, yenilikler ve teknoloji konusundaki tıkanmaları ve eğitim eksikliğinden kaynaklandığını savunmaktadır (Erkumay, 2000: 11).

1.2.8. Muhasebe Yönetimiyle İlgili Sorunlar

İşletmenin dili olarak algılanan muhasebe, işletmede meydana gelen ekonomik olayların ilgili taraflara yansıtılmasında önemli bir role sahiptir. Muhasebe, bu işlevini yürütürken gerek işletme içi, gerekse işletme dışı çevrelere yararlı bilgilerin doğru olarak açıklanmasını amaç edinir. Diğer bir deyişle muhasebenin amacı, işletme ile ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri doğru bilgileri üretmek ve sunmaktır. Çünkü muhasebe bilgileri, bir işletmenin ne kadar iyi veya kötü yönetildiğinin belirlenmesinde önemli bir göstergedir.

Muhasebe sistemleri bir firmada beş ana konuda bilgi oluşturmaya çalışır:

1. Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi için,
2. İşletmenini kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar için,
3. Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrolü için,
4. Performans ölçümü ve değerlendirilmesi için,
5. Kanunen gerekli finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması için.

Muhasebe sistemleri ilgili alanları açısından, hem işletme içindikiler hem de dışındakiler için bilgi üretme sorumluluğunu taşır. Muhasebe sistemleri genellikle yönetim (maliyet) ve finansal muhasebe olarak ikiye ayrılmıştır.

Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlara alabilmeleri için gereksinim duyduklar sayısal bilgileri (Büyükmirza, 1995: 16) üretmek ve raporlamak yükümlülüğünü taşır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen konuların ilk dördü ile doğrudan ilgilidir. Maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesinin en önemli bölümünü oluşturur. Maliyet muhasebesi, firmanın kaynaklarının sağlanması ve kullanılması ile ilgili bilgileri yansıtır. Bu açıdan, hem yönetim hem de finansal muhasebe için bilgi üretir. Yönetim ve maliyet muhasebesi, değer zincirini oluşturan tüm fonksiyonların yönetim ve koordinasyonunda yöneticilere bilgi sağlar.

Finansal muhasebe ise, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin raporlama yükümlülüğünü taşır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen konuların beşincisi ile ilgilidir. Finansal muhasebeler yaptığı ölçümler ve raporlamalar için genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini kullanmak zorundadır. Buna karşılık, yönetim ve maliyet muhasebesi çoklukla firma içine yönelik olduğundan, genel kabul görmüş prensiplerle sınırlanmak zorunda değildir.

KOBİ işletme sahipleri, usta niteliği taşıyan kişiler olarak, yaptıkları işin üretimle ilgili kısmına düşkündürler ve üretimle, teknik unsurlarla ilgilenmeyi

severler. KOBİ'lerde bu nedenle işletme fonksiyonları tam olarak belirlenmemiş olduğundan, satın alma, pazarlama, personel, üretim ve yönetim faaliyetleri patron yöneticilerin bilgi, beceri, eğitim ve şahsi becerilerine bağlı olarak sınırlı bir kapasite ile yönetilmektedir. Söz konusu kişiler, gerek yatırım, gerekse işletmeyi yönetirken aldıkları kararları nicelik ve nitelik olarak yeterli bilgiye dayandırmamaktadırlar. Bilginin yeterli ve sağlıklı bir biçimde toplanması ve işlenmesinin önemi yeterince kavranmamıştır. Bu konulardaki masraflar ve çalışmalar lüzumsuz sayılmaktadır. İşletme için çok gerekli olan muhasebe sistemini işletmenin gidişini denetlemek için bir araç olarak değil de, devlete denetim aracı olarak bir külfet gibi gören kişiler de vardır. Ticaret hukuku, vergi kanunları, muhasebe konusunda yetersiz bilgileri vardır ve buna ek olarak, bu konuları öğrenmek onlara çekici gelmez ve bu konularla ilgilenmek istemezler. Bağımsız olmak isteyen kendi başına hareket eden yönetici, bu konularda tamamen muhasebecisine bağımlı duruma düşüp onun tavsiyelerine göre hareket eder.

Özellikler küçük işletmelerde, muhasebe kayıtları sadece vergisel bir yükümlülük olarak algılanmakta, sağlıklı muhasebe kayıtları tutulamamaktadır. Burada ki muhasebe kayıtlarının işletmenin gelecekteki özellikle finansal yapılanması için gerekli kaynakları oluşturduğu düşünülmemektedir. Muhasebe işlevlerinde bilgi işlem teknolojisinin kullanımı orta büyüklükte işletmelerin bir kısmında kabul görmüşken; bir kısım küçük ve orta ölçekli işletme yönetimi, bu işletmeleri uygulanabilecek teknik eleman eksikliği ile beraber parasal kaynak yetersizliği üzerinde durmaktadır.

1.2.9. Yasal, Bürokratik ve Diğer Sorunlar

KOBİ'ler, gerek kuruluş, gerekse de faaliyetleri sırasında, kamu kuruluşları ile olan ilişkilerinde bürokratik engellerle karşılaşmaktadırlar. KOBİ'lerle

ilgilenen kamu kuruluşları arasında, tam bir işbirliği ve koordinasyon sağlanamaması kavram kargaşasına, işlerin uzamasına ve sonuçta zaman ve para kaybına neden olmaktadır. KOBİ'ler devlet daireleri ile olan ilişkilerinde daha çok, gereksiz muamelelerin çokluğundan yakınmaktadırlar. Buna ek olarak, yönetmelik ve benzer mevzuatın yarattığı sorunlar ile, sistemin çok yavaş çalışması gibi durumlar en çok şikayetçi olunan konular arasındadır. Orta ölçekli işletmeler ise, daha çok belediyelerle olan ilişkilerinde, yerel yönetimin karar ve uygulamalarından doğan sorunlar ve memurların tutum ve davranışlarından kaynaklanan sorunları dile getirmektedirler. KOBİ'lerin, özellikle Gümrük Birliği nedeni ile, uluslararası pazarlarda karşılaşılabilecekleri yasal ve bürokratik engellerin nitelik ve niceliği değişmiştir. Bugün en önemli sorun da, KOBİ'lerin gerek yurt içinde, gerek yurt dışında, çeşitli yasal ve bürokratik engellerle yalnız başlarına mücadele etmeye terk edilmiş olmalarıdır. KOBİ'lerin karşılaştığı mevzuat hükümlerinin bazıları, gerçekten yanlış veya gereksiz yere getirilmiş; bazıları ise, doğru yere getirildiği halde, zamanla değişen koşullar bu hükümlerin doğruluğunu kaybetmelerine neden olmuştur. Bugün, mevcut bürokratik engellerin, kamu kuruluşları dahil olmak üzere bütün işletmeleri etkilediği ve bu yükün kısmen veya tamamen tüketicilere aktarılmasına rağmen, olumsuz etkilerini en fazla KOBİ'ler üzerinde gösterdiği görülmektedir. Oysa KOBİ'ler, birçok ülkede en büyük istihdam kaynağını teşkil etmekte, formalite yüklerinden de, en çok yeni kurulmuş işletmeler etkilenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE KOBİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Maliyet Muhasebesi Uygulamaları

Her işletme belirli bir bölümde faaliyet gösterir. Yaratılan değerler birbirinden çok farklı olabilir. Ancak ortak özellik şudur. İşletmeler her zaman çeşitli üretim faktörlerinin (girdi) dönüştürerek ürün ya da hizmet (çıkıtı) elde ederler. Muhasebe bölümü ise hiçbir şey imal edip satmaz. Muhasebe bir hizmet bölümü olup, temel işlevi, işletmenin durumuyla ilgilenen tüm gruplara finansal bilgileri sağlamaktır (Üstün, 1985: 1). Muhasebe, işletmelerin finansal nitelikteki varlık, kaynak ve işlemlerine ait bilgilerin belirli kural ve esaslar çerçevesinde üreten ve bu bilgileri ihtiyaç duyanlara ileten bilgi sistemidir (Karakaya, 2004: 5).

İşletme dünyasında yararlanılan muhasebe bilgi türlerinin tanımlanmasında kullanılan kavramlar, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak sınıflandırılır. Finansal muhasebe, işletmede oluşan değer hareketlerinin izleyerek işletmenin faaliyet sonuçlarını, varlık ve kaynak yapısının işletmeyle ilgili taraflara sunarken yönetim muhasebesi, işletme yönetiminin devamlı gelişen ve değişen çevre ortamında faaliyetlerinin etkili bir biçimde gerçekleştirebilmek için gerek duyduğu finansal bilgileri üretmek ve raporlamak yükümlülüğünü taşır (Lazol, 2004: 6). Yani yönetim muhasebesi, yöneticilerin karar vermek için ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerinin sağlanması ile ilgilenir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin bir alt sistemidir. Bir başka ifadeyle, maliyet muhasebesi

yönetim muhasebesi içerisinde yer alarak onun önemli bir parçasının oluşturmaktadır (Karakaya, 2004: 7).

Maliyet Muhasebesinin amaçları şöyle özetlenebilir.

1- Birim maliyetleri saptamak; Ürün maliyetlerinin hesaplanması, mamul veya yarı mamul stoklarını değerlerini belirleyerek, işletmelerin yasal zorunluluk nedeniyle uygulamak durumunda bulundukları genel muhasebenin de, kendisinden beklenen görevleri tamamlayabilmesi için gereklidir. Bu görevin tamamlanması da kendisini bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesiyle gösterir (Uslu, 1991: 5).

Birim maliyetlerin saptanması yasal zorunluluk nedeniyle hazırlanması gereken tabloları hazırlamaya yardımcı olurken ayrıca, ürün satış fiyatı belirlemeye veya fiyat karşılaştırılması yapmaya, giderlerin kontrol edilmesine ve gider azaltıcı önlemler almaya, karlı ve zararlı ürünlerin tespit edilmesine, planlamaya yardım-bütçe kontrolü, farklılıkların analiz edilmesine ve işletmenin alacağı kararlara yardımcı olur.

2- Maliyetin kontrolü ve maliyet azaltılmasına katkı sağlamak; Maliyet kontrolü, mevcut üretim yöntemlerini dikkate alarak maliyetleri olması gereken sınırlar içinde tutma çabalarının kapsar (Lazol, 2004: 4). Küreselleşen dünyada, İşletmelerin devamlılığının sağlanması, teknolojik değişiklikleri takip ederek daha kaliteli ürünler üretmek ile birlikte, kar oranlarını artırmalarına ve piyasada rekabet etmelerine bağlıdır. İşletme karını artırmanın yolu satış fiyatını artırmaktır. Ancak artan rekabet nedeniyle işletmelerin istedikleri fiyatı piyasaya kabul ettirmekte zorlanmaları nedeniyle, maliyetlerin kontrol edilmesini, maliyetleri azaltıcı önlemlerin alınmasını zorunlu ve önemli kılmaktadır.

3- Planlamaya yardımcı olmak; Planlama ileriye yönelik tahmin ya da öngörülerde bulunmaktadır. Bu tahminler yapılırken de kuşkusuz bir takım verilerden yararlanılır. Maliyet muhasebesi de, bu verilerin sağlandığı kaynaklardan biridir. Maliyet muhasebesinden elde edilen veriler, direkt olarak planlarda kullanılmaz (Uslu, 1991: 6). Ancak bunlardan yararlanılarak, işletmenin önemli kontrol araçlarından bütçelerin hazırlanmasında kullanılır.

4- Özel işletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak; Maliyet bilgileri işletmede alınan pek çok kararın temelini oluşturur. İşletmelerin teknik ve organizasyon bakımından gittikçe karmaşık bir hal alması, diğer taraftan toplam maliyetler içinde sabit maliyetlerin payının artması, pazardaki rekabet koşullarının günden güne ağırlaşması, işletmeleri çeşitli seçenekler arasında (makine yenileme, kapasite artıtma, ürün gamına karar verme) en kısa zamanda isabetli kararlar almaya zorlamaktadır. Yerinde bir karar alabilmek ancak maliyet muhasebesinden zamanında, yeterli sağlıklı bilgi elde etmekle mümkündür (Bursal, Ercan, 1990: 18).

Maliyet muhasebecisi, üretim maliyetine ait verileri toplamak için, bir maliyet muhasebesi sistemini meydana getirir, özel kayıtlar tutar ve hesaplar açar (Backer, Jacobsen, 1983: 1). Bir işletmede ayrıntılı maliyetlerin hesaplanması için uygulanacak sistem, ürünün cinsine olduğu kadar, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine de sıkı sıkıya bağlıdır. Bu nedenle her işletme tarafından kullanılabilecek hazır reçete biçiminde maliyet sistemi yoktur. Her işletme kendi yapısal özelliklerine ve gereksinimlerine uygun sistemi kurmak, sürekli geliştirmek, değişen koşullara uydurmak zorundadır. Maliyet muhasebesi sistemini üç alt sisteme ayırarak incelemek mümkündür.

1- Maliyet Hesaplama Sistemi: Mamul ve hizmet üretim maliyetinin oluşturan giderlerin ölçümlenmesinden birim maliyetlerin hesaplanmasına kadar geçen süreçte kullanılan yöntem ve esaslar

2- Kayıt Sistemi: Birim maliyetlerin hesaplanması sürecinde maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması konusundaki yöntem ve esaslar

3- Maliyet Yönetim Sistemi : Birim mamul maliyetini oluşturan unsurların planlanması, kontrolü, analizi vb. konularda kullanılan yöntemler

Maliyet muhasebesi sistemini oluşturan bu üç alt sistem birbirleri ile karşılıklı olarak sürekli iletişim halinde, maliyet bilgilerinin üretilmesini sağlayarak bilgi kullanıcılarına karar almalarında yardımcı olur.

2.1.1. Maliyet Hesaplamaya İlişkin Uygulamalar

Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından biri üretilen mamullerin birim maliyetinin hesaplanmasıdır. Birim maliyetlerin hesaplanmasında, üretilen mamule ilişkin ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri esas üretim gider yerlerinde toplanmış olup, esas üretim yerlerinde birikmiş bu giderlerin o üretim yerlerinde üretilmiş olan mamullere (veya yarı mamullere) yüklenerek, mamullerin toplam ve birim maliyetlerinin saptanması gerekir (Büyükmirza,1998: 183). Bu nedenle birim maliyetin hesaplanmasında çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanmak zorunlu olup, (Uslu,1991 : 189) kullanılan yöntemleri dört grup altında toplamak mümkündür.

1- Giderlerin Kapsamı Açısından

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi

2- Giderlerin Gerçekleşme Durumu Açısından

- Fiili Maliyet
- Tahmini Maliyet
- Standart Maliyet

3- Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baz Açısından

- Hacim Tabanlı Maliyet
- Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

4- Mamul Maliyeti Hesaplama Açısından

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha (Evre) Maliyet Yöntemi
- İşlem Maliyeti (Karma) Yöntem, olarak gruplamak mümkündür.

Üretilen ürünün maliyetinin belirlenmesinde, yukarıdaki her gruptan bir yöntemin seçilmesiyle, bir ürünün birim maliyet hesaplama sistemi oluşturulur. Örneğin,

Giderlerin kapsamı açısından; **Tam Maliyet Yöntemi**,

Giderlerin gerçekleşme durumu açısından; **Fiili Maliyet Yöntemi**,

Giderlerin dağıtım bazı açısından; **Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi**,

Mamul maliyetinin hesaplanma şekli açısından; **Sipariş Maliyet Yöntemi**
(Karakaya, 2004: 245).

2.1.1.1. Maliyet Unsurlarının Kapsamı Açısından

Tam Maliyet Yöntemi; Uygulamada en çok kullanılan yöntem olan, tam maliyet yönteminde, üretimle ilgili tüm maliyetler, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın mamul maliyetine yüklenerek stoklara aktarılmış olur

(Üstün,1985: 133). Başka bir ifadeyle maliyetler için sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın, ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri, eğer maliyetlere pay veriliyorsa genel yönetim ve finansman giderlerinin tamamının mamul maliyetini oluşturduğu yöntemdir (Uslu, 1991: 191).

Değişken Maliyet Yöntemi; Sadece dönemin üretim hacmine paralel olarak değişim gösteren yani değişken üretim giderlerinin dikkate alınarak mamul maliyetinin hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemde mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Normal Maliyet Yöntemi; Değişken giderlerin tamamını ve sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine dahil eden yöntemdir. Başka bir ifadeyle, kullanılan kapasiteye isabet eden sabit üretim giderleri mamul maliyetine dahil edilirken, kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısım sonuç hesaplarına aktarılır. Bu yöntemde mamul birim maliyeti; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve kullanılan kapasiteye isabet eden Sabit Genel Üretim Giderlerinden oluşur. Kullanılmayan (boş) kapasiteye isabet eden Sabit Genel Üretim Giderleri ise dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarır.

Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi; Sadece mamule direkt nitelikte olan üretim giderlerini mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Mamule endirekt nitelikte olan maliyet unsurları ise dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu yöntemde, mamul birim maliyeti; Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Direkt İşçilik Giderleri'nden oluşur. Genel Üretim Giderlerinin tamamı dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır.

2.1.1.2. Maliyetlerin Gerçekleşme Durumu Açısından

Fiili (Tarihi) Maliyet; Mamul maliyetini, üretim tamamlandıktan sonra ve giderlerin fiilen gerçekleşen tutarlarını esas alarak hesaplanmayı öngören bir yöntemdir. Maliyetlerin hesaplanması gerçek verilere dayanmaktadır. Bu nedenle birim mamul maliyeti, üretimin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplanabilir. Bu nedenle, fiili maliyet yöntemine göre hesaplanan mamul maliyeti, gerçek maliyettir ve tamamı belgeye dayanır.

Tahmini Maliyet; Maliyetlerin, geçmiş dönem verileri dikkate alınarak tahmin yoluyla belirlendiği ve kayıtların bu tahmin edilen maliyetlerden tutulduğu maliyet yöntemidir (Uslu, 1991: 190). Mamul maliyeti tahmini olarak belirlenirken, giderlerin gerçekleşen tutarlarda ayrıca izlenir. Yıl sonunda, tahmini ve fiili maliyetler arasında bir farkın olması durumunda gerekli düzeltme işlemleri yapılarak defter kayıtları fiili maliyetlere dönüştürülür (Karakaya, 2004: 258).

Standart Maliyet; İşletmede üretilecek mamullerin maliyetinin, önceden ve bilimsel yöntemlerle “olması gereken düzeyde” planlanması ve kayıtların belirlenen standart maliyetlere göre yapılması esasına dayanan bir yöntemdir (Bursal, Ercan, 1990: 331).

Mamul maliyetinin standart verilere göre belirlenmesinin temel nedeni maliyet kontrolüdür. Bu yöntemin uygulanmasıyla “olması gereken maliyetler” ile gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırma imkanı elde edilmiş olur. Standart maliyetlerden sapmalar hesaplanır. Sebepleri araştırılır ve gerekli önlemler alınır.

2.1.1.3. Genel Üretim Giderlerinin Mamullerle İlişkilendirilmesindeki Dağıtım Bazı Açısından

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri mamullerle doğrudan ilişkilendirilmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri ile mamul arasındaki girdi – çıktı ilişkisi izlenebilir özelliktedir. Ancak genel üretim giderleri için bu olanak söz konusu değildir (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 33). Bu nedenle de genel üretim giderinin mamullere yüklenmesi gerekir. Bu yükleme ise iki temel yöntemle dayanır.

Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi; Genel üretim giderlerini, mamullere üretim miktarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve bunlarla ilişkili olan diğer ölçülere göre dağıtan bir yöntemdir. Maliyet hesaplamalarında yıllardır çok yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi; Genel üretim giderlerini, önce giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere dağıtmakta, daha sonra da faaliyetler bazında toplanan giderler mamullere dağıtmakta kullanılan yöntemdir. Böylece genel üretim giderleri ile mamuller faaliyetler aracılığıyla direkt olarak ilişkilendirilmektedir. Bu yöntemde, genel üretim giderleri çok sayıda faaliyet ölçüsü kullanılarak mamullerle ilişkilendirilmektedir. Faaliyetlerin ve bunlara uygun faaliyetlerin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle, uygulanması hacim tabanlı dağıtım yöntemine göre daha zordur (Karakaya, 2004: 262). Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi, günümüz ekonomik ortamında, daha doğru maliyet dağıtımı ve sağlıklı mamul maliyeti elde etmenin ötesinde, sürekli maliyet düşürmeye yönelik çalışmalara da odaklanmanın sonucudur (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 33).

2.1.1.4. Maliyetlerin Hesaplanma Şekli Açısından

Sipariş Maliyet Yöntemi; Sipariş maliyet yönteminin esası, işletmede üretilen belli bir mamul veya mamul grubunun maliyetinin hesaplanmasına dayanır (Lazol, 2004: 155). Birbirinden farklı ürün üreten yada özellikle müşterilerden alınan siparişe göre üretim yapan işletmelerde her bir ürün ya da siparişin maliyet unsurlarını ayrı ayrı belirleyen ve özel olarak belirleyen bir yöntemdir (Üstün, 1985: 389).

Burada önemli olan, maliyet unsurlarının mamul veya mamul grubuyla ilişkilerinin sağlıklı kurulmasıdır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin siparişe ilişkilendirilmesinde herhangi bir güçlük söz konusu değildir. Ancak genel üretim giderleri, siparişlere doğrudan yüklenemeyen, ancak hacim ya da faaliyet bazlı olarak yüklenebilen giderlerdir. Bu nedenle, genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesinde uygun dağıtım ölçülerine ihtiyaç duyulur (Karakaya, 2004 : 264).

Safha (Evre) Maliyet Yöntemi; Bu sistem temelde bir ortalama maliyet sistemidir. Maliyet unsurları, safhalar (üretim evreleri) itibariyle toplanır ve maliyet üretilen mamul sayısına bölünerek birim maliyetler elde edilir. Sistem, üretimin nispeten standardize olan ve tek tip veya benzer mamuller üreten işletmelerde uygulanır (Uslu,1991:191). Safha maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri safhalar açısından direkt niteliktedir. Safha maliyet yönteminde tek tip mamul üretimi söz konusu olduğu için giderlerin mamuller arasında dağıtımı söz konusu değildir. Ancak dönem sonlarında safhada yarı mamul olması durumunda, giderlerin “tamamlanan birimler” ile “yarı mamuller” arasında paylaşılması gerekir (Karakaya, 2004: 268).

İşlem Maliyeti (Karma) Yöntem; Karma maliyet yöntemi sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin bir arada kullanılmasıdır. Bu yöntem, bir çok yönüyle

ortak özellikleri olan ve ortak üretim işlemlerinin yanında kendine özgü üretim işlemlerine de tabi tutulabilen farklı mamullerin maliyetlemesinde kullanılan bir yöntemdir. Uygulanan üretim işlemleri genellikle standartlaşmış işlemlerdir. İşlem maliyeti yönteminde, ilk madde ve malzeme giderleri üretim partileri açısından ayrı olarak izlenir. Bu yönüyle sipariş maliyeti yöntemine benzemektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri işlem bazında izlenir. Bu yönüyle de safha maliyet yöntemine benzer. İşlem bazında toplanan giderler işlemlerden geçen mamullere dağıtılır (Karakaya, 2004: 274).

2.1.2. Maliyet Kayıtlamaya İlişkin Uygulamalar

Maliyet muhasebesi kayıt sistemi, üretilen birim mamul ve hizmetlerin maliyetinin hesaplanması sürecinde maliyet bilgilerinin kaydedilmesi, izlenmesi ve mali tablolar olarak raporlanması konusundaki yöntem ve yaklaşımları içerir.

Uygulamada kayıt sistemini, işletme muhasebe sistemi içerisindeki yapısal durumu açısından (Bağımsız - Birleşik Kayıt Yöntemi), giderlerin sınıflandırılmasındaki öncelikler açısından (Gider Çeşitlerine Göre Sınıflandırma (7/A) - İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırma (7/B)) ve maliyetlerin farklı açılardan izlenmesi (Eş zamanlı Kayıt – Hesaplar Arası Aktarma Yöntemi) incelemek mümkündür.

2.1.2.1. Muhasebe Sistemindeki Konumu Açısından

Maliyet muhasebesi kayıt sisteminin işletme muhasebesi içerisindeki yeri, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişkilerin ortaya konulmasını sağlar (Karakaya, 2004: 202).

Maliyet muhasebesi kayıt sisteminin işletme muhasebesinin kayıt sistemindeki konumu açısından bağımsız kayıt ve birleşik kayıt yöntemi olarak incelemek mümkündür. Tekdüzen muhasebe sistemine göre işletmeler bağımsız veya birleşik kayıt yöntemlerinden dilediklerini uygulayabilirler.

2.1.2.1.1. Bağımsız Kayıt Yöntemi

Bağımsız kayıt sisteminde maliyet muhasebesi kayıtları genel muhasebe kayıtlarından ayrı olarak izlenir. Dolayısıyla genel muhasebe hesapları ile maliyet muhasebesi hesapları birbiriyle karıştırılmaz. Maliyet muhasebesine ilişkin kayıtlar tamamen ayrı defterlerde izlenir. Ancak sistemler arasında ki kaçınılmaz ilişki “ilişki hesapları” ya da “bağlantı/yansıtma hesapları” adı verilen hesaplar vasıtasıyla yapılır.

Bağımsız sistemde maliyet muhasebesinde kullanılan hesap planı ayrı hazırlanır. Bu hesap planında genel muhasebe ile ilgili hesaplar yer almaz. Bunun yerine tek bir ilişki hesapları kullanılır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde; bağımsız kayıt yönteminin benimsenmesi halinde genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkinin kurulması için;

- Maliyet muhasebesi tarafından kullanılan; “Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı”
- Genel Muhasebe tarafından kullanılan; “Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı”na yer verilmiştir.

Böyle bir sistem üretim yerleri (fabrika) ile diğer faaliyet yerlerinin tamamen birbirinden ayrı olarak örgütlendiği büyük işletmelerde söz konusu olabilir. Bu tür işletmelerde genellikle genel muhasebe ve maliyet muhasebesi birimleri ayrıdır.

2.1.2.1.2. Birleşik Kayıt Yöntemi

Birleşik kayıt sisteminde maliyet muhasebesi kayıtları ile genel muhasebe kayıtlarından aynı defterlerde izlenir. Maliyet muhasebesi için ayrı bir hesap planı söz konusu değildir. Maliyet muhasebesinde kullanılan maliyet hesapları da aynı hesap planında yer alır (Karakaya, 2004: 204).

2.1.2.2. Giderlerin Sınıflandırılmasındaki Öncelikler Açısından

Maliyet muhasebesi, işletmenin üretim fonksiyonu ile ilgilidir. Üretim fonksiyonu ile ilgili maliyet hesapları;

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleridir.

Maliyet hesaplarının kapsamı daha geniş tutularak, işletme fonksiyonları da içine alınabilir. Yukarıda sayılan üretim maliyeti hesaplarına,

- Araştırma Geliştirme Giderleri,
- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri,
- Genel Yönetim Giderleri,
- Finansman Giderleri de eklemek mümkündür.

Bu nedenle, maliyet hesapları giderlerin sınıflandırılmasındaki öncelikler açısından;

- Üretim fonksiyonları ile sınırlı tutulması,
- İşletme fonksiyonlarını da kapsamı şeklinde gruplanabilir (Karakaya. 2004: 205).

Ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan bütün işletmeler, 1994 yılı başından bu yana Maliye Bakanlığı'nın" Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ne uymak zorundadır. Bu tebliğ çerçevesinde hazırlanan Tekdüzen Hesap Planında, maliyet hesapları, 7 numaralı hesap sınıfını (700-799 numaralı ana hesapları) oluşturmaktadır. Bu sınıfta giderlerin bölümlenmesinde 7/A ve 7/B şeklinde iki seçenek öngörülmüş ve maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı (üretim fonksiyonu dışındaki işletme fonksiyonlarını ait giderleri de kapsayacak şekilde) ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplar olarak tanımlanmıştır İşletmeler kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre bu iki seçenekten birini kullanacaklardır (Büyükmirza, 1998: 71).

7/A seçeneği; üretim ve hizmet işletmeler için zorunlu olup, giderler yapıldıkları anda hem fonksiyon esasına hem de çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerinde izlenir ve eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilmektedir.

7/B seçeneği; ek mali tabloları düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük üretim işletmelerinden isteyenler için, maliyet hesaplarını gider çeşitlerine göre sınıflandırmıştır (Akdoğan, Sevilengül, 1994: 482).

2.1.2.3. Giderlerin Farklı Açılardan İzlenmesi Açısından

Giderlerin tek bir açıdan sınıflandırılıp izlenmesi çoğu zaman, maliyet muhasebesi amaçlarına hizmet etmekte yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle giderlerin birden fazla açıdan sınıflandırılarak izlenmesine ihtiyaç duyulur. Giderlerin çeşit, işletme fonksiyonları, gider yerleri vb. açılardan izlenerek raporlanması maliyet muhasebesi amaçlarını gerçekleştirmesi açısından önem arz etmektedir. Giderlerin farklı açılardan izlenmesinde değişik yöntemlerden yararlanabilmektedir. Bu amaçla kullanılan yöntemler aşağıdaki biçimde sayılabilir.

- Hesaplararası Aktarma Yöntemi,
- Eş Zamanlı Kayıt Yöntemi.

Bu yöntemden hesaplar arası aktarma yöntemi ana gider hesapları arasında devretmeyi gerektirmektedir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nda giderlerin ya 7/A işletme fonksiyonlarına göre ya da 7/B gider çeşitlerine göre sınıflandırıldığı düşünülürse bu yöntemin uygulama şansı bulunmamaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sistemin önerdiği, her gider ortaya çıktıkça, gider çeşitleri yardımcı defterinde, ilgili gider çeşidi hesabı bünyesinde, ait olduğu gider yerine kaydedilmesini sağlayan eş zamanlı kayıt yöntemi bu amacın gerçekleşmesinde bir araç olabilmektedir (Büyükmirza, 1995: 152).

2.1.3. Maliyet Yönetimine İlişkin Uygulamalar

Bugünün global pazarlarında mamul yaşam dönemlerinin kısalması, artan rekabet ve teknolojiye hızlı gelişmeler, bütün işletmeleri üretimde yeni teknolojiler ve üretim yöntemleri kullanmaya zorlamıştır. Üretim ortamındaki

bu gelişmelerden işletmelerin maliyet yapıları da önemli ölçüde etkilenmiştir. Yeni üretim ortamında, araştırma – geliştirme, mamul tasarımı, kalite kontrol, makinelerin üretime hazırlanması, üretim planlama ve amortisman gibi endirekt nitelikteki giderlerin mamul maliyeti içindeki payı artmıştır. Buna karşılık, teknolojiyle birlikte makine ve makinelerde otomasyonun artmasına paralel olarak, işçilik giderlerinde önemli azalma olmuştur. Maliyet yapılarındaki bu değişiklik, geleneksel maliyetleme sisteminin yetersiz kalması ve gerçekçi olmayan maliyet bilgileri elde etme sonucu doğurmuştur. Ayrıca, işletmelerin bugün karşı karşıya yoğun rekabet ortamında, maliyet tasarrufu sağlayabilmek için de doğru maliyet ölçüm ve yönetimi tekniklerine daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmeler maliyet yapılarındaki bu tür sıkıntılara, üretim ve maliyet yönetimiyle ilgili yeni yaklaşımlarla çözüm üretmeye çalışmaktadır. Günümüzde işletmeler, kalite iyileştirme, stok düzeylerini düşürme, kayıpları azaltma ve maliyetleri düşürme gibi tekniklerle daha yoğun olanakları sağlamıştır. Ayrıca üretim teknolojilerindeki gelişmelerin de, stok yönetimi, denetim sistemleri, maliyet yapısı ve maliyet sistemleri üzerinde önemli etkileri olmuştur (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 10). Bu teknikler, faaliyet tabanlı maliyet, JIT yaklaşımı, tam zamanında üretim, lojistik, hedef maliyetleme, kalite maliyetleme vb. sayılabilir. Bu durum, işletmelerin özellikle muhasebe sistemlerini de geliştirme ve günümüze uyumlaştırma ihtiyacını da gündeme getirmiştir.

2.2. Maliyet Muhasebesi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

2.2.1. İş Kolunun Özellikleri

Genel olarak tanımlama yapılırken, imalat sanayinde faaliyet gösteren işletmeler, KOBİ olarak ifade edilir. Fakat, diğer sektörlerde de zaman zaman işletmelerin ölçek büyüklüğünü esas alan kriterlere göre sınıflandırıldığı

görülmektedir. Yine Avrupa Birliği sürecinde sağlanacak olan Avrupa Birliği Hibelerinden, projeler sunmak suretiyle yararlanabilecek işletmeler ifade edilirken, belli büyüklüğün altında olup hizmet ve ticaret sektöründe faaliyet gösteren işletmeler de KOBİ kapsamında değerlendirilmiştir (Küçük, 2005: 116).

18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2005 / 9617 Karar sayılı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” in 4. maddesinin a bendinde KOBİ tanımına giren işletmelerin faaliyet gösterdikleri iş kolu ayrımına gidilmemiş “yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimler” olarak tanımlanmıştır.

Bu durumu da dikkate alarak, ekonomik sistem içerisinde KOBİ’lerin faaliyet gösterdikleri iş kollarını aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

- 1- Üretim Sektörü
- 2- Ticaret Sektörü
- 3- Hizmet Sektörü

Özetle, KOBİ’ler üretim, ticaret ve hizmet sektöründe faaliyet gösterirken, yalnızca bağımsız ekonomik birimler olarak mal ve hizmet üreten işletmeler değil aynı zamanda büyük işletmelerin kullandıkları mamul ya da yarı mamul girdilerini üreten işletmelerdir. Böylece büyük işletmeler için ekonomide bir yan sanayi oluşturarak büyük işletmelerle ortak yaşam (symbiosis) kurmaktadır (Sarıaslan, 1996: 9).

2.2.2. İşletmenin Kuruluş Yeri

KOBİ'lerde kuruluş yeri seçimi en temel kararlar arasında bulunmaktadır. Başlangıçta yapılacak kuruluş yeri seçimi hatası başarısızlığa neden olabilecektir. Çünkü kuruluş yeri, işletmenin ömrünü sürdüreceği yer olması nedeniyle, maliyetlerin temel belirleyicisi, üretim sürecinin veya hizmetlerin sunulma düzeyinin iyileştirilmesinde veri olarak kabul edilen ana unsurdur. Kuruluş yeri esnek olmayan, statik bir yapıya sahip, detaylı incelemelerden sonra belirlenmesi gereken işletmenin üzerinde faaliyet göstereceği arazi parçasıdır (Tutar, O.Küçük, 2003: 42).

İşletme sahipleri bu arazi parçasının fiziksel şartlarını, işyerinin konumu ve işyerinin özellikleri olmak üzere iki yönden değerlendirerek karar vermek zorundadır. Kuruluş yeri seçiminde işyerinin konumu önemlidir. İşyerinin kurulacağı bölge, il ve ilçe, kesimde yer seçimi önemlidir. Bu bağlamda kurulacak işin sektörü, piyasa koşulları, işyerinin seçilen yerleşim alanındaki konumu, kapalı açık kullanım alanları, enerji, ısıtma, aydınlatma, ulaşım, çevresel etkiler, atıklar vb. önemlidir.

Kuruluş yeri seçiminin de fiziksel şartların sağlanması önemli olmakla birlikte yeterli olmamaktadır. Ayrıca, üretim maliyetlerini etkileyen, üretimde kullanılan girdilerin ve kaynakların kolaylıkla ve düşük maliyetle sağlanabilmesi gereklidir. Pazara sunulan mal ve hizmetlerin en düşük maliyetle ve fiyatla, en hızlı şekilde uygun zamanda ve uygun yerde müşterilere ulaştırılması ve üretilecek mal ve hizmetlerin rakiplere karşı fiyat maliyet ve kalite yönüyle rekabet şansının da araştırılması gerekir (Tekin, 2004: 82).

2.2.3. İşletmenin Büyüklüğü

İşletme yöneticileri çok çeşitli nedenlerle işletmenin büyüklüğü yani kapasite kavramıyla yakından ilgilenirler. İşletmelerde genel olarak, mevcut ve gelecekteki talebi karşılamak, mevcut makinelerin bakım ve iş akışını sağlamak ve karlı bir yatırım yapabilmek için üretim kapasitesinin bilinmesi önem taşımaktadır. İşletme yöneticileri rasyonel bir yatırım gerçekleştirebilmek ve yatırım maliyetleriyle yatırım gelirlerini dengelemek için kapasite seçimini dikkatli olarak yapmalıdır (Tekin, 2004: 119).

İşletmelerin kapasite kullanım oranının düşük olmasının özellikle maliyetler üzerinde artırıcı bir etkisinin olduğu bilinmektedir. Kapasite kullanım oranı düşük olan işletmelerde, satışlara göre maliyet oranları ile iş gücü giderleri arasında, kapasite kullanım oranı düşük olan işletmelerde toplam maliyetler içinde işgücü giderlerinin oranı da düşük olmaktadır. Başka bir ifadeyle kapasite kullanım oranı artıkça, maliyetler azalmakta, ancak maliyetler içindeki iş gücü giderlerin payı yükselmektedir. Buradan kapasitenin maliyetler ve iş gücü istihdamı üzerinde önemli etkiye sahip olduğu sonucu çıkarılabilir.

2.2.4. İşletmenin Teknik Altyapısı

Sadece büyümek, günümüzde hiçbir şey ifade etmemektedir. Mutlaka gelişmek, kalkınmak, çağı yakalamak daha üretken olmak gerekir. Piyasalarda savaş verebilmek için güncel bilgi ve becerilerle donatılmış yetenekli girişimciler şarttır. KOBİ'ler, dünyadaki gelişen son teknolojileri izlemek, uygulamak, bu teknolojileri daha ileri götürmek veya daha yenilerini araştırıp bulmak konularında bilgi, tecrübe, istek ve yetenek konusunda yetersiz kalmaktadır. KOBİ'lerin bütçeleri araştırma, geliştirme için geniş bir

ekip oluşturmaya ve gerekli pahalı cihazları almaya yetmeyebilir (Tüzün, 2001: 346).

2.2.5. İşletmelerde Bilgi Yetersizliği

Günümüzde işletmeler, özellikle KOBİ'ler dünyada geçerli olan ticaret kurallarını, yani yükümlükleri yerine getirmede istikrar, dakiklık, sertifikasyon, ürünün ve bütünlükte kuruluşun kalitesi ve rekabet edebilirliği konularına dayalı ekonomik ilişkileri hemen hemen hiç bilmemektedirler (Rısmendiyev, 2001: 449).

KOBİ sahipleri genellikle teknik ve mesleki bilgi ve beceriye sahip oldukları kadar, ticari ve pazarlama bilgisine sahip değildirlir. Günümüzde pazarlama faaliyetinin; tüketici istek ve gereksinimlerini sürekli olarak araştırılıp yerine getirilmesi temeline yönelik olduğu ve bu temelin üretim, finansman ve yönetim hatta muhasebe gibi diğer işletme fonksiyonlarını da yönlendirmesi gerektiğini kavrayamayan, birçok KOBİ piyasadan çekilmek zorunda kalmaktadır (Boşgelmez, 2003: 30).

İşletme fonksiyonlarının dengeli ve eksiksiz yerine getirilebilmesi bu işletmelerin sağlıklı muhasebe ve hesap işleri sistemine sahip olmalarına bağlıdır. Ancak KOBİ'ler bu konuyu ihmal etmekte muhasebe sistemine, devlete karşı olan yükümlülüğün yerine getirilmesi gözü ile bakmaktadır. Muhasebe verilerinin incelenip işletme için değeriendirilmesi yapılmamakta, muhasebe ile ilgili vergi ve mevzuatlar yeterince izlenmediğinden, hatalar yapılmakta, piyasa değışikliklerinin gerisinde kalınmaktadır.

2.2.6. Mevzuat ve Muhasebe Standartları

Vergi Kanunları, Bağ-Kur Kanunu, SSK Kanunu, Belediye Kanunu ve benzeri kanunlarda, KOBİ'lere kimi ayrıcalıklar tanınmakla birlikte, genelde büyük küçük tüm işletmelerin çalışmaları düzenlenmiştir. Burada asıl sorun mevzuata uymaktan çok, mevzuatı yerine getirmenin gerek para, gerek zaman açısından küçük işletmelere getirdiği yüküdür (Tutar, Küçük, 2003: 222).

KOBİ işletmelerinin Türkiye'de çalışma mevzuatı, mesleki yasalar ve mahalli idarelerden kaynaklanan çok çeşitli sorunları bulunmaktadır. Türkiye'de sürekli çıkan yasaları, küçük veya orta sanayicilerin değil, iyi yetişmiş avukatların, hukukçuların dahi izlemesi mümkün olmamakta, gerçek ve tüzel kişiler, yasa önünde kusurlu kalmaktadır. Sanayicinin ithalat için ilgili kotalarda yerini bulması, bunlarla ilgili daha önceden kapasitesini yaptırmış olması, gerçek üretim ve kapasitelerini saptaması ve bunun fiyatının uygunluğunu fiyat tescilden tasdik ettirmiş olması gerekir.

Aynı bürokrasi, vergi sistemi içinde geçerlidir. Ülkenin her yöresindeki küçük işletmelerin aynı oranda vergi ödemeleri ya da ödenen vergiler arasındaki farkın çok az olması gibi nakdi olumsuzluklar, daha çok önem arz eder. Öte yandan kazanç üzerinden alınan vergilerde bir çok vergi istisnası ve vergi muafiyeti bulunmaktadır. Fakat bu vergi istisnalarından vergi uzmanları istihdam eden büyük işletmeler daha çok yararlanmakta, küçük işletmeler ya hiç yararlanamamakta ya da çok düşük seviyede yararlanabilmektedir. Maliyet üzerinden alınan vergilerde ise önemli olan, ücret üzerinden alınan vergi ve fonlardır. İşletmeler küçüldükçe, işgücü daha yoğun olarak kullanıldığı için, ücret üzerinden tahsil edilen vergi yükü de artmaktadır (O.Küçük, 2005: 211).

Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu, İcra İflas Kanunu gibi yasal düzenlemeler, küçük işletmelerin aleyhine olan düzenlemeler oldukça fazladır. Mesela Borçlar Kanunu'nda "alacak davalarında geçerli olan on yıllık hak düşürücü süre, esnaf ve sanatkarların aleyhine beş yıl şeklinde düzenlenmiştir" (O.Küçük, 2005: 257).

Dünya Bankası ve Pricewaterhouse Coopers'ın yaptığı bir araştırmaya göre ülkemizde iş dünyası, her yıl 18 farklı vergi ödemekte, vergilerini ödeyebilmek için yılda 254 saat mesai ayırmakta, mevzuata uymak için vergi mevzuatı ile ilgili ortalama 350 sayfa doküman incelemekte ve yılda ortalama 35 sayfalık vergi beyannamesi hazırlamaktadır (Hürriyet Gazetesi, 09.10.2006).

Maliye Bakanlığı, 1994 yılı başından itibaren, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni² yayınlamış ve işletmelerin muhasebe sistemlerini Tek Düzen Hesap Planı çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmaları zorunlu hale getirilmiştir.

Ayrıca, 13.06.1989 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"³nda, işletmelerin faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu

² 26.12.1992 Tarih 21447 (M) sayılı Resmi Gazete

³ 13.06.1989 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete

ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunma görev ve sorumluluğu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir.

Tüm bu bürokratik engellerin olumsuzlukları KOBİ işletmelerinin üzerinde olmaktadır. Çeşitli mevzuat ve bürokratik işlemler bu işletmelerin dikkatlerini başka yönle çekmekte ve sıkıntıya neden olmaktadır. Formalitelerin mümkün olduğunca azaltılması KOBİ işletmelerine daha rahat çalışma imkanı sağlayabilecektir (Oktav, Kavas, Önce, Tanyeri, 1990: 22).

2.2.7. Yetişmiş Uzman Personel

Pek çok küçük ve orta boy işletme sahibi veya yöneticisinin piyasa verilerinin temini ve değerlendirilmesinde, mesleki ve teknik bilgilerinin yetersiz kalması, problemlerinin çözümü için uzman elemen istihdamından da kaçınmaları, çoğu kez kendilerinden başka yönetici istememeleri, yetki devretmemeleri gibi durumlarda bu işletmeler, yanlış kararlarla, esnekliklerini ve başarılarını zamanla kaybetmektedirler. Yine bu firmaların işletme fonksiyonlarına göre profesyonel elemen bulundurmadıkları ve daha çok ucuz işgücüne yöneldikleri ve bazen de kalifiye elemanları daha yüksek ücret verebilen büyük firmalara kaptırdıkları, isteseler de kendi personellerinin eğitim harcamalarını finanse edemedikleri görülmektedir (Uludağ, Serin, 1991: 25).

KOBİ'lerde belli başlı işletme fonksiyonları için, uzman personelin olmayışı personel alımında işletme sahibinin cimri davranması, işletme faaliyetlerinin yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Çalışanların genel olarak her işi yapması, bazen yeni ürün ve teknolojiler karşısında mevcut personelin

bilgisinin yetersizliğine yol açmakta, buna yönelik personel eğitimine gidilmesi, çoğu kez KOBİ'lerin imkanlarını aşmaktadır.

2.3. Maliyet Muhasebesi Uygulamalarının KOBİ'ler Açısından Değerlendirilmesi

2.3.1. KOBİ'lerde Maliyetlerin Önemi

İşletmelerin gelecekteki faaliyetlerini planlaması ve şu anki durumlarının tespitinin yapılabilmesi, muhasebe bölümünden sağlanan bilgilere dayanır. İşletmeler bu bilgilerle mevcut durumlarını tespit edebilecekleri gibi, geleceğe dönük yatırımlar da yapabilirler. Muhasebe, yalnızca devlete karşı sorumlulukların yerine getirildiği bir sistem değildir. Şirketler, kuracakları sağlıklı bir muhasebe sistemiyle maliyet, pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili birçok karara yön verecek raporlar çıkarabilir (KobiFinans Dergisi, 2006, 10. Sayı).

Finansal muhasebe yaptığı ölçümler ve raporlamalar için genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini kullanmak zorundadır. Buna karşılık, yönetim ve maliyet muhasebesi çoklukla işletme içine yönelik olduğundan, genel kabul görmüş prensiplerle sınırlanmak zorunda değildir.

Ancak bir çok KOBİ'de maliyetlerin ayrıntılarına pek fazla girilmediği, genelde toplam maliyetlerle kararların alındığı ve işlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Nedeni araştırıldığında ayrıntıların pek de önemli olmadığı daha çok sonuçların önemi olduğu, bu işletmelerin bir çoğunda da üretim planlarına, verimlilik analizlerine fazla yer verilmediğinden kaynaklandığı gözlenmiştir.

Küreselleşen dünyamızda rekabetin kıyasıya yoğunlaştığı, üretimde saniye birimlerdeki iyileştirmelerin önem kazandığı göz önüne alınırsa maliyet ayrıntılarının bilinmesi son derece önemli hale gelir. Bu durum “başarı ayrıntılarda gizlidir” deyimini ile açıklanabilir.

İşletmeler için bu kadar önemli olan ürünlerin birim maliyetlerinin doğru tespit edilmesi işlemi ile maliyet muhasebesi departmanı görevlidir. Maliyet muhasebesi görevlerini eksiksiz olarak yerine getirebilmek için iyi bir muhasebe sistemi içinde bir alt sistem olarak yer alması ve faaliyet göstermesi gerekir. Bununla birlikte işletmenin maliyet sisteminin iyi oluşturulması da şarttır.

İşletmelerin faaliyet sonuçları açısından kar, toplam hasılat ile toplam giderler arasındaki fark olarak ele alınabilir. Bu durumda işletmeler, karı artırma amacını gerçekleştirmek üzere; ya satış hacmini değiştirmeksizin fiyatları artırarak ya da fiyatları artırmaksızın, satış hacmini artırarak, ya da mamul karışımını değiştirerek, satış değeri daha yüksek ve piyasa da daha geçerli mamuller imal ederek, ya da maliyetlerini azaltarak karını artırma yoluna gidecektir. Sonuç olarak, maliyet azaltıcı tedbirler almak, kuşkusuz işletmeleri daha rasyonel, daha verimli ve sonuçta daha karlı sonuçlara ulaştıracaktır (Elmacı, 1990: 3-4).

2.3.2. KOBİ’lerde Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etki Eden Faktörlerin İncelenmesi

Üretim faktörlerinin çeşitleri çoğaldıkça, üretimin geçirdiği safha sayısı fazlalaştıkça, üretim süreci uzadığı oranda maliyet muhasebesinin önemi ve

sorunları artar. Bu nedenledir ki maliyet muhasebesi denilince ilk planda sanayi işletmelerinde yapılan hesaplar ve tutulan kayıtlar akla gelir.

İşletme sahiplerine piyasa verilerinin akıcı ve zamanında ulaşması çoğu zaman mümkün olmamakta, hatta bazı KOBİ sahipleri iyi değerlendirildiği takdirde bilginin önemli bir girdi olabileceğini kavrayamamaktadır.

Serbest piyasa ekonomisinde; fiyat, teknoloji ve pazar koşulları işletme yönetimince veri olarak alındığından başka bir ifadeyle, bunlar işletme yönetimin kontrolü dışında bileşenler olduğundan, karı artırma amacına maliyetleri azaltarak veya kaynakları en etkin bir biçimde kullanarak ulaşmak, daha ussal bir seçenek olarak belirmektedir. İşletmelerde gerek stratejik, gerek yönetsel ve gerekse teknik kararların da büyük bir kısmı yine maliyetlerle ilgilidir. Bu nedenle işletmelerin, etkin bir maliyet azaltma programını uygulamaya koymaları halinde, işletmenin amaçlarına ulaşması daha da kolaylaşır

Kar maksimizasyonu güden işletmelerin günümüz rekabet ortamında bu amaca ulaşmaları gittikçe zorlaşmaktadır. Pazara sunulacak malların fiyatları, hitap ettikleri müşteri kitlesinin alım gücüne paralel olmalıdır. Aksi takdirde arzulanan kar oranını sağlayacak satış hacmine ulaşamayacaktır. Bunun olmaması için işletme yöneticileri farklı pazarlama stratejileri uygulamak zorundadır. Fakat ne kadar modern pazarlama stratejileri kullanılırsa kullanılsın ve pazarlama yeteneği ne kadar yüksek olursa olsun, satılacak malların fiyatı aynı nitelikteki malları satan işletmelerin belirlediği fiyatlardan yüksek ise, işletme başarısız olacak ve karını azamileştiremeyecektir. Bu yüzden işletme yöneticileri mamullerin maliyetlerine eğilmek zorunda kalırlar. Eğer düşük maliyette mal üretilirse işletmeler piyasaya bunları düşük fiyatlardan sunabilecekler, talebi artıracı ve dolayısıyla işletme karlılığının yükseltebileceklerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE KOBİLERİN MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI: ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bugün dünyada ve Avrupa Birliği’nde KOBİ’ler sanayi içinde büyük bir yer tutmaktadır. Ülkelerin sosyo-ekonomik yapısının temel taşı sayılan KOBİ’ler ekonomik gelişmenin de temel gücü olarak görülmektedir.

Yöneticiler, işletmelerin devamlılıklarını sürdürmek, karlarını ve piyasa değerini maksimize etmek, günümüz hızla değişen rekabet ortamına ayak uydurmak için ayrıntılı verileri muhasebe sisteminden elde ederler. Söz konusu verilerin en önemli kaynağı da maliyet muhasebesidir. Maliyet hesaplama tekniklerinin geliştirilmesi, ağırlıklı olarak ürün birim maliyetlerinin doğru belirlenmesi, maliyet planlama ve kontrolüne yöneliktir. Ürün maliyetlerinin çok hassas olarak belirlenmesi, ürün satış fiyatı belirleme, stokları değerlendirme, faaliyet sonuçlarını belirleme ve değerlendirmede büyük bir öneme sahiptir.

Sanayi işletmelerinde, en önemli sorun ise maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasıdır. Sistemin; üretim maliyetini oluşturan giderlerin tanımlanması ve ölçümlenmesinden birim maliyetlerin hesaplanması, maliyeti oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve üretilen maliyet bilgilerinin raporlanması, birim mamul maliyetini oluşturan unsurların planlanması, kontrolü, analizi vb. konularda kullanılan yöntem ve esasları kapsamı gerekir.

Ancak Türkiye’de KOBİ’lerin büyük çoğunluğunda sahipleri/yöneticileri, teknik kökenli olmaları, eğitim düzeylerinin düşük olması nedenleriyle, finansman ve muhasebe alanlarında çağdaş yönetim tekniklerinin uygulanması açısından çok az bilgiye sahiptirler. Bu tür bilgileri, uzman kişilerden sağlama istek ve imkanları da sınırlı olup, Türkiye’de maliyet muhasebesi uygulamasında sorunları da beraberinde getirmektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerle bu araştırmada, Türkiye’de 18.05.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2005 / 9617 tarihli AB uyumlu KOBİ tanımına göre 1 - 250 kişi çalıştıran işletmelerde ölçekleri itibariyle, maliyet muhasebesi sistemi ve sistemin uygulanmasındaki sorunların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve maliyet muhasebesi sisteminin iyileştirilmesi için yapılması gerekenlere ilişkin sorunlara çözüm önerileri getirmek amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamı, Türkiye’de imalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ’lerin maliyet muhasebesi uygulamalarıdır.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

KOBİ Tanımlaması İçin; İmalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren, 18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2005 / 9617 Karar sayılı “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve

Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde çalışan sayısı ve yıllık net satış hasılatları ya da mali bilanço büyüklükleri baz alınmıştır.

İletişim bilgilerine erişilen, Türkiye çapında bir kredi kurumuna başvurusu olan 2.189 adet şirket ve Ankara Sanayi Odasına üye 3.154 adet şirket olmak üzere toplam 5.343 adet şirket taranmıştır. Kapsam içinde olduğu düşünülen 355 adet şirket tespit edilmiştir. Araştırma bu şirketlerle sınırlandırılmıştır.

Maliyet Muhasebesi Uygulaması için; Maliyet muhasebesi sistemi, maliyet hesaplama sistemi, maliyet kayıt sistemi ve maliyet yönetim sistemi başlığı altında üç grup olarak alınmıştır.

Ayrıca anket uygulamasına katılanların,

- Maliyet muhasebesi sisteminde değişiklik yapılıp yapılmaması gerektiği,
- Maliyet muhasebesi sisteminden elde edilen bilgileri satış fiyatı belirlemede kullanılıp kullanmadıkları,
- İleri maliyet teknikleri hakkında bilgileri olup olmadığı ve bu teknikleri kullanıp kullanmadıkları konusunda da görüşleri alınmıştır.

3.4. Araştırma Yöntemi

Araştırmanın kapsamı çerçevesinde, öncelikle Türkiye'deki KOBİ'lere ve maliyet muhasebesi sistemine yönelik olarak literatür taraması yapılmıştır. Ayrıca anket uygulamasına yönelik de literatür taraması yapılarak, maliyet

muhasbesi uygulamasına yönelik “likert tipi”⁴ anket uygulaması hazırlanmıştır (Baş, 2006: 57).

3.4.1. Veri Toplama Tekniği

Veri toplama tekniği olarak anket yöntemi seçilmiştir.

Anket uygulaması için, Türkiye çapında muhasebe uygulamalarını bir sistematiği olduğu düşünülen, bir kredi kurumuna kredi başvurusu yapan veya kredi kullanmış ve/veya kullanmakta olan işletmeler hedef kitle olarak belirlenmiştir.

Hedef kitleye uygulanacak ankete ilişkin 46 adet kapalı uçlu soru hazırlanmıştır. Anketteki sorular iki gruptan oluşmaktadır Birinci grup sorular; şirkete ve sektöre ilişkin bilgileri, ölçeği tespit etmeye yönelik bilgileri ve maliyet muhasebesine ilişkin görüşleri içermektedir. İkinci grup sorular ise maliyet muhasebesi sistemine ilişkin bilgileri içermektedir Hazırlanan sorular, anket uygulamasında deneyimli kişilerce soru tekniği ve sayfa düzeni açısından gözden geçirilmiş, bazı şirketlere gönderilerek cevaplar test edilmiş, anlaşılmayan, yanlış anlaşılabilir veya özel olduğu gerekçesiyle cevap verilmeyecek sorular tespit edilmiştir. Anlaşılmayan veya yanlış anlaşılabilir sorulara açıklamalar ilave edilmiş, cevap verilmeyecek sorular çıkarılmış veya cevap verilebilecek soru haline getirilmiştir.

⁴ Bu tür sorularda alternatif cevap seçenekleri listesi verilir ve cevaplayıcılardan düşüncelerini en iyi yansıtan seçenek/seçenekleri işaretlemesi istenir. Bu cevap seçenekleri “Likert Tipi”. basit “Evet/Hayır” formatı ya da çoktan seçmeli şeklinde olabilir.”

İletişim bilgilerine erişilen 3.154 adet şirketten kapsam içinde olduğu düşünülen 355 adet şirket tespit edilmiştir. Bu şirketlerin büyük kısmı ile görüşülerek anketi cevaplayacaklarının teyidi alınmış, anket formu şirketlerin istekleri doğrultusunda fax, kargo ve/veya e-mail yoluyla gönderilmiştir.

Teyit alınarak gönderilen 355 adet anket formundan 162 adedi cevaplanarak geri gelmiştir. Bu nedenle anketimize gelen cevap sayısı beklentimizin çok altında % 45,6'da kalmıştır. Gelen anketlerden 12 adedi eksik cevaplandığı için kapsam dışında bırakılmıştır. Geriye kalan 150 adet anket sonucu değerlendirmeye alınmıştır.

3.4.2. Verilerin Analizi

Değerlendirmeye elverişli 150 adet veri, bilgisayar ortamında "SPSS 12.0 For Windows" programı ile analiz edilmiştir (Ural, Kılıç, 2005; Albayrak, 2005, Tekin, 2006).

Örnekleme, 18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2005 / 9617 Karar sayılı "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" çerçevesinde KOBİ kapsamında mikro, küçük, orta büyüklükte işletmeler ve büyük işletmeler olarak yeniden gruplandırılmıştır. Ankette yöneltilen her soru için (bağımsız değişken) yatay ve dikey yüzdeleri gösteren çapraz tablolar hazırlanmıştır.

Analizler; şirket ölçekleri bazında bağımsız değişkenler için hazırlanan kontenjans tablolarında, eksik veriler (maksimum 10 işaretlenmeyen yani % 6,7'sini aşmayanlar) SPSS 12.0 For Windows programında Series Mean

yöntemi aracılığı ile tamamlanarak, istatistiki test hesaplamalarında ki kare (χ^2) bağımsızlık testi⁵ uygulanarak yapılmıştır (Korum, 1991; Köksal,1985).

Her tablo için,

H₀: İşletmelerin ölçekleri ile... arasında ilişki yoktur.

H₁ : İşletmelerin ölçekleri ilearasında ilişki vardır.

hipotezleri kurulmuş %1 anlamlılık seviyesinde yani %99 güvenilirlik düzeyinde ilişki olup olmadığı test edilmiştir.⁶ Tabloların altında sadece **H₀** hipotezleri gösterilmiştir.

Ayrıca %1 anlamlılık düzeyinde **H₀** hipotezi red edillip **H₁** hipotezinin (ilişki vardır), kabul edildiği durumlar, %5 anlamlılık düzeyinde de test edilmiştir. Bu düzeydeki anlamlı ilişkiler ayrıca belirtilmiştir.

Örnekleme oluşturan 150 işletmenin 120 tanesi "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" çerçevesinde KOBİ ölçeğindedir. Geri kalan 30 işletme ise aynı yönetmelik çerçevesinde KOBİ ölçeği kapsamı dışında olan büyük işletmelerdir. KOBİ tanımının üzerinde tam bir uzlaşma olmaması, ayrıca KOBİ kapsamındaki işletmeler ile diğer işletmeler arasında fark olup olmadığını da tespit etmek amacıyla değerlendirmeler 150 işletme üzerinden yapılmıştır. Ayrıca 120 işletmeye ilişkin; istatistiki hesaplamalar yapılmış olup

⁵ Ki kare bağımsızlık testi iki veya daha fazla değişken grubu arasında ilişki bulunup bulunmadığını incelemek için kullanılır.

⁶ Value= SPSS tarafından hesaplanan " χ^2 " (Pearson Chi-Square) değerini göstermektedir. p=Asymp.Sig.(2-sided) ;hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir. (1-p=güvenilirlik düzeyi) SPSS tarafından hesaplanan " χ^2 " (Pearson Chi-Square) değeri, istenen anlamlılık düzeyindeki tablo değerinden büyük olması durumunda **H₀** hipotezi reddedilip, **H₁** hipotezi kabul edilir. (Ayrıca SPSS'de elde edilen "Asymp. Sig.(2-sided)" değeri de % ... anlamlılık düzeyini göstermektedir.)

frekansı, yatay ve dikey yüzdeleri de bilgi vermek amacıyla tablolarda gölgelendirilerek gösterilmiştir. 150 ile 120 işletme arasında analiz sonuçlarının farklı olduğu durumlar ise ayrıca belirtilmiştir.

3.5. Örneklemin Özellikleri

Analize dahil edilen şirketler sırasıyla Adıyaman, Afyon, Aksaray, Amasya, Ankara, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Bursa, Çankırı, Çorum, Denizli, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Giresun, Iğdır, İçel, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş, Kars, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mardin, Muş, Ordu, Rize, Samsun, Tekirdağ, Tokat, Trabzon, Uşak, Van ve Zonguldak olmak üzere toplam 40 ilde faaliyet göstermektedir. Anketi cevaplayanlar S.M.M.M.'ler, muhasebe müdürleri veya sorumluları, genel müdürler veya yönetim kurulu başkanlarıdır.

Tablo 6'da görüldüğü gibi analize dahil edilen işletmelerin %16'sının 10 kişiden az çalışanı, % 38'inin 50 kişiden az çalışanı, % 30'unun 250 kişiden az ve %16'sının 250 kişiden fazla çalışanı bulunmaktadır. Buradan görüleceği gibi, 250 kişiden az çalışanı olan KOBİ ölçeğindeki işletmeler örneklemin % 84 oranı ile büyük kısmını oluşturmaktadır.

Analize dahil edilen işletmelerin, aktif veya net satış hasılatı açısından, % 28'i 1 Milyon YTL'den az iken, % 26'sı 5 Milyon YTL'den az, % 30,7'si 25 Milyon YTL'den az ve % 15,3'ü 25 Milyon YTL'den fazladır. Buradan görüleceği gibi, 25 Milyon YTL'den az aktif veya net satış hasılatı büyüklüğü olan KOBİ ölçeğindeki işletmeler, örneklemin % 84,7 oranı ile büyük kısmını oluşturmaktadır.

Tablo 6: İşletmelerin Tanıtım Özellikleri

	n	%		n	%
İşletmede Ortalama Çalışan Sayısı	150	100,0	İşletmenin Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	150	100,0
10 Kişiden az	24	16,0	1 Milyon YTL'den az	42	28,0
50 Kişiden az	57	38,0	5 Milyon YTL'den az	39	26,0
250 kişiden az	45	30,0	25 Milyon YTL'den az	46	30,7
250 kişiden fazla	24	16,0	25 Milyon YTL'den fazla	23	15,3
İşletmenin Hukuki Yapısı	150	100,0	SPK Denetimine	150	100,0
A.Ş.	110	73,4	Tabi Olanlar	13	8,7
Ltd.Şti.	29	19,3	Tabi Olmayanlar	137	91,3
Şahıs İşletmesi	11	7,3			
İşletmenin Faaliyet Süresi	150	100,0	Faaliyette Bulunduğu Sektörler	150	100,0
3 Yıldan az	17	11,3	Gıda	68	45,3
3-6 Yıl arası	16	10,7	Tekstil	20	13,3
6-10 Yıl arası	15	10,0	Metal Eşya	17	11,3
10 Yıldan fazla	102	68,0	Kimya ve Petrol	14	9,3
Finansman Yöntemi(*)			Diğer İmalat Sanayi	13	8,7
Banka Kredisi	85	56,7	Taş Toprak Sanayi	10	6,7
Satıcılar	37	24,7	Orman Ürünleri ve Mobilya	7	4,7
Ortaklardan Borç Alma	35	23,3	Ana Metal Sanayi	1	0,7
Öz sermaye	94	62,7			
Notlar: n: Frekans %: Frekans yüzdesi (*): Sabit ve İşletme Sermayesi finansmanında en çok kullanılan iki kaynağı seçmeleri istenmiştir.					

Analize dahil edilen işletmelerin, hukuki yapılarına bakıldığında % 73,4'ünün anonim şirket, % 19,3'ünün limited şirket ve % 7,3'ünün şahıs işletmesi olduğu görülmektedir. Bu anlamda KOBİ'lerin hemen hepsi şirketleşmesini tamamlamış durumdadır. Ayrıca işletmelerin % 8,7'sinin Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetimine tabi oldukları görülmektedir. Bu işletmelerin sabit ve işletme sermayelerinin finansmanında kullanılan kaynaklar sırasıyla; % 62,7 oranında özkaynak, % 56,7 oranı ile banka kredisi, % 24,7 oranı ile satıcı kredisi ve % 23,3 oranında da ortaklardan borçlanmadır.

Analize dahil edilen işletmelerin, sırasıyla % 45,3'ü gıda, % 13,3'ü tekstil, % 11,3'ünde metal eşya, % 9,3'ü kimya ve petrol, % 8,7'si diğer imalat sanayi, % 6,7'si taş toprak sanayi, % 4,7'si orman ürünleri ve mobilya ve % 0,7'si ana metal sanayinde faaliyet göstermektedir.

Analize dahil edilen işletmelerin, %11,3'ü 3 yıldan kısa, %10,7'si 3 – 6 yıl arasında, %10'u 6-10 yıl arasında, % 68'i ise 10 yıldan uzun süreden beri faaliyette bulunmaktadır.

Sonuç olarak; analize dahil edilen işletmelerin büyük çoğunluğu, 10 yıldan uzun süredir faaliyette olan, şirketleşme sürecini tamamlayarak anonim şirket statüsünde olan, sabit ve işletme sermayesi finansmanında banka kredisi kullanabilen, ortakları işletmeye özsermaye koyabilen veya fon yaratan, farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmalardan oluşmaktadır.

3.6. Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi

3.6.1. Örneklemin KOBİ Ölçeğine Göre Dağılımının Belirlenmesi

18.11.2005 tarih, 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2005 / 9617 Karar sayılı “**Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik**”te; küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ), çalışan sayısı ve yıllık net satış hasılatı yada mali bilanço büyüklüklerine göre mikro, küçük veya orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Yönetmelikte dikkate alınan kriterlerden herhangi birini kaybeden veya aşan işletmelerin sınıf değiştireceği veya KOBİ vasfını kaybedeceği belirtilmiştir.

Analize dahil edilen işletmelerin çalışan sayıları, yıllık net satış hasılatı ya da mali bilanço büyüklükleri ve yönetmelikte dikkate alınan kriterlerden herhangi birini kaybeden veya aşan işletmelerin sınıf değiştireceği dikkate alınarak örneklem yeniden gruplandırılmıştır.

Tablo 7: Çalışan Sayısı

Çalışan Sayısı Ölçek	10 Kişiden Az	50 Kişiden Az	250 Kişiden Az	250 Kişiden Fazla	Toplam
Mikro Ölçek					
Frekans	21	0	0	0	21
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	87,5%	,0%	,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	3	43	0	0	46
% Ölçek	6,5%	93,5%	,0%	,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	12,5%	75,4%	,0%	,0%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	0	13	40	0	53
% Ölçek	,0%	24,5%	75,5%	,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	,0%	22,8%	88,9%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	24	56	40	0	120
% Kobi Ölçeği	20,0%	46,7%	33,3%	,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	100,0%	98,2%	88,9%	,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	0	1	5	24	30
% Ölçek	,0%	3,3%	16,7%	80,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	,0%	1,8%	11,1%	100,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	24	57	45	24	150
% Ölçek	16,0%	38,0%	30,0%	16,0%	100,0%
% Çalışan Sayısı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile çalışan sayıları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Çalışan Sayısı	320,137	9	0,000	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçekleri ile çalışan sayıları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Analize dahil edilen KOBİ ölçeği için; çalışan sayısı ve aktif yada net satış hasılatı büyüklüğünün birlikte değerlendirilmesi sonucunda, Tablo 7’de, 10 kişiden az çalışanı olan işletmelerin % 12,5’inin sınıf değiştirerek KOBİ ölçeği içerisinde mikro ölçekten küçük ölçeğe, 50 kişiden az çalışanı olan işletmelerin % 22,8’inin küçük ölçekten orta ölçeğe geçtiği görülmektedir. Ayrıca 50 kişiden az çalışanı olan işletmelerin % 1,8’i ile 250 kişiden az işçi çalıştıran işletmelerin % 11,1’nin KOBİ ölçeği dışına çıkarak büyük ölçekli işletme olduğu görülmektedir.

Tablo 8: Aktif Büyüklüğü veya Net Satış Hasılatı

Aktif Büyüklüğü veya Net Satış Hasılatı Ölçek	1 Milyon YTL’den Az	5 Milyon YTL’den Az	25 Milyon YTL’den Az	25 Milyon YTL’den Fazla	Toplam
Mikro Ölçek					
Frekans	21	0	0	0	21
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	50,0%	,0%	,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	18	28	0	0	46
% Ölçek	39,1%	60,9%	,0%	,0%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	42,9%	71,8%	,0%	,0%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	3	11	39	0	53
% Ölçek	5,7%	20,8%	73,6%	,0%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	7,1%	28,2%	84,8%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	42	39	39	0	120
% Kobi Ölçeği	35,0%	32,5%	32,5%	,0%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	100,0%	100,0%	84,8%	,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	0	0	7	23	30
% Ölçek	,0%	,0%	23,3%	76,7%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	,0%	,0%	15,2%	100,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	42	39	46	23	150
% Ölçek	28,0%	26,0%	30,7%	15,3%	100,0%
% Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile aktif büyüklüğü veya net satış hasılatı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Aktif veya Net Satış Hasılatı Büyüklüğü	239,001	9	0,000	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçekleri ile aktif yada net satış hasılatı arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 8’de ise aktif yada net satış hasılatı büyüklüğü 1.000.000. YTL’den az olan işletmelerin % 42,9’unun mikro ölçekten küçük ölçeğe, % 7,1’inin mikro ölçekten orta ölçeğe, aktif yada net satış hasılatı büyüklüğü 5.000.000.YTL’den az olan işletmelerin % 58,2’sinin küçük ölçekten orta ölçeğe geçtiği görülmektedir. Ayrıca aktif yada net satış hasılatı büyüklüğü 25.000.000. YTL’den az olan işletmelerin % 7,1’inin KOBİ ölçeği dışına çıkarak büyük ölçekli işletme olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak; Tablo 7 ve Tablo 8’de analize dahil edilen işletmeler, çalışan sayısı ve aktif ya da net satış hasılatı büyüklüğü ölçüsü çerçevesinde KOBİ ölçeğine göre gruplandığında, %14,0’ü mikro ölçekli, % 30,7’si küçük ölçekli, % 35,3’ü orta ölçekli işletmeler olmaktadır. Kalan % 20’si ise KOBİ ölçeği kapsamı dışına çıkan büyük ölçekli işletmelerdir. Analize dahil edilen işletmelerin % 80,0 gibi büyük bir kısmını KOBİ ölçeğinde işletmeler oluşturmaktadır.

3.6.2. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Tanıtım Özellikleri

Tablo 9: Analize Dahil Edilen İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler

Sektörler Ölçek	Gıda	Taş ve Toprak ürünleri	Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayi	Diğer İmalat Sanayi	Kimya ve Petrol	Metal Eşya ve Makine Teçhizat	Tekstil	Ana Metal Sanayi	Toplam
Mikro Ölçek									
Frekans	14	0	2	1	0	3	1	0	21
% Ölçek	66,7%	,0%	9,5%	4,8%	,0%	14,3%	4,8%	,0%	100,0%
% Sektörler	20,6%	,0%	28,6%	7,7%	,0%	17,6%	5,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek									
Frekans	27	4	2	4	5	3	1	0	46
% Ölçek	58,7%	8,7%	4,3%	8,7%	10,9%	6,5%	2,2%	,0%	100,0%
% Sektörler	39,7%	40,0%	28,6%	30,8%	35,7%	17,6%	5,0%	,0%	30,7%
Orta Ölçek									
Frekans	22	3	1	4	3	10	10	0	53
% Ölçek	41,5%	5,7%	1,9%	7,5%	5,7%	18,9%	18,9%	,0%	100,0%
% Sektörler	32,4%	30,0%	14,3%	30,8%	21,4%	58,8%	50,0%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı									
Frekans	63	7	5	9	8	16	12	0	120
% Kobi Ölçeği	52,5%	5,8%	4,2%	7,5%	6,7%	13,3%	10,0%	,0%	100,0%
% Sektörler	92,6%	70,0%	71,4%	69,2%	57,1%	94,1%	60,0%	,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek									
Frekans	5	3	2	4	6	1	8	1	30
% Ölçek	16,7%	10,0%	6,7%	13,3%	20,0%	3,3%	26,7%	3,3%	100,0%
% Sektörler	7,4%	30,0%	28,6%	30,8%	42,9%	5,9%	40,0%	100,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)									
Frekans	68	10	7	13	14	17	20	1	150
% Ölçek	45,3%	6,7%	4,7%	8,7%	9,3%	11,3%	13,3%	,7%	100,0%
% Sektörler	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile faaliyet gösterdikleri sektörler arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Sektör	41,821	21	0,004	38,93

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçekleri ile faaliyet gösterdikleri sektörler arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 10: İşletmelerin Hukuki Yapısı

Hukuki Yapı	Anonim Şirket	Limited Şirket	Şahıs İşletmesi	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	5	12	4	21
% Ölçek	23,8%	57,1%	19,0%	100,0%
% Hukuki Yapı	4,5%	41,4%	36,4%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	34	7	5	46
% Ölçek	73,9%	15,2%	10,9%	100,0%
% Hukuki Yapı	30,9%	24,1%	45,5%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	43	9	1	53
% Ölçek	81,1%	17,0%	1,9%	100,0%
% Hukuki Yapı	39,1%	31,0%	9,1%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	82	28	10	120
% Kobi Ölçeği	68,3%	23,3%	8,3%	100,0%
% Hukuki Yapı	74,5%	96,6%	90,9%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	28	1	1	30
% Ölçek	93,3%	3,3%	3,3%	100,0%
% Hukuki Yapı	25,5%	3,4%	9,1%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	110	29	11	150
% Ölçek	73,3%	19,3%	7,3%	100,0%
% Hukuki Yapı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile hukuki yapıları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hukuki Yapı	36,669	6	0,000	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçekleri ile hukuki yapıları arasında göre % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 11: İşletmelerin SPK Denetimi Açısından İncelenmesi

Ölçek \ SPK Denetimine	Tabi	Tabi Değil	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	0	21	21
% Ölçek	,0%	100,0%	100,0%
% SPK Denetimi	,0%	15,3%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	1	45	46
% Ölçek	2,2%	97,8%	100,0%
% SPK Denetimi	7,7%	32,8%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	4	49	53
% Ölçek	7,5%	92,5%	100,0%
% SPK Denetimi	30,8%	35,8%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	5	115	120
% Kobi Ölçeği	4,2%	95,8%	100,0%
% SPK Denetimi	38,5%	83,9%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	8	22	30
% Ölçek	26,7%	73,3%	100,0%
% SPK Denetimi	61,5%	16,1%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	13	137	150
% Ölçek	8,7%	91,3%	100,0%
% SPK Denetimi	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile SPK denetimi tabi olmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
SPK Denetimi	16,806	3	0,001	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçekleri ile SPK denetimi arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 12: Faaliyet Süresi

Faaliyet Süresi	3 Yıdan Az	3 - 6 Yıl Arası	6 – 10 Yıl Arası	10 Yıdan Fazla	Toplam
Ölçek					
Mikro Ölçek					
Frekans	3	2	3	13	21
% Ölçek	14,3%	9,5%	14,3%	61,9%	100,0%
% Faaliyet Süresi	17,6%	12,5%	20,0%	12,7%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	10	4	3	29	46
% Ölçek	21,7%	8,7%	6,5%	63,0%	100,0%
% Faaliyet Süresi	58,8%	25,0%	20,0%	28,4%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	3	7	3	40	53
% Ölçek	5,7%	13,2%	5,7%	75,5%	100,0%
% Faaliyet Süresi	17,6%	43,8%	20,0%	39,2%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	16	13	9	82	120
% Kobi Ölçeği	13,3%	10,8%	7,5%	68,3%	100,0%
% Faaliyet Süresi	94,1%	81,3%	60,0%	80,4%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	1	3	6	20	30
% Ölçek	3,3%	10,0%	20,0%	66,7%	100,0%
% Faaliyet Süresi	5,9%	18,8%	40,0%	19,6%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	17	16	15	102	150
% Ölçek	11,3%	10,7%	10,0%	68,0%	100,0%
% Faaliyet Süresi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile faaliyette bulundukları süreler arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Faaliyet Süresi	13,946	9	0,124	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçekleri ile faaliyette bulundukları süreler arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 13: İşletmenin Finansmanında Banka Kredisi Kullanımı

Banka Kredisi	Evet	Hayır	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	3	18	21
% Ölçek	14,3%	85,7%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	3,5%	27,7%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	26	20	46
% Ölçek	56,5%	43,5%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	30,6%	30,8%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	34	19	53
% Ölçek	64,2%	35,8%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	40,0%	29,2%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	63	57	120
% Kobi Ölçeği	52,5%	47,5%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	74,1%	87,7%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	22	8	30
% Ölçek	73,3%	26,7%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	25,9%	12,3%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	85	65	150
% Ölçek	56,7%	43,3%	100,0%
% Banka Kredisi Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında banka kredisi kullanımı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Banka Kredisi	19,964	3	0,000	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında banka kredisi kullanımı arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 14: İşletmenin Finansmanında Satıcı Kredisi Kullanımı

Satıcı Kredisi	Evet	Hayır	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	3	18	21
% Ölçek	14,3%	85,7%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	8,1%	15,9%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	8	38	46
% Ölçek	17,4%	82,6%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	21,6%	33,6%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	13	40	53
% Ölçek	24,5%	75,5%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	35,1%	35,4%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	24	96	120
% Kobi Ölçeği	20,0%	80,0%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	64,9%	85,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	13	17	30
% Ölçek	43,3%	56,7%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	35,1%	15,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	37	113	150
% Ölçek	24,7%	75,3%	100,0%
% Satıcı Kredisi Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında satıcı kredisi kullanımı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Satıcı Kredisi	8,154	3	0,043	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında satıcı kredisi kullanımı arasında % 1

anlamlılık düzeyinde ilişki olmadığı görülmektedir. Ancak % 5 anlamlılık düzeyinde işletmelerin ölçeği ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında satıcı kredisi kullanımı arasında ($\chi^2_{\text{hes}}=8,154 > p_{0,05}=7,82$) anlamlı ilişki olduğu görülmektedir. Hesaplanan ki kare değerinin tablo değerinden çok büyük olmaması nedeniyle ilişki kuvvetli olmadığı görülmektedir.

Tablo 15: İşletmenin Finansmanında Ortaklardan Borç Kullanımı

Ölçek \ Ortaklardan Borç	Evet	Hayır	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	4	17	21
% Ölçek	19,0%	81,0%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	11,4%	14,8%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	12	34	46
% Ölçek	26,1%	73,9%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	34,3%	29,6%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	13	40	53
% Ölçek	24,5%	75,5%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	37,1%	34,8%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	29	91	120
% Kobi Ölçeği	24,2%	75,8%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	6	24	30
% Ölçek	20,0%	80,0%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	17,1%	20,9%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	35	115	150
% Ölçek	23,3%	76,7%	100,0%
% Ortaklardan Borç Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında ortaklardan borç kullanımı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Ortaklara Borçlanma	0,639	3	0,887	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında ortaklardan borç kullanımı arasında % 1 anlamlılık düzeyinde arasında ilişki olmadığı görülmektedir.

Tablo 16: İşletmenin Finansmanında Öz sermaye Kullanımı

Ölçek \ Öz sermaye	Evet	Hayır	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	19	2	21
% Ölçek	90,5%	9,5%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	20,2%	3,6%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	29	17	46
% Ölçek	63,0%	37,0%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	30,9%	30,4%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	33	20	53
% Ölçek	62,3%	37,7%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	35,1%	35,7%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	81	39	120
% Kobi Ölçeği	67,5%	32,5%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	13	17	30
% Ölçek	43,3%	56,7%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	13,8%	30,4%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	94	56	150
% Ölçek	62,7%	37,3%	100,0%
% Öz sermaye Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında öz sermaye kullanımı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Öz sermaye	11,741	3	0,008	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile sabit ve işletme sermayesi finansmanında öz sermaye kullanımı arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Sonuç olarak (Tablo 9 – 16); analize dahil edilen işletmelerin; ölçekleri büyüdükçe hukuki statülerinin anonim şirket olduğu, SPK denetimine tabi oldukları yani daha kurumsal bir yapıya kavuştukları görülmektedir. İşletmelerin ölçeklerinin büyümesiyle sermaye yoğun sektörlerde faaliyet gösterdikleri gözlenmiştir. İşletmelerin yatırım ve işletme sermayesi finansmanında daha çok banka kredisi ve öz sermaye kullanmayı tercih ettikleri tespit edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerin banka kredisi kullandığı, mikro ölçekli işletmelerin ise öz sermaye ile finanse edildiği görülmüştür. İşletmelerin ölçekleri ile, faaliyette bulundukları süreler açısından değerlendirildiğinde ise işletmelerin kuruluşlarından itibaren geçen süre artıkça çalışan sayıları ve mali büyüklüklerinde artma yönünde ciddi bir gelişme gösteremeyerek, mevcut ölçeklerini korudukları sonucuna varılmıştır.

3.6.3. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Yönetim Sistemi

Analize dahil edilen işletmelerden, 3 tanesi yani % 2'si maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamı açısından, 7 tanesi yani % 4,7'si maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazında ve mamul hesaplamada kullandıkları yöntemi işaretlememiştir. Bu eksik veriler SPSS programı aracılığı ile tamamlanmıştır.

Tablo 17: Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Kapsamı Açısından

Giderlerin Kapsamı Açısından	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Normal Maliyet	Direkt Maliyet	Toplam
Ölçek					
Mikro Ölçek					
Frekans	17	1	0	3	21
% Ölçek	81,0%	4,8%	,0%	14,3%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	17,0%	5,0%	,0%	42,9%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	24	8	11	3	46
% Ölçek	52,2%	17,4%	23,9%	6,5%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	24,0%	40,0%	47,8%	42,9%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	37	9	6	1	53
% Ölçek	69,8%	17,0%	11,3%	1,9%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	37,0%	45,0%	26,1%	14,3%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	78	18	17	7	120
% Kobi Ölçeği	65,0%	15,0%	14,2%	5,8%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	78,0%	90,0%	73,9%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	22	2	6	0	30
% Ölçek	73,3%	6,7%	20,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	22,0%	10,0%	26,1%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	100	20	23	7	150
% Ölçek	66,7%	13,3%	15,3%	4,7%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçtikleri yöntem arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Kapsamı Açısından	18,816	9	0,027	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçtikleri yöntem arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak % 5 anlamlılık düzeyinde işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçtikleri yöntem arasında ($\chi^2_{\text{hes}}=18,816 > p_{0,05}=16,92$) anlamlı ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 18: Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Kapsamı Açısından İkili Yöntem Kullanılması

Giderlerin Kapsamı Açısından İkili Yöntem	Tek Yöntem	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Normal Maliyet	Direkt Maliyet	Toplam
Ölçek						
Mikro Ölçek						
Frekans	17	2	1	1	0	21
% Ölçek	81,0%	9,5%	4,8%	4,8%	,0%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	11,9%	66,7%	50,0%	100,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek						
Frekans	44	1	0	0	1	46
% Ölçek	95,7%	2,2%	,0%	,0%	2,2%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	30,8%	33,3%	,0%	,0%	100,0%	30,7%
Orta Ölçek						
Frekans	53	0	0	0	0	53
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	37,1%	,0%	,0%	,0%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı						
Frekans	114	3	1	1	1	120
% Kobi Ölçeği	95,0%	2,5%	,8%	,8%	,8%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	79,7%	100,0%	50,0%	100,0%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek						
Frekans	29	0	1	0	0	30
% Ölçek	96,7%	,0%	3,3%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	20,3%	,0%	50,0%	,0%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)						
Frekans	143	3	2	1	1	150
% Ölçek	95,3%	2,0%	1,3%	,7%	,7%	100,0%
% Giderlerin Kapsamı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçtiklere yöntemle ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Kapsamı Açısından İkili Yöntem	20,669	12	0,055	26,22

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçtiklere yöntemle ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 19:Ürün Maliyetlerine Genel Yönetim ve Finansman Giderlerinden Pay Verilmesi

Ürün Maliyetlerine Genel Yönetim ve Finansman Giderlerinden Pay Verilmesi	Evet	Hayır	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	10	11	21
% Ölçek	47,6%	52,4%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	11,5%	17,5%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	29	17	46
% Ölçek	63,0%	37,0%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	33,3%	27,0%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	36	17	53
% Ölçek	67,9%	32,1%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	41,4%	27,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	75	45	120
% Ölçek	62,5%	37,5%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	86,2%	71,4%	80,0%
b.Büyük Ölçek			
Frekans	12	18	30
% Ölçek	40,0%	60,0%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	13,8%	28,6%	20,0%
c.Toplam (a+b)			
Frekans	87	63	150
% Ölçek	58,0%	42,0%	100,0%
% Gen.Yön.ve Fin. Gid.Pay.	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre seçilen yöntemlerde ürün maliyetine ayrıca genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmesi arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Genel Yönetim ve Finansman Gider. Ür.Mal.Pay Verilmesi	7,542	3	0,056	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin kapsamına göre maliyetlerini belirlerken ürün maliyetine ayrıca genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmesi arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 20: Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre

Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Ölçek	Fiili Maliyet	Tahmini Maliyet	Standart Maliyet	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans	10	0	11	21
% Ölçek	47,6%	,0%	52,4%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	10,2%	,0%	26,2%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	25	7	14	46
% Ölçek	54,3%	15,2%	30,4%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	25,5%	70,0%	33,3%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	37	3	13	53
% Ölçek	69,8%	5,7%	24,5%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	37,8%	30,0%	31,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük -.Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	72	10	38	120
% Ölçek	60,0%	8,3%	31,7%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	73,5%	100,0%	90,5%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	26	0	4	30
% Ölçek	86,7%	,0%	13,3%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	26,5%	,0%	9,5%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	98	10	42	150
% Ölçek	65,3%	6,7%	28,0%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin gerçekleşme durumuna göre seçtikleri yöntem arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Gerçekleşme Durumu Açısından	19,725	6	0,003	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin gerçekleşme durumuna göre seçtikleri yöntem arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır .

Tablo 21: Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre İkili Yöntem Kullanılması

Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre İkili Yöntem	Tek Yöntem	Fiili Maliyet	Tahmini Maliyet	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	21	0	0	21
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	14,2%	,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	45	1	0	46
% Ölçek	97,8%	2,2%	,0%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	30,4%	100,0%	,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	53	0	0	53
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	35,8%	,0%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	119	1	0	120
% Ölçek	99,2%	,8%	,0%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	80,4%	100,0%	,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	29	0	1	30
% Ölçek	96,7%	,0%	3,3%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	19,6%	,0%	100,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	148	1	1	150
% Ölçek	98,7%	,7%	,7%	100,0%
% Giderlerin Gerçekleşme Durumu	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin gerçekleşme durumuna göre seçtiklere yönteme ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Gerçekleşme Durumu Açısından İkili Yöntem	6,290	6	0,392	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin gerçekleşme durumuna göre seçtiklere yönteme ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 22 : Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Dağıtım Bazına Göre

Giderlerin Dağıtım Bazına Göre Ölçek	Hacim Tabanlı Maliyet	Faaliyet Tabanlı Maliyet	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	8	13	21
% Ölçek	38,1%	61,9%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	12,7%	14,9%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	18	28	46
% Ölçek	39,1%	60,9%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	28,6%	32,2%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	17	36	53
% Ölçek	32,1%	67,9%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	27,0%	41,4%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	43	77	120
% Ölçek	35,8%	64,2%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	68,3%	88,5%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	20	10	30
% Ölçek	66,7%	33,3%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	31,7%	11,5%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	63	87	150
% Ölçek	42,0%	58,0%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazına göre seçtikleri yöntem arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	9,923	3	0,019	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazına göre seçtikleri yöntem

arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak % 5 anlamlılık düzeyinde işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazına göre şetçikleri yöntem arasında ($\chi^2_{\text{hes}}=9,923>p_{0,05}=7,82$) anlamlı ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 23: : Maliyet Hesaplama Sisteminde Giderlerin Dağıtım Bazına Göre İkili Yöntem Kullanılması

Giderlerin Dağıtım Bazına Göre İkili Yöntem	Tek yöntem	Hacim Tabanlı Maliyet	Faaliyet Tabanlı Maliyet	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	21	0	0	21
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	14,2%	,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	45	1	0	46
% Ölçek	97,8%	2,2%	,0%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	30,4%	100,0%	,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	53	0	0	53
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	35,8%	,0%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	119	1	0	120
% Ölçek	99,2%	,8%	,0%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	80,4%	100,0%	,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	29	0	1	30
% Ölçek	96,7%	,0%	3,3%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	19,6%	,0%	100,0%	20,0%
c. oplam (a+b)				
Frekans	148	1	1	150
% Ölçek	98,7%	,7%	,7%	100,0%
% Giderlerin Dağıtım Bazına Göre	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazına göre seçtiklere yöntemle ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Dağıtım Bazı Açısından İkili Yöntem	6,290	6	0,392	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde giderlerin dağıtım bazına göre seçtiklere yönetime ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 24: Maliyet Hesaplama Sisteminde Mamul Maliyeti Hesaplama Yöntemine Göre

Mamul Maliyetinin Hesaplama Şekline Göre	Sipariş Maliyet	Safha Maliyet	İşlem Maliyeti	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	4	5	12	21
% Ölçek	19,0%	23,8%	57,1%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	23,5%	10,4%	14,1%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	4	12	30	46
% Ölçek	8,7%	26,1%	65,2%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	23,5%	25,0%	35,3%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	7	14	32	53
% Ölçek	13,2%	26,4%	60,4%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	41,2%	29,2%	37,6%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	15	31	74	120
% Ölçek	12,5%	25,8%	61,7%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	88,2%	64,6%	87,1%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	2	17	11	30
% Ölçek	6,7%	56,7%	36,7%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	11,8%	35,4%	12,9%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	17	48	85	150
% Ölçek	11,3%	32,0%	56,7%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde mamul maliyeti hesaplama yöntemleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	12,130	6	,059	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde mamul maliyeti hesaplama yöntemleri arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 25: Maliyet Hesaplama Sisteminde Mamul Hesaplama Yöntemine Göre İkili Yöntem Kullanılması

Mamul Maliyetinin Hesaplama Şekline Göre İkili Yöntem	Tek Yöntem	Sipariş Maliyet	Safha Maliyet	İşlem Maliyeti	Toplam
Ölçek					
Mikro Ölçek					
Frekans	19	1	1	0	21
% Ölçek	90,5%	4,8%	4,8%	,0%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	13,4%	33,3%	33,3%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	43	2	1	0	46
% Ölçek	93,5%	4,3%	2,2%	,0%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	30,3%	66,7%	33,3%	,0%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	50	0	1	2	53
% Ölçek	94,3%	,0%	1,9%	3,8%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	35,2%	,0%	33,3%	100,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	112	3	3	2	120
% Ölçek	93,3%	2,5%	2,5%	1,7%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	78,9%	100,0%	100,0%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	30	0	0	0	30
% Ölçek	100,0%	,0%	,0%	,0%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	21,1%	,0%	,0%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	142	3	3	2	150
% Ölçek	94,7%	2,0%	2,0%	1,3%	100,0%
% Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet hesaplama sisteminde kullandıkları mamul maliyetini hesaplama yöntemine ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Mamul Maliyeti Hesaplama Şekli Açısından İkili Yöntem	8,937	9	0,443	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet hesaplama sisteminde mamul maliyeti hesaplama şekline göre seçtiklere yöntemle ilave olarak başka bir yöntem daha (ikili yöntem) kullanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Sonuç olarak (Tablo 17 – 25); analize dahil edilen işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini hesaplama sisteminde, giderlerin kapsamı, gerçekleşme durumu, dağıtım bazı ve mamul maliyetini hesaplama yöntemi açısından anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. İşletmelerin tercihlerini belirleyen unsurun faaliyette bulundukları sektörle ilişkili olabileceği düşünülerek, sektörler bazında mamul maliyeti hesaplama sistemleri test edilmiş olup, sektörler ile mamul maliyeti hesaplama sistemleri arasında da anlamlı bir ilişki olmadığı da görülmüştür.

İşletmelerin en çok kullandıkları yöntemlere göre oluşturdukları maliyet sistemi;

Tam Maliyet+Fiili Maliyet+Faaliyet Tabanlı Maliyet+İşlem (Karma) Maliyet'tir.

Yukarıda belirtilen mamul maliyeti hesaplama yöntemlerini seçmelerinin nedeni görece olarak fazla teorik bilgiye ihtiyaç duyulmayan, uygulama kolaylığı olan yöntemler olduğu düşünülmektedir.

3.6.4. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Kayıt Sistemi

İşletmelerin maliyet muhasebesi kayıt sistemin kurulması ve sağlıklı olarak işleyebilmesi için işletmenin alt yapısını olması gereklidir. Bu nedenle maliyet kayıt sistemi, işletmenin muhasebe sistemine ilişkin yapısal özellikleri ve maliyet kayıt sistemine ilişkin özellikler olarak iki başlık altında incelenmiştir.

İşletmelerin Genel ve Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi ile İlgili Yapısal Özellikleri

Tablo 26 : Muhasebe Kayıtlarının İşletme Bünyesinde Tutulması Açısından

Muhasebe Kayıtları İşletmede	Ölçek	Evet	Hayır	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans		12	9	21
% Ölçek		57,1%	42,9%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		9,4%	39,1%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans		36	10	46
% Ölçek		78,3%	21,7%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		28,3%	43,5%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans		50	3	53
% Ölçek		94,3%	5,7%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		39,4%	13,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans		98	22	120
% Ölçek		81,7%	18,3%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		77,2%	95,7%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans		29	1	30
% Ölçek		96,7%	3,3%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		22,8%	4,3%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans		127	23	150
% Ölçek		84,7%	15,3%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları İşletmede		100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile muhasebe kayıtlarının işletme bünyesinde tutulması arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Muhasebe Kayıtları İşletmede	20,856	3	0,000	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile muhasebe kayıtlarının işletme bünyesinde tutulması arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Tablo 27 : Muhasebe Kayıtlarının Bilgisayarda Tutulması Açısından

Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda Ölçek	Evet	Hayır	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	20	1	21
% Ölçek	95,2%	4,8%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	13,4%	100,0%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	46	0	46
% Ölçek	100,0%	,0%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	30,9%	,0%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	53	0	53
% Ölçek	100,0%	,0%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	35,6%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	119	1	120
% Ölçek	99,2%	,8%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	79,9%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	30	0	30
% Ölçek	100,0%	,0%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	20,1%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	149	1	150
% Ölçek	99,3%	,7%	100,0%
% Muhasebe Kayıtları Bilgisayarda	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile muhasebe kayıtlarının bilgisayarda tutulması arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Muhasebe Kayıtlarının Bilgisayarda Tutulması	6,184	3	0,103	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile muhasebe kayıtlarının bilgisayarda tutulması arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 28:İşletmelerin Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebe Kayıtlarının Kayıtlarının Bilgisayar Yazılımı İle Tutulması

Maliyet Muhasebesi Kayıtları ile ilgili Tercihleri	Hazır Paket Program	Özel Program	İşl.Dışından Muhasebeci	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	15	0	6	21
% Ölçek	71,4%	,0%	28,6%	100,0%
% Kayıtlarla İlgili Tercih	12,6%	,0%	40,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	39	2	5	46
% Ölçek	84,8%	4,3%	10,9%	100,0%
% Program Tercihi	32,8%	12,5%	33,3%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	44	5	4	53
% Ölçek	83,0%	9,4%	7,5%	100,0%
% Program Tercihi	37,0%	31,3%	26,7%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	98	7	15	120
% Ölçek	81,7%	5,8%	12,5%	100,0%
% Program Tercihi	82,4%	43,8%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	21	9	0	30
% Ölçek	70,0%	30,0%	,0%	100,0%
% Program Tercihi	17,6%	56,3%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	119	16	15	150
% Ölçek	79,3%	10,7%	10,0%	100,0%
% Program Tercihi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile genel muhasebe ve maliyet muhasebe kayıtlarının bilgisayar yazılımı ile tutulması arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Muhasebe Kayıtları Bilgisayar Yazılımı ile	25,904	6	0,000	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile genel muhasebe ve maliyet muhasebe kayıtlarının bilgisayar yazılımı ile tutulması arasında % 1 anlamlılık düzeyinde bir ilişki vardır.

Tablo 29: Maliyet Muhasebesi İçin Ayrı Birim veya Özel Çalışan Olması

Maliyet Muhasebesi İçin Ayrı Birim veya Çalışan Ölçek	Evet	Hayır	Özel Çalışan	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans	1	18	2	21
% Ölçek	4,8%	85,7%	9,5%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	12,5%	20,0%	3,8%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	1	32	13	46
% Ölçek	2,2%	69,6%	28,3%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	12,5%	35,6%	25,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	4	31	18	53
% Ölçek	7,5%	58,5%	34,0%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	50,0%	34,4%	34,6%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	6	81	33	120
% Ölçek	5,0%	67,5%	27,5%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	75,0%	90,0%	63,5%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	2	9	19	30
% Ölçek	6,7%	30,0%	63,3%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	25,0%	10,0%	36,5%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	8	90	52	150
% Ölçek	5,3%	60,0%	34,7%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi .Ayrı Birim veya Özel Çalışan	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi konusunda çalıştırılan kişi sayıları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Maliyet Muhasebesi İçin Özel Çalışan Kişi Sayısı	43,843	18	0,001	34,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerinin ölçeği ile maliyet muhasebesi için özel çalışan kişi sayıları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Tablo 31: Maliyet Hesaplama Konusunda Maliyet Muhasebesi Uzmanı Çalıştırma

Mal. Muh. Konusunda Maliyet Muhasebesi Uzmanı Çalıştırma	Var	Yok	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	16	5	21
% Ölçek	76,2%	23,8%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	13,7%	15,2%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	32	14	46
% Ölçek	69,6%	30,4%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	27,4%	42,4%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	43	10	53
% Ölçek	81,1%	18,9%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	36,8%	30,3%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	91	29	120
% Ölçek	75,8%	24,2%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	77,8%	87,9%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	26	4	30
% Ölçek	86,7%	13,3%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	22,2%	12,1%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	117	33	150
% Ölçek	78,0%	22,0%	100,0%
% Maliyet Muhasebesi İçin Uzman	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin Ölçekleri ile maliyet muhasebesi uzmanı çalıştırılması arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Maliyet Muhasebesi Uzmanı Çalıştırılması	3,563	3	0,313	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre; işletmelerinin ölçeği ile maliyet muhasebesi uzmanı çalıştırılması arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Maliyet Kayıt Sistemi

Analize dahil edilen işletmelerden, 6 tanesi yani % 4,0'ü maliyet muhasebesi kayıt sistemlerinin, işletmenin muhasebe sistemi içerisindeki yapısal durum açısından seçtikleri yöntemi, 7 tanesi yani % 4,7'si tekdüzen muhasebe sisteminde kullandığı maliyet hesaplarını işaretlememiştir. Bu eksik veriler SPSS programı aracılığı ile tamamlanmıştır.

İşletmelerden 39 tanesi yani % 26,0'sı giderlerini eş zamanlı izlerken seçtikleri yöntemi işaretlememiş olup, eksik veri 10 adetten fazla olması nedeniyle eksik veriler tamamlanmamıştır.

Tablo 32 : Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminin, İşletmenin Muhasebe Sistemi İçerisinde Yapısal Durumu Açısından

Maliyet Muhasebesinin Yapısal Durumu	Bağımsız Kayıt	Birleşik Kayıt	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	12	9	21
% Ölçek	57,1%	42,9%	100,0%
% Yapısal Durum	26,7%	8,6%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	19	27	46
% Ölçek	41,3%	58,7%	100,0%
% Yapısal Durum	42,2%	25,7%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	9	44	53
% Ölçek	17,0%	83,0%	100,0%
% Yapısal Durum	20,0%	41,9%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	40	80	120
% Ölçek	33,3%	66,7%	100,0%
% Yapısal Durum	88,9%	76,2%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	5	25	30
% Ölçek	16,7%	83,3%	100,0%
% Yapısal Durum	11,1%	23,8%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	45	105	150
% Ölçek	30,0%	70,0%	100,0%
% Yapısal Durum	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi kayıt sisteminin işletmenin muhasebe sistemi içerisindeki yapısal durumu arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Maliyet Muhasebesinin Yapısal Durumu	16,984	3	0,001	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işletmelerin maliyet muhasebesi kayıt sisteminin işletme muhasebe sistemi içerisindeki yapısal durumu açısından % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Tablo 33: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Kullanılan Maliyet Hesapları

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Kullanılan Maliyet Hesapları	7/A	7/B	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	18	3	21
% Ölçek	85,7%	14,3%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	15,4%	9,1%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	36	10	46
% Ölçek	78,3%	21,7%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	30,8%	30,3%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	39	14	53
% Ölçek	73,6%	26,4%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	33,3%	42,4%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	93	27	120
% Ölçek	77,5%	22,5%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	79,5%	81,8%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	24	6	30
% Ölçek	80,0%	20,0%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	20,5%	18,2%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	117	33	150
% Ölçek	78,0%	22,0%	100,0%
% TMS Maliyet Hesapları	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile tekdüzen muhasebe sisteminde kullandıkları maliyet hesapları arasında ilişki yoktur.

X² Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Hesapları	1,402	3	0,705	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile tekdüzen muhasebe sisteminde kullandıkları maliyet hesapları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 34: Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesi

Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesi	Evet	Hayır	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	17	4	21
% Ölçek	81,0%	19,0%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	15,3%	10,3%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	31	15	46
% Ölçek	67,4%	32,6%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	27,9%	38,5%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	36	17	53
% Ölçek	67,9%	32,1%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	32,4%	43,6%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	84	36	120
% Ölçek	70,0%	30,0%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	75,7%	92,3%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	27	3	30
% Ölçek	90,0%	10,0%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	24,3%	7,7%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	111	39	150
% Ölçek	74,0%	26,0%	100,0%
% Giderleri Eşzamanlı İzleme	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi kayıt sisteminde giderlerin eş zamanlı izlemesi arasında ilişki yoktur

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesi	6,580	3	0,087	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet muhasebesi kayıt sisteminde giderlerin eş zamanlı izlenmesi arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 35: Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesinde Kullanılan Yöntem

Maliyet Muhasebesi Kayıt Sisteminde Giderlerin Eş Zamanlı İzlenmesinde Yöntem	Ayrı Defter ve/veya Föylerde	Yardımcı/Alt Hesaplar Açarak	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	4	7	11
% Ölçek	36,4%	63,6%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	12,9%	8,8%	9,9%
Küçük Ölçek			
Frekans	8	26	34
% Ölçek	23,5%	76,5%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	25,8%	32,5%	30,6%
Orta Ölçek			
Frekans	10	31	41
% Ölçek	24,4%	75,6%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	32,3%	38,8%	36,9%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	22	64	86
% Ölçek	25,6%	74,4%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	9	16	25
% Ölçek	36,0%	64,0%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	29,0%	20,0%	22,5%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	31	80	111
% Ölçek	27,9%	72,1%	100,0%
% Gid.Eşzamanlı İzlenmesinde Yöntem	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi kayıt sisteminde giderlerini eş zamanlı izlerken kullandıkları yöntem arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Eş Zamanlı İzlenmesinde Kullanılan Yöntem	1,780	3	,619	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet muhasebesi kayıt sisteminde giderlerini eş zamanlı izlerken kullandıkları yöntem arsında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Sonuç olarak (Tablo 26 – 35); analize dahil edilen işletmelerin büyük çoğunluğu muhasebe kayıtlarını işletme bünyesinde tutmaktadır. Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ve ucuzlaması nedeniyle, muhasebe kayıtlarının işletme bünyesinde veya işletme dışında bilgisayar aracılığı ile tutulduğu, ölçek büyüdükçe bazı işletmelerin kendileri için özel programlar hazırlattığı, maliyet muhasebesi için özel birim oluşturduğu, maliyet muhasebesi konusunda uzman istihdam ettiği ve istihdam edilen kişi sayısının da ölçek büyüklüğüne paralel olarak arttığı tespit edilmiştir. Ancak ölçekler itibariyle maliyet hesaplama konusunda yeterli uzmanlık bilgisine sahip çalışanın olması arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni ise sağlıklı veri temini olması halinde, bilgisayar teknolojisi, özel programların hazırlanabilmesine olanak tanımakta dolayısıyla maliyet hesaplama işlemi oldukça kolay hale geldiği düşünülmektedir.

Yasal yönlendirme nedeniyle işletmelerin büyük çoğunluğunun, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 7/A maliyet hesaplarını kullanarak, yani giderlerini hem fonksiyon hem de çeşit esasına göre ve eş zamanlı izlediği tespit edilmiştir. Günümüzde bilgisayar ve bilgisayar yazılımlarının kullanılabilmesi nedeniyle de giderlerin eş zamanlı izlenmesinde yardımcı hesaplar kullanmayı tercih ettikleri gözlenmiştir.

3.6.5. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Hesaplama Sistemi

Maliyet hesaplama sistemi, mamul maliyetini oluşturan, ilk madde ve malzeme, işçilik, genel üretim giderleri bazında ve amortisman gideri olarak incelenmiştir.

İşletmelerin toplam üretim maliyeti içindeki direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderlerinin oranları da gruplandırılarak verilmiştir. Analize dahil edilen işletmelerden 11 tanesi toplam üretim maliyeti içindeki direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim giderlerinin oranları belirtmemiştir. Bu veriler 10'dan fazla olması nedeniyle tamamlanmamıştır.

İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

Analize dahil edilen işletmelerin, 3 tanesi yani % 2'si üretime verilen ana hammadde ve malzemenin maliyet değerini belirleme zamanını, 2 tanesi yani % 1,3'ü farklı birim maliyetlerden giriş olduğunda üretime verilen ana madde ve malzemenin maliyet değerini belirleme yöntemini, 6 tanesi yani % 4,0'ü ilk madde ve malzeme envanteri sırasında fiili stok ile stok kayıtları arasında ortaya çıkan farkların ürün maliyetiyle ilişkilendirilmesinde kullandıkları

yöntemi işaretlememiştir. Bu eksik veriler SPSS programı aracılığı ile tamamlanmıştır.

Tablo 36 : İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Oranı

DİMMG Oran Aralığı (%)	Oran Yok	0 -24	25-49	50-59	60-69	70-79	80-89	90 +	Toplam
Ölçek									
Mikro Ölçek									
Frekans	2	1	0	10	3	3	0	2	21
% Ölçek	9,5%	4,8%	,0%	47,6%	14,3%	14,3%	,0%	9,5%	100,0%
% DİMM Oranı	18,2%	8,3%	,0%	26,3%	12,5%	17,6%	,0%	20,0%	14,0%
Küçük Ölçek									
Frekans	4	3	5	11	6	7	7	3	46
% Ölçek	8,7%	6,5%	10,9%	23,9%	13,0%	15,2%	15,2%	6,5%	100,0%
% DİMM Oranı	36,4%	25,0%	33,3%	28,9%	25,0%	41,2%	30,4%	30,0%	30,7%
Orta Ölçek									
Frekans	3	3	9	12	8	4	10	4	53
% Ölçek	5,7%	5,7%	17,0%	22,6%	15,1%	7,5%	18,9%	7,5%	100,0%
% DİMM Oranı	27,3%	25,0%	60,0%	31,6%	33,3%	23,5%	43,5%	40,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı									
Frekans	9	7	14	33	17	14	17	9	120
% Kobi Ölçeği	7,5%	5,8%	11,7%	27,5%	14,2%	11,7%	14,2%	7,5%	100,0%
% DİMM Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek									
Frekans	2	5	1	5	7	3	6	1	30
% Ölçek	6,7%	16,7%	3,3%	16,7%	23,3%	10,0%	20,0%	3,3%	100,0%
% DİMM Oranı	18,2%	41,7%	6,7%	13,2%	29,2%	17,6%	26,1%	10,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)									
Frekans	11	12	15	38	24	17	23	10	150
% Ölçek	7,3%	8,0%	10,0%	25,3%	16,0%	11,3%	15,3%	6,7%	100,0%
% DİMM Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile toplam üretim maliyeti içindeki direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin oranı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
DİMM Oranı	23,015	21	,343	38,93

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile toplam üretim maliyeti içindeki direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin oranı arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır

Tablo 37 : Ana Hammadde Stoklarının (Miktar ve Tutar Açısından) İzlenmesi

Stokların İzlenmesi Ölçek	İzleme Yok	Sürekli	Göze Kontrol	Periyodik Olarak	Toplam
Mikro Ölçek					
Frekans	1	14	0	6	21
% Ölçek	4,8%	66,7%	,0%	28,6%	100,0%
% Stokların İzlenmesi	50,0%	17,3%	,0%	10,2%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	0	26	7	13	46
% Ölçek	,0%	56,5%	15,2%	28,3%	100,0%
% Stokların İzlenmesi	,0%	32,1%	87,5%	22,0%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	1	21	1	30	53
% Ölçek	1,9%	39,6%	1,9%	56,6%	100,0%
% Stokların İzlenmesi	50,0%	25,9%	12,5%	50,8%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	2	61	8	49	120
% Ölçek	1,7%	50,8%	6,7%	40,8%	100,0%
% Stokların İzlenmesi	100,0%	75,3%	100,0%	83,1%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	0	20	0	10	30
% Ölçek	,0%	66,7%	,0%	33,3%	100,0%
% Stokların İzlenmesi	,0%	24,7%	,0%	16,9%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	2	81	8	59	150
% Ölçek	1,3%	54,0%	5,3%	39,3%	100,0%
% Stok Takibi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile ana hammadde stoklarını (miktar ve tutar açısından) izlemeleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Stokların İzlenmesi	25,257	9	0,003	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile ana hammadde stoklarını miktar ve tutar açısından izlemeleri arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Tablo 38: Ana Hammadde Stoklarının İzlenme Yöntemi

Stok Takip Yöntemi	Bilgisayar Ortamında Stok Programı ile	Stok Kartları ile	Diğer	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	16	2	3	21
% Ölçek	76,2%	9,5%	14,3%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	13,2%	14,3%	20,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	34	5	7	46
% Ölçek	73,9%	10,9%	15,2%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	28,1%	35,7%	46,7%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	44	5	4	53
% Ölçek	83,0%	9,4%	7,5%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	36,4%	35,7%	26,7%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	94	12	14	120
% Ölçek	78,3%	10,0%	11,7%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	77,7%	85,7%	93,3%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	27	2	1	30
% Ölçek	90,0%	6,7%	3,3%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	22,3%	14,3%	6,7%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	121	14	15	150
% Ölçek	80,7%	9,3%	10,0%	100,0%
% Stok Takip Yöntemi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile ana hammadde stoklarını izleme yöntemleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Stokların Takip Yöntemi	4,309	6	0,635	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile ana hammadde stoklarını izleme yöntemleri arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 39: Ana Hammadde ve Malzemenin Maliyet Değerinin Belirlenme Zamanı

Ana Hammadde ve Malz. Maliyet Değ. Belirleme Zamanı Ölçek	Üretime Verildiğinde	Periyodik Olarak	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	14	7	21
% Ölçek	66,7%	33,3%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	21,5%	8,2%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	24	22	46
% Ölçek	52,2%	47,8%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	36,9%	25,9%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	14	39	53
% Ölçek	26,4%	73,6%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	21,5%	45,9%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	52	68	120
% Ölçek	43,3%	56,7%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	80,0%	80,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	13	17	30
% Ölçek	43,3%	56,7%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	20,0%	20,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	65	85	150
% Ölçek	43,3%	56,7%	100,0%
% Hammadde Maliyet Değerini Belirleme Zamanı	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretime verilen ana hammaddenin maliyet değerini belirleme zamanı arasında ilişki yoktur.

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile üretime verilen ana hammaddenin maliyet değerini belirleme yöntemi arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hammaddenin Maliyet Değerini Belirleme Yöntemi	23,115	15	0,082	30,58

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile üretime verilen ana hammaddenin maliyet değerini belirleme yöntemi arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 41: İlk Madde ve Malzeme Envanterinde (Fiili Stok ile Stok Kayıtları Arasında) Ortaya Çıkan Farklar

Hammadde Envanterinde Ortaya Çıkan Farklar Ölçek	Ürün Maliyetlerine Vermek	Olağandışı Gider ve Zararlara Atmak	Normal ise Maliyetlere Anormal ise Dönem Sonu Hesaplarına Atmak	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans	6	0	15	21
% Ölçek	28,6%	,0%	71,4%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	11,5%	,0%	18,5%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	10	6	30	46
% Ölçek	21,7%	13,0%	65,2%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	19,2%	35,3%	37,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	25	5	23	53
% Ölçek	47,2%	9,4%	43,4%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	48,1%	29,4%	28,4%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	41	11	68	120
% Ölçek	34,2%	9,2%	56,7%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	78,8%	64,7%	84,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	11	6	13	30
% Ölçek	36,7%	20,0%	43,3%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	21,2%	35,3%	16,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	52	17	81	150
% Ölçek	34,7%	11,3%	54,0%	100,0%
% Hammadde Envanter Farkı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile ilk madde ve malzeme envanteri sırasında fiili stok ile stok kayıtları arasında ortaya çıkan farkların ürün maliyetiyle ilişkilendirilmesi arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hammadde Envanter Farkı	13,512	6	0,036	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile ilk madde ve malzeme envanteri sırasında fiili stok ile stok kayıtları arasında ortaya çıkan farkların ürün maliyetiyle ilişkilendirilmesi arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak işletmelerin ölçeği ile ilk madde ve malzeme envanteri sırasında fiili stok ile stok kayıtları arasında ortaya çıkan farkların ürün maliyetiyle ilişkilendirilmesi arasında % 5 anlamlılık düzeyinde ($\chi^2_{\text{hes}}=13,512 > p_{0,05}=12,59$) ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 42 : Ürün Maliyetlerini Belirlerken Ana Hammadde, Yardımcı Madde, İşletme Malzemesi Giderleri İçin Direkt - Endirekt Ayırım Yapılması

Hammadde Direkt – Endirekt Ayırımı	Evet	Hayır	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	15	6	21
% Ölçek	71,4%	28,6%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	14,2%	13,6%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	34	12	46
% Ölçek	73,9%	26,1%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	32,1%	27,3%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	36	17	53
% Ölçek	67,9%	32,1%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	34,0%	38,6%	35,3%
a. Mikro- Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	85	35	120
% Ölçek	70,8%	29,2%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	80,2%	79,5%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	21	9	30
% Ölçek	70,0%	30,0%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	19,8%	20,5%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	106	44	150
% Ölçek	70,7%	29,3%	100,0%
% Hammadde Direkt Endirekt Ayırımı	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile ürün maliyetlerini belirlerken ana hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi giderlerini direkt - endirekt ayırma tabi tutmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hammadde Direkt - Endirekt Ayırımı	0,438	3	0,932	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile ürün maliyetlerini belirlerken ana hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi giderlerini direkt - endirekt ayrımına tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

İşçilik Maliyeti

İşletmelerde, işçi ücret ve giderlerinin birden fazla (direkt, endirekt, diğer) açıdan gruplamak mümkündür. Bu nedenle anket çalışmasında işletmelere, işçi ücret ve giderlerinin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesinde direkt, endirekt ve diğer (mamulle ilişkilendirilmeyerek, sonuç hesapları ile ilişkilendirme) seçenekleri sunulmuş olup, söz konusu giderler için birden fazla seçeneği kullanmaları halinde bu durumu da belirtmeleri istenmiştir. Analizler işçi ücret ve giderlerinin her kalemi bazında direkt, endirekt ve diğer olarak, kullanan ve kullanmayanları da kapsayacak şekilde yapılmış, sonuçları yorumlanmıştır. Ancak tablolarda işçi ücret ve giderlerinin her kalemi bazında direkt, endirekt ve diğer olarak kullananlar gösterilmiştir. Dolayısıyla tablodaki işçi ücret ve giderlerinde kalemler bazında direkt, endirekt ve diğer seçeneklerini birlikte kullanmalarının da mümkün olması nedeniyle, tablodaki gider grupları toplamı ölçekler bazındaki işletme sayılarından farklı görünmektedir.

Analize dahil edilen işletmelerin 16 tanesi yani % 10,7'si boş geçen zamana ait işçilik giderlerini muhasebe kayıtlarına yansıtma yöntemini işaretlememiştir. Bu işletmelerin boş geçen zamana ait işçilik giderlerine ilişkin bir değerlendirme yapmadıkları kabul edilmiştir

Tablo 43 : İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Direkt İşçilik Giderlerinin Oranı

DİG Oran Aralığı (%)	Oran Yok	0-5	6-9	10-14	15-19	20-24	25-29	30 +	Toplam
Ölçek									
Mikro Ölçek									
Frekans	2	1	1	0	1	5	10	1	21
% Ölçek	9,5%	4,8%	4,8%	,0%	4,8%	23,8%	47,6%	4,8%	100,0%
% DİG Oranı	18,2%	6,3%	10,0%	,0%	6,3%	25,0%	35,7%	4,8%	14,0%
Küçük Ölçek									
Frekans	4	3	5	8	9	4	10	3	46
% Ölçek	8,7%	6,5%	10,9%	17,4%	19,6%	8,7%	21,7%	6,5%	100,0%
% DİG Oranı	36,4%	18,8%	50,0%	28,6%	56,3%	20,0%	35,7%	14,3%	30,7%
Orta Ölçek									
Frekans	3	5	2	15	3	7	7	11	53
% Ölçek	5,7%	9,4%	3,8%	28,3%	5,7%	13,2%	13,2%	20,8%	100,0%
% DİG Oranı	27,3%	31,3%	20,0%	53,6%	18,8%	35,0%	25,0%	52,4%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı									
Frekans	9	9	8	23	13	16	27	15	120
% Kobi Ölçeği	7,5%	7,5%	6,7%	19,2%	10,8%	13,3%	22,5%	12,5%	100,0%
% DİG Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek									
Frekans	2	7	2	5	3	4	1	6	30
% Ölçek	6,7%	23,3%	6,7%	16,7%	10,0%	13,3%	3,3%	20,0%	100,0%
% DİG Oranı	18,2%	43,8%	20,0%	17,9%	18,8%	20,0%	3,6%	28,6%	20,0%
c. Toplam (a+b)									
Frekans	11	16	10	28	16	20	28	21	150
% Ölçek	7,3%	10,7%	6,7%	18,7%	10,7%	13,3%	18,7%	14,0%	100,0%
% DİG Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile toplam üretim maliyeti içindeki direkt işçilik giderlerinin oranı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
DİG Oranı	42,883	21	,003	38,93

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile toplam üretim maliyeti içindeki direkt işçilik giderlerinin oranı arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Tablo 44 : İşçi Ücret ve Giderlerinde Direkt Ayrım

İşçilik Unsurlarının Direkt Ayrım	Esas Ücretler	Hafta ve Genel Tatil Günleri	Fazla Çalışma Ücretleri	Üretim ve Verimlilik Primleri	Yıllık İzin Ücretleri	İkramiye	Sosyal Yardımlar	Sağlık Giderleri	Harçlıklar	İşçi Yollukları	Eğitim ve Staj Giderleri	Kıdem Tazminatı	Yasal İşveren Payları	Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler	Diğer Ücretler	Toplam
Ölçek																
Mikro Ölçek																
Frekans	20	8	7	2	5	2	3	1	4	3	2	2	17	4	4	21
% Ölçek	95,2%	38,1%	33,3%	9,5%	23,8%	9,5%	14,3%	4,8%	19,0%	14,3%	9,5%	9,5%	81,0%	19,0%	19,0%	100,0%
% İşçilikler	13,9%	8,2%	7,4%	3,6%	6,8%	3,8%	5,2%	2,2%	10,5%	5,4%	5,6%	3,4%	14,0%	9,1%	10,0%	14,0%
Küçük Ölçek																
Frekans	43	27	19	18	15	13	13	10	6	15	8	13	36	11	7	46
% Ölçek	93,5%	58,7%	41,3%	39,1%	32,6%	28,3%	28,3%	21,7%	13,0%	32,6%	17,4%	28,3%	78,3%	23,9%	15,2%	100,0%
% İşçilikler	29,9%	27,8%	20,2%	32,1%	20,3%	24,5%	22,4%	21,7%	15,8%	26,8%	22,2%	22,4%	29,8%	25,0%	17,5%	30,7%
Orta Ölçek																
Frekans	51	38	40	21	31	18	24	18	15	21	12	23	42	18	14	53
% Ölçek	96,2%	71,7%	75,5%	39,6%	58,5%	34,0%	45,3%	34,0%	28,3%	39,6%	22,6%	43,4%	79,2%	34,0%	26,4%	100,0%
% İşçilikler	35,4%	39,2%	42,6%	37,5%	41,9%	34,0%	41,4%	39,1%	39,5%	37,5%	33,3%	39,7%	34,7%	40,9%	35,0%	35,3%
a. Mikro- Küçük - Orta Ölçek Toplamı																
Frekans	114	73	66	41	51	33	40	29	25	39	22	38	95	33	25	120
% Ölçek	95,0%	60,8%	55,0%	34,2%	42,5%	27,5%	33,3%	24,2%	20,8%	32,5%	18,3%	31,7%	79,2%	27,5%	20,8%	100,0%
% İşçilikler	79,2%	75,3%	70,2%	73,2%	68,9%	62,3%	69,0%	63,0%	65,8%	69,6%	61,1%	65,5%	78,5%	75,0%	62,5%	80,0%
b-Büyük Ölçek																
Frekans	30	24	28	15	23	20	18	17	13	17	14	20	26	11	15	30
% Ölçek	100,0%	80,0%	93,3%	50,0%	76,7%	66,7%	60,0%	56,7%	43,3%	56,7%	46,7%	66,7%	86,7%	36,7%	50,0%	100,0%
% İşçilikler	20,8%	24,7%	29,8%	26,8%	31,1%	37,7%	31,0%	37,0%	34,2%	30,4%	38,9%	34,5%	21,5%	25,0%	37,5%	20,0%
c-Toplam (a+b)																
Frekans	144	97	94	56	74	53	58	46	38	56	36	58	121	44	40	150
% Ölçek	96,0%	64,7%	62,7%	37,3%	49,3%	35,3%	38,7%	30,7%	25,3%	37,3%	24,0%	38,7%	80,7%	29,3%	26,7%	100,0%
% İşçilikler	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile işçi ücret ve gider unsurlarının mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde direkt ayrıma tabi tutmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift tarafli anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Direkt Ayrım				
Esas Ücretler (Normal Üc.)	2,051	3	0,562	11,35
Hafta ve Genel Tatil Ücretleri	11,441	3	0,010	11,35
Fazla Çalış. Ücr. ve Zamları	32,470	3	0,000	11,35
Üretim ve Verimlilik Primleri	9,181	3	0,027	11,35
Yıllık İzin Ücretleri	21,366	3	0,000	11,35
İkramiye	20,063	3	0,000	11,35
Sosyal Yardımlar	14,099	3	0,003	11,35
Sağlık Giderleri	18,161	3	0,000	11,35
Harçlıklar	9,497	3	0,023	11,35
İşçi Yollukları	10,119	3	0,018	11,35
Eğitim ve Staj Giderleri	12,018	3	0,007	11,35
Kıdem Tazminatı	20,038	3	0,000	11,35
Yasal İşveren Payları	0,933	3	0,817	11,35
Boş Geçen Zam. Ait İşçilikler	3,050	3	0,384	11,35
Diğer Ücretler	12,061	3	0,007	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işçi ücret ve gider unsurlarından hafta ve genel tatil ücretleri, fazla çalışma ücretleri ve zamları, yıllık izin ücretleri, ikramiye, sosyal yardımlar, sağlık giderleri, harçlıklar, işçi yollukları, eğitim ve staj giderleri, kıdem tazminatı ve diğer ücretlerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde direkt ayrıma tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işçi ücret ve gider unsurlarından esas ücretler, üretim ve verimlilik primleri, yasal işveren payları ve boş geçen zamana ait işçiliklerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde direkt ayrıma tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 45 : İşçi Ücret ve Giderlerinde Endirekt Ayrım

İşçilik Unsurlarının Endirekt Ayrım	Esas Ücretler	Hafta ve Genel Tatil Günleri	Fazla Çalışma Ücretleri	Üretim ve Verimlilik Primleri	Yıllık İzin Ücretleri	İkramiye	Sosyal Yardımlar	Sağlık Giderleri	Harçlıklar	İşçi Yollukları	Eğitim ve Staj Giderleri	Kıdem Tazminatı	Yasal İşveren Payları	Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler	Diğer Ücretler	Toplam
Ölçek																
Mikro Ölçek																
Frekans	1	11	10	10	11	10	9	9	10	10	9	9	0	10	8	21
% Ölçek	4,8%	52,4%	47,6%	47,6%	52,4%	47,6%	42,9%	42,9%	47,6%	47,6%	42,9%	42,9%	,0%	47,6%	38,1%	100,0%
% İşçilikler	4,0%	22,4%	23,8%	24,4%	20,8%	25,6%	22,5%	21,4%	30,3%	23,8%	20,5%	17,6%	,0%	24,4%	27,6%	14,0%
Küçük Ölçek																
Frekans	3	14	13	14	19	13	10	12	10	10	10	13	4	12	8	46
% Ölçek	6,5%	30,4%	28,3%	30,4%	41,3%	28,3%	21,7%	26,1%	21,7%	21,7%	21,7%	28,3%	8,7%	26,1%	17,4%	100,0%
% İşçilikler	12,0%	28,6%	31,0%	34,1%	35,8%	33,3%	25,0%	28,6%	30,3%	23,8%	22,7%	25,5%	16,7%	29,3%	27,6%	30,7%
Orta Ölçek																
Frekans	9	13	9	8	12	6	9	10	5	10	10	16	8	7	5	53
% Ölçek	17,0%	24,5%	17,0%	15,1%	22,6%	11,3%	17,0%	18,9%	9,4%	18,9%	18,9%	30,2%	15,1%	13,2%	9,4%	100,0%
% İşçilikler	36,0%	26,5%	21,4%	19,5%	22,6%	15,4%	22,5%	23,8%	15,2%	23,8%	22,7%	31,4%	33,3%	17,1%	17,2%	35,3%
a. Mikro- Küçük - Orta Ölçek Toplamı																
Frekans	13	38	32	32	42	29	28	31	25	30	29	38	12	29	21	120
% Ölçek	10,8%	31,7%	26,7%	26,7%	35,0%	24,2%	23,3%	25,8%	20,8%	25,0%	24,2%	31,7%	10,0%	24,2%	17,5%	100,0%
% İşçilikler	52,0%	77,6%	76,2%	78,0%	79,2%	74,4%	70,0%	73,8%	75,8%	71,4%	65,9%	74,5%	50,0%	70,7%	72,4%	80,0%
b-Büyük Ölçek																
Frekans	12	11	10	9	11	10	12	11	8	12	15	13	12	12	8	30
% Ölçek	40,0%	36,7%	33,3%	30,0%	36,7%	33,3%	40,0%	36,7%	26,7%	40,0%	50,0%	43,3%	40,0%	40,0%	26,7%	100,0%
% İşçilikler	48,0%	22,4%	23,8%	22,0%	20,8%	25,6%	30,0%	26,2%	24,2%	28,6%	34,1%	25,5%	50,0%	29,3%	27,6%	20,0%
c-Toplam (a+b)																
Frekans	25	49	42	41	53	39	40	42	33	42	44	51	24	41	29	150
% Ölçek	16,7%	32,7%	28,0%	27,3%	35,3%	26,0%	26,7%	28,0%	22,0%	28,0%	29,3%	34,0%	16,0%	27,3%	19,3%	100,0%
% İşçilikler	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile işçi ücret ve gider unsurlarının mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde endirekt ayrıma tabi tutmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Endirekt Ayrım				
Esas Ücretler (Normal Üc.)	17,315	3	0,001	11,35
Hafta ve Genel Tatil Ücretleri	5,629	3	0,131	11,35
Fazla Çalış. Ücr. ve Zamları	7,626	3	0,054	11,35
Üretim ve Verimlilik Primleri	8,678	3	0,034	11,35
Yıllık İzin Ücretleri	7,149	3	0,067	11,35
İkramiye	11,998	3	0,007	11,35
Sosyal Yardımlar	8,656	3	0,034	11,35
Sağlık Giderleri	5,693	3	0,128	11,35
Harçlıklar	13,292	3	0,004	11,35
İşçi Yollukları	9,239	3	0,026	11,35
Eğitim ve Staj Giderleri	12,114	3	0,007	11,35
Kıdem Tazminatı	2,917	3	,405	11,35
Yasal İşveren Payları	18,716	3	,000	11,35
Boş Geçen Zam. Ait İşçilikler	12,135	3	,007	11,35
Diğer Ücretler	9,216	3	,027	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işçi ücret ve gider unsurlarından esas ücretler, ikramiye, harçlıklar ve eğitim ve staj giderleri, yasal işveren payları ve boş geçen zamana ait işçiliklerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde endirekt ayrıma tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işçi ücret ve gider unsurlarından hafta ve genel tatil ücretleri, fazla çalışma ücretleri ve zamları, üretim ve verimlilik primleri, yıllık izin ücretleri, sosyal yardımlar, sağlık giderleri, işçi yollukları, kıdem tazminatı ve diğer ücretlerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde endirekt ayrıma tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 46 : İşçi Ücret ve Giderlerinde Diğer Ayrım

İşçilik Unsurlarının Diğer Ayrım	Esas Ücretler	Hafta ve Genel Tatil Günleri	Fazla Çalışma Ücretleri	Üretim ve Verimlilik Primleri	Yıllık İzin Ücretleri	İkramiye	Sosyal Yardımlar	Sağlık Giderleri	Harçlıklar	İşçi Yollukları	Eğitim ve Staj Giderleri	Kıdem Tazminatı	Yasal İşveren Payları	Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler	Diğer Ücretler	Toplam
Ölçek																
Mikro Ölçek																
Frekans	1	1	1	2	2	2	4	6	2	2	3	6	0	9	11	21
% Ölçek	4,8%	4,8%	4,8%	9,5%	9,5%	9,5%	19,0%	28,6%	9,5%	9,5%	14,3%	28,6%	,0%	42,9%	52,4%	100,0%
% İşçilikler	9,1%	7,7%	11,1%	22,2%	10,5%	11,1%	14,8%	22,2%	8,0%	10,5%	10,3%	18,8%	,0%	22,5%	23,9%	14,0%
Küçük Ölçek																
Frekans	0	2	1	2	6	8	13	8	8	5	10	10	2	11	16	46
% Ölçek	,0%	4,3%	2,2%	4,3%	13,0%	17,4%	28,3%	17,4%	17,4%	10,9%	21,7%	21,7%	4,3%	23,9%	34,8%	100,0%
% İşçilikler	,0%	15,4%	11,1%	22,2%	31,6%	44,4%	48,1%	29,6%	32,0%	26,3%	34,5%	31,3%	20,0%	27,5%	34,8%	30,7%
Orta Ölçek																
Frekans	5	5	3	2	8	7	6	10	10	8	13	11	5	12	13	53
% Ölçek	9,4%	9,4%	5,7%	3,8%	15,1%	13,2%	11,3%	18,9%	18,9%	15,1%	24,5%	20,8%	9,4%	22,6%	24,5%	100,0%
% İşçilikler	45,5%	38,5%	33,3%	22,2%	42,1%	38,9%	22,2%	37,0%	40,0%	42,1%	44,8%	34,4%	50,0%	30,0%	28,3%	35,3%
a. Mikro- Küçük - Orta Ölçek Toplamı																
Frekans	6	8	5	6	16	17	23	24	20	15	26	27	7	32	40	120
% Ölçek	5,0%	6,7%	4,2%	5,0%	13,3%	14,2%	19,2%	20,0%	16,7%	12,5%	21,7%	22,5%	5,8%	26,7%	33,3%	100,0%
% İşçilikler	54,5%	61,5%	55,6%	66,7%	84,2%	94,4%	85,2%	88,9%	80,0%	78,9%	89,7%	84,4%	70,0%	80,0%	87,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek																
Frekans	5	5	4	3	3	1	4	3	5	4	3	5	3	8	6	30
% Ölçek	16,7%	16,7%	13,3%	10,0%	10,0%	3,3%	13,3%	10,0%	16,7%	13,3%	10,0%	16,7%	10,0%	26,7%	20,0%	100,0%
% İşçilikler	45,5%	38,5%	44,4%	33,3%	15,8%	5,6%	14,8%	11,1%	20,0%	21,1%	10,3%	15,6%	30,0%	20,0%	13,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)																
Frekans	11	13	9	9	19	18	27	27	25	19	29	32	10	40	46	150
% Ölçek	7,3%	8,7%	6,0%	6,0%	12,7%	12,0%	18,0%	25,3%	16,7%	12,7%	19,3%	21,3%	6,7%	26,7%	30,7%	100,0%
% İşçilikler	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile işçi ücret ve gider unsurlarının mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde diğer ayrıma tabi tutmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Diğer Ayrım				
Esas Ücretler (Normal Üc.)	8,034	3	0,045	11,35
Hafta ve Genel Tatil Ücretleri	3,953	3	0,267	11,35
Fazla Çalış. Ücr. ve Zamları	4,122	3	0,249	11,35
Üretim ve Verimlilik Primleri	2,002	3	0,572	11,35
Yıllık İzin Ücretleri	0,669	3	0,881	11,35
İkramiye	3,595	3	0,309	11,35
Sosyal Yardımlar	5,341	3	0,148	11,35
Sağlık Giderleri	2,929	3	0,403	11,35
Harçlıklar	0,974	3	0,808	11,35
İşçi Yollukları	0,616	3	0,893	11,35
Eğitim ve Staj Giderleri	3,107	3	0,375	11,35
Kıdem Tazminatı	1,060	3	0,787	11,35
Yasal İşveren Payları	3,086	3	0,379	11,35
Boş Geçen Zam. Ait İşçilikler	3,432	3	0,330	11,35
Diğer Ücretler	7,568	3	0,056	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile işçi ücret ve gider unsurlarının mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde diğer ayrıma tabi tutmaları arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 47 : Boş Geçen Zaman İşçilikleri

Boş Geçen Zaman İşçilikleri Ölçek	Ürün Maliyetlerine Vermemek	Ürün Maliyetlerine Vermek	Normal ise Maliyetlere Anormal ise Dönem Sonu Hesaplarına Atmak	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans	2	7	11	20
% Ölçek	10,0%	35,0%	55,0%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	7,1%	12,7%	21,6%	14,9%
Küçük Ölçek				
Frekans	7	15	20	42
% Ölçek	16,7%	35,7%	47,6%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	25,0%	27,3%	39,2%	31,3%
Orta Ölçek				
Frekans	15	23	10	48
% Ölçek	31,3%	47,9%	20,8%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	53,6%	41,8%	19,6%	35,8%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	24	45	41	110
% Ölçek	21,8%	40,9%	37,3%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	85,7%	81,8%	80,4%	82,1%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	4	10	10	24
% Ölçek	16,7%	41,7%	41,7%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	14,3%	18,2%	19,6%	17,9%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	28	55	51	134
% Ölçek	20,9%	41,0%	38,1%	100,0%
% Boş Geçen Zaman İşçilik	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile boş geçen zamana ait işçilik giderlerini mamul maliyetine dahil edip etmedikleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Boş Geçen Zaman İşçilikleri	11,528	6	0,073	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile boş geçen zaman işçilik giderlerini mamul maliyetine dahil edip etmedikleri arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Genel Üretim Giderleri

Analize dahil edilen işletmelerin 13 tanesi yani % 8,7'si yardımcı gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri için ikinci dağıtımında kullandığı yöntemi, 10 tanesi yani % 6,7'si genel üretim giderlerinin mamuller paylaştırılmasında kullandığı dağıtım anahtarını işaretlememiştir. Bu işletmelerin genel üretim giderleri için 2. ve 3. dağıtım yapmadıkları kabul edilmiştir.

Tablo 48 : İşletmelerin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Genel Üretim Giderlerinin Oranı

GÜG Oran Aralığı (%)	Oran Yok	0-5	6-9	10-14	15-19	20-24	25-29	30 +	Toplam
Ölçek									
Mikro Ölçek									
Frekans	2	2	0	4	0	3	9	1	21
% Ölçek	9,5%	9,5%	,0%	19,0%	,0%	14,3%	42,9%	4,8%	100,0%
% GÜG Oranı	18,2%	11,8%	,0%	11,8%	,0%	14,3%	37,5%	4,3%	14,0%
Küçük Ölçek									
Frekans	4	6	0	12	5	6	9	4	46
% Ölçek	8,7%	13,0%	,0%	26,1%	10,9%	13,0%	19,6%	8,7%	100,0%
% GÜG Oranı	36,4%	35,3%	,0%	35,3%	33,3%	28,6%	37,5%	17,4%	30,7%
Orta Ölçek									
Frekans	3	8	2	11	3	10	5	11	53
% Ölçek	5,7%	15,1%	3,8%	20,8%	5,7%	18,9%	9,4%	20,8%	100,0%
% GÜG Oranı	27,3%	47,1%	40,0%	32,4%	20,0%	47,6%	20,8%	47,8%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı									
Frekans	9	16	2	27	8	19	23	16	120
% Kobi Ölçeği	7,5%	13,3%	1,7%	22,5%	6,7%	15,8%	19,2%	13,3%	100,0%
% GÜG Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek									
Frekans	2	1	3	7	7	2	1	7	30
% Ölçek	6,7%	3,3%	10,0%	23,3%	23,3%	6,7%	3,3%	23,3%	100,0%
% GÜG Oranı	18,2%	5,9%	60,0%	20,6%	46,7%	9,5%	4,2%	30,4%	20,0%
c. Toplam (a+b)									
Frekans	11	17	5	34	15	21	24	23	150
% Ölçek	7,3%	11,3%	3,3%	22,7%	10,0%	14,0%	16,0%	15,3%	100,0%
% GÜG Oranı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile toplam üretim maliyeti içindeki genel üretim giderlerinin oranı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
GÜG Oranı	39,660	21	,008	38,93

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre, işletmelerin ölçeği ile toplam üretim maliyeti içindeki genel üretim giderlerinin oranı arasında %1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak işletmelerin ölçeği ile toplam üretim maliyeti içindeki genel üretim giderlerinin arasında % 5 anlamlılık düzeyinde ($\chi^2_{hes}=39,660 > p_{0,05}=32,67$) ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 49 : İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem

İkinci Dağıtımda Kullanılan Yöntem	Basit Dağıtım Yöntemi	Kademeli Dağıtım Yöntemi	Karşılıklı Dağıtım Yöntemi	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	14	6	0	20
% Ölçek	70,0%	30,0%	,0%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	16,1%	19,4%	,0%	14,6%
Küçük Ölçek				
Frekans	30	4	8	42
% Ölçek	71,4%	9,5%	19,0%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	34,5%	12,9%	42,1%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	29	13	5	47
% Ölçek	61,7%	27,7%	10,6%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	33,3%	41,9%	26,3%	34,3%
a. Mikro - Küçük -Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	73	23	13	109
% Ölçek	67,0%	21,1%	11,9%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	83,9%	74,2%	68,4%	79,6%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	14	8	6	28
% Ölçek	50,0%	28,6%	21,4%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	16,1%	25,8%	31,6%	20,4%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	87	31	19	137
% Ölçek	63,5%	22,6%	13,9%	100,0%
% 2. Dağıtım Yöntemi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile genel üretim giderlerinin 2.dağıtımında kullandıkları yöntemler arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
2. Dağıtım Yöntemi	11,101	6	0,085	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile genel üretim giderlerinin 2. dağıtımında kullandıkları yöntemler arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 50 : Karşılıklı Dağıtım Yöntemi

Karşılıklı Dağıtımda Yöntemi	Dağıtım Turu	Matematik Dağıtım	Toplam
Ölçek			
Mikro Ölçek			
Frekans	2	2	4
% Ölçek	50,0%	50,0%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	14,3%	40,0%	21,1%
Küçük Ölçek			
Frekans	4	0	4
% Ölçek	100,0%	,0%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	28,6%	,0%	21,1%
Orta Ölçek			
Frekans	7	3	10
% Ölçek	70,0%	30,0%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	50,0%	60,0%	52,6%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	13	5	18
% Ölçek	72,2%	27,8%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	100,0%	100,0%	100,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	1	0	1
% Ölçek	100,0%	,0%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	7,1%	,0%	5,3%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	14	5	19
% Ölçek	73,7%	26,3%	100,0%
% Karşılıklı Dağıtımda Yöntem	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile genel üretim giderlerinin 3.dağıtımında birden fazla (ikili yöntem) dağıtım anahtarı kullanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
3. Dağıtım Yöntemi	14,548	15	,484	30,58

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile genel üretim giderlerinin 3.dağıtımında birden fazla (ikili yöntem) dağıtım anahtarı kullanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Fire Maliyeti

Ayrıca 14 işletme yani analize dahil edilenlerin % 9,3'ü üretim aşamasında ortaya çıkan fire maliyetinin üretim ile ilişkilendirilmesinde kullanılan yöntemi işaretlememiştir. Bu işletmelerde üretim aşamasında ortaya çıkan firelerin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmediği kabul edilmiştir.

Tablo 53 : Fire Maliyeti

Fire Maliyeti Ölçek	Üretime vermek	Hem tamamlanan mamule hem de dönem sonu yarı mamul stokuna vermek	Dönem sonu hesaplarına zarar olarak yazmak	Toplam
Mikro Ölçek				
Frekans	2	13	5	20
% Ölçek	10,0%	65,0%	25,0%	100,0%
% Fire Maliyeti	4,8%	19,7%	17,9%	14,7%
Küçük Ölçek				
Frekans	15	21	6	42
% Ölçek	35,7%	50,0%	14,3%	100,0%
% Fire Maliyeti	35,7%	31,8%	21,4%	30,9%
Orta Ölçek				
Frekans	11	24	12	47
% Ölçek	23,4%	51,1%	25,5%	100,0%
% Fire Maliyeti	26,2%	36,4%	42,9%	34,6%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	28	58	23	109
% Ölçek	25,7%	53,2%	21,1%	100,0%
% Fire Maliyeti	66,7%	87,9%	82,1%	80,1%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	14	8	5	27
% Ölçek	51,9%	29,6%	18,5%	100,0%
% Fire Maliyeti	33,3%	12,1%	17,9%	19,9%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	42	66	28	136
% Ölçek	30,9%	48,5%	20,6%	100,0%
% Fire Maliyeti	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretim aşamasında ortaya çıkan firenin maliyetinin mamulle ilişkilendirilmesi arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Fire Maliyeti	12,637	6	0,049	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile üretim aşamasında ortaya çıkan firenin maliyetinin mamulle ilişkilendirilmesinde kullanılan yöntemler arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak işletmelerin ölçeği ile üretim aşamasındaki üretim aşamasında ortaya çıkan

firenin maliyetinin mamulle ilişkilendirilmesinde kullanılan yöntemler arasında %5 anlamlılık düzeyinde ($\chi^2_{hes}=12,637 > p_{0,05}=12,59$) ilişki olduğu görülmektedir.

Amortisman Yöntemi

Analize dahil edilen işletmelerin 2 tanesi yani % 1,3'ü kullandıkları amortisman yöntemi işletlememiştir. Bu eksik veriler SPSS programı aracılığı ile tamamlanmıştır.

Tablo 54 : Amortisman Yöntemi

Amortisman Yöntemi	Normal Amortisman	Azalan Bakiyeler	Faaliyet Hacimli Amortisman	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	20	0	1	21
% Ölçek	95,2%	,0%	4,8%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	15,3%	,0%	25,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	42	2	2	46
% Ölçek	91,3%	4,3%	4,3%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	32,1%	13,3%	50,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	48	5	0	53
% Ölçek	90,6%	9,4%	,0%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	36,6%	33,3%	,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	110	7	3	120
% Ölçek	91,7%	5,8%	2,5%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	84,0%	46,7%	75,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	21	8	1	30
% Ölçek	70,0%	26,7%	3,3%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	16,0%	53,3%	25,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	131	15	4	150
% Ölçek	87,3%	10,0%	2,7%	100,0%
% Amortisman Yöntemi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile uyguladıkları amortisman yöntemi arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Amortisman Yöntemi	15,545	6	0,016	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile uyguladıkları amortisman yöntemi arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak işletmelerin ölçeği ile uyguladıkları amortisman yöntemi arasında % 5 anlamlılık düzeyinde ($\chi^2_{\text{hes}}=15,545 > p_{0,05}=12,59$) ilişki olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak (Tablo 36 – 54); analize dahil edilen işletmelerin büyük çoğunluğunda, faaliyet gösterdikleri sektörler itibariyle toplam üretim maliyeti içerisinde direkt ilk madde ve malzemenin oranı, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine göre oldukça yüksektir. İşletmelerin, toplam üretim maliyeti içerisinde yüksek paya sahip olan ilk madde ve malzeme stoklarını, bilgisayar yazılımları ile sürekli veya periyodik olarak izledikleri, fiili stok ile stok kayıtları arasında ortaya çıkan farkları, üretim maliyetine verme yolunu veya farkın niteliğini araştırarak sonuç hesaplarıyla da ilişkilendirdikleri tespit edilmiştir. Toplam üretim maliyeti içinde büyük paya sahip olan stoklarını izlemeyen küçük bir grup işletme ise fiili stok ve stok kayıtları arasındaki farkların nedenini araştırmaksızın olağandışı gider ve zarar olarak değerlendirdikleri gözlenmiştir.

İşletmelerin büyük çoğunluğunda ilk madde ve malzeme giderlerinin direkt ve endirekt ayrımına tabi tutulduğu ancak ilk madde ve malzeme stoklarının değerini gerçek maliyet ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile belirledikleri, stokların maliyet değerini ise daha çok yasal zorunlulukları

yerine getirmek amacıyla periyodik olarak belirleyerek üretim maliyetine verdikleri tespit edilmiştir.

Analize dahil edilen işletmeler, üretim maliyetinin belirlenmesi sırasında direkt işçilik giderlerini oluşturan unsurları genellikle üretim maliyetine vermekte olduğu, gider unsurları üzerinde ayrıntılı bir çalışma yapmadıkları düşünülmektedir. Direkt işçilik gider unsurları üzerinde çalışma yapan işletmelerde ise her gider unsuru için detaylı ayrımlar yapmak yerine işçi bordrosunda yer alan temel ücret ile ilgili detaylı ayırım yapmaya çalıştıkları tespit edilmiştir. İşletmeler, boş geçen zamana ait işçilik giderlerinin nedenine bakmaksızın üretim maliyetine vermeyi tercih ettikleri gözlenmiştir.

Analize dahil edilen işletmelerin, esas üretim gider yerlerin dışında kalan üretimle ilgili giderleri esas üretim yerlerine dağıtırken, genellikle hizmet ilişkilerini dikkate almayan uygulaması daha kolay olan basit dağıtım yöntemini kullandıkları tespit edilmiştir. Üretim yerleri arasındaki hizmet ilişkisini de dikkate alarak karşılıklı dağıtım yöntemini seçen az sayıda işletme ise dağıtım turu yöntemini kullanmaktadır. İkinci dağıtımla birlikte, esas üretimle ilgili tüm giderlerin, mamul, yarı mamul, yan ürün, fire atık vb çıktılarına paylaştırılmasında kullanılan dağıtım anahtarları ise sırasıyla üretim miktarı, direkt ana madde miktarı, direkt işçilik saati, direkt ana madde gideri, makine çalışma saati veya gücü, direkt işçilik gideridir. İşletmelerin küçük bir kısmı 3. dağıtımda birden fazla dağıtım anahtarı kullanmakta olup, ikinci anahtar olarak da en çok direkt işçilik gideri ve direkt işçilik saati kullandıkları tespit edilmiştir.

Üretim aşamasındaki firelerin, işletmelerin ölçekleri ile ilişkili olmadığı, işletmelerin faaliyette bulundukları sektörle ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Mamul maliyetinin hesaplanmasında, işletmelerin üretim aşamasındaki fire maliyetini dikkate almamak, üretime vermek veya dönem sonu hesaplarına zarar olarak yazmak eğiliminde oldukları, az sayıda işletmenin ise fire

maliyetini hem tamamlanan mamule, hem de dönem sonu yarı mamul stoklarına ilave ettikleri tespit edilmiştir.

İşletmelerde kullanılan amortisman yöntemi ise normal amortisman yöntemi olup, faaliyet hacimli amortisman yöntemini kullanan işletme yok denecek kadar azdır.

İşletmelerin ölçekleri ile mamul maliyeti hesaplama sistemleri arasında ilişki olmadığı, genellikle uygulaması kolay olan yöntemleri kullanmayı tercih ettikleri tespit edilmiştir

3.6.6. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Üretim Aşamasındaki Özellikli İşlemleri

Analize dahil edilen işletmelerin 36 tanesi yani % 24,0'ünde üretim sürecinde ortaya çıkan yan ürün satış gelirinin sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde kullandıkları yöntemi, 63 tanesi yani % 42,0'sinde birleşik (ortak) mamulde, ürünün ayrıştığı noktadaki giderlerin paylaşılmasında kullandıkları yöntemi işaretlememiştir. Bu işletmelerde üretim süreçlerinde yan ürün ve birleşik (ortak) ürün olmadığı kabul edilmiştir.

Tablo 55 : Üretim Aşamasında Yan Ürün

Ölçek \ Yan Ürün	Evet	Hayır	Toplam
Mikro Ölçek			
Frekans	5	16	21
% Ölçek	23,8%	76,2%	100,0%
% Yan Ürün	9,4%	16,5%	14,0%
Küçük Ölçek			
Frekans	16	30	46
% Ölçek	34,8%	65,2%	100,0%
% Yan Ürün	30,2%	30,9%	30,7%
Orta Ölçek			
Frekans	20	33	53
% Ölçek	37,7%	62,3%	100,0%
% Yan Ürün	37,7%	34,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı			
Frekans	41	79	120
% Ölçek	34,2%	65,8%	100,0%
% Yan Ürün	77,4%	81,4%	80,0%
b. Büyük Ölçek			
Frekans	12	18	30
% Ölçek	40,0%	60,0%	100,0%
% Yan Ürün	22,6%	18,6%	20,0%
c. Toplam (a+b)			
Frekans	53	97	150
% Ölçek	35,3%	64,7%	100,0%
% Yan Ürün	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretim aşamalarında yan ürün olup olmadığı arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Yan Ürün	1,646	3	0,649	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile üretim aşamalarında yan ürün olup olmadığı arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 56: Üretim Aşamasındaki Yan Ürün Satış Gelirinin Sonuç Hesaplarıyla İlişkilendirilmesi

Üretim Aşamasındaki Yan Ürünün Gelirini Sonuç Hesaplarında	Yan Ürün Satış Geliri Yok	Satış Hasılatı İçinde Göstermek	Satılan Malın Maliyetinden Düşmek	Faaliyet Dışı Gelir ve Karlarda Göstermek	Toplam
Ölçek					
Mikro Ölçek					
Frekans	3	8	10	0	21
% Ölçek	14,3%	38,1%	47,6%	,0%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri	8,3%	13,3%	29,4%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek					
Frekans	15	13	11	7	46
% Ölçek	32,6%	28,3%	23,9%	15,2%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri i	41,7%	21,7%	32,4%	35,0%	30,7%
Orta Ölçek					
Frekans	13	24	10	6	53
% Ölçek	24,5%	45,3%	18,9%	11,3%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri	36,1%	40,0%	29,4%	30,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı					
Frekans	31	45	31	13	120
% Ölçek	25,8%	37,5%	25,8%	10,8%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri	86,1%	75,0%	91,2%	65,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek					
Frekans	5	15	3	7	30
% Ölçek	16,7%	50,0%	10,0%	23,3%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri	13,9%	25,0%	8,8%	35,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)					
Frekans	36	60	34	20	150
% Ölçek	24,0%	40,0%	22,7%	13,3%	100,0%
% Yan Ürün Satış Geliri	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretim aşamasındaki ortaya çıkan yan ürün gelirinin, sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde seçilen yöntem arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Yan Ürün Satış Gelirinin Sonuç Hesaplarıyla İlişkisi	19,243	9	0,023	21,67

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile üretim aşamasındaki ortaya çıkan yan ürün gelirinin, sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde seçilen yöntem arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur. Ancak işletmelerin ölçeği ile üretim aşamasındaki ortaya çıkan yan ürün gelirinin, sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmesinde seçilen yöntem arasında % 5 anlamlılık düzeyinde ($\chi^2_{\text{hes}}=19,243 > p_{0,05}=16,92$) ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 57: Birleşik (Ortak) Mamulde, Ürünün Ayrıştığı Noktadaki Giderlerin Paylaştırılması

BirleşikMamulde, Ürünün Ayrıştığı Noktadaki Giderlerin Paylaştırılması Kullanılan Yöntem	Birleşik Mamul Yok	Ürün Miktarını Esas Alan Dağıtım Yöntemi	Piyasa Değerini Esas Alan Dağıtım Yöntemi	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	5	13	3	21
% Ölçek	23,8%	61,9%	14,3%	100,0%
% Birleşik Mamul Gideri	7,9%	19,4%	15,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	18	22	6	46
% Ölçek	39,1%	47,8%	13,0%	100,0%
% Birleşik Mamul Gideri	28,6%	32,8%	30,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	23	20	10	53
% Ölçek	43,4%	37,7%	18,9%	100,0%
% Birleşik Mamul Gideri	36,5%	29,9%	50,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	46	55	19	120
% Ölçek	38,3%	45,8%	15,8%	100,0%
% Birleşik Mamul Gideri	73,0%	82,1%	95,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	17	12	1	30
% Ölçek	56,7%	40,0%	3,3%	100,0%
% Birleşik Mam.Gid	27,0%	17,9%	5,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	63	67	20	150
% Ölçek	42,0%	44,7%	13,3%	100,0%
% Birleşik Mamul Gideri	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretim aşamasında birleşik (ortak) mamul üretilmesi halinde ürünün ayrıştığı noktadaki giderlerin paylaştırılmasında kullanılan yöntemler arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Birleşik Mamul Gideri	9,007	6	0,173	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile üretim aşamasındaki birleşik (ortak) mamul üretilmesi halinde ürünün ayrıştığı noktadaki giderlerin paylaştırılmasında kullanılan yöntemler arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Sonuç olarak (Tablo 55 – 57); analize dahil edilen işletmelerin üretim süreçlerinde yan ürün ve birleşik ürün ortaya çıkması ölçekten çok faaliyette bulundukları sektörle ilgilidir. İşletmelerin büyük kısmı yan ürün satış gelirlerini satış hasılatı içinde veya faaliyet dışı gelir ve karlarda göstererek gelir tablosunda satış hasılatı veya gelir kalemlerini büyük göstermeyi tercih ettikleri belirlenmiştir. Üretim sürecinde işletmelerin çoğunda birleşik ürün olmadığı, birleşik ürün olanlar da ise ürünün ayrıştığı noktadaki giderlerin paylaştırılmasında ürün miktarı esas alınarak giderlerin paylaştırıldığı tespit edilmiştir.

3.6.7. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Hesaplama Sisteminde Hazırladıkları Maliyet Tabloları

Anket çalışmasında, işletmelerin hazırladıkları maliyet tabloları listelenerek, kullandıklarını tabloları işaretlemeleri istenmiştir. Birden fazla tablo hazırlayan işletmeler olduğu gibi, işletmelerden 5 tanesi yani %3,3'ü maliyet tablolarından hiçbirini hazırlamadığını ifade etmiştir. Hipotezler hazırlanan her tablo bazında kurularak, analiz edilmiş, sonuçları değerlendirilmiştir. Ancak aşağıda verilen kontenjans tablosunda, her maliyet tablosu bazında, tabloyu hazırlayanların frekans, yatay ve dikey yüzdeleri gösterilmiştir.

Tablo 58 : Üretilen Mamullerin Maliyetlerini Hesaplamak İçin İlave Çalışma İhtiyacı

Üretilen Mamullerin Maliyetlerinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	7	5	9	21
% Ölçek	33,3%	23,8%	42,9%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	13,7%	8,5%	22,5%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	15	21	10	46
% Ölçek	32,6%	45,7%	21,7%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	29,4%	35,6%	25,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	19	22	12	53
% Ölçek	35,8%	41,5%	22,6%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	37,3%	37,3%	30,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	41	48	31	120
% Ölçek	34,2%	40,0%	25,8%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	80,4%	81,4%	77,5%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	10	11	9	30
% Ölçek	33,3%	36,7%	30,0%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	19,6%	18,6%	22,5%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	51	59	40	150
% Ölçek	34,0%	39,3%	26,7%	100,0%
% Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile ürettikleri mamullerin maliyetini hesaplamak için resmi muhasebe dışında ilave çalışma yapmaları gereği arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Mamul Maliyetinin Hesaplanması İçin İlave Çalışma İhtiyacı	4,888	6	0,558	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile ürettikleri mamullerin maliyetini hesaplamak için resmi muhasebe dışında ilave çalışma yapmaları gereği arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 59 : Hazırlanan Maliyet Tabloları

Hazırlanan Maliyet Tabloları Ölçek	Malzeme Kullanım ve Maliyet Tablosu	İşçilik Çalışma Kartları	Direkt Giderler Tablosu	Endirekt Giderler Tablosu	Gider Dağıtım Tablosu	Mamul Türü İtibariyle Maliyet Tablosu	Diğer	Ölçekte Şirket Sayısı
Mikro Ölçek								
Frekans	6	0	6	2	2	3	6	21
% Ölçek	28,6%	,0%	28,6%	9,5%	9,5%	14,3%	28,6%	100,0%
% Tablolar.	8,3%	,0%	10,5%	6,7%	3,6%	4,3%	23,1%	14,0%
Küçük Ölçek								
Frekans	20	12	12	3	8	15	7	46
% Ölçek	43,5%	26,1%	26,1%	6,5%	17,4%	32,6%	15,2%	100,0%
% Tablolar.	27,8%	30,8%	21,1%	10,0%	14,3%	21,4%	26,9%	30,7%
Orta Ölçek								
Frekans	28	12	20	9	24	30	5	53
% Ölçek	52,8%	22,6%	37,7%	17,0%	45,3%	56,6%	9,4%	100,0%
% Tablolar.	38,9%	30,8%	35,1%	30,0%	42,9%	42,9%	19,2%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı								
Frekans	54	24	38	14	34	48	18	120
% Ölçek	45,0%	20,0%	31,7%	11,7%	28,3%	40,0%	15,0%	100,0%
% Tablolar..	75,0%	61,5%	66,7%	46,7%	60,7%	68,6%	69,2%	80,0%
b. Büyük Ölçek								
Frekans	18	15	19	16	22	22	8	30
% Ölçek	60,0%	50,0%	63,3%	53,3%	73,3%	73,3%	26,7%	100,0%
% Tablolar.	25,0%	38,5%	33,3%	53,3%	39,3%	31,4%	30,8%	20,0%
c-Toplam (a+b)								
Frekans	72	39	57	30	56	70	26	150
% Ölçek	48,0%	26,0%	38,0%	20,0%	37,3%	46,7%	17,3%	100,0%
% Tablolar.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile hazırlanan maliyet tabloları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift tarafı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hazırlanan Maliyet Tabloları				
Malzeme Kullanım ve Maliyet Tablosu	5,779	3	0,123	11,35
İşçilik Çalışma Kartları	16,671	3	0,001	11,35
Direkt Giderler Tablosu	11,737	3	0,008	11,35
Endirekt Giderler Tablosu	27,799	3	0,000	11,35
Gider Dağıtım Tablosu	32,811	3	0,000	11,35
Mamul Türü İtibariyle Maliyet Tablosu	23,174	3	0,000	11,35
Diğer	6,127	3	,0106	11,35
Maliyet Tablosu Hazırlamayanlar	2,250	3	0,522	11,35

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile işçilik çalışma kartları, direkt giderler tablosu, endirekt giderler tablosu, gider dağıtım tablosu ve mamul türü itibariyle maliyet tablosu hazırlamaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır. Ancak istatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile malzeme kullanım ve maliyet tablosu ile diğer tablolar hazırlamaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Ayrıca işletmelerin ölçeği ile herhangi bir maliyet tablosunu hazırlamamaları arasında da % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 60 : Hazırlanan Dönemsel Raporlar

Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	Hazırlamayan	Aylık	Üç Aylık	Altı Aylık	Yıllık	Toplam
Ölçek						
Mikro Ölçek						
Frekans	1	11	7	1	1	21
% Ölçek	4,8%	52,4%	33,3%	4,8%	4,8%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	10,0%	13,6%	14,3%	14,3%	33,3%	14,0%
Küçük Ölçek						
Frekans	7	25	8	6	0	46
% Ölçek	15,2%	54,3%	17,4%	13,0%	,0%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	70,0%	30,9%	16,3%	85,7%	,0%	30,7%
Orta Ölçek						
Frekans	2	25	24	0	2	53
% Ölçek	3,8%	47,2%	45,3%	,0%	3,8%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	20,0%	30,9%	49,0%	,0%	66,7%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı						
Frekans	10	61	39	7	3	120
% Ölçek	8,3%	50,8%	32,5%	5,8%	2,5%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	100,0%	75,3%	79,6%	100,0%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek						
Frekans	0	20	10	0	0	30
% Ölçek	,0%	66,7%	33,3%	,0%	,0%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	,0%	24,7%	20,4%	,0%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)						
Frekans	10	81	49	7	3	150
% Ölçek	6,7%	54,0%	32,7%	4,7%	2,0%	100,0%
% Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi sistemi içerisinde hazırlanan dönemsel üretim maliyeti raporları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hazırlanan Dönemsel Üretim Maliyet Raporları	29,005	12	0,004	24,73

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet muhasebesi sistemi içerisinde hazırlanan dönemsel üretim maliyeti raporları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki vardır.

Sonuç olarak (Tablo 58 – 60); analize dahil edilen işletmelerin küçük bir kısmı kurdukları maliyet muhasebesi sisteminden ilave çalışma ihtiyacı gerekmezsin mamul maliyetini hesaplayabilmektedir. Büyük bir kısmında ise resmi muhasebeden elde edilen veriler üzerinde ancak ilave çalışma yapılarak mamul maliyetleri hesaplanabilmektedir. İşletmelerin mamul maliyetini hesaplayabilmesi için ilave çalışma yaparken kullanılacak araç hazırlanan maliyet tabloları olup, işletmeler sırasıyla malzeme kullanım ve maliyet tablosu, mamul türü itibarıyla maliyet tablosu, direkt giderler tablosu, gider dağıtım tablosu, işçilik çalışma kartları, endirekt giderler tablosu ve bunların dışında kendi amaçları için diğer tabloları hazırlamaktadırlar. İşletmelerin ölçekleri büyüdükçe hazırladıkları maliyet tablolarının sayısının artmakta olduğu, dönemsel maliyet raporu hazırlama periyotlarının kısaldığı tespit edilmiştir.

**3.6.8. İşletmelerin Ölçekleri Bazında Maliyet Muhasebesi Sisteminin
Kontrolü ve Sistemden Elde Edilen Bilgilerin Kullanım
Düzeyleri İle İlgili Görüşleri**

Tablo 61 : Satış Fiyatı Belirlemede Maliyetler Bilgilerinin Kullanımı

Fiyat Belirlemede Maliyet Bilgilerinin Kullanımı	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	17	3	1	21
% Ölçek	81,0%	14,3%	4,8%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	15,3%	9,7%	12,5%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	35	9	2	46
% Ölçek	76,1%	19,6%	4,3%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	31,5%	29,0%	25,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	40	12	1	53
% Ölçek	75,5%	22,6%	1,9%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	36,0%	38,7%	12,5%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	92	24	4	120
% Ölçek	76,7%	20,0%	3,3%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	82,9%	77,4%	50,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	19	7	4	30
% Ölçek	63,3%	23,3%	13,3%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	17,1%	22,6%	50,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	111	31	8	150
% Ölçek	74,0%	20,7%	5,3%	100,0%
% Fiyat Belir. Mal.Bilgileri Kullanımı	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile satış fiyatı belirlemede maliyet muhasebesi sisteminden elde edilen maliyet bilgilerini kullanma düzeyleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Fiyat Belirlemede Maliyet Bilgileri Kullanımı	6,162	6	0,405	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile satış fiyatı belirlemede maliyet muhasebesi sisteminden elde edilen maliyet bilgilerini kullanma düzeyleri arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 62 : Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiyatlarının Etkisi

Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiyatlarının Etkisi	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	7	14	0	21
% Ölçek	33,3%	66,7%	,0%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	10,0%	20,0%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	23	21	2	46
% Ölçek	50,0%	45,7%	4,3%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	32,9%	30,0%	20,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	24	25	4	53
% Ölçek	45,3%	47,2%	7,5%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	34,3%	35,7%	40,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	54	60	6	120
% Ölçek	45,0%	50,0%	5,0%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	77,1%	85,7%	60,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	16	10	4	30
% Ölçek	53,3%	33,3%	13,3%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	22,9%	14,3%	40,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	70	70	10	150
% Ölçek	46,7%	46,7%	6,7%	100,0%
% Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiy.Etkisi	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile ürettikleri ürünlerin satış fiyatı veya kar oranını belirlerken rakiplerin satış fiyatından etkilenmeleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Fiyat Belirlemede Rakiplerin Fiyatlarının Etkisi	8,006	6	0,238	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile ürettikleri ürünlerin satış fiyatı veya kar oranını belirlerken rakiplerin satış fiyatından etkilenmeleri arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 63 : Mamul Maliyetlerin Doğru Hesaplanması

Mamul Maliyetler Doğru Hesaplanmaktadır	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	13	8	0	21
% Ölçek	61,9%	38,1%	,0%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	12,7%	17,4%	,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	31	14	1	46
% Ölçek	67,4%	30,4%	2,2%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	30,4%	30,4%	50,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	35	17	1	53
% Ölçek	66,0%	32,1%	1,9%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	34,3%	37,0%	50,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	79	39	2	120
% Ölçek	65,8%	32,5%	1,7%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	77,5%	84,8%	100,0%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	23	7	0	30
% Ölçek	76,7%	23,3%	,0%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	22,5%	15,2%	,0%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	102	46	2	150
% Ölçek	68,0%	30,7%	1,3%	100,0%
% Mal.Doğru Hesaplanmakta	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile hesaplanan mamul maliyetlerine güvenme arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Hesaplanan Mamul Maliyetlerinin Doğru Olduğuna Güvenme	2,463	6	0,873	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile hesaplanan mamul maliyetlerine güvenme arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 64 : Kurulan Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kontrol Edilme Düzeyi

Kurulan Maliyet Muhasebesi Sistemi Sağlıklı Kontrol Edilebilmektedir.	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	10	10	1	21
% Ölçek	47,6%	47,6%	4,8%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	13,0%	15,6%	11,1%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	22	18	6	46
% Ölçek	47,8%	39,1%	13,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	28,6%	28,1%	66,7%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	24	27	2	53
% Ölçek	45,3%	50,9%	3,8%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	31,2%	42,2%	22,2%	35,3%
a-Mikro- Küçük -Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	56	55	9	120
% Ölçek	46,7%	45,8%	7,5%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	72,7%	85,9%	100,0%	80,0%
b-Büyük Ölçek				
Frekans	21	9	0	30
% Ölçek	70,0%	30,0%	,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	27,3%	14,1%	,0%	20,0%
c-Toplam (a+b)				
Frekans	77	64	9	150
% Ölçek	51,3%	42,7%	6,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sis.Sağlıklı Kontrolü	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H_0 : İşletmelerin ölçekleri ile işletme için kurulan maliyet muhasebesi sistemini sağlıklı kontrol edildiğini düşünmeleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Maliyet Muhasebesi Sistemini Sağlıklı Kontrol Edilmektedir	10,911	6	0,091	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile işletme için kurdukları maliyet muhasebesi sistemini sağlıklı kontrol edildiğini düşünceleri % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 65: Toplam Üretim Maliyetinin Düşürülmesine Yönelik Özel Çalışma Yapılması

Toplam Üretim Maliyetinin Düşürülmesine Yönelik Özel Çalışma Yapılması	Evete	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	15	5	1	21
% Ölçek	71,4%	23,8%	4,8%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	16,7%	10,4%	8,3%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	26	17	3	46
% Ölçek	56,5%	37,0%	6,5%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	28,9%	35,4%	25,0%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	29	18	6	53
% Ölçek	54,7%	34,0%	11,3%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	32,2%	37,5%	50,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	70	40	10	120
% Ölçek	58,3%	33,3%	8,3%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	77,8%	83,3%	83,3%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	20	8	2	30
% Ölçek	66,7%	26,7%	6,7%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	22,2%	16,7%	16,7%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	90	48	12	150
% Ölçek	60,0%	32,0%	8,0%	100,0%
% Mal.Düş.Yön. Özel Çalışma	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretim maliyetinin düşürülmesine (minimum stok seviyesini sağlama, üretim zamanını kısaltma, kaliteyi artırma, fire ve kayıpları minimuma indirme gibi) yönelik özel çalışma yapmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Üretim Maliyetlerini Düşürmesine Yönelik Özel Çalışma Yapılması	3,341	6	0,765	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile üretim maliyetinin düşürülmesine (minimum stok seviyesini sağlama, üretim zamanını kısaltma, kaliteyi artırma, fire ve kayıpları minimuma indirme gibi) yönelik özel çalışma yapmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 66 : Üretilen Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Maliyetleme Tekniklerinden Faydalanma

Modern Maliyetleme Teknikleri	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	6	9	6	21
% Ölçek	28,6%	42,9%	28,6%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	20,7%	15,5%	9,5%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	6	20	20	46
% Ölçek	13,0%	43,5%	43,5%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	20,7%	34,5%	31,7%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	9	20	24	53
% Ölçek	17,0%	37,7%	45,3%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	31,0%	34,5%	38,1%	35,3%
a. Mikro - Küçük - Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	21	49	50	120
% Ölçek	17,5%	40,8%	41,7%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	72,4%	84,5%	79,4%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	8	9	13	30
% Ölçek	26,7%	30,0%	43,3%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	27,6%	15,5%	20,6%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	29	58	63	150
% Ölçek	19,3%	38,7%	42,0%	100,0%
% Modern Maliyetleme Teknikleri	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasında modern maliyetleme tekniklerinden yararlanmaları arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Modern Maliyetleme Tekniklerinden Yararlanma	4,894	6	0,557	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile

üretileen mamul maliyetinin hesaplanmasında modern maliyetleme tekniklerinden (FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, JIT yaklaşımı, Tam Zamanında Üretim, Lojistik, Hedef Maliyetleme, Kalite Maliyetleme gibi) yararlanmaları arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Tablo 67 : Maliyetler Muhasebesi Konusunda Yeni Bir Sistem Geliştirilmesi İhtiyacı

Maliyetlerin Muhasebesi Konusunda Yeni Bir Sistem Geliştirilmesi İhtiyacı	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Ölçek				
Mikro Ölçek				
Frekans	5	5	11	21
% Ölçek	23,8%	23,8%	52,4%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirme	12,5%	9,6%	19,0%	14,0%
Küçük Ölçek				
Frekans	16	13	17	46
% Ölçek	34,8%	28,3%	37,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirilmesi	40,0%	25,0%	29,3%	30,7%
Orta Ölçek				
Frekans	12	23	18	53
% Ölçek	22,6%	43,4%	34,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirme	30,0%	44,2%	31,0%	35,3%
a. Mikro - Küçük – Orta Ölçek Toplamı				
Frekans	33	41	46	120
% Ölçek	27,5%	34,2%	38,3%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirme	82,5%	78,8%	79,3%	80,0%
b. Büyük Ölçek				
Frekans	7	11	12	30
% Ölçek	23,3%	36,7%	40,0%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirme	17,5%	21,2%	20,7%	20,0%
c. Toplam (a+b)				
Frekans	40	52	58	150
% Ölçek	26,7%	34,7%	38,7%	100,0%
% Mal.Muh.Sistem Geliştirme	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

H₀ : İşletmelerin ölçekleri ile maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesi gerektiğini düşünmeleri arasında ilişki yoktur.

χ^2 Test Sonuçları

Bağımsız değişken	Value : SPSS tarafından hesaplanan Pearson " χ^2 " değeri	Serbestlik derecesi	p= Asymp. Sig. (2-sided): Hesaplanan " χ^2 " değerinin çift taraflı anlamlılık düzeyini göstermektedir.	Tablo " χ^2 " Değeri (%1)
Maliyet Muhasebesinde Yeni Sistem Geliştirilmesi	5,479	6	0,484	16,81

İstatistiki test hesaplama sonuçlarına göre işletmelerin ölçeği ile maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesi gerektiğini düşünceleri arasında % 1 anlamlılık düzeyinde ilişki yoktur.

Sonuç olarak (Tablo 61 – 67); analize dahil edilen işletmelerin ölçekleri ile kurdukları maliyet muhasebesi sisteminden, mamul maliyetlerinin doğru hesaplandığını düşünceleri, maliyet muhasebesi sistemlerini sağlıklı kontrol etmeleri, elde edilen maliyet verilerine dayanarak fiyat belirlemeleri, fiyat ve kar oranlarını belirlerken rakiplerin fiyatlarının etkisinde olmaları, maliyet düşürmeye yönelik özel çalışmalar yapmaları arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Bunlara paralel olarak da yeni bir maliyet muhasebesi sistemi geliştirilmesi veya sistemin revize edilmesi gerektiği düşüncesinin ön plana çıktığı gözlenmiştir.

Analizler sonuçlarını birlikte değerlendirdiğimizde, KOBİ'ler, maliyet muhasebesini daha ziyade teknik ve yasal zorunluluklar nedeniyle kullanmaktadır. Satış fiyatlarını belirleme de bilinen, geleneksel yöntemler kullanılmaktadır. Yeni bir maliyet muhasebesi sistemi geliştirilmesi ya da mevcudun revize edilmesi ihtiyacı sistemin amaca uygun şekilde kullanılmamasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir. Bu, KOBİ'lerin dolayısıyla Ülkemiz de sistemin yapısal bir sorunudur.

3.6.9. İşletmelerin KOBİ Ölçeğine Göre Farklı Olan Analiz Sonuçları

Analizler 150 işletme üzerinden yapılmıştır. Bu işletmelerden 120 tanesi KOBİ niteliğinde olup kalan 30 tanesi ise KOBİ ölçeğinden büyük işletmelerdir. Çalışma içerisinde bulgular 150 işletme üzerinden verilmiş olup, ayrıca 120 işletmede kendi içerisinde analize tabi tutulmuş 120 işletmenin 150 işletmeden farklılık gösteren sonuçları aşağıda belirtilmiştir.

Buna göre, KOBİ işletmeleri sabit yatırım ve işletme sermayesi ihtiyacı büyük olmayan, emek yoğun sektörlerde faaliyet göstermekte oldukları, sabit yatırım ve işletme sermayesi finansmanında ise bankacılık sektöründen pay almakta zorlandıkları, öz sermaye kullandıkları tespit edilmiştir.

KOBİ işletmelerinde işletmelerin ölçekleri ile mamul maliyeti hesaplama sisteminde giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullandıkları yöntemler arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Maliyet kayıt sistemlerinde ise genel muhasebe ve maliyet muhasebe kayıtlarının tutulmasında kullanılan bilgisayar yazılımı, maliyet muhasebesi için ayrı birimlerinin olması ve konuya özel kişi istihdam edilmesinde ilişki yoktur.

Sonuç olarak KOBİ ölçeğindeki işletmeler ile büyük ölçekli işletmelerin maliyet muhasebesi sistemini oluşturan unsurlar arasında önemli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre küçük ve orta ölçekli işletmelerin ölçeklerine has özellikler göstermek yerine kimi konularda mikro ölçekli işletmeye yakın, kimi zamanda büyük ölçekli işletmeye yakın özellikler gösterdiği gözlenmiştir. Bu nedenle maliyet muhasebesi sistemine ilişkin olarak farklılıklarının ölçeklerden çok işletme sahipleri/yöneticilerinin bilgi, tecrübe ve maliyete gösterdikleri önemden kaynaklandığı düşünülmektedir.

SONUÇ

Dünyada KOBİ'ler toplam işletmelerin, istihdamın ve katma değer in önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu işletmeler değişen piyasa koşullarına hızlı uyum yetenekleri, esnek üretim yapıları nedeniyle, ekonomiye dinamizm ve rekabetçi bir boyut kazandırarak piyasa mekanizmasının etkinliğini artırma, kalkınmayı sağlama, istihdam yaratma, bölgesel sosyo-ekonomik dengesizlikleri giderme ve kalkınmayı tabana yayma gibi önemli fonksiyonları yerine getirmektedir.

Dünyadaki önemine paralel olarak Türk ekonomisinin gelişmesinde temel güç olarak görülmektedir. Türk ekonomisinin de temel unsuru olduğu herkes tarafından kabul edilen KOBİ'ler aynı zamanda Türk ekonomisinin yapısal sorunlarının karakteristiklerini taşımakta, konjonktürel ekonomik sorunlardan fazlasıyla etkilenmektedir. Gelişmekte olan ülke özellikleri gösteren ülkemizde bu işletmelerin, örgütlenme ve yönetim biçimi, tedarik ve üretim yönetimi, pazarlama, finansman sağlama, teknoloji, üretim, satış teknikleri ve mevzuatla ilgili yenilik ve değişiklikleri izleme ve uygulamada sorunlarla karşı karşıya oldukları bilinmektedir.

Modern pazarlama kavramı, her şeyin pazar ile başladığını kabul etmektedir. Günümüzde, teknoloji ve buna bağlı olarak üretim teknolojisi de hızla değişmiştir. Ayrıca tüketici eğilimleri de sürekli değişim göstermekte, insanlar artık sıradan herkesin kullandığı ürünler yerine kendini özel hissedeceği ürünleri tercih etmektedir. Bu nedenlerle, üretilen ürünler içerisinde girdilerin çeşit olarak artması, girdilerin her bir ürün grubu içerisinde farklı oranlarda kullanılması ve üretim işlem-prosedürlerinin oldukça farklılaşması, bir başka ifadeyle esnek üretim ortamlarıyla artan ürün

çeşitliliği, üretilen ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasını başlı başına bir sorun haline getirmiştir.

Piyasalarda artan rekabet işletmelerin satış fiyatlarını diledikleri gibi belirlemelerine izin vermemektedir. İşletmelerin devamlılıklarını sağlayabilmeleri amacıyla maliyetlerinin ayrıntılarını bilmeleri ve maliyetlerini düşürmeye yönelik çalışmalar yapmaları önem kazanmıştır. Bu nedenle maliyetlerin kontrolünün sağlanması zorunluluğu doğmuş ve bu amaca yönelik bilimsel çalışmalar da artmıştır. Son yıllarda üzerinde yoğun bir biçimde durulan konu maliyet yönetimi konusu olmuştur.

Üretim maliyetlerinin son derece önemli olduğu günümüzde, Ülkemizdeki işletmelerin büyük kısmını oluşturan KOBİ'lerde maliyet muhasebesi sistemi, uygulamaları ve sistemden elde edilen bilgilerin kullanımına yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulguları aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür:

- 1- İşletmeler maliyet muhasebesi sistemini, üretim maliyetleri üzerindeki kontrol ve etkinliklerini artırmak amacına yönelik olarak değil daha çok yasal zorunlulukları yerine getirmek amacıyla oluşturmaktadır.
- 2- İşletmelerin önemli bir kısmı maliyet muhasebesi ile ilgili ayrı bir birime ya da konuya özel uzmana sahip değildir.
- 3- Maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve işleyişinde bilgisayar teknolojilerinden önemli ölçüde yararlanmaktadır. İşletmelerin önemli bir kısmı hazır yazılımları kullanırken ölçekleri büyüdükçe kendilerine özel yazılımları kullandıkları görülmektedir.

- 4- İşletmeler üretim maliyetlerinin hesaplanmasında bilimsel esaslardan daha çok fazla, teorik bilgiye ihtiyaç duyulmayan uygulama kolaylığı olan yöntemleri kullanmayı tercih etmektedirler. Bu noktada yasal zorunluluk ya da yönlendirmelerin de tercihlerin belirlenmesinde önemli bir faktör olduğu görülmektedir.
- 5- Bir kısım işletmelerin üretim maliyetlerinin belirlenmesinde resmi muhasebe kayıtları dışında ek çalışmalara ihtiyaç duydukları görülmektedir.
- 6- İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemini oluşturan unsurları ile işletmelerin ölçekleri arasında önemli bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.
- 7- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ölçeklerine özgün özellikler göstermek yerine bazı konularda mikro ölçekli işletmeye yakın, bazı konularda büyük ölçekli işletmeye yakın özellikler gösterdiği gözlenmiştir. Çelişki olarak yorumlanabilecek bu hususun, maliyet muhasebesi sistemine ilişkin olarak farklılıkların ölçeklerden daha çok işletme sahiplerinin/yöneticilerinin bilgi, tecrübe ve maliyete gösterdikleri önemden kaynaklandığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve O. SEVİLENGÜL
1994 *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması.*
- AKGEMCİ, Tahir
2001 Kobi'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler, Ankara KOSGEB
- ALBAYRAK, Ali Sait, A. EROĞLU ve Diğerleri Editör. Şeref Kalaycı
2005 *SPSS uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri.*
- ALPUGAN, Oktay
1994 *Küçük İşletmeler, Kavramı, Kuruluşu ve Yönetimi.*
- ALPUGAN, Oktay, M. H. DEMİR, M. OKTAV, ve N. ÜNER
1997 *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi.*
- BACKER, Morton ve L. E. JACOBSEN
1983 *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi.* Çev. Sadık BAKLACIOĞLU
İstanbul, Beta Basım Dağıtım
- BAŞ, Türker
2006 *Anket, Anket Nasıl Hazırlanır? Anket Nasıl Uygulanır? Anket Nasıl Değerlendirilir?*
- BOŞGELMEZ, Alpaslan
2003 Küreselleşme Sürecinde Kobi'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri, Yapısal Analizleri ve Isparta Örneği, Isparta Süleyman Demirel Üniversitesi Master Tezi
- BURSAL; Nasuhi ve Y. ERCAN
1990 *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama.*
- BÜYÜKMİRZA, Kamil
1995 *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem (1998) Yaklaşımı.*
- CAN, Halil, D. TUNCER ve D. Y. AYHAN
1984 *İşletme ve Yönetim.*
- ÇOLAKOĞLU, Mustafa H.
2002 *Kobi Rehberi.*

Devlet İstatistik Enstitüsü

2006 Türkiye İstatistik Yıllığı 2005 “İmalat Sanayi”, Ankara

DOĞAN, Selen ve H.ÖZGEN

1998 “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Uluslararası Pazarlara Açılmada Karşılaştıkları Temel Yönetim Sorunları”

www.foreigntrade.gov.tr/ead/DTDergi/nisan98

ELMACI, Orhan

1990 *İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Maliyet Azaltımı ve Bir Uygulama.*

ERKUMAY, M.Aslı

2000 Kobi.lerin Sermaye Piyasası Olanaklarından Faydalandırılması, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve M. ŞAKRAK

2002 *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar.*

İLTER, H.Melih

2001 *Aile Şirketleri’nde Kurumsallaşma ve Kobi’lerin Yönetim Sorunları.*

İRAZ, Rıfat

2005 *Yaratıcılık ve Yenilik Bağlamında Girişimcilik ve KOBİ’ler.*

KARAKAYA, Mevlüt

2004 *Maliyet Muhasebesi - Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları – Yeni Gelişmelerle Bütünleştirilmiş*

KOÇEL, Tamer

1984 *İşletme Yöneticiliği.*

KORUM, Uğur

1991 *Sosyal Bilimlerde İstatistik.*

KOSGEB, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Merkez Müdürlüğü

2003 Kobi Ekonomisi -Tarihi Gelişimi, Ankara

KOSGEB, Ekonomik ve Stratejik Araştırmalar Müdürlüğü

2005 2002 Yılı Genel Sanayi ve İşyerleri Sayımı - İmalat Sanayi Değerlendirmesi Raporu, Ankara

KÖKSAL, Bilge Aloba

1980 *İstatistik Analiz Metodları.*

- KÜÇÜK, Ebru
2000 Bir Küçük İşletme "Monografisi Kobi'ler ve Sorunlar, Ankara
Gazi Üniversitesi Master Tezi
- KÜÇÜK, Orhan
2005 *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi.*
- LAZOL, İbrahim
2004 *Maliyet Muhasebesi.*
- MÜFTÜOĞLU, M. Tamer
1989 *İşletme İktisadı.*
- MÜFTÜOĞLU, M. Tamer
1998 *Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler KOBİ'ler Sorunlar - Öneriler.*
- OKTAV, Mete, A. KAVAS, G. ÖNCE ve M. TANYERİ
1990 *Orta ve Küçük İşletmelerde İhracata Yönelik Pazarlama Sorunları ve Çözüm Önerileri*
- OKTAY, Ertan ve A.GÜNEY
2002 "Türkiye'de KOBİ'lerin Finansman Sorunu ve Çözüm Önerileri"
21.Yüzyılda KOBİ'ler:Sorunlar, Fırsatlar ve Çözüm Önerileri",
Sempozyumu, Doğu Akdeniz Üniversitesi, K.K.T.C.
- ÖZALP, İnan
1989 *İşletmelerde Yönetim Fonksiyonlar ve Organizasyon,*
- ÖZYOL, Arzu "KOBİ'lerde Maliyet Muhasebesi "
2006 Kobi Finans Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran 2006, 10. Sayı, İstanbul
- RISMENDİYEV, A.A.
2001 "Kobi'lerin Kalite Yönetimi ve Sertifikasyonu (Belgelendirilmesi)"
Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi 23 - 26 Haziran 2001, Ankara:Tika Yayın Birimi. 449 - 453
- SARIASLAN, Halil
1996 *Türkiye Ekonomisinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler – İmalat Sanayi İşletmelerinin Sorunları ve Yeni Stratejiler.*
- ŞİMŞEK, Muhittin
2002 *Ekonominin Lokomotifi KOBİ'lerin Olmazsa Olmazları.*
- TEKİN, Mahmut
2004 *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yöneticiliği.*

TEKİN, Vasfi Nadir

2006 *SPSS Uygulamalı İstatistik Teknikleri.*

TUTAR, Hasan, O. KÜÇÜK

2003 *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yöneticiliği.*

“Türk İş Dünyası Vergi Ödemek İçin Yılda 254 Saat Harcıyor” *Hürriyet Gazetesi* 09.11.2006

Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı

2004 Kobi Stratejisi ve Eylem Planı. Ankara

Türkiye İstatistik Kurumu

2002 GSİS I.Aşama Geçici Sonuçları

“Türkiye’de Kobi’ler” *Kobi Efor Dergisi, Aylık Sanayi ve Ekonomi Dergisi*, 75.Özel Sayı Aralık 2005, İstanbul

TÜZÜN, Tefik

2001 “Kobi’lerin Sorunları”, *I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi 23 - 26 Haziran 2001*, Ankara:Tika Yayın Birimi.345 - 349

ULUDAĞ, İlhan ve V. SERİN

1991 *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler – Yapısal ve Finansal Sorunlar, Çözümler.*

URAL, Ayhan ve İ. KILIÇ

2005 *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi.*

USLU, M. Selçuk

1991 *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi.*

USLU, Şemsettin ve Y. DEMİREL

2002 “Kobi’lerde Çalışanların Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:12, 2002, 181-182.

ÜSTÜN, Rıfat

1985 *Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulamalar.*

YILMAZ, Figen

2003 *Türkiye’de Küçük ve Orta Boy İşletmeler (Kobi’ler)*, Ankara T.İş Bankası, İktisadi Araştırmalar ve Planlama Müdürlüğü

YÜCEL, Hayrettin

2000 *Uluslararası Pazarlara Açılmada Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Rolü*, Ankara, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi Uzmanlık Tezi

EK : ANKET FORMU

İşletmenin Adı			
Üretim Konusu/Sektörü			
İşletmenin Adresi			
Anketi Dolduranın Adı Soyadı			
Unvanı			

I.GRUP ANKET SORULARI				
GENEL BİLGİLER (Aşağıdaki sorularda size uygun seçeneği (X) işaretleyiniz.)				
1-	Kaç yıldır faaliyettesiniz?			
	3 yıl	3 – 6 yıl	6 -10 yıl	10 yıl +
2-	Çalışan sayınız hangi aralıktadır?			
	0-9 kişi	10-49	50-250	250 +
3-	Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi misiniz?			
	Evet		Hayır	
4-	Muhasebe kayıtlarınız işletmenizde mi tutuluyor ?			
	Evet		Hayır	
5-	Muhasebe kayıtlarınız bilgisayarda mı tutuluyor ?			
	Evet		Hayır	
6-	Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi için,			
	A- Hazır Paket Program Kullanılmaktadır.			
	B- Kendimiz İçin Program Hazırlattık.			
	C- İşletme Dışından Muhasebeci Kullanılmaktadır.			
7-	İşletme bünyesinde ayrı bir maliyet muhasebesi birimi ya da bu konuda uzmanlaşmış konuya özel çalışanınız var mı?			
	Ayrı Birim Var	Konuya Özel Çalışan Var	Hayır	
		 Kişi		
8-	Ürettiğiniz mamullerin/hizmetlerin maliyetini doğru olarak hesapladığınıza inanıyor musunuz?			
	Evet	Kısmen	Hayır	
9-	Resmi muhasebe dışında, ürettiğiniz mamullerin/ hizmetlerin (maliyetleri konusunda) maliyetlerinin tespit etmek için ilave çalışmalara ihtiyaç duyuyor musunuz?			
	Evet	Kısmen	Hayır	
10-	Maliyet hesaplama konusunda yeterli uzmanınız veya uzmanlık bilgisi olan çalışanınız var mı?			
	Evet		Hayır	
11-	Maliyet muhasebesi konusunda yeni bir sistemin geliştirilmesine ihtiyacınız olduğunu düşünüyor musunuz?			
	Evet	Kısmen revizyona ihtiyaç var	Hayır	
12-	Dönemsel üretim maliyeti raporları hazırlıyor musunuz?			
	Hayır	Evet Aylık	Evet Üç Aylık	Evet Altı aylık
				Evet Yıllık
13-	Fiyat belirlemede maliyet bilgilerinden yararlanıyor musunuz?			
	Evet	Kısmen	Hayır	
14-	2005/9617 sayılı yasa ile yapılan KOBİ tanımına göre 2005 yılı, net satış hasılatı ya da aktif toplamınız hangisine uymaktadır ?			
	1.000.000 YTL'den Az	5.000.000.- YTL'den Az	25.000.000.- YTL'den Az	25.000.000.- YTL'den fazla
15-	Sabit ve işletme sermayesi yatırımlarınızın finansmanın da aşağıdaki kaynaklardan hangilerini kullanıyorsunuz? (En çok kullandığınızı ikisini işaretleyiniz.)			
	A- Banka Kredisi			
	B- Satıcılar			
	C- Ortaktan Borç Alma Yolu ile			
	D- Öz sermaye (Nakit sermaye giriş veya kar)			
16-	Ürettiğiniz mamullerin/hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasında modern maliyetleme tekniklerinden yararlanıyor musunuz? (FTM-Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, JIT Yaklaşımı-Tam Zaman Üretim, Lojistik,hedef Maliyetleme, Kalite Maliyetleme gibi)			
	Evet	Kısmen	Hayır	

II. GRUP ANKET SORULARI	
MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNE İLİŞKİN BİLGİLER	
17-	Maliyet hesaplama sisteminizde giderlerinizin kapsamına göre kullandığınız Yöntemi İşaretleyiniz A-Tam Maliyet Yöntemi (Direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamı (sabit değişken ayrımı yapılmaksızın) mamul maliyetine oluşturmaktadır.) B- Değişken Maliyet Yöntemi (Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri mamul maliyetini oluşturmakta, sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır.) C- Normal Maliyet Yöntemi (Değişken maliyet yönteminde sayılan giderlere ilave olarak kullanılan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri mamul maliyetini oluşturmaktadır. Kullanılmayan (boş) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır.) D-Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi (Sadece direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri mamul maliyetinin oluşturmakta, genel üretim giderlerinin tamamı dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır.)
18-	Maliyet hesaplama sisteminizde kullandığınız yukarıda adı geçen maliyet yönteminde ürün maliyetine ayrıca genel yönetim ve finansman giderlerinden de pay veriyor musunuz? Evet Hayır
19-	Maliyet hesaplama sisteminizde giderlerinizin gerçekleşme durumuna göre kullandığınız yöntemi işaretleyiniz. A- Filili (Tarihi) Maliyet Yöntemi (Mamul maliyetleri, gerçekleşmiş (tarihi) maliyet verilerine göre hesaplanmaktadır.) B- Tahmini Maliyet Yöntemi (Mamul maliyetleri, geçmiş dönemlerde gerçekleşmiş maliyet verileri ve gelecekle ilgili beklentiler dikkate alınarak yapılan tahminlere göre hesaplanmaktadır.) C- Standart Maliyet Yöntemi (Mamul maliyetleri, tahmini maliyetten farklı olarak maliyete yüklenen giderlerin önceden bilimsel yöntemlerle saptanmasını esas alınarak hesaplanmaktadır.)
20-	Maliyet hesaplama sisteminizde giderlerinizin dağıtımında esas alınan baza göre kullandığınız yöntemi işaretleyiniz. A- Hacim Tabanlı Maliyet Dağıtımı (Birden fazla ürün üretilmesi halinde, mamul maliyetinin hesaplanmasında genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında üretim miktarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri gibi faaliyet hacim ölçülerinin kullanılmasıdır.) B- Faaliyet Dayalı Maliyet Dağıtımı (Hacim tabanlı maliyet ölçüleri yerine, genel üretim giderlerinin oluşumuna neden olan faaliyetlere dağıtılmakta, faaliyetler bazında toplanan giderler faaliyetin ölçüsüne göre mamullere dağıtılır.)
21-	Maliyet hesaplama sisteminizde mamul maliyetinizi hesaplama şekline göre kullandığınız yöntemi işaretleyiniz. A- Sipariş Maliyet Yöntemi B- Safha (Evre) Maliyet Yöntemi C- İşlem Maliyeti (Sipariş ve Evre Maliyet) (Karma) Yöntemi
22-	Maliyet muhasebesi kayıt sisteminiz, işletme muhasebe sisteminin içerisinde yapısal durumu açısından A-Bağımsız Kayıt Yöntemi (Maliyet muhasebesi kayıtları genel muhasebeden ayrı olarak tutulur.) B- Birleşik Kayıt Yöntemi (Maliyet Muhasebesi kayıtları ile genel muhasebe kayıtları birlikte tutulur.)
23-	Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hangi maliyet hesaplarını kullanıyorsunuz? A- 7/A Maliyet Hesapları (İşletme fonksiyonlarına göre) B- 7/B Maliyet Hesapları (Gider çeşitlerine göre)
24-	Maliyet muhasebesi kayıt sisteminizde, maliyet unsurlarını oluşturan giderleri birden fazla açıdan (çeşit, fonksiyon, gider yeri gibi) eş zamanlı olarak izliyor musunuz ? Evet Hayır
25-	Giderlerinizi eş zamanlı olarak izlenmesinde kullandığınız yöntemi işaretleyiniz. A- Ayrı Defter ve/veya Föylerle (Bilgisayar ortamında ayrı veri girişi pencerelerinden girerek.) B. Yardımcı/Alt Hesaplar Açarak
26-	Amortisman giderlerinizi hangi yönetime göre ayırıyorsunuz? İşaretleyiniz. A- Normal Amortisman B- Azalan Bakiyeler C- Faaliyet Hacmi Esas Alınarak
27-	İmalat Defteri tutuyor musunuz? Evet Hayır
28-	Üretim aşamanızda Yan Ürün var mı? Evet Hayır
29-	Üretim aşamanızda Ortak Ürün var mı? Evet Hayır
30-	Ürün maliyetini belirlerken ana hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi giderlerini direkt ve endirekt olarak ayrıma tabi tutuyor musunuz? Evet Hayır
31-	Ana hammadde stoklarınızı miktar ve tutar açısından hangi sıklıkta takip ediyorsunuz? A- Sürekli B- Gözle Kontrol C- Periyodik olarak (haftalık, aylık, üç aylık gibi)
32-	Ana hammadde ve mamul stoklarınızı nasıl takip ediyorsunuz ? A- Bilgisayar Ortamında Stok Programı ile B- Stok Kartları ile C- Diğer

33-	Üretime verilen ana madde ve malzemelerin maliyet değerini ne zaman belirliyorsunuz? A- Üretime verildiği anda B- Periyodik olarak (haftalık, aylık, üç aylık gibi)																																																																		
34-	Farklı birim maliyetlerle giriş olduğunda üretime verilen ana madde ve malzemelerin maliyet değerini hangi yönteme göre hesaplıyorsunuz? A- Gerçek Maliyet Yöntemi B- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi C- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi D- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi E- Diğer F- Standart Maliyet Yöntemi (Stok giriş ve çıkışlarında standart fiyatlar baz alınır.)																																																																		
35-	İlk madde ve malzeme envanteriniz sırasında fiili stok ile stok kayıtları arasında fark olursa aşağıdakilerden hangisini yapıyorsunuz? A- Ürün Maliyetlerine veriyoruz B- Olağandışı Gider ve Zararlara atıyoruz. C- Normal ise maliyetlere, anormal ise olağandışı gider ve zararlara atıyoruz.																																																																		
36-	İşçi Ücret ve Giderleri işletmeniz bünyesinde aşağıdaki gider gruplarından hangi grupta yer alıyorsa işaretleyiniz. (Her üç tarafta birden yer alıyorsa, üçünü de işaretleyebilirsiniz.) <table border="1"> <thead> <tr> <th>İşçi Ücret ve Giderleri</th> <th>Direkt</th> <th>Endirekt</th> <th>Diğer</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>a- Esas Ücretler (Normal Ücretler)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>b- Hafta ve Genel Tatil Ücretleri</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>c- Fazla Çalışma Ücretleri ve Zamları</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>d- Üretim ve Verimlilik Primleri</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>e- Yıllık İzin Ücretleri</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>f- İkramiye</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>g-Sosyal Yardımlar (evlenme, çocuk yardımı vb.)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>h- Sağlık Giderleri</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>i- Harçlıklar</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>j- İşçi Yollukları</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>k- Eğitim ve Staj Giderleri</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>k- Kıdem Tazminatı</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>m-Yasal İşveren Payları (SSK, İşsizlik Sigortası)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>n-Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>o-Diğer Ücretler</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	İşçi Ücret ve Giderleri	Direkt	Endirekt	Diğer	a- Esas Ücretler (Normal Ücretler)				b- Hafta ve Genel Tatil Ücretleri				c- Fazla Çalışma Ücretleri ve Zamları				d- Üretim ve Verimlilik Primleri				e- Yıllık İzin Ücretleri				f- İkramiye				g-Sosyal Yardımlar (evlenme, çocuk yardımı vb.)				h- Sağlık Giderleri				i- Harçlıklar				j- İşçi Yollukları				k- Eğitim ve Staj Giderleri				k- Kıdem Tazminatı				m-Yasal İşveren Payları (SSK, İşsizlik Sigortası)				n-Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler				o-Diğer Ücretler					
İşçi Ücret ve Giderleri	Direkt	Endirekt	Diğer																																																																
a- Esas Ücretler (Normal Ücretler)																																																																			
b- Hafta ve Genel Tatil Ücretleri																																																																			
c- Fazla Çalışma Ücretleri ve Zamları																																																																			
d- Üretim ve Verimlilik Primleri																																																																			
e- Yıllık İzin Ücretleri																																																																			
f- İkramiye																																																																			
g-Sosyal Yardımlar (evlenme, çocuk yardımı vb.)																																																																			
h- Sağlık Giderleri																																																																			
i- Harçlıklar																																																																			
j- İşçi Yollukları																																																																			
k- Eğitim ve Staj Giderleri																																																																			
k- Kıdem Tazminatı																																																																			
m-Yasal İşveren Payları (SSK, İşsizlik Sigortası)																																																																			
n-Boş Geçen Zamana Ait İşçilikler																																																																			
o-Diğer Ücretler																																																																			
37-	Boş geçen zamana ait işçilik giderlerini muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtıyorsunuz? A- Tamamını çalışmayan kısım giderlerine devrederek, ürün maliyetlerine vermiyorum B- Tamamını ürün maliyetlerine veriyorum. C- Arizi bir olaydan dolayı meydana gelen boş zaman işçilik giderini çalışmayan kısım giderlerine, normal arızalardan kaynaklanan kısımları ise ürün maliyetine veriyorum																																																																		
38 -	Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin 2. dağıtımında kullandığınız yöntem hangisidir? (2.Dağıtım: Esas üretim gider yerlerine, direkt olarak dağıtılamayan ve tamamı üretimle endirekt ilişki kurulabilen giderler ve genel üretim giderlerinin esas üretim giderlerine dağıtılmasıdır.) A- Basit Dağıtım Yöntemi (Gider yerleri arasında hizmet ilişkisi dikkate alınmayarak doğrudan esas üretim gider yerlerine dağıtılır.) B- Kademeli Dağıtım Yöntemi (Bu yöntemde, dağıtıma tabi tutulan gider yerlerinin kendi aralarında hizmet ilişkisi kısmen dikkate alınır. Dağıtıma tabi tutulacak gider yerlerinin dağıtım sırası belirlenir.) C- Karşılıklı Dağıtım Yöntemi (Bu yöntemde, dağıtıma tabi tutulan gider yerlerinin kendi aralarında hizmet ilişkisi kısmen dikkate alınır.) a-Dağıtım Turları Yöntemi (Dağıtıma tabi gider yerlerinin giderleri belirlenen oranlarda, gider yeri toplamı sıfırlanmaya kadar karşılıklı olarak dağıtılır.) b- Matematik Dağıtım Yöntemi (Gider yerlerinin karşılıklı olarak birbirlerinden alacakları gider payları dahil dağıtıma esas alınacak giderler denklemler yardımıyla yapılır.)																																																																		
39 -	Genel üretim giderlerinin 3.dağıtımında (mamullere paylaştırılmasında) hangi dağıtım ölçüsünü veya ölçülerini kullanıyorsunuz? A- Direkt Ana Madde Miktarı A- Direkt İşçilik Saati B- Makine Çalışma Saati veya Gücü C- Üretim Miktarı D- Direkt Ana Madde Gideri E- Direkt İşçilik Gideri F- Diğer																																																																		
40 -	Aşağıdaki maliyet tablolarından hangilerini hazırlıyorsunuz? A- Malzeme Kullanım ve Maliyet Tablosu B- İşçilik Çalışma Kartları C-Direkt Giderler Tablosu D- Endirekt Giderler Tablosu E- Gider Dağıtım Tablosu F- Mamul Türü itibarıyla Maliyet Tablosu G- Diğer																																																																		
41 -	Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Aşağıda Belirtilen Giderlerin Yüzde Oranı Yaklaşık Nedir? A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri % B- Direkt İşçilik Gideri % C- Genel Üretim (İmalat) Gideri %																																																																		
42 -	Toplam üretim maliyetinin düşürülmesine yönelik (minimum stok seviyesini sağlama, üretim zamanını kısaltma, kaliteyi artırma, fire ve kayıpları minimuma indirme gibi) özel çalışmalar yapıyor musunuz? Evet Kısım Hayır																																																																		

43-	Yan ürün satış gelirlerinin sonuç hesaplarına yansıtılmasında aşağıdakilerden hangisini uyguluyorsunuz?		
	A- Doğrudan Satış Hasılatı İçinde göstermek		
	B- Satış Gelirini Satılan Malın Maliyetinden Düşmek		
	C- Satış Gelirini Faaliyet Dışı Gelir ve Karlar Grubunda göstermek		
44-	Birleşik mamul üretiyorsanız, ürünün ayrıştığı noktadaki giderlerin paylaştırılmasında aşağıdaki yöntemlerden hangisini kullanıyorsunuz? (Birleşik Ürün; aynı üretim döneminde aynı üretim işlemleri sonunda birden fazla çeşitte ortaya çıkan ana ürünlerdir.)		
	A- Ürün Miktarlarını Esas Alan Dağıtım Yöntemi (Birleşik giderler mamullerin ayrılma noktasındaki miktarlarına göre dağıtılır.)		
	B- Piyasa Değerini Esas Alan Dağıtım Yöntemi (Birleşik giderler mamullerin satış hasılatı içindeki payına göre dağıtılır.)		
45-	Firenizin maliyeti aşağıdakilerden hangisi ile yapılmaktadır?		
	A- Fire üretim sonunda (Kalite Kontrol) aşamasında belirleniyor mamule verilmektedir.		
	B- Fire üretim başında veya üretim sırasında belirleniyor ve fire maliyeti, hem tamamlanan mamule hem de dönem sonu yarı mamul stokuna verilmektedir.		
	C- Fire maliyeti zarar yazılıyor		
46-	Kurduğunuz maliyet muhasebesi sistemini sağlıklı kontrol edebildiğinizi düşünüyor musunuz?		
	Evet	Kısmen	Hayır
47-	Sektördeki rakiplerinizin satış fiyatları, ürün satış fiyatınızı (ya da kar oranınızı) belirlemede etkili olmakta mıdır?		
	Evet	Kısmen	Hayır

ÖZET

Son yıllarda yaşanan küreselleşme süreci işletmelerin içinde bulunduğu ekonomik çevreyi önemli ölçüde değiştirmiştir. Sermaye hareketlerinde yaşanan serbestlik başta olmak üzere, uluslararası ticaretin geldiği boyut işletmelerin rekabet ortam ve şartlarını geçmişe göre oldukça farklılaştırmıştır. Üretim ortamlarında meydana gelen değişimler de eklendiğinde yeni rekabet ortamları hız, kalite ve maliyet üçgeninde ifade edilmeye başlanmıştır. Dünya ölçeğinde ticaretin serbestleşmesi, ülke sınırları içerisinde kalan küçük ölçekli işletmeleri dahi küresel rekabetin ortamına çekmiştir.

Piyasalarda artan rekabet işletmelerin satış fiyatlarını diledikleri gibi belirlemelerine izin vermemektedir. İşletmelerin devamlılıklarını sağlayabilmeleri amacıyla maliyetlerinin ayrıntılarını bilmeleri ve maliyetlerini düşürmeye yönelik çalışmalar yapmaları önem kazanmıştır. Bu nedenle maliyetlerin kontrolünün sağlanması zorunluluğu doğmuş ve bu amaca yönelik bilimsel çalışmalar da artmıştır. Son yıllarda üzerinde yoğun bir biçimde durulan konu maliyet yönetimi konusudur.

Üretim maliyetlerinin son derece önemli olduğu günümüzde, Ülkemizdeki işletmelerin büyük kısmını oluşturan KOBİ'lerde maliyet muhasebesi sistemi, uygulamaları ve sistemden elde edilen bilgilerin kullanımına yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Araştırma sonucunda;

- İşletmeler maliyet muhasebesi sistemini, üretim maliyetleri üzerindeki kontrol ve etkinliklerini artırmak amacına yönelik olarak değil daha çok yasal zorunlulukları yerine getirmek amacıyla oluşturduğu,
- İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemini oluşturan unsurları ile işletmelerin ölçekleri arasında önemli bir ilişkinin olmadığı,

tespit edilmiştir.

Çelişki olarak yorumlanabilecek bu hususun, maliyet muhasebesi sistemine ilişkin olarak farklılıkların ölçeklerden daha çok işletme sahiplerinin /yöneticilerinin bilgi, tecrübe ve maliyete gösterdikleri önemden kaynaklandığı düşünülmektedir.

ABSTRACT

The process of globalisation prevailing in recent years has changed the economic environs significantly in which the business enterprises take place. The dimension where the international trade reached and freedom that prevails in capital flows changed competitive environs and the conditions notably comparing with past. Adding up the changes arisen in production environs, new competitive environs have begun to be expressed within the context of rapid, quality and cost. Free trade at world-wide scale has forced the SMScaled business enterprises serving solely in domestic markets to go into the environs of global competition.

Increasing competition in the markets doesn't allow the business enterprises to determine their selling prices as they wish. In order to make sure their business to continue, knowledge of costs in details and studies carried out to decrease costs has become more important for the enterprises. For this reason, the obligation of control of costs has risen and scientific studies to this aim has increased. Cost control has gained considerable attention in recent years.

Cost accounting system, its applications and the use of information obtained from the system in SMS enterprises composing the biggest part of the enterprises in our country are studied in this thesis, considering the importance of the production costs nowadays,

As a result of this studies, it is observed that;

- Enterprises constitute the cost accounting system, not for the aim of increasing the effectiveness and the controlling of the production costs, but rather for fulfilling the legal obligations.
- There is not a significant relationship between the components of cost accounting system and the scale of the enterprises.

The diversities related to cost accounting system, which can be seen even contradictory is based on rather the knowledge, experience and the given importance on cost of the owner or director of the enterprises, than scales.