

İşletmelerde Maliyet Sistemleri Kullanımlarının İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi Örneği¹

Investigation of Cost of Systems use in Businesses: Manisa Organized Industrial Zone Example

Rabia AKTAŞ ^a Zeynep TURAN ^b

^a Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa, Türkiye. rabia.aktas@cbu.edu.tr

^b Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa, Türkiye. zeynep.turan@cbu.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Maliyet Muhasebesi Geleneksel Maliyet Sistemleri Çağdaş Maliyet Sistemleri Gönderme Tarihi 3 Kasım 2018 Revizyon Tarihi 28 Şubat 2019 Kabul Tarihi 5 Mart 2019 Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	Amaç – Küresel pazar ortamında üretim işletmelerinin rekabet avantajı elde edebilmelerinin temel bileşenlerinden birisi, maliyet muhasebesi sisteminin etkinliğidir. Buradan hareketle, üretim sektöründe kullanılmakta olan mevcut maliyet muhasebe sistemlerinin tespiti amacıyla, bu çalışma kapsamında Manisa Organize Sanayi Bölgesi içerisinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemleri incelenmiştir. Yöntem – Çalışmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Bölgede faaliyet gösteren 177 firmanın muhasebe departmanlarında aktif olarak çalışmakta olan yetkililere ulaşılmış; temas kurulan 126 firma yetkilisinden 64’ü ankete katılım göstermiştir. Elde edilen veriler ki-kare ve t-testi ile analiz edilmiştir. Bulgular – Analiz bulguları, işletmelerin modern maliyet muhasebesi sistemlerinden ziyade geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanmakta olduklarına işaret etmektedir. Tartışma – Çalışma ile, maliyet muhasebe sistemlerinin yönetim süreçlerine etkin bir şekilde entegre edilmediğine dair bulgular elde edilmiştir.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Cost Accounting Traditional Cost Systems Contemporary Cost Systems Received 3 November 2018 Revised 28 February 2019 Accepted 5 March 2019 Article Classification: Research Article	Purpose – One of the main components of the production companies in achieving competitive advantage in the global market environment is the effectiveness of the cost accounting system. Therefore, in order to determine the current costs of accounting systems used in the production sector, the cost accounting systems of production enterprises operating in Manisa Organized Industrial Zone were examined. Design/methodology/approach – Survey method was used as data collection technique. It has been communicated to the authorities actively working in the accounting departments of 177 companies operating in the region; 64 of the 126 contacted persons participated in the survey. Data was analyzed by chi-square and t-test methods. Results – Analysis findings indicate that firms are using traditional cost accounting methods rather than modern cost accounting systems. Discussion – With this study, findings have been obtained that cost accounting systems are not effectively integrated into management processes.

¹Bu çalışma, Zeynep Turan tarafından Doç. Dr. Rabia AKTAŞ danışmanlığında hazırlanan “Üretim İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Sistemlerinin İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi’nde Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezi çalışmasından derlenerek hazırlanmıştır.

Önerilen Atf/ Suggested Citation:

Aktaş, R., Turan, Z. (2019). İşletmelerde Maliyet Sistemleri Kullanımlarının İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi Örneği, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (1), 249-272.

1. GİRİŞ

İçerisinde bulunulan yüzyılı tanımlayan küreselleşme süreci ile birlikte gelişim gösteren teknoloji, tüketicilerin istek ve ihtiyaç yelpazelerinin genişlemesine neden olmuştur. Bu durum üretim işletmeleri açısından mamul çeşitlendirme, farklılaştırma ve kaliteli bir üretim süreci gerekliliklerini beraberinde getirmiştir. Tüketici beklentilerinin giderek çeşitlenmesine ve satın alma sonrası yüksek kaliteli hizmet beklentilerine neden olan iletişim teknolojilerinin gelişmesi; rekabet ortamındaki şiddeti en üst seviyeye çıkarmıştır. Otomasyon kavramı paralelinde şekillenen ileri üretim teknolojileri, kitleler halinde üretim sürecine giren işletmeler açısından önem taşıyan bir adım olmuştur. Özellikle 19. yüzyıl içerisinde ciddi yol kat eden üretim teknolojileri, işletmeleri maliyet minimizasyonu, mamul kalitesi maksimizasyonu, müşteri ihtiyaçlarına ulaşabilme gibi hedefler üzerine yoğunlaşmaya itmiştir. Tam Zamanında Üretim kavramı ile başlayan bu süreç, esnek ve bilgisayar bütünlük üretim sistemleri uygulamalarını beraberinde getirmiştir. Yaşanan bu gelişmeler üretim teknolojileri kadar, işletme yönetimi anlayışlarını, geliştirilecek rekabet ve pazarlama stratejilerini ve en önemlisi, maliyet muhasebesi sistemlerini önemli ölçüde etkilemiştir.

Temel anlamda maliyete ilişkin verilerin elde edilerek sınıflandırılması, gözden geçirilmesi ve ilişkili faaliyetleri ile entegre bir hale getirilmesi prosedürlerinden oluşan maliyet muhasebesi anlayışının, hızla gelişen ileri üretim teknolojileri ile birlikte dönüşüm gösterdiği görülmektedir. 1980'lere kadar ihtiyaca uygun görülen geleneksel maliyet yöntemleri mamul miktarlarının çeşitlenerek artması sebebiyle yetersiz kalmıştır. Kitle üretim ile birlikte ileri üretim teknolojileri ile de tanışılmasının ardından, geleneksel maliyet muhasebesi ile söz konusu gelişmeler arası aslında birçok noktada örtüşme yaşanmasına rağmen, zamanla teknolojik gelişmelerin hızını arttırması ve bu nedenle yaşanan ekonomik gelişmeler nedeniyle, zamanın gerekliliklerine göre revize edilmesi gereği gündeme gelmiştir. İleri üretim ortamlarında daha sağlıklı maliyet verilerinin elde edilmesine ihtiyaç duyulması ile birlikte; zamanla meydana gelen ihtiyaç ve eksikliklere birer alternatif niteliğinde ortaya çıkan çağdaş maliyet muhasebesi yöntemleri, her ne kadar geleneksel maliyet yöntemlerine yapılan eleştiriler kaynaklı doğsa da, aslında geleneksel sistemler ile entegre bir şekilde uygulandığında en doğru sonuçları vermektedir.

Bu noktada, işletmelerin birer maliyet muhasebesi sistemlerinin olmasına duyulan ihtiyaç gün yüzüne çıkmaktadır. Öyle ki, her işletme gerek faaliyet alanı, gerek ekonomik dış çevresi, gerek ise pazar ortamı açısından kendilerine uygun ve özgün birer maliyet muhasebesi sistemleri üzerinden veri elde ettikçe, yönetim muhasebesinin de daha verimli işlemesi sağlanacak ve böylece stratejik karar alma süreçlerinde gerçeğe en uygun bilgiler ile hareket edilmesi sağlanacaktır. İşletme fonksiyonlarından her birinin birbiriyle olan koparılamaz bağı da düşünüldüğünde, etkin ve verimli bir maliyet muhasebesi sistemi varlığının, işletmenin rekabet gücünü ve raporlama süreçlerinin randımanını doğrudan etkilediği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, üretim işletmelerinde mamul maliyetlerinin doğru benimsenmiş maliyet muhasebesi yöntemlerinden meydana gelen bir maliyet sistemi ile saptaması, yalnız işletmenin üretim ve maliyet analizi süreçlerini değil, aslında sürekliliğini sağlama sürecinde atacağı her adımı etkileyen bir unsur olmaktadır.

Bu çalışmada, maliyet muhasebesi sistemlerinin işletmeler açısından öneminin vurgulanması hedeflenmiş ve Manisa Organize Sanayi Bölgesi işletmeleri üzerinden bir durum analizi yapılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Manisa Organize Sanayi Bölgesi üretim işletmeleri üzerinde bir anket araştırması gerçekleştirilmiş, elde edilen sonuçlar frekans dağılımları ve istatistiksel anlamlılıkları açılarından incelenmiştir. Böylece, daha önce üzerinde henüz benzer bir uygulama yapılmamış olan Manisa Organize Sanayi Bölgesi üretim işletmelerinin, mevcut olarak hangi maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanmakta oldukları ve maliyet sistemleri kullanımları ile belirli işletme özellikleri ile ilişkilerinin olup olmadığının tespit edilmesi hedeflenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Günümüz rekabet ortamında gittikçe önemli bir farklılaşma aracı olduğunu söyleyebileceğimiz maliyet kavramının, uygulama aşamasında işletmeler açısından farklı anlamlara denk geldiği görülmektedir. Uzun yıllardan beri kullanılan ve desteklenen geleneksel maliyet sistemleri olarak adlandırılan uygulamaların, günümüzde artık yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu bağlamda ortaya çıkan ve literatürde de güncel maliyet

sistemleri olarak sınıflandırılan uygulamaların hem geleneksel sisteme göre daha doğru sonuçlar verdiği, hem de söz konusu uygulamaların işletmelerin faaliyet alanlarına göre şekillendiği görülmüştür. Konu ile ilgili çalışmanın kaynağı olan tez çalışması ile ilgili detaylı bir literatür taraması olmakla birlikte, bu çalışmada en önemlilerine yer verilmiştir.

Tablo.1: Dünya Çapında Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının İncelendiği Bazı Çalışmalar

Kıtalar	Çalışmalar	Çıkarımlar
Afrika Kıtası	Waweru, Hoque ve Uliana (2005) (G. Afrika) Triest ve Elshalat (2007) (Mısır) Ajibolade (2013) (Nijerya) Gichaaga (2014) (Kenya)	Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları açısından eğitimsel ve pratiksel yetersizlikler gözlemlenmiştir. Ancak Afrika işletmelerinin, küresel rekabet ortamını Batılı işletmelere göre daha yavaş da olsa analiz etmeye başladığı ve söz konusu ortamda doğru konumlanmanın yollarını aradığı görülmektedir.
Okyanusya Kıtası	Chenhall ve Langfield-Smith (1998.a) (Avustralya) Wijewardena ve Zoysa (1999) (Avustralya) Hoque (2000) (Yeni Zelanda)	Üretim teknolojileri ile paralel olarak güncel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerine yönelim görülmekle birlikte; Avustralya firmalarının en fazla stratejik karar alma süreçlerinde maliyet verilerine önem verdiği saptanmıştır.
Asya Kıtası	Sulaiman, Ahmad ve Alwi (2004) (Singapur, Malezya, Çin ve Hindistan) De Zoysa ve Heralth (2007) (Japonya) Mat, Smith ve Djajadikerta (2010) (Malezya) Shil, Alam ve Naznin (2010) (Bangladeş) Ahmad (2012) (Malezya) Lawson (2012) (Çin) Ratnatunga, Tse ve Balachandran (2012) (Sri Lanka) Sunarni (2013) (Endonezya) Rao ve Beg (2015) (Hindistan) Khan, Rixwan, Islam ve Aabdeen (2016) (Pakistan ve Çin)	Literatürde karşılaşılan ortak sonuçları destekler nitelikte, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı yatkınlığı görülmektedir. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde, çağdaş gelişmelere ayak uydurma çabası ve sürdürülebilirlik açısından maliyet analizlerinin de önemli olduğunun bilincinde olduğunun görülmesi, çalışma kapsamındaki işletmelerin küresel rekabet ortamının farkında olduğunu göstermektedir.
Amerika Kıtası	Cooper ve Kaplan (1988) (Amerika) Narayanan ve Sarkar (2002) (Amerika) Ittner vd. (2002) (Amerika) Garg vd. (2003) (Amerika) Waldron ve Everett (2004) (Amerika) Krumwiede ve Suessmair (2007) Alleyne ve Weekes-Marshall (2011) (Barbados) Henri, Boiral ve Roy (2016) (Kanada)	Yönetim muhasebesi teknikleri uygulama konusunda görülen eğilimler neticesinde, doğru maliyet analizi açısından Amerikan işletmelerin diğer ülkelere kıyasla daha bilinçli olduğu görülmektedir.
Avrupa Kıtası	Lukka ve Granlund (1996) (Finlandiya) Bjornenak (1997) (Norveç) Dugdale, Jones ve Green (2005) (İngiltere) Hyvönen (2008) (Finlandiya) Abdel-Kader ve Luther (2008) (İngiltere) Abusalama (2008) (İrlanda) Angelakis, Theriou ve Floropoulos (2010) (Yunanistan) Ramljak ve Rogošić (2012) (Hırvatistan) Pavlatos ve Kostakis (2015) (Yunanistan) Diavastis, Anagnostopoulou, Drogalas ve Karagiorgos (2016) (Yunanistan) Al-Sayed ve Dugdale (2016) (İngiltere)	Avrupa işletmelerinin zamanla modernleşen imalat teknolojileri ve kızıışan rekabet ortamlarının farkındalığı neticesinde, modern maliyet ve yönetim muhasebesine daha duyarlı ve kullanmaya açık olduğunun söylenmesi mümkündür. Rekabet avantajı sağlamada çağdaş sistemlerin öneminin bilincinde olunması, bu çıkarımı destekler niteliktedir.

Tabloya bakıldığında ilk olarak, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine paralel olarak kıtasal açıdan maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri bilincinin farklılık gösterdiği gözlemlenmektedir. Araştırmalar ışığında, küresel rekabet ortamında öncelikle gelişen çağın getirisi olan ileri imalat teknolojileri ve paralelinde gelişen

çeşitli modern maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri kullanımının daha güvenli bir konum sağlayacağı görüşüne duyarlı olunduğu yorumu yapılabilecektir.

Ülkemizde faaliyette bulunan üretim işletmeleri tarafından benimsenen maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanım derecesi ve dağılımları hakkında profil çizilmesi konusunda daha önce yapılmış olan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Tablo.2: Üretim İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Araştırıldığı Bazı Çalışmalar

Çalışmalar	Kapsam	Araştırma Sonuçları
Şavlı (2006) Koçsoy ve Ağ (2009) Karcıoğlu ve Öztürk (2012) Yalçın (2012)	IMKB (BIST) ISO 500 IMKB (BIST) ISO 500	Faaliyet tabanlı maliyet sistemi işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Ancak genel anlamda geleneksel sistemlere olan yatkınlık görülmekte ve bunun olası nedeni ise, çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri konusunda yaşanan bilgi yetersizliğidir.
Uyar (2008)	Denizli	Geleneksel sistemlere yatkınlık görülmekle birlikte, işletmelerin kurumsal yapısının henüz oturmadığı ve globalleşme sürecinde daha sağlam kararlar alınabilmesi için kurumsal yapının şart olduğu sonucuna varılmıştır.
Uyar (2010)	İstanbul	Geleneksel sistemlerin kullanımı önemli ve yeterli görülmekle birlikte olan yatkınlığın nedeni, çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerine karşı olan isteksiz tutumlardır.
Tuğay ve Akın (2013)	Burdur	İşletmelerin yarısından fazlasının maliyet muhasebesini yalnızca maliyet belirlemek için kullandığı saptanmıştır. Bu sonuç, yöneticilerin maliyet muhasebesini kullanma konusundaki isteklerinin ne derece az olduğunu bir kez daha gözler önüne sermiştir.
Demirkutlu (2015)	Ankara	Genel anlamda bir maliyet sistemi benimsenmemektedir. Maliyet yönetimi kavramı mantıklı gelmesine rağmen herhangi bir maliyet sistemi uygulanmamaktadır.
Dendeş (2017)	Aydın	Geleneksel sistem kullanımının neden olduğu memnuniyetsizliğe rağmen görülen yatkınlığın nedeni, çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri konusunda yaşanan bilgi yetersizliğidir. Ayrıca modern sistemlerin uygulamada karmaşık bir sürece sahip olduğu düşünülmektedir.

2009-2017 yılları arasında gerçekleştirilmiş ve üretim işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının incelenmesinin amaçlandığı çalışmaların; 8 yıl öncesinden günümüze halen aynı şekilde sonuçlandığı görülmektedir. Teknolojinin ve rekabet ortamının günden güne kızıştığı düşünüldüğünde; 8 yıl boyunca geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının sıklıkla kullanılması ve modern sistemlere karşı gösterilen direnişin temel nedeninin, üretim işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi konularında yeterli tecrübe ve eğitime sahip olamaması çıkarımını doğurmaktadır.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nin gerek Ege Bölgesi gerek Türkiye açısından üretim, istihdam ve teknoloji değerlerine önem veren niteliği ve bünyesinde barındırdığı firmaların niteliksel özellikleri, çalışma alanı olarak seçilmesinin temel nedenlerinden birisidir. Sürekli gelişime açık olan ve bilime değer verdiği gözlemlenebilen Manisa OSB bünyesinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin, gelenekselden ileri üretim ortamlarına geçiş sürecindeki tutumları ve bu çerçevede şekillenen maliyet muhasebesi tekniklerinin geleneksele olan bağımlılığı ile güncel sistemlere olan bakış açılarının tespit edilmesinin, önemli bir bulgu olacağına inanılmıştır.

Temel amacı Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde bulunan işletmelerin günümüzde benimsedikleri maliyet muhasebesi politikaları ve yöntemleri ile ilgili bir profil çizmek olan bu çalışma ile; işletmelerin hangi maliyet sistemlerini ve ileri imalat teknolojilerini kullanıyor olduklarının tespit edilmesi hedeflenmiştir. Daha önce yapılan tez çalışmalarında; sosyal sorumluluk anlayışının (Yalçın, 1996), toplam kalite yönetimi uygulamalarının (Yılmaz, 1998), kentsel gelişim düzeyinin (Özer, 2002), çevre yerleşimlere olan etkilerinin

(Veral,2008), insan kaynakları yönetimi fonksiyonlarının (Bilge, 2010), istihdama katkılarının (Coşkun, 2016), ve ihracat performanslarının (Kurt, 2016) sorgulandığı Manisa OSB’de, maliyet muhasebesi uygulamaları ile ilgili bir çalışmanın yapılmamış olması da, seçilen konuyu öncelikli hale getiren önemli bir faktördür.

Çalışmanın bir diğer amacı, Manisa OSB bünyesindeki üretim işletmelerinin, üretim süreçlerinde katlandıkları maliyetleri ne ölçüde takip ettikleri, maliyetlerini hesaplarken hangi yöntemleri kullandıkları ve elde edilen maliyet verilerinin nasıl kullanıldığının gözlemlenebilmesidir. Bununla birlikte, zaman içerisinde değişikliğe uğrayan maliyet muhasebesi uygulamalarına, ilgili işletmelerin hazır bulunuşluk dereceleri de belirlenmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Yapılan araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi benimsenmiştir. Böylece işletmelerin muhasebe alanına verdikleri önem, çağdaş maliyet sistemlerine hazır bulunuşluk derecelerinin görülmesi hedeflenmiştir. Güncel olarak 177 üretim işletmesinin faaliyet gösterdiği Manisa Organize Sanayi Bölgesi kapsamında, yüz yüze ve elektronik posta yoluyla anket araştırmaları gerçekleştirilmiştir. Ulaşılamayan ve katılmak istemeyen firmalar kapsam dışı bırakıldığında, 126 üretim işletmesi üzerinde yapılan anket çalışmasında 64 adet geribildirim alınmış, %50,80 cevaplanma oranına ulaşılmıştır. Elde edilen bulgular, SPSS programı ile ki-kare ve t-testleri uygulamaları anlamlı sonuçlara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Anketin soruları, Uyar (2008), Yazıcı (2008), Ömürbek ve Yılmaz (2009) ve Dendeş (2017) tarafından yapılmış olan çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmıştır. Anket araştırmasına ilişkin veriler öncelikle frekans dağılımları açısından incelenerek yorumlanmış, ardından istatistiksel anlamlılıklarının değerlendirilmesi adına SPSS programı yardımıyla analizler ile değerlendirilmiştir.

4. BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1. Frekans Verileri

Ankete katılan işletmelerinin yapısal özelliklerinin özetlenmesi gerekirse; ilk olarak 64 işletme içerisinde sektörel dağılım olarak en fazla ana metal, elektrikli teçhizat ve kauçuk-plastik üretimi yapan işletmelerin olduğu tespit edilmiştir. Çoğunlukla cevaplayıcıların muhasebe müdürleri ve muhasebe-finans elemanları tarafından cevaplandığı görülmekle birlikte, firmaların ağırlıklı olarak anonim ortaklık, 21 yıldan fazla faaliyette olan, yerli işletmeler olduğu gözlemlenmiştir. Ankete katılan işletmelerin 151’den fazla çalışanı olduğu, çalışanlarının %80’inden fazlasının üretimde yer aldığı, üretim yapısının makine yoğun olduğu ve siparişe göre üretim yaptıkları saptanmıştır.

Tablo.3: Anket Katılımcılarının Geleneksel Maliyet Yöntemleri Kullanımlarına İlişkin Dağılımlar

Geleneksel Maliyet Yöntemleri	Kullanılmıyor	Nadiren Kullanılıyor	Kullanılıyor	Toplam	Kullanılma Dereceleri
Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri					
<i>Fiili Maliyet Yöntemi</i>	15	6	42	63	66,67%
<i>Standart Maliyet Yöntemi</i>	16	5	42	63	66,67%
<i>Tahmini Maliyet Yöntemi</i>	36	14	13	63	20,63%
Üretim Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri					
<i>Sipariş Maliyet Yöntemi</i>	26	8	29	63	46,03%
<i>Safha Maliyet Yöntemi</i>	30	5	28	63	44,44%
Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri					
<i>Tam Maliyet Yöntemi</i>	25	9	29	63	46,03%
<i>Normal Maliyet Yöntemi</i>	32	11	20	63	31,75%
<i>Değişken Maliyet Yöntemi</i>	37	10	16	63	25,40%
<i>Direkt Maliyet Yöntemi</i>	38	8	17	63	26,98%
<i>Süper Değişken Maliyet Yöntemi</i>	36	7	20	63	31,75%
TOPLAM	291	83	256	630	

Tablo.3'te ankete katılan işletmelerin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanım dereceleri yer almaktadır. Buna göre, ankete katılan işletmelerin fiili ve standart maliyet yöntemlerini sıklıkla kullandıkları görülmektedir. Bununla birlikte, safha ve sipariş maliyet yöntemleri kullanımı arasında çok bir fark görünmemektedir. Uyar (2008) tarafından yapılan çalışmada da, safha ve sipariş maliyet sistemlerinin birbirlerine yakın yüzdelerle sahip olduğu görülmüştür. İlgili maliyet muhasebesi tekniklerinin üretim biçimlerine göre şekillendiği göz önünde bulundurulduğunda, elde edilen bu sonuç normal görülmektedir. Anket katılımcılarının kapsamına göre maliyet muhasebesi teknikleri kullanım dağılımı incelendiğinde, %46,03 oranına sahip olarak en fazla tam maliyet yöntemi kullanıldığı görülmektedir. Bu yöntemi takiben %31,75 oranlarına sahip normal ve süper değişken maliyet yöntemi olarak da adlandırılan, direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyetleme tekniğinin sıklıkla kullanıldığı gözlemlenmektedir. Dendeş (2017) tarafından yapılan çalışmada da tam maliyet sisteminin ağırlıklı olarak kullanıldığının saptandığı gözlemlenmekle birlikte tam maliyet yöntemi, Vergi Usul Kanunu uyarınca da kullanılması zorunlu olduğundan elde edilen sonuç olağan görünmektedir. Bu durum, kapasite kullanımını göz önünde bulundurmeyen işletmeler veya özellikle finansal raporlama standartlarına göre muhasebeleştirme zorunluluğu bulunmayan işletmeler tarafından kullanılıyor olabileceği yorumunu beraberinde getirmektedir.

Tablo.4: Anket Katılımcılarının Mamul Maliyeti Unsurlarını Hesaplama Süreçlerinde Kullandıkları Teknikler

	Kullanılmıyor	Nadiren Kullanılıyor	Kullanılıyor	Toplam	Kullanım Dereceleri
Hammadde Maliyeti Hesaplama Yöntemleri					
<i>Gerçek Parti Maliyet Yöntemi</i>	43	4	15	62	24,19%
<i>Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi</i>	26	5	31	62	50,00%
<i>Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi</i>	39	6	17	62	27,42%
<i>İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi</i>	37	5	20	62	32,26%
<i>Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi</i>	58	2	2	62	3,26%
<i>Piyasa Fiyatı veya Maliyetinden Düşük Olanla Değerleme Yöntemi</i>	51	5	6	62	9,68%
TOPLAM	254	27	91		
Direkt İşçilik Maliyeti Hesaplama Yöntemleri					
<i>Zaman Temeline Göre Ücret Sistemi</i>	12	2	49	63	77,78%
<i>Parça Başına Ücret Sistemi, Para Akordu</i>	52	2	9	63	14,29%
<i>Parça Başına Ücret Sistemi, Zaman Akordu</i>	53	4	6	63	9,52%
<i>Parça Başına Ücret Sistemi, Grup Akordu</i>	59	2	2	63	3,17%
<i>Primli Ücret Sistemi</i>	47	5	11	63	17,46%
TOPLAM	223	15	77		
Genel Üretim Maliyeti Hesaplama Yöntemleri					
<i>Muhasebe Yöntemi</i>	9	2	52	63	82,54%
<i>Mühendislik Yöntemi</i>	37	7	19	63	30,16%
<i>Dağılım Grafiği Yöntemi</i>	47	6	10	63	15,87%
<i>En Yüksek ve En Düşük Noktalar Yöntemi</i>	54	3	6	63	9,52%
<i>En Küçük Kareler Yöntemi</i>	60	3	-	63	-
<i>Regresyon Analizi</i>	57	3	3	63	%4,76
TOPLAM	264	24	90		

Tablo.4'te bir mamulün maliyeti içerisinde yer alan temel unsurlar olan hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin saptanma yöntemleri incelenmektedir. Bir mamulün maliyetini oluşturan temel unsurlardan ilki olan hammadde maliyetlerini hesaplama yöntemlerine bakıldığında, birçok araştırma ve kaynakta da belirtildiği üzere sıklıkla ortalama maliyet yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Kendi

içerisinde tartılı (ağırlıklı) ve hareketli ortalama olmak üzere ikiye ayrılan ortalama maliyet yöntemleri arasından anket katılımcılarının; %50 oranında hareketli ortalama maliyet yöntemini, %27,42 oranında ise ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini benimsediği görülmektedir. Ülkemizde sıklıkla kullanılan ortalama maliyet yöntemlerinin uygulama kolaylığı, düşük-yüksek fiyat aralıklarının daha net görülebilmesi ve bu artış-azalışların etkilerinin minimize edilmesi suretiyle istikrar sağlaması avantajlarını barındırdığı göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkan sonuç normal görülmektedir.¹ Bununla birlikte, %32,26'lık bir orana sahip olan FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) yönteminin de katılımcılar tarafından kullanılmakta olduğu görülmektedir. Uyar (2008) tarafından Denizli'de yapılan çalışmada da, en fazla ortalama maliyet ve FİFO yöntemlerinin kullanılmakta olduğu görülmüştür.

Mamul içerisinde yer alan ikinci maliyet unsuru olan direkt işçilik giderlerinin saptanma yöntemleri incelendiğinde; en fazla %77,78 oranında zaman temelli ücret sisteminin benimsenmekte olduğu görülmektedir. Parça temelli olarak zaman, para ve grup akordu olmak üzere üçe ayrılan ücret sistemlerinden para akordunun diğerlerine oranla daha fazla kullanıldığı görülmektedir. Primli ücret sistemi kullananlar ise, %17,46 oranında görünmektedir. Bu yüzdelik oranlardan hareketle, ülke genelinde işçilik maliyetlerinin hesaplanması sürecinde parça temelli sistemden ziyade zaman temelli ücret sisteminin ağırlıklı olarak kullanıldığı yorumu yapılabilecektir. Nitekim Uyar (2008) tarafından Denizli'de yapılmış benzer bir çalışmada da aynı sonucun ortaya çıktığı görülmektedir.

Mamul içerisindeki üçüncü maliyet unsuru olarak tanımlanabilen genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilme sürecinde hangi yöntemlerden faydalandığı incelendiğinde; anket katılımcılarının %82,54'ünün muhasebe yöntemini kullandığı görülmektedir. En fazla kullanılan muhasebe yöntemini takiben, %30,16 oranında mühendislik yönteminin kullanıldığı saptanmıştır. Uyar (2008) tarafından yapılmış çalışmada da, en fazla muhasebe yönteminin kullanıldığı saptanmıştır.

Tablo.5: Anket Katılımcılarının Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yüklenmesi Sürecinde Benimsedikleri Teknikler

	Kullanılmıyor	Nadiren Kullanılıyor	Kullanılıyor	Toplam (Cevap Sayısı)	Kullanım Dereceleri
II. Dağıtım Sürecinde Kullanılan Yöntemler					
<i>Doğrudan Doğruya Dağıtım Yöntemi</i>	19	4	39	62	62,90%
<i>Planlı Dağıtım Yöntemi</i>	41	12	9	62	14,52%
<i>Kademeli Dağıtım Yöntemi</i>	42	5	15	62	24,19%
<i>Matematik Dağıtım Yöntemi</i>	44	8	10	62	16,13%
<i>Karşılıklı Dağıtım Yöntemi</i>	53	3	6	62	9,68%
TOPLAM	199	32	79		
III. Dağıtım Sürecinde Kullanılan Faaliyet Hacimleri					
<i>Üretim Miktarı</i>	7	3	53	63	84,13%
<i>Makine Saati</i>	23	3	37	63	58,73%
<i>Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri</i>	19	8	36	63	57,14%
<i>Direkt İşçilik Saati</i>	19	6	38	63	60,32%
<i>Direkt İşçilik Giderleri</i>	23	5	35	63	55,56%
<i>Tahmini Yükleme Oranı</i>	36	5	22	63	34,92%
TOPLAM	127	30	221		

Tablo.5'te ankete katılan firmaların genel üretim giderlerinin mamuller ile ilişkilendirilmesi süreçlerinde kullandıkları yöntemler incelenmektedir. İlk olarak yardımcı gider yerlerinde toplanan maliyetlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılması sürecinden oluşan II. dağıtım yöntemleri arasından Uyar (2008) ile de

¹ Hammadde maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan ortalama maliyet yöntemlerine ilişkin bilgiler konusunda, Erol, Atmaca ve Yılmaz, 2015: 65'ten yararlanılmıştır.

paralel olarak, %62,9 oranında 'basit dağıtım' olarak da adlandırılan doğrudan doğruya dağıtım yönteminin kullanıldığı görülmektedir.

Tablo.5'te ayrıca, esas üretim gider yerlerinde biriktirilen giderlerin çıktılara, yani mamullere yüklenmesi süreci olan III. dağıtım sürecinde kullanılmakta olan faaliyet hacimleri incelendiğinde anket katılımcılarının; Uyar (2008) tarafından Denizli'de yapılmış çalışma sonucu ile paralel olarak %84,13 oranında üretim miktarının baz alındığı görülmektedir. Bununla birlikte, %60,32 oranında direkt işçilik saatinin, %58,73 oranında makine saatinin, %57,14 oranında direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin, %55,56 oranında direkt işçilik giderlerinin baz alındığı; tahmini yükleme oranlarının ise %34,92 sıklığında kullanıldığı gözlemlenmektedir. İşletmelerce genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi sürecinde tek bir faaliyet hacminin benimsenebileceği gibi, daha sağlıklı maliyet saptaması yapılabilmesi, gider planlama ve kontrollerinin sağlanabilmesi amaçları ile faaliyetler doğrultusunda birden fazla yükleme oranının da benimsenebileceği düşünüldüğünde, çıkan sonuçlar olağan görünmektedir.²

Tablo.6: Anket Katılımcılarının On Yıl İçerisinde Maliyet Sistemleri ile İlgili Yaptıkları Değişiklikler

Son 10 Yıl İçerisinde Maliyet Sistemleri İle İlgili Yapılan Değişiklikler	Sayı	Yüzde
<i>Eski maliyet sistemi günün gereklerine göre revize edilmiştir.</i>	33	45,83%
<i>Eski maliyet sistemi terk edilip tamamen yeni bir sistem kullanılmaktadır.</i>	13	18,05%
<i>Eski maliyet sistemi aynen kullanılmaktadır.</i>	12	16,67%
<i>Eski maliyet sistemi ile yeni bir maliyet sistemi birlikte kullanılmaya başlanmıştır.</i>	8	11,12%
<i>Yeni bir maliyet muhasebesi sistemi denenmiştir.</i>	6	8,34%
TOPLAM	72	100%

Tablo.6'da, işletmelerin son on yıl içerisinde maliyet sistemleri hakkında yaptıkları değişimler gösterilmektedir. Buna göre ankete katılan işletmelerin %45,83'ünün kullandıkları maliyet sistemlerini güncel ihtiyaçlara göre revize etmekte oldukları görülmüştür. Bununla birlikte, %18,05'lik bir kısmın eski maliyet sistemleri yerine tamamen yeni bir sistem kullanmakta olduğu, %16,67'lik bir kısmın ise aksine eski maliyet sistemlerini aynen kullandığı görülmektedir. Bu durum, Manisa OSB işletmelerinin bazılarının eski sistemlerini olduğu gibi korumayı, bazılarının ise tamamen değiştirip yeniye açık olmayı hedeflediğini göstermektedir. Eski maliyet sistemlerini revize eden işletme sayısının da toplam katılımın yarısına yakını oluşturduğu düşünüldüğünde, Manisa OSB işletmelerinin çağdaş maliyet sistemlerini en azından denemeye açık oldukları görülmektedir.

Tablo.7: Anket Katılımcılarının Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları

Güncel Maliyet Sistemleri	Bilgi Bulunmamaktadır	Faydalı Bulunmamaktadır	Uygulanması Düşünülmektedir	Uygulanmaktadır	Toplam (Cevap Sayısı)	Uygulanma Oranı (%)
<i>Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</i>	26	3	2	23	54	42,59%
<i>Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme</i>	31	4	3	18	56	32,14%
<i>Esnek Standart Maliyetleme</i>	28	8	3	17	56	30,36%
<i>Hedef Maliyetleme</i>	27	7	6	15	55	27,27%
<i>Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme</i>	20	5	8	24	57	42,11%
<i>Kaizen Maliyetleme</i>	29	9	7	11	56	19,64%
<i>Kalite Maliyetleri Yöntemi</i>	25	6	7	17	55	30,91%
<i>Ürün Yaşam Sürecine Dayalı Maliyetleme</i>	31	7	8	10	56	17,86%

² Faaliyet hacimleri kullanımları ile ilgili bilgiler konusunda, Erdoğan ve Saban, 2015:205'ten yararlanılmıştır.

Tablo.7 (Devam): Anket Katılımcılarının Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları

Güncel Maliyet Sistemleri	Bilgi Bulunmamaktadır	Faydalı Bulunmamaktadır	Uygulanması Düşünülmektedir	Uygulanmaktadır	Toplam (Cevap Sayısı)	Uygulanma Oranı (%)
<i>Ekonomik Katma Değer Muhasebesi</i>	35	8	5	7	55	12,73%
<i>Çevre Muhasebesi</i>	39	6	7	3	55	5,45%
<i>Yalın Muhasebe</i>	34	5	8	9	56	16,07%
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi</i>	33	8	6	8	55	14,55%
<i>Lojistik Maliyetleri Yöntemi</i>	27	4	7	17	55	30,91%
<i>Değer Zinciri Analizi</i>	32	7	4	13	56	23,21%
<i>Stratejik Konum Analizi</i>	33	6	7	9	55	16,36%
<i>Maliyet Etkenleri Analizi</i>	31	3	7	15	56	26,79%
<i>Değer Mühendisliği</i>	37	5	6	7	55	12,73%
TOPLAM	552	109	107	230		

Tablo.7’de, anket katılımcılarının çağdaş maliyet muhasebesi yöntemleri hakkındaki bilgi ve düşüncelerinin ölçülmesinin hedeflendiği sorular yer almaktadır. Birden fazla cevap verilebilen bir soru türü olduğundan her bir çağdaş maliyet sistemi ayrı ayrı ele alınarak kullanım yüzdeleri belirlenmiştir. Buna göre ankete katılan işletmelerin çağdaş maliyet sistemleri arasından faaliyete dayalı maliyet yöntemini %42,59 oranında, Tam Zamanında Üretime göre maliyet yöntemini ise %42,11 oranında kullandıkları görülmektedir. Bununla birlikte, zamana dayalı faaliyete dayalı maliyet yönteminin %32,14, kalite maliyet yöntemi ve lojistik maliyetleri yöntemlerinin %30,91, Alman maliyet yöntemi de denilen esnek standart maliyet yönteminin %30,36, hedef maliyet yönteminin %27,27, maliyet etkenleri analizinin %26,79 oranlarında kullanıldığı görülmektedir. Ancak yine de, özellikle ‘bilgi bulunmamaktadır’ sütununa bakıldığında, genel anlamda Manisa OSB’deki üretim işletmelerinin çağdaş maliyet muhasebesi sistemleri hakkında yeterli bilgi ve yetkinliğe sahip olmadığı görülmektedir. Başka bir deyişle; 64 katılımcı firmanın en fazla yalnız 23 ila 24’ünün sıklıkla çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinden birini kullanıyor olduğu görünmekte ve bu durum, ankete katılan firmaların yaklaşık 3’te 2’sinin geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerini kullanma konusunda istikrarlı olduğu yorumunu beraberinde getirmektedir.

Tablo.8: Anket Katılımcılarının Kullandıkları Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceleri

Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
<i>Memnuniyet kaynağıdır.</i>	3 %4,68	2 %3,125	11 %17,19	26 %40,63	22 %34,38	64
<i>Departmanlar arası etkileşimi sağlamaktadır.</i>	1 %1,57	5 %7,81	9 %14,07	33 %51,57	16 %25	64
<i>Fiyatlama kararlarında yardımcı olmaktadır.</i>	1 %1,57	1 %1,57	2 %3,125	21 %32,8	39 %60,94	64
<i>Maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunmamaktadır.</i>	1 %1,57	1 %1,57	2 %3,125	30 %46,88	30 %46,88	64
<i>Faaliyetlerin planlanması ve kontrolü konusunda faydalı bir bilgi kaynağıdır.</i>	1 %1,57	2 %3,125	3 %4,68	28 %43,75	30 %46,88	64

Tablo.8 (Devam): Anket Katılımcılarının Kullandıkları Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceleri

Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
Maliyet azaltma çalışmalarına katkı sağlamaktadır.	1 %1,57	1 %1,57	7 %10,94	20 %31,25	35 %54,68	64
Genel üretim giderlerinin dağıtımını daha sağlıklı bir hale getirmiştir.	1 %1,57	1 %1,57	3 %4,68	33 %51,57	26 %40,63	64
Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yardımcı bir faktördür.	1 %1,57	0 %0,00	5 %7,81	28 %43,75	30 %46,88	64
Üretim sürecini iyileştiren bir unsurdur.	0 %0,00	5 %7,81	9 %14,07	27 %42,19	23 %35,94	64
Atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağlar.	0 %0,00	4 %6,25	9 %14,07	33 %51,57	18 %28,13	64
Karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermektedir.	0 %0,00	2 %3,125	5 %7,81	29 %45,32	28 %43,75	64
Yatırım kararlarının alınması sürecine katkı sağlayan bir unsurdur.	0 %0,00	3 %4,68	9 %14,07	22 %34,38	30 %46,88	64
Maliyet-Hacim-Kar Analizlerinin daha doğru sonuçlara ulaşmasını sağlar.	0 %0,00	3 %4,68	6 %9,375	24 %37,5	31 %48,44	64
İşletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağlar.	1 %1,57	1 %1,57	4 %6,25	32 %50	26 %40,63	64
Bütçeleme sistemine fayda sağlamaktadır.	1 %1,57	3 %4,68	1 %1,57	33 %51,57	26 %40,63	64

İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemleri hakkındaki düşüncelere ilişkin cevapları içeren Tablo.8'e bakıldığında, Manisa OSB üretim işletmelerinin hali hazırda kullanmakta oldukları maliyet sistemlerinden genel anlamda memnun oldukları görülmektedir. En fazla "kısmen katılıyorum" seçeneğinin "memnuniyet kaynağıdır" düşüncesine verildiği görünmesine rağmen, kullanılmakta olan maliyet sistemlerinin en fazla; fiyatlandırma kararlarına, maliyet kontrolü ve performans ölçütlerine, faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesine, genel üretim giderlerinin saptanması ve mamul maliyetlerinin hesaplanması süreçlerine, rekabet avantajı elde etmeye ve bütçeleme sistemine fayda sağladığı görülmektedir. Genel anlamda etkin ve sağlıklı bir maliyet sisteminin içermesi beklenen özelliklere olumlu yanıtlar verildiği görülen Tablo.9'da maliyet sistemlerinin; departmanlar arası etkileşimi sağladığı, üretim sürecini iyileştiren bir unsur olduğu, atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağladığı ve yatırım kararlarının alınma sürecine destek olduğu konularında yetersiz olduğu görülmektedir.

4.2. İstatistiksel Analizler

Elde edilen frekans verilerinden hareketle, belirlenen işletme özellikleri ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımları arasında istatistiksel ilişki olup olmadığı sorgulanmıştır. İki veya daha fazla kategoriye sahip olan iki değişken arasındaki ilişki derecesinin ölçülmesi, parametrik olmayan testlerden biri olan ki-kare analizi ile mümkün olmaktadır. Hem kare matris olmayan, yani satır ve sütun sayılarının farklı olduğu değişkenler arası ilişkilerin ölçülmesinde, hem de kategoriler arası niceliksel dağılımın net gözlemlenebilmesinde ki-kare analizi sıkça kullanılmaktadır (Bayram, 2017:125).

H₀: İşletmelerin büyüklük düzeyleri ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımları arasında bir ilişki yoktur.

H₁: İşletmelerin büyüklük düzeyleri ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımları arasında bir ilişki vardır.

Tablo.9: İşletme Büyüklüğü ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Çapraz Tablo Ki-Kare Analizi		Güncel Maliyet Sistemlerini;		Önem Düzeyleri	
Güncel Maliyet Sistemleri	İşletme Büyüklükleri (Çalışan Sayısı Bazında)	Kullanılmayanlar	Kullanılanlar	Fisher-Exact Sig. (2-Sided)	Contingency Coefficient
<i>Faaliyete Dayalı Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	3	1	0,641	0,607
	51-100 Kişi	7	3		
	101-150 Kişi	2	3		
	151 ve Üzeri	19	16		
	Toplam	31	23		
<i>Zaman Esaslı Faaliyet Dayalı Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,455	0,395
	51-100 Kişi	8	2		
	101-150 Kişi	4	2		
	151 ve Üzeri	22	14		
	Toplam	38	18		
<i>Esnek Standart Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	3	1	0,388	0,420
	51-100 Kişi	8	2		
	101-150 Kişi	3	4		
	151 ve Üzeri	25	10		
	Toplam	39	17		
<i>Hedef Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,506	0,544
	51-100 Kişi	6	4		
	101-150 Kişi	4	2		
	151 ve Üzeri	26	9		
	Toplam	40	15		
<i>Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	3	1	0,676	0,630
	51-100 Kişi	4	6		
	101-150 Kişi	4	2		
	151 ve Üzeri	22	15		
	Toplam	33	24		
<i>Kaizen Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,795	0,569
	51-100 Kişi	9	1		
	101-150 Kişi	5	1		
	151 ve Üzeri	27	9		
	Toplam	45	11		
<i>Kalite Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,326	0,248
	51-100 Kişi	8	2		
	101-150 Kişi	5	1		
	151 ve Üzeri	21	14		
	Toplam	38	17		

Tablo.9 (Devam): İşletme Büyüklüğü ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Güncel Maliyet Sistemleri	İşletme Büyüklükleri (Çalışan Sayısı Bazında)	Kullanmayanlar	Kullananlar	Fisher-Exact Sig. (2-Sided)	Contingency Coefficient
<i>Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,453	0,406
	51-100 Kişi	7	3		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	29	7		
	Toplam	46	10		
<i>Ekonomik Katma Değer Muhasebesi</i>	11-50 Kişi	3	1	0,682	0,772
	51-100 Kişi	9	1		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	30	5		
	Toplam	48	7		
<i>Çevre Muhasebesi</i>	11-50 Kişi	4	0	1,000	0,773
	51-100 Kişi	10	0		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	32	3		
	Toplam	52	3		
<i>Yalın Muhasebe</i>	11-50 Kişi	4	0	0,531	0,629
	51-100 Kişi	7	3		
	101-150 Kişi	5	1		
	151 ve Üzeri	31	5		
	Toplam	47	9		
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi</i>	11-50 Kişi	4	0	0,521	0,518
	51-100 Kişi	9	1		
	101-150 Kişi	4	2		
	151 ve Üzeri	30	5		
	Toplam	47	8		
<i>Lojistik Maliyetleme</i>	11-50 Kişi	4	0	0,590	0,518
	51-100 Kişi	6	4		
	101-150 Kişi	4	2		
	151 ve Üzeri	24	11		
	Toplam	38	17		
<i>Değer Zinciri Analizi</i>	11-50 Kişi	4	0	0,828	0,797
	51-100 Kişi	8	2		
	101-150 Kişi	5	2		
	151 ve Üzeri	26	9		
	Toplam	43	13		

Tablo.9 (Devam): İşletme Büyüklüğü ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Güncel Maliyet Sistemleri	İşletme Büyüklükleri (Çalışan Sayısı Bazında)	Kullanmayanlar	Kullananlar	Fisher-Exact Sig. (2-Sided)	Contingency Coefficient
Stratejik Konum Analizi	11-50 Kişi	4	0	0,577	0,379
	51-100 Kişi	9	1		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	27	8		
	Toplam	46	9		
Maliyet Etkenleri Analizi	11-50 Kişi	4	0	0,276	0,230
	51-100 Kişi	7	3		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	24	12		
	Toplam	41	15		
Değer Mühendisliği	11-50 Kişi	4	0	0,904	0,555
	51-100 Kişi	9	1		
	101-150 Kişi	6	0		
	151 ve Üzeri	29	6		
	Toplam	48	7		

$p < 0,05$

Tablo.9'a bakıldığında, işletme büyüklüğü ile çağdaş maliyet sistemlerinin arasındaki bağı tespit edilmesi hedeflenmiştir. Ki-kare analizinde beklenen değerlerin %20'sinden fazlası 5'in altında olduğu için, Fisher-Exact değerine ihtiyaç duyulmuştur (Karagöz, 2016:665). Bununla birlikte, sınıflayıcı ölçekler ile yapılan ölçümlerde ki-kare değerinin örneklem hacmi ile oranını ifade eden katsayılardan biri olan ve kare olmayan matrislerde ilişki gücünün ölçülmesi açısından önemli bir değer olan Pearson'un kontenjans katsayısı (Contingency Coefficient) değerlerine de ihtiyaç duyulmuştur (Karagöz, 2010:429).

Buna göre, katsayıların hepsinin 0,05'ten büyük olduğu gözükmemektedir. Bu durumda H_0 kabul edilerek, işletme büyüklüğü ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımı arasında bir ilişki olmadığı söylenmektedir. Başka bir deyişle, yalnızca büyük işletmeler veya yalnızca küçük işletmeler çağdaş maliyet sistemleri uygulamaktadır gibi bir görüşün kabul edilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu durumda, işletme ölçeği büyük olsun olmasın, işletmeler tarafından çağdaş maliyet sistemleri uygulanmasının mümkün olduğu görülmektedir.

H₀: İşletmelerin faaliyette buldukları sektör ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımı arasında bir ilişki yoktur.

H₁: İşletmelerin faaliyette buldukları sektör ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımı arasında bir ilişki vardır.

Tablo.10: İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörler ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Çapraz Tablo Ki-Kare Analizi		Güncel Maliyet Sistemlerini;		Önem Düzeyleri	
Güncel Maliyet Sistemleri	Sektörler	Kullanmayanlar	Kullananlar	Fisher-Exact (2-Sided)	Contingency Coefficient
<i>Faaliyete Dayalı Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	7	3	0,049	0,043
	Elektrikli Techizat	4	7		
	Kauçuk ve Plastik	7	2		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	8	11		
	Toplam	31	23		
<i>Zaman Esaslı Faaliyet Dayalı Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	7	3	0,154	0,134
	Elektrikli Techizat	5	6		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	13	8		
	Toplam	38	18		
<i>Esnek Standart Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	7	4	0,080	0,108
	Elektrikli Techizat	5	6		
	Kauçuk ve Plastik	9	0		
	Metal Ürünleri	3	2		
	Diğer	15	5		
	Toplam	39	17		
<i>Hedef Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,695	0,648
	Elektrikli Techizat	7	4		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	4	1		
	Diğer	13	7		
	Toplam	40	15		
<i>Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	5	5	0,088	0,091
	Elektrikli Techizat	4	7		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	2	4		
	Diğer	14	7		
	Toplam	33	24		
<i>Kaizen Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,127	0,124
	Elektrikli Techizat	6	5		
	Kauçuk ve Plastik	9	0		
	Metal Ürünleri	4	1		
	Diğer	18	3		
	Toplam	45	11		

Tablo.10 (Devam): İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörler ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Güncel Maliyet Sistemleri	Sektörler	Kullanılmayanlar	Kullanılanlar	Fisher-Exact (2-Sided)	Contingency Coefficient
<i>Kalite Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,479	0,419
	Elektrikli Techizat	5	6		
	Kauçuk ve Plastik	7	2		
	Metal Ürünleri	4	1		
	Diğer	14	6		
	Toplam	38	17		
<i>Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,385	0,414
	Elektrikli Techizat	7	4		
	Kauçuk ve Plastik	7	2		
	Metal Ürünleri	4	1		
	Diğer	19	2		
	Toplam	46	10		
<i>Ekonomik Katma Değer Muhasebesi</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,896	0,972
	Elektrikli Techizat	9	2		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	4	1		
	Diğer	18	2		
	Toplam	48	7		
<i>Çevre Muhasebesi</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	1,000	1,000
	Elektrikli Techizat	10	1		
	Kauçuk ve Plastik	9	0		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	19	1		
	Toplam	52	3		
<i>Yalın Muhasebe</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,492	0,425
	Elektrikli Techizat	8	3		
	Kauçuk ve Plastik	9	0		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	17	4		
	Toplam	47	9		
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,666	0,571
	Elektrikli Techizat	9	2		
	Kauçuk ve Plastik	9	0		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	16	4		
	Toplam	47	8		

Tablo.10 (Devam): İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörler ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Güncel Maliyet Sistemleri	Sektörler	Kullanmayanlar	Kullanılanlar	Fisher-Exact (2-Sided)	Contingency Coefficient
<i>Lojistik Maliyetleme</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,135	0,122
	Elektrikli Techizat	5	6		
	Kauçuk ve Plastik	6	3		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	13	7		
	Toplam	38	17		
<i>Değer Zinciri Analizi</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,373	0,304
	Elektrikli Techizat	6	5		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	5	1		
	Diğer	15	5		
	Toplam	43	13		
<i>Stratejik Konum Analizi</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,771	0,685
	Elektrikli Techizat	8	3		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	16	4		
	Toplam	46	9		
<i>Maliyet Etkenleri Analizi</i>	Ana Metal Sanayi	8	2	0,307	0,267
	Elektrikli Techizat	5	6		
	Kauçuk ve Plastik	7	2		
	Metal Ürünleri	5	1		
	Diğer	16	4		
	Toplam	41	15		
<i>Değer Mühendisliği</i>	Ana Metal Sanayi	9	1	0,739	0,579
	Elektrikli Techizat	8	3		
	Kauçuk ve Plastik	8	1		
	Metal Ürünleri	5	0		
	Diğer	18	2		
	Toplam	48	7		

Tablo.10'da ana metal sanayinde faaliyette olan, elektrikli teçizat, kauçuk ve plastik ürünleri ve metal ürünleri imalatı yapmakta olan işletmeler çoğunlukta olduğundan bırakılmak koşuluyla, az yanıt verilerek geniş bir dağılım oluşturan sektörler 'diğer' sınıflandırılmasına tabi tutularak ele alınmıştır. İlgili sektör grupları ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımları çapraz tablo ile incelenmiştir. %20'den fazla 5'den az hücre sayısı olduğundan Fisher-Exact değerine ve IxJ boyutlu iki değişken ele alındığından Pearson'un Kontenjans Katsayısı (Contingency Coefficient)'na bakılmıştır. Buna göre, H₁'in kabul edilmesi için önem düzeylerinin 0,05'ten küçük olması gerektiği anımsandığında, 0,05'ten küçük yalnızca faaliyete dayalı maliyet sisteminin olduğu görülmektedir. Bu durumda, faaliyete dayalı maliyet kullanımının işletmenin içerisinde bulunduğu sektörel yapıya göre değişiklik gösterdiği yorumu yapılabilmektedir. Ancak geriye

kalan sistemlere ait değerler 0,05'ten küçük olduğundan, H_0 hipotezi kabul edilmiş ve işletmelerin faaliyette buldukları sektörler ile çağdaş maliyet sistemleri kullanım düzeyleri arasında bir ilişki bulunmadığı tespit edilmiştir. Başka bir deyişle, faaliyete dayalı maliyet hariç tutulduğunda, işletmelerin içerisinde buldukları sektörel yapı çağdaş maliyet sistemi kullanımına etki etmemektedir.

H₀: İşletmelerin bünyelerinde bir maliyet muhasebesi departmanı bulundurması ile çağdaş maliyet sistemlerini uygulama düzeyi arasında bir ilişki yoktur.

H₁: İşletmelerin bünyelerinde bir maliyet muhasebesi departmanı bulundurması ile çağdaş maliyet sistemlerini uygulama düzeyi arasında bir ilişki vardır.

Tablo.11: İşletmelerin Maliyet Muhasebesi Departmanına Sahip Olması Durumu ile Çağdaş Maliyet Sistemleri Kullanımı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

Çapraz Tablo Ki-Kare Analizleri	Güncel Maliyet Sistemlerini;				Önem Düzeyleri	
	Kullanmayanlar	Kullananlar	Cevap Vermeyenler	Toplam	Fisher-Exact	Contingency Coefficient
Maliyet Muhasebesi Departmanı;						
Bulunmayanlar	7 %35	12 %60	1 %5	20 %31,25	0,037	0,03
Bulunanlar	4 %9,09	37 %84,09	3 %6,82	44 %68,75		
Toplam	11 %17,19	49 %76,56	4 %6,25	64 %100		

$p < 0,05$

Tablo.11'de, anket sorularında işletme bünyesinde mevcut olan departmanlar ile ilgili soruda maliyet muhasebesi departmanı seçeneğini işaretleyen işletmeler ile çağdaş maliyet sistemlerinin kullanım düzeyleri arasındaki ilişki sorgulanmıştır. Çapraz tablo ki-kare analizi sonucu, 5'den az olan hücre sayısı %20'den fazla olduğu için Fisher-Exact ve IxJ formatında bir tabloya sahip olduğundan Pearson'un Kontenjans Katsayısı incelenmiştir. Her iki önem düzeyi de $< 0,05$ olduğundan, H_1 hipotezi kabul edilmiş ve böylece, işletmelerde mevcut olan maliyet muhasebesi departmanlarının çağdaş maliyet sistemleri kullanım düzeyleri ile bir ilişkisinin olduğu tespit edilmiştir. Başka bir deyişle, maliyet muhasebesi departmanı bulundurulmuş üretim işletmelerinde kritik önem taşıyan mamul maliyetlerinin saptanma süreçlerinin profesyonel bir şekilde sürdürülmesi, çağdaş maliyet sistemleri konusundaki farkındalıkları ve uygulanma düzeylerini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

H₀: Çağdaş maliyet sistemleri kullanımı ile maliyet sistemlerinden elde edilen bilgilere ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Çağdaş maliyet sistemleri kullanımı ile maliyet sistemlerinden elde edilen bilgilere ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Maliyet sistemlerinden elde edilen bilgiler hakkındaki düşüncelere ilişkin frekans analizleri ilgili bölümde yer almakla birlikte, sonucunda yanıtların çoğunlukla "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" yanıtlarında toplandığı tespit edilmiş idi. Bu durum genel anlamda işletmelerin kullanmakta oldukları maliyet sistemlerinden memnun olduklarını ve ilgili sistemlerden verim aldıkları yönünde yorumlanabilmektedir. Buradan hareketle, ilgili düşüncelerin çağdaş maliyet muhasebesi sistemleri kullanımı ile karşılaştırılması ve böylece söz konusu genel memnuniyet düzeyinin çağdaş maliyet sistemlerinden kaynaklanıp kaynaklanmadığının görülmesi hedeflenmiştir.

Tablo.12: Çağdaş Maliyet Muhasebesi Sistemleri Hakkında Verilen Yanıtlar

Çağdaş Maliyet Muhasebesi Sistemleri Uygulanma Düzeyleri	Sayı	Yüzde
Kullanılıyor	49	%76,6
Kullanılmıyor	11	%17,2
Cevap Verilmemiştir	4	%6,3
Toplam	64	%100,0

Tablo.12’den de anlaşılacağı üzere, anket verilerinden hareketle sorgulanan herhangi bir maliyet muhasebesi sistemini benimseyen işletmeler “kullanılıyor”, ilgili sistemler hakkında bilgisi olmayan, faydalı bulmayan veya gelecekte uygulamayı düşünenler ise “kullanılmıyor” grubuna dahil edilerek genel bir profil çizilmesi amaçlanmıştır. Buna göre, çağdaş maliyet muhasebesi sistemlerinin Manisa OSB üretim işletmeleri tarafından genel olarak uygulanma düzeyi %76,6 olarak tespit edilmiştir.

Tablo.13: Maliyet Sistemlerinden Elde Edilen Bilgilere İlişkin Düşünceler ile Çağdaş Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanımının İncelenmesi

Bağımsız Değişken T-Testi	Sig. (2-Tailed)
Maliyet Sistemleri Hakkındaki Düşünceler	Önem Düzeyi
Memnuniyet kaynağıdır.	0,042
Departmanlar arası etkileşimi sağlamaktadır.	0,004
Fiyatlama kararlarına yardımcı olmaktadır.	0,333
Maliyetlerin kontrolüne ve performans ölçümüne katkıda bulunmaktadır.	0,099
Faaliyetlerin planlanması ve kontrolü konusunda faydalı bir bilgi kaynağıdır.	0,852
Maliyet azaltma çalışmalarına katkı sağlamaktadır.	0,488
Genel üretim giderlerinin dağıtımını daha sağlıklı bir hale getirmiştir.	0,092
Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında yardımcı bir faktördür.	0,836
Üretim sürecini iyileştiren bir unsurdur.	0,247
Atıl kapasitenin göz önünde bulundurulmasını sağlar.	0,263
Karar alma süreçlerinde kullanılacak gerekli bilgileri içermektedir.	0,464
Yatırım kararlarının alınması sürecine katkı sağlayan bir unsurdur.	0,417
Maliyet-Hacim-Kar Analizlerinin daha doğru sonuçlara ulaşmasını sağlar.	0,462
İşletmeye rekabet gücü elde etme avantajı sağlar.	0,660
Bütçeleme sistemine fayda sağlamaktadır.	0,773

$p < 0,05$

Tablo.13’e bakıldığında, anket araştırmasında sorgulanan maliyet sistemlerinden elde edilen bilgilere ilişkin düşüncelerin önem düzeylerinin genellikle 0,05’in üzerinde olduğu görülmektedir. H_1 hipotezinin kabul edilmesi için gereken şartları yalnızca “memnuniyet kaynağıdır” ve “departmanlar arası etkileşimi sağlamaktadır” düşünceleri sağlamakla birlikte, geri kalan düşüncelere ilişkin önem düzeyleri 0,05’ten büyük olduğu için, H_0 kabul edilerek bir ilişki bulunmadığı sonucuna varılmaktadır. Başka bir deyişle; maliyet muhasebesi sistemlerinden elde edilen bilgilere ilişkin düşünceler ile elde edilen verim düzeylerinin kaynağının güncel maliyet sistemleri kullanımı olduğu düşüncesi desteklenmemektedir. Bu nedenle Manisa OSB işletmelerinin, güncel maliyet muhasebesi sistemleri kullanılınsın kullanılmasın, kullandıkları sistemlerden verim aldıkları anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu verimlilik ile güncel maliyet sistemi kullanım düzeyi arasında bir ilişki kurulamadığından, işletmelerin güncel maliyet sistemlerini kullanmasının onlara yüzde yüz verim sağladığı söylenememektedir. Nitekim frekans dağılımlarında güncel maliyet muhasebesi uygulamaları hakkında “Uygulanması Düşünülmektedir” seçeneğine verilen

yanıtların diğerlerine oranla daha az olması da, sözü edilen memnuniyetten kaynaklandığı düşünülmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel rekabet ortamında giderek zorlaşan stratejik konumlandırma sürecinde, işletme yönetimi açısından alınacak kararlarda maliyet verilerinin doğruluğunun önemli bir rol oynadığı, günümüz endüstri ortamında yadsınamaz bir hale gelmiştir. Teknoloji çağı içerisinde giderek önemi artan üretim teknolojileri kullanımının mamul maliyetlerinin yapısını değiştirdiği de düşünüldüğünde, günümüzde üretim işletmelerinden maksimum kalitede, minimum maliyet ile üretim yapılması beklentisi giderek artmaktadır. Bu noktada işletmelerin önemli bir yardımcısının, zamanla gelişen ihtiyaçlar paralelinde meydana gelen çağdaş maliyet muhasebesi sistemlerinin uygulanması olacaktır.

Teknolojik gelişmelere ayak uydurma zorunluluğu, beraberinde mamul maliyetleri içerisindeki direkt işçilik giderlerinin azalmasına, genel üretim giderlerinin ise artmasına neden olmuştur. Otomasyona geçiş ile insan gücünden beklentilerin azalması ve teknoloji kullanımı ile artan amortisman ve teknoloji adapte maliyetlerinin genel üretim giderlerine yansması, mamul maliyetlerinin yapısını önemli ölçüde etkilemiştir. Böyle bir ortamda geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile maliyet analizleri yapılmasının gerçeğe yakın sonuçları vermekten oldukça uzaklaştığından, çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinin kullanım ihtiyacı giderek artar hale gelmiştir. Çağdaş maliyet muhasebesi yöntemlerinin benimsenmesinin kazandığı önem, yapılan çalışmanın yapılaş amacını belirleyen en önemli unsur olmuştur.

Yapılan çalışmada, Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet göstermekte olan üretim işletmelerinin, mevcut olarak kullandıkları maliyet muhasebesi yöntemlerinin saptanması hedeflenmiştir. Ayrıca bazı işletme özellikleri ile kullanılan maliyet yöntemleri arasında bir ilişkinin bulunup bulunmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla yüz yüze ve elektronik posta yollarıyla gerçekleştirilen anket araştırmaları verileri, SPSS programı yardımıyla öncelikle frekans analizine, sonrasında ki-kare ve t-testlerine tabi tutulmuştur.

Ankete katılan işletmelerin genel özellikleri incelendiğinde, ağırlıklı olarak ana metal, elektrikli teçhizat ve kauçuk&plastik üretimi sektörlerinde faaliyet gösterdikleri saptanmıştır. İlgili soru grubuna ilişkin genel sonucun, ankete katılarak Manisa Organize Sanayi Bölgesi'ni temsil eden üretim işletmelerinin genellikle 21 yıldan fazla faaliyet gösteren yerli işletmelerden meydana geldiği ve söz konusu işletmelerin çoğunda maliyet ve yönetim muhasebesi departmanlarının mevcut olduğu ve aylık takipler altında maliyetlerin kontrol altında tutulduğu; ancak iç denetim açısından henüz kurumsallaşma adımı atılmadığı şeklinde yorumlanabilmektedir.

Maliyet muhasebesi sistemleri kullanımları incelendiğinde;

- İşletmelerin maliyetlerin saptanmasına göre fiili ve standart maliyet yöntemlerini, üretim biçimine göre safha ve sipariş maliyet yöntemlerini, kapsamına göre ise tam, normal ve süper değişken maliyet yöntemlerini ağırlıklı olarak kullanmakta olduğu görülmektedir.
- İşletmelerin mamul maliyet unsurları olan hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin saptanma yöntemleri incelendiğinde; hammadde maliyetleri saptanmasında hareketli ortalama maliyet yöntemi, direkt işçiliğin saptanmasında zaman temelli ücret sisteminin, genel üretim giderlerinin saptanmasında ise muhasebe yönteminin sıklıkla kullanıldığı görülmüştür.
- Genel üretim giderlerinin yardımcı gider yerlerinden esas üretim gider yerlerine dağıtılması, yani II. dağıtım sürecinde çoğunlukla doğrudan doğruya dağıtım yöntemi, burada biriken maliyetlerin mamullere yüklenmesi, yani III. dağıtım sürecinde ise dağıtım anahtarları olarak sıklıkla üretim miktarı, direkt işçilik ve makine saatlerinin kullanıldığı görülmüştür.

Anket sorularının çağdaş maliyet muhasebesi yöntemleri kullanımlarını incelendiğinde;

- İşletmelerin son on yıl içerisinde maliyet sistemleri hakkında yaptıkları değişimler ile ilgili soruda, en fazla "Eski maliyet sistemi günün gereklerine göre revize edilmiştir" , "Eski maliyet sistemi terk edilip tamamen yeni bir sistem kullanılmaktadır" ve "Eski maliyet sistemi aynen kullanılmaktadır" seçenekleri işaretlenmiştir. Bu durum, Manisa OSB üretim işletmelerinin çağdaş maliyet sistemlerine adapte olma ile

geri durma konusunda ikiye ayırdığını göstermektedir. Ancak yine de, eski maliyet sistemlerinin güncel ihtiyaçlara göre revize edildiği seçeneğinin sıklıkla işaretlenmesi, Manisa OSB işletmelerinin şuan olmasa da zamanla çağdaş maliyet sistemlerini uygulamaya daha açık bir hale geleceğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilmektedir.

- İşletmelerin çağdaş maliyet sistemleri arasından en fazla tam zamanında üretim anlayışına göre maliyet ve faaliyete dayalı ile zaman esaslı faaliyete dayalı maliyet anlayışlarını benimsemekte oldukları görülmüştür. Bununla birlikte, kalite maliyet ve lojistik maliyet yöntemlerinin de cevaplayıcı işletmeler tarafından kullanıldığı görülmüştür. Ayrıca, çağdaş maliyet muhasebesi yöntemleri arasından en az çevre muhasebesinin kullanılmakta olduğu saptanmıştır. Ancak genel anlamda 64 katılımcı işletmeden en fazla 23-24 işletmenin herhangi bir güncel maliyet muhasebesi yaklaşımlarından birini kullandığı saptanmıştır. Bu durum yaklaşık 2/3'ünün geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımları kullandıklarına işaret etmektedir.

Yapılan istatistiksel analizler incelendiğinde;

- Çağdaş maliyet sistemleri kullanımlarının işletme büyüklüğü ya da faaliyette bulunduğu sektöre göre değişip değişmediğinin belirlenmesi adına çapraz tablo ki-kare analizleri uygulanmış ve sonucunda işletmelerin büyüklükleri veya sektörleri ile çağdaş maliyet sistemi kullanımı arasında bir ilişkinin olmadığı görülmüştür. Bu durumda işletmelerin; sektörü her ne olursa olsun, ölçeği büyük olsun olmasın, çağdaş maliyet sistemlerini kullanabilir olduğu sonucuna varılmıştır.
- İşletmelerin maliyet muhasebesi departmanı bulundurması ile çağdaş maliyet sistemleri kullanımı arasındaki ilişki düzeyinin ölçülmesinde, çapraz tablo ki-kare analizi kullanılmış ve sonucunda anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Bu durumda, maliyet muhasebesi departmanına sahip olan işletmelerin çağdaş maliyet sistemleri konusunda daha bilinçli olduğu, maliyet sistemleri hakkında güncel gelişmeleri takip etmekte oldukları yorumu yapılabilecektir.
- Son olarak maliyet sistemlerinden elde edilen bilgiler ile ilgili düşünceler sorgulandığında; işletmelerin kullanmakta oldukları maliyet sistemlerinden fiyatlandırma kararlarına, maliyet kontrolü ve performans ölçütlerinin belirlenmesine, faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesine, genel üretim giderlerinin saptanmasına ve mamul maliyetlerinin hesaplanması süreçlerine yardımcı olduğu saptanmıştır. Genel olarak sorgulanan tüm çağdaş maliyet sistemleri dikkate alındığında, geleneksel maliyet sistemlerinin eleştirildiği bir husus olan atıl kapasitenin göz ardı edildiği eleştirisini yeterince ortadan kaldırmadığı görülmüştür.

Yapılan araştırma sonucunda, daha önce başka yerlerde yapılmış benzer çalışmaların sonuçlarına paralel olarak, Manisa Organize Sanayi Bölgesi üretim işletmelerinin salt geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinden oluşan maliyet sistemlerini kullanmakta ısrarcı oldukları görülmektedir. Çağdaş maliyet sistemleri ile ilgili bilgilere sahip olunmadığı seçeneklerinin, ilgili sistemlerin uygulanmakta olduğu seçeneğinin iki katı kadar işaretlenmiş olduğu göz önüne alındığında, Manisa OSB işletmeleri tarafından çağdaş maliyet sistemlerine yeterince önem verilmediği düşünülmektedir. İleri üretim teknolojileri konusunda daha duyarlı olduğu sonucu, özellikle sert rekabet koşullarının farkında olan işletmeler ve bu koşullar altında faaliyet gösteren önemli işletmelerden oluşan bir uygulama alanı içerisinde çalışıldığını göstermektedir. Ancak yalnız üretim proseslerinin teknolojik gelişmeler ile paralel sürdürülmesi, işletmelere rekabet avantajı sağlama konusunda yeterli olamayacağı aşikârdır. Bu nedenle ileri üretim teknolojileri kullanımına ve işletme faaliyetlerine uyumlu çağdaş maliyet sistemleri uygulamaları ile geleneksel sistemlerin günümüzde yetersiz kalan yanlarının elimine edilmesi, işletmelerin daha güvenli bir konum elde etmesine destek olacaktır.

Manisa OSB üretim işletmelerinin benzer çalışma sonuçlarında da görüldüğü üzere, geleneksel ve çağdaş maliyet sistemlerinin birbirleri yerine kullanılması algısına sahip olduğu, yüz yüze yapılan anket araştırmalarının da genel bir çıktısı olmuştur. Ancak birçok kaynaktan da savunulduğu üzere, çağdaş maliyet sistemleri geleneksel sistemlerin yerini almak için değil, geleneksel sistemlerin çağın gerekliliklerine erişemediği noktaları gidermek amacıyla ortaya çıktığı unutulmamalıdır. Bu nedenle Manisa OSB üretim işletmelerinin, günümüz sert rekabet koşullarında daha güvenli bir konum elde etmeleri için, ileri üretim teknolojileri kullanımlarına verdikleri önemi çağdaş maliyet sistemleri kullanımı konusuna da vermeleri gerekmektedir. Yapılan çalışmanın olumlu bir çıktısı; benzer çalışmalarda işletmelerin geleneksel sistem kullanımlarının çok daha fazla olduğu görülmesine karşılık, Manisa OSB işletmelerinin azımsanamayacak

derecede çağdaş maliyet sistemi kullanmakta olduklarının saptanmasıdır. Ayrıca, Manisa OSB işletmelerinin gelecekte çağdaş sistemlerinin uygulanması konusunda katı kararları olmadığı da görülmüştür. İçerisinde oldukça önemli işletmeleri barındıran ve Türkiye'nin en büyük sanayi bölgeleri arasında sayılan Manisa OSB işletmelerinden beklenen, çağdaş maliyet sistemleri uygulamaları konusunda daha duyarlı olup örnek bir sanayi bölgesi olarak anılmasını sağlamalarıdır.

KAYNAKÇA

- Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008). The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis. *British Accounting Review*. 40 (1): 2-27.
- Abusalama, Fawzi A. (2008). *Barriers to Adopting Activity-Based Costing Systems (ABC): An Empirical Investigation Using Cluster Analysis*. (Doctorate Thesis). Ireland: Dublin Institute of Technology.
- Ahmad, K. (2012). *The Use of Management Accounting Practices In Malaysian SMEs*. (Doctorate Thesis). United Kingdom: University of Exeter.
- Ajibolade, Solabomi O. (2013). Management Accounting Systems Design And Company Performance In Nigerian Manufacturing Companies: A Contingency Theory Perspective, *British Journal of Arts and Social Sciences*. 14 (2): 228-244.
- Al-Sayed, M. and Dugdale, D. (2016). Activity-Based Innovations in the UK Manufacturing Sector: Extent, Adoption Process Patterns and Contingency Factors. *The British Accounting Review*. 48 (1): 38-58.
- Alleyne, P. and Weekes-Marshall, D. (2011). An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados. *International Journal of Business and Social Science*. 2 (9): 49-58.
- Angelakis, G., Theriou, N. and Floropoulos, I. (2010). Adoption And Benefits of Management Accounting Practices: Evidence From Greece and Finland. *Advanced in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*. 26: 87-96.
- Bayram, N. (2017). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*. 6. Baskı. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Bilge, H. (2010). *Küçük ve Orta Boy İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi Fonksiyonları Açısından Kurumsallaşma: Manisa Organize Sanayi Bölgesinde Ampirik Bir Çalışma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*. 8 (1): 3-17.
- Chendall Robert H. and Langfield-Smith, Kim. (1998). The Relationship Between Strategic Priorities, Management Accounting Techniques And Management Accounting: An Empirical Investigation Using A Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*. 23 (3): 243-264.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1988). How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs. *Management Accounting*. 69 (10): 20-27.
- Coşkun, Ç. (2016). *Organize Sanayi Bölgelerinin İstihdam Üzerine Etkileri: Manisa Organize Sanayi Bölgesi Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Çidem İ. (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkinliği: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erciyes: Erciyes Üniversitesi.
- De Zoysa, A. and Heralth, Siriyama K. (2007). Standart Costing in Japanese Firms. *Industrial Management & Data Systems*. 107 (2): 271-283.
- Demirkutlu, F. (2015). Maliyet Yönetimi ve KOBİ'lerin Farkındalıkları: Ampirik Bir Çalışma. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (2): 39-62.
- Dendeş, Erincik A. (2017). *Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi.

- Diavastis, I., Anagnostopoulou, E., Drogalas G. ve Karagiorgos T. (2016). The Interaction Effect Of Accounting Information Systems User Satisfaction And Activity-Based Costing Use On Hotel Financial Performance: Evidence From Greece. *Accounting and Management Information Systems*. 15 (4) :757-784.
- Dugdale, D., Jones, C. And Green, S. (2005). Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing. *Research Executive Summaries Series*. 1(13): 1-7.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 6. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Erol, M., Atmaca, M. ve Terzi, S. (2015). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Garg, A., D. Ghosh, J. and Hudick, C. Nowacki (2003). Roles and Practices in Management Accounting Today. *Strategic Finance*. 85(1): 30-35.
- Gichaaga, Peter M. (2014). *Effects of Management Accounting Practices on Financial Performance of Manufacturing Companies In Kenya*. (Master Thesis). Kenya: University of Nairobi.
- Henri, J.F., Boiral, O. and Roy, M. (2016). Strategic Cost Management and Performance: The Case of Environmental Cost. *The British Accounting Review*. 48: 269-282.
- Hoque, Z. (2000). Just-In-Time Production, Automation, Cost Allocation Practices and Importance Of Cost Information: An Empirical Investigation In New Zealand-Based Manufacturing Organizations. *British Accounting Review*. 32: 133-159.
- Hyvönen, J. (2008). *Linking Management Accounting And Control Systems, Strategy, Information Technology, Manufacturing Technology And Organizational Performance Of The Firm In Contingency Framework*. Doctorate Thesis. Oulu University Press. Finland.
- Ittner, C.D. Lanen, W.N. Larcker, D.F. (2002). The Association between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance. *Journal of Accounting Research*, 40 (3): 711-726.
- Karagöz, Y. (2010). İlişki Katsayıları ile Öğrenci Başarısını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 9 (32): 425-446.
- Karagöz, Y. (2016). *SPSS ve AMOS 23 Uygulamalı İstatistiksel Analizler*. Ankara: Nobel Yayın.
- Karcıoğlu, R. ve Öztürk M. (2012). İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16 (1): 477-496.
- Khan, Nazar M., Rixwan, M., Islam, F. and Aabdeen, Zain U. (2016). The Extent of Application of Standard Costing: A Comparison of Chinese and Pakistani Manufacturing Firms. *International Journal of Economics and Business Administration*. 2 (1): 1-6.
- Krumwiede, K. and Suessmair, A. (2007). Comparing U.S. and German Cost Accounting Methods. *Management Accounting Quarterly*. 8 (3):1-10.
- Lawson, Raef A. (2012). *Costing Methodologies and Cost Management Practices in the Peoples' Republic of China* (May 1, 2010). (Research Study Report Summary). https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2156737 (16.02.2018).
- Lukka, K. and Granlund, M. (1996). Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development, *The European Accounting Review*. 5 (1): 1-28.
- Mat, T.Z. Tuan, Smith, M. ve Djajadikerta, H. (2010). Management Accounting and Organisational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms. *Journal of Applied Management Accounting Research (JAMAR)*. 8 (2): 51-81.
- Narayanan, V.G. and Sarkar, R.G. (2002). The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries – A Field Study. *Journal of Economics and Management Strategy*. 11 (2): 257-288.

- Ömürbek, N. ve Yılmaz, H. (2009). İleri İmalat Teknikleri Üzerine Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (21): 375-389.
- Özer, Yunus E. (2002). *Organize Sanayi Bölgeleri ve Kentsel Gelişmeye Etkileri (Manisa Organize Sanayi Bölgesi Örneği)*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H. (2015). Management Accounting Practices Before and During Economic Crisis: Evidence From Greece. *Advances in Accounting*. 31 (1): 150-164.
- Ramljak, B. and Rogošić, A. (2012). Strategic Management Accounting Practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*. 7 (2): 93-100.
- Rao, Y. V. and Beg, Abdul B.A. (2015). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies in India. *International Journal of Research and Development-A Management Review (IJRDMR)*. 4 (4): 8-12.
- Ratnatunga, J., Tse, Michael S.C. and Balachandran, Kashi R. (2012). Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers. *The International Journal of Accounting*. 47 (3): 281-301.
- Rom A. and Rohde, C. (2007). Management Accounting and Integrated Information Systems: A Literature Review, *International Journal of Accounting Information Systems*. (8): 40-68.
- Shil, Nikhil C., Alam, Mohammad F. and Naznin, M. (2010). Cost and Management Accounting Practices in Bangladesh: A Survey. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*. 2 (4): 364-382.
- Sulaiman, Maliah Bt., Ahmad, Nik N. and Alwi, N. (2004). Management Accounting Practices in Selected Asian Countries: A Review Of The Literature. *Managerial Auditing Journal*. 19 (4): 493-508.
- Sunarni, Christina W. (2013). Management Accounting Practices and The Role Of Management Accountant: Evidence From Manufacturing Companies Throughout Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrated Business and Economics*. 2 (2):616-626.
- Şavlı, Tuğba H. (2006). *Management Accounting Practices: Evidence From Turkey*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Triest, Sander V. and Elshalat, Mohammed F. (2007). The Use Of Costing Information in Egypt: A Research Note. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 3 (3): 329-343.
- Tuğay, O., Akın, O. (2013). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 15 (2): 469-490.
- Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*. 3 (6): 113-125.
- Uyar, S. (2008). Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri'nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (38): 132-146.
- Veral, K. (2008). *Sanayilerin Organize Oluşum Sisteminin Çevre Yerleşmelere Olan Etkisi (Manisa Organize Sanayi Bölgesi Örneği)*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Yalçın, Bahar Ç. (1996). *İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları ve Manisa Organize Sanayi Bölgesi İşletmeleri Açısından Bir Değerlendirme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Yalçın, S. (2012). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Intr-Country Comparison. *Accounting in Europe*. 9 (1): 95-110.
- Yazıcı, N. (2008). *Maliyet Yönetim Sistemleri Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi*. Savaş Yayınevi.
- Yılmaz, İ. (1998). *Toplam Kalite Yönetiminin Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Uygulanabilirliği ve Manisa Organize Sanayi Bölgesinde Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Waldron, M. and A. M. Everett (2004). *Change in the Accounting Profession: A Survey of Management Accountants in US Manufacturing Firms*. Fourth Asia Pasafic Interdisciplinary Research in Accounting Conference. 4-6 July 2004. Singapore.

Waweru, Nelson M., Hoque, Z., Uliana E. (2005). A Survey of Management Accounting Practices in South Africa. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2(3): 226-263.

Wijewardena, H. and De Zoysa, A. (1999). Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation. *The International Journal of Accounting*. 34 (1): 49-70.