

MALİYET YÖNETİMİ VE KOBİ'LERİN FARKINDALIKLARI: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA *

Fatma KARAKAYA DEMİRKUTLU

Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

fdemirkutlu@gmail.com

ÖZET

Son yıllarda gelişen teknoloji, artan rekabet ve yeni pazarlara girme isteği işletmeleri mevcut yönetim tekniklerini geliştirmeye veya yeni teknikler kullanmaya zorlamaktadır. Teknolojinin üretim tekniklerini farklılaştırması, rekabet ve piyasada oluşan fiyatlara etki edememe, üretim maliyetlerini kaliteden ödün vermeden azaltma yönündeki çalışmaları artırmıştır. Geçmişte işletme stratejilerini belirlemede finansal muhasebe bilgileri yeterli görülürken, günümüzde maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerini etkin şekilde birleştiren maliyet yönetiminin önemi artmıştır. Üretim/hizmet maliyetlerinin hesaplanması, kontrol edilebilmesi, raporlanması ve bu bilgilerin karar alımlarında kullanılmasını sağlayan maliyet yönetimi son yıllarda büyük ölçekli işletmelerde yer alan ve etkin yönetime olanak sağlayan bir sistemdir. Bu çalışmada maliyet yönetiminde uygulanan yöntemler tanıtılmış, KOBİ'lerde bu yöntemlerin kullanımı ve ilgililerin bu konudaki farkındalıkları araştırılmıştır. Çalışmada Ankara ili Ostim Organize Sanayi Bölgesinde çeşitli sektörlerdeki 71 KOBİ'nin maliyet yapısı, maliyet yönetimi sisteminde kullanılan yöntemler ve katılımcıların maliyet yönetimi konusundaki farkındalıkları anket yöntemi ile ölçülmüş ve SPSS 16.0 istatistik programı ile analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda maliyetlerin izlendiği ayrı birime sahip olan ve istihdama katkısı yüksek olan KOBİ'lerde maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarının daha yüksek olduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: *Maliyet Yönetimi, KOBİ, Maliyet Muhasebesi*

* Bu çalışmanın bir bölümü 25-27 Eylül 2013 tarihinde Sakarya'da düzenlenen 13. Üretim Araştırmaları Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

Cost Management and SMEs' Awareness: An Empirical Study

ABSTRACT

In recent years, developing technology, increasing competition and request to enter new markets, forcing companies to use new techniques or improve existing management techniques. Production technique has been differentiated by technology, competition and inability to influence prices in the market, increased efforts to reduce the production costs without compromising on quality. In the past financial accounting information is sufficient to determine the business strategies but today the importance of Cost Management that combines the cost and management accounting information, increased. In recent years, Cost Management system, which allows of calculation, controlling and reporting of production/service costs and use this information for taking decision, is located in large-scale enterprises and enables effective management. In this study Cost Management methods used are introduced, investigated the use of these methods in SMEs and awareness of related person on this issue. Cost structure, Cost Management System methods and the participants' awareness about the system of 71 SMEs' in various sectors in Ostim Organized Industrial Zone in Ankara measured through a survey. And analyzed with SPSS 16.0 statistical software. The results of research, SMEs which having separate department on monitoring cost and high contribution to employment have higher awareness about Cost Management, has been shown.

Keywords: *Cost Management, SME, Cost Accounting*

1.GİRİŞ

Ülkemizde ve dünyada üretim ve hizmet sektörünün büyük bir kısmını oluşturan KOBİ'ler (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) ekonominin önemli yapı taşlarından birisidir. KOBİ'ler 250 kişiden az işçi [istihdam](#) eden, yıllık cirosu 50.000.000 €'ya kadar olan ve mikro işletme, küçük [işletme](#) ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimlerdir. KOBİ'ler istihdama sağladıkları katkı dışında, mülkiyetin tabana yayılması, rekabete dayalı piyasa ekonomisinin sürdürülebilmesi ve toplumsal kalkınmanın sağlanmasında temel unsurdur. TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu) verilerine göre; 2009-2011 yılları arasında KOBİ'ler toplam girişim sayısının %99,9'unu, istihdamın %77,8'ini, maaş ve

ücretlerin %51,5'ini, cironun %64,8'ini, faktör maliyetiyle katma değerini %55,5'ini, maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %41,1'ini oluşturmaktadır. Ayrıca 2011 yılında ihracatın %59,6'sı, ithalatın ise %39,9'u KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilmiştir.

Son yirmi yıldır bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler, ulusal sınırları aşan rekabeti artırmış ve işletmeleri yeni ürünler üretmeye ve yeni pazarlara girmeye zorlamıştır. Tüketici isteklerindeki değişikliklere kolaylıkla uyum sağlayabilme esnekliğine sahip KOBİ'ler için yeni ürünler üretmek büyük bir sorun olarak görülmemektedir. Ancak teknolojinin üretim tekniklerini farklılaştırması, rekabet ve piyasada oluşan fiyatlara etki edememe, üretim maliyetlerini kaliteden ödün vermeden azaltma yönündeki çalışmaları artırmıştır. Bu nedenle öncelikle maliyet bilgilerinin edinildiği muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin doğru, güvenilir, uygun ve hızlı bilgi üretme konusunda yeterli olması gerekmektedir. Diğer taraftan bu bilgilerle üretim maliyetlerinin hesaplanması, kontrol edilebilmesi, raporlanması ve bu bilgilerin karar alımlarında kullanılmasını sağlayan, maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerini birleştiren, Maliyet Yönetim sisteminin kullanılması rekabet ortamında işletmelere üstünlük sağlayacaktır.

Bu çalışmada Ankara İli Ostim Organize Sanayi Bölgesi'nde çeşitli sektörlerde faaliyette bulunan KOBİ'lerde maliyet yapıları ve maliyet yönetim sisteminde kullanılan yöntemler ve bu yöntemlere yönelik algılar konusunda yapılan anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Çalışmanın bu bölümünde, son yıllarda KOBİ'lere yönelik maliyet muhasebesi ve maliyet yönetimi konularında anket yöntemi ile yapılan araştırmalar incelenecektir.

Uyar (2008) çalışmasında, Denizli'de faaliyet gösteren 86 üretim işletmesinin maliyet muhasebesi uygulamalarını anket yöntemiyle ortaya koymaya çalışmıştır. Araştırmaya katılan işletmelerin %58'i tekstil ve dokuma sanayisine ait işletmedir ve işletmelerin yarısından fazlasında birleşik ve yan mamul üretimi söz konusudur.

Durer, Çalışkan ve Akbaş (2009)'ın araştırmalarının konusunu, maliyet ve yönetim muhasebesi açısından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi ve KOBİ'lerde uygulanabilirliği oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda, KOBİ'lerde örgütsel kademelerin fazla olmaması nedeniyle, tüm çalışanların bir ekip olarak çalışması olanağının varlığı; ayrıca kaynak sıkıntısı nedeniyle basit ve maliyeti çok yüksek olmayan yazılımlar aracılığıyla bu yöntemin daha rahat uygulanabileceğini ortaya çıkarmıştır.

Yazıcı(2010) çalışmasında, işletmelerin yönetim kararlarında muhasebe bilgi sisteminden faydalanma düzeyini gösteren faktörler açısından Erzurum organize sanayi bölgesinde yer alan KOBİ'lerin durumu araştırmıştır. İşletmelerde, işletme büyüklüğü arttıkça yönetim kararlarında muhasebe bilgi sisteminden faydalanma düzeyinin de arttığı belirlenmiştir.

Akbaş(2011), çalışmasında sanayi işletmeleri açısından stratejik maliyet yönetiminin önemini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu kapsamda stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının tarihsel gelişimi, tanımı, ayırt edici özellikleri ve temel unsurları incelenmiştir.

Karcioğlu ve Öztürk(2012) maliyet yönetim sistemlerinin tespit edilmesi ve maliyet yönetim sistemlerinin uygulayan işletmelerin bunları hangi amaçla uyguladıkları, uygulamayan işletmelerin neden uygulamadıklarının belirlenmesini amaçladıkları çalışmalarını, İMKB'ye kayıtlı 87 sanayi işletmesi üzerinde gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda uygulamaya katılan işletmelerde en fazla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin uygulandığı görülmüştür. Maliyet yönetim sistemini uygulamayan işletmeler ise uygulamama nedeni olarak sistemler hakkındaki bilgi yetersizliğini göstermişlerdir.

Ardıç, Öndeş ve Öztürk (2012) çalışmalarında, Devlet Orman İşletmelerinin maliyet yönetimi bakımından mevcut durumları ve maliyet yönetimi yaklaşımlarının uygulanma olanakları ele alınmıştır. Çalışmanın amacı, Türkiye'deki 27 Orman Bölge Müdürlüğü ve 217 Devlet Orman İşletmeleri yönetici ve saymanların bilgi ve görüşleri doğrultusunda, maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini ortaya koymaktır. Çalışmanın sonucunda, işletmelerde maliyetleme uygulamalarının maliyet muhasebesi sistemi doğrultusunda işlemediği ve sosyal ve ekolojik amaçların finansmanını sağlayan ekonomik amaçların etkinliğinin artırılmasının maliyet yönetimine bağlı olduğu saptanmıştır.

3. MALİYET YÖNETİMİ ve MALİYETLEME YÖNTEMLERİ

Bu bölümde maliyet yönetimi hakkında bilgi verilerek, kısaca maliyetleme yöntemleri tanıtılacaktır.

3.1. Maliyet Yönetimi

İşletmeler arası rekabetin en önemli unsuru olan *maliyet kavramı*, hedeflenen sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamı olarak ifade edilebilir². Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması ve raporlanması maliyet

² Büyükmirza, Kamil. "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", Gazi Kitabevi,2012, Ankara, 17. Baskı, s.44.

muhasabesinin temel işlevidir. Ancak teknolojik gelişmeler sonucunda otomasyonun yüksek seviyelere ulaşması, maliyetlerin düşürülmesi ve kalitenin artırılması konusunda yaşanan rekabet maliyet yapılarının değişmesini yeni maliyet kavram ve tekniklerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır³. Günümüzde maliyet muhasabesinin temel fonksiyonu olarak görülen maliyetlerin hesaplanması dışında, maliyet bilgilerinin, maliyet kontrolün sağlanması, planlamada ve özel amaçlı yönetim kararlarının alınmasında kullanımı ön plana çıkmıştır⁴. Kalite, hız, düşük maliyet, müşteri tatmini ve anında teslim gibi faktörlerin ön plana çıktığı rekabetçi piyasalarda işletmelerin var olabilmeleri için maliyet sistemlerinin bu değişikliklere ayak uydurması gerekmektedir⁵.

Maliyet yönetimi; uluslararası piyasalarda zamanlama, maliyet, kalite açısından rekabet edilebilir mamul veya hizmet üretiminde, kaynakların daha verimli kullanılması amacıyla yöneticilere yardımcı olabilecek bilgileri sağlamak şeklinde tanımlanmaktadır⁶. Diğer bir ifadeyle maliyet yönetimi, işletme yapı ve faaliyetlerinin maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesidir⁷.

Maliyet Yönetiminin amaçları arasında; doğru mamul maliyetlemesi yapmak, mamulün yaşam süresi performans değerlemesini yapmak, başarı değerlemesi yapmak, süreçleri doğru anlamak ve değerlendirmek, maliyetleri kontrol etmek ve örgütsel stratejilerin uygulanmasına yardımcı olmak sayılabilir⁸.

Söz konusu amaçların yerine getirilmesi için birden fazla maliyet yönetim sistemi vardır. Her işletme kendi yapısına ve ihtiyaçlarına uygun bir sistemi seçerek uygulayabilir. Bu maliyet yönetim araçları aşağıda tanıtılacaktır.

3.2. Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme Yöntemleri

Çalışmanın bu bölümünde maliyetleme yöntemleri tanıtılacaktır.

3.2.1. Hedef Maliyetleme

Hedef Maliyetleme, 1960-1970'li yıllarda Japonya'da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır. Ürün maliyetlerinin büyük bir kısmının ürünün planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesi ve fiyatların piyasa

³ Küçükşavaş, Nihat. "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", Kare Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, 2006, İstanbul, s.746.

⁴ Karakaya Mevlüt. "Maliyet Muhasebesi", Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 3. Baskı, 2007, Ankara, s.11.

⁵ Kaygusuz, Sait Yüksel. "Yenilikçi Yönetim Muhasebesi", Alfa Aktüel, 2006, İstanbul, s51.

⁶ Yükçü, Süleyman. "Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi", Birleşik Matbaacılık, 2007, İzmir, s.376

⁷ Karcioğlu, Reşat. "Stratejik Maliyet Yönetimi", Aktif Yayınevi, 2000, 62.

⁸ Basık, Feryal, O. "Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi", Türkmen Kitabevi, 2012, İstanbul, s7-10.

tarafından belirlenmesi **hedef maliyetleme** yaklaşımının geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır. Hedef maliyetleme, bir mamulün maliyetini, gerçekleştikten sonra azaltmaya çalışmak yerine, maliyetler gerçekleşmeden onları önlemeyi amaçlayan bir yaklaşımdır. Bu yöntemde, maliyet yönetimi mamul tasarımı aşamasında başlar ve mamul yaşam döneminde tüm değer zincirini kapsayacak şekilde uygulanır⁹.

Hedef maliyet, ürünün beklenen satış fiyatından beklenen karın düşülmesi ile belirlenir. Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün tasarımında kabul edilebilir maliyetin belirlenmesi ve prototip geliştirilirken bu hedef maliyetin göz önüne alınması olarak tanımlanabilir. Günümüzde Compaq, Cummins Engine, Daihatsu Motors, ford, Nissan, Texas Instruments ve Toyota gibi bir çok işletme hedef maliyetleme yöntemini kullanmaktadır¹⁰.

Hedef maliyetlemenin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir¹¹

- Hedef maliyetleme, çoğunlukla mamul planlama ve tasarım aşamasında kullanılır.
- Hedef maliyetleme, fiili maliyet belirleme ve kontrolü tekniğinden çok maliyet yönetim tekniğidir.
- Hedef maliyetlemenin uygulanabilmesi için birçok bölümün birlikte çalışması gerekir.
- Hedef maliyetleme süreci, mamulün planlama aşamasından başlamakta ve üretime hazırlık aşamasıyla sona ermektedir.
- Hedef maliyetleme, tasarım spesifikasyonları ve üretim tekniklerinin kontrolünde kullanılmaktadır.
- Hedef maliyetlemede başarıya ancak işletme içi ve işletme dışı dinamikleri içine alan değer zinciri hedefiyle ulaşılabilir.

3.2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, mamullerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışıyla hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir¹².

⁹ Gökçen, G., (2003), "Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD Yayınları,s.79-80.

¹⁰ Garrison R. H., Noreen E. W, Seal W. Management Accounting, European Edition, McGrawHill Education, 2003,649-650.

¹¹ Yükçü, Süleyman. A.g.e.,ss.393-394.

¹² Öker, Figen. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme- Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar", Literatür Yayıncılık, 2003,32-37.

Diğer bir ifade ile FTM yönteminde giderler mamuller için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılır. Mamuller ise bu faaliyetlerden yararlanır. Bu sebeple giderler önce faaliyetlere yüklenerek her bir faaliyetin maliyeti hesaplanır. Sonrasında faaliyetlerden yararlanma derecelerine göre maliyetler mamullere dağıtılır¹³.

FTM sisteminin başlıca amaçları¹⁴;

- Mamul ve hizmet üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı arttırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek olarak sayılabilir.

Yukarıda sayılanların dışında İşletmelerde FTM sistemleri Maliyet Yönetiminde ve karlılığın iyileştirilmesinde de kullanılır. Fiyatlama ve mamul karması kararlarında, maliyetlerin düşürülmesi ve süreç iyileştirme kararlarında, tasarım kararlarında, planlama ve yönetim kararlarının alınmasında etkin bir rol oynamaktadır¹⁵.

3.2.3. Kaizen Maliyetleme

İşletmelerde hedef maliyetleme gibi maliyet düşürme işlemini gerçekleştirmek için kullanılan Kaizen Maliyetleme, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyetlerin azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilir. Kaizen maliyetleme, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini artıracak alternatif yollar arayarak mevcut üretim maliyetini düşürmektedir¹⁶. Hedef maliyetleme gelecekte oluşacak maliyetlerin ne olması gerektiğini belirlediği için üretim gerçekleşmeden ve maliyetler oluşmadan etkin bir kontrol sağlamaktadır. Hedef maliyetleme işletmeleri mamul

¹³ Büyükmirza, Kamil, a.g.e.,s.291.

¹⁴ Hacırüstemoğlu R., ve Şakrak M., (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, 30-31.

¹⁵ Horngren C. H., Datar S. M., Rajan M. V. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Perason Education Ltd.,Fourteenth Edition,2012, England, 178-180.

¹⁶ Altınbay A., (2006),” Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Sistemi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C VIII, S.1, s.104.

geliştirme amaçlarını kesin ve anlaşılır bir şekilde tanımlamaya zorlamaktadır. Kaizen maliyetleme ise, üretim aşamasında üretim maliyetlerinin sürekli olarak iyileştirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Kısaca mamulün geliştirilmesi aşamasında başlayan hedef maliyetleme süreci, üretim aşamasında Kaizen maliyetleme ile devam etmektedir¹⁷.

3.2.4. Tam Zamanında Üretim ve Maliyetleme

Tam Zamanında Üretim (TZÜ) sistemi talebe göre üretim yapmayı hedefleyerek, ara stok düzeyini azaltmayı amaçlamaktadır. Kullanılan ilk madde ve malzeme miktarının, işçilik zamanlarının, üretilen mamul stoklarının, fire ve artık miktarlarının azaltılması ve daha kısa süreli üretim süreci TZÜ sisteminin avantajları olarak sayılabilir¹⁸.

TZÜ sistemi aşağıdaki temel özellikleri taşımaktadır¹⁹:

- Sistemde üretim, üretim hücrelerinde ve malzeme taşıma maliyetlerini minimize edecek şekilde gerçekleşmektedir.
- Sistemde çalışanlar çeşitli işlemlerin ve görevleri yerine getirilmesi, ufak tamiratlar ve rutin bakımlar konusunda eğitilmiş ve donanımlıdır.
- Sistemde her bir mamul için üretim süresi minimize edilmeye çalışılmaktadır. Üretim süresinin kısalması işletmelerin müşteri taleplerine daha çabuk cevap vermesini sağlamaktadır.
- Sistemde hatalar ve problemler atak bir şekilde çözümlenir.
- Tam zamanında üretim tam zamanında satın alma ile gerçekleşmektedir.

Tam zamanlı üretim sisteminin maliyetleme sisteminde yol açtığı farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁰;

- Stokların olmaması stok değerlendirme yöntemlerini önemsiz hale getirir.
- İlk madde ve malzemenin elden geçmesi, kontrol ve depolama faaliyetlerinin minimize edilmesi genel üretim maliyetlerini düşürür.
- Maliyetlerin hücreler itibarıyla izlenmesi maliyetlerin dağıtımını sorunun ortadan kaldırır.

Diğer taraftan TZÜ sisteminin sadece üretimle ilgili faaliyetler ve bunların maliyetleri üzerine odaklanması zayıf tarafıdır.

¹⁷ Yükücü, Süleyman. a.g.e.,s.530

¹⁸ Küçüksavaş, Nihat.a.g.e.,s.757.

¹⁹ Horngren, Charles T.,Datar, Srikant M.,Rajan, Madhav V. a.g.e., s.737.

²⁰ Basık, Feryal Orhon., a.g.e.,s377-378.

3.2.5. Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetleme

Toplam Kalite Yönetimi, bir örgütteki değişik grupların müşteri tatmininin de göz önünde tutarak, pazarlama, mühendislik, üretim ve hizmeti en ekonomik düzeyde gerçekleştirebilmek amacıyla; kalite geliştirme, kalite koruma ve kalite iyileştirme çabalarını birleştiren sistemdir. Kalite maliyetleri ise olası hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, kalite kontrollerinin ve mamul üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir²¹.

İşletmelerin ürettikleri mamullerin kalitesinin artması kuşkusuz rekabet avantajı yakalayacaktır. Ancak Maliyet Yönetiminde etkili bir araç olabilmesi için karar almada kalite ile ilgili alınacak tedbirlerin diğer alanlara etkisi göz ardı edilememelidir. Örneğin kalitenin artırılması üretim sürecini kısaltarak üretimi hızlandıracaktır. Bunun gereksiz stok birikimine sebep olmaması sağlanmalıdır. Kısacası işletmede kalite yönetimi ile maliyet yönetim sistemleri uyumlu bir şekilde çalışmalıdır²².

3.2.6. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme

Mamul Yaşam Dönemi Maliyet Yönetimi yaklaşımı maliyet ve karlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın özelliği, stratejik planlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüş aşamalarından oluşan mamulün ömrünün esas alınmasıdır. İşletmenin farklı aşamalarda alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararıyla en yüksek karlılığı sağlaması amaçlanmaktadır²³.

Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi, bir mamulün yaşamı boyunca bu mamulle ilgili olarak ortaya çıkan tüm maliyetlerin ölçümünü içermektedir. Bu yöntemde sadece üretim maliyetleri değil, ar-ge, dizayn, pazarlama, dağıtım, bakım-onarım ve müşteri hizmetleri ile ilgili tüm maliyetler dikkate alınmaktadır. Sadece üretim maliyetlerini dikkate alan geleneksel maliyetlemenin aksine mamul yaşam dönemi maliyetleme, mamulün fikir aşamasından piyasadan silinmesine kadar tüm maliyetleri göz önünde tutmaktadır²⁴.

²¹Yükçü, Süleyman.a.g.e., S.538-547.

²² Basık, Feryal Orhon., a.g.e.,s377-378.

²³ Karcıoğlu, Reşat. “ Stratejik Maliyet Yönetimi”, Aktif Yayınevi,2000,s.62.

²⁴ Yükçü, Süleyman. A.g.e., s.493-494.

4.ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı KOBİ'lerin maliyet sistemleri ve maliyet yönetiminde kullanılan yöntemlere bakış açılarıyla ilgili bilgi edinmek; ayrıca maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarının tespit edilmesidir.

Dünyada ve ülkemizde üretim gücü, istihdama olan katkıları, gelişmeler karşısındaki esneklikleri KOBİ'leri ekonominin can damarıdır. Ekonomide önemli bir oyuncu olan KOBİ'lerin varlığını devam ettirebilmesi veya büyümesi yönetimdeki başarı ile mümkün olabilmektedir. Kurumsallaşmış ve büyük ölçekli işletmelerde görülen maliyet yönetim araçlarının KOBİ'lerde kullanılması, bu işletmelerin hem rekabet gücünü artıracak hem de işletmenin sağlıklı bir şekilde büyümesine olanak tanıyacaktır. Bu çalışmada Maliyet Yönetimi araçlarının tanıtılması ve KOBİ'lerde bu araçlar ve maliyet yönetimi konusundaki farkındalıkların tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Ankara ili Ostim Organize Sanayi Bölgesinde çeşitli sektörlerde (Elektrik Elektronik Enerji, Plastik-Kauçuk, İş ve İnşaat Makineleri, Demir Çelik-Metal- Metal İşleme, Gıda, Savunma, Medikal, Ağaç İşleri, Otomotiv, vb.) üretim yapan KOBİ'ler araştırmanın örneklemini oluşturmuştur. Söz konusu KOBİ'lerden organize sanayi bölgesindeki ağırlıklarına göre seçilen 125 tanesinin çalışmaya dahil edilmesi amaçlanmıştır. Bu nedenle, işletmelerden yüz yüze görüşme talep edilerek veya e-posta yoluyla anket gönderilerek formların doldurulması amaçlanmıştır. Ancak bu işletmelerden 71'inden eksiksiz tamamlanmış anket geri alınmıştır.

Araştırmada bazı sınırlılıklar mevcuttur. Araştırma örnekleminin 125 işletme olması amaçlanmış, 71 işletme anketi cevaplandırmıştır. Bu da %56,8 gibi bir geri dönüş oranını işaret etmektedir. Ayrıca geliştirilen ölçeğin, maliyet yönetimi konusundaki farkındalıkların ölçülmesinde; çok geniş olan maliyet yönetimini tam olarak karşılayamama gibi bazı sınırlılıkları olabilir.

4.3. Verilerin Toplanması ve İşlenmesi

Anket soruları işletmelerin bir kısmında doğrudan görüşme yöntemiyle, kalan kısmında ise elektronik posta yoluyla cevaplandırılmıştır. Katılımcılara sorulan sorular iki bölüme ayrılmıştır. Katılımcıların ve katılımcıların yer aldığı işletme ile ilgili özelliklere ait

sorular, anket formunun birinci bölümünü oluşturmaktadır. İkinci bölüm ise, katılımcıların maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarını ölçen sorulardan oluşmaktadır. On beş sorudan oluşan bu bölüm, 5’li Likert Ölçeğine göre hazırlanmıştır. Anket yöntemiyle toplanan veriler SPSS 16.0 istatistik programı ile analiz edilmiştir.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amaçları çerçevesinde aşağıda belirtilen hipotezler belirlenmiş ve bu hipotezler SPSS 16.0 programı ile istatistiksel analizler sonucunda test edilmiştir.

H₁: *Maliyetlerin izlenmesinde ayrı bir birime sahip olan işletmelerin Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıkları maliyetlerin izlenmesinde ayrı bir birimi olmayan işletmelere göre anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.*

H₂: *İşletmelerde maliyetlerin izlendiği döneme göre Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıklar anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.*

H₃: *Çalışan sayısı yüksek olan işletmelerin Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıklar çalışan sayısı daha düşük olan işletmelere göre anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.*

4.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmadan edinilen bilgiler, anket katılımcılarının özellikleri, işletme ile ilgili özellikler ve katılımcıların maliyet yönetimi konusundaki farkındalıkları olmak üzere üç bölümde verilmiştir.

Yapılan çalışma sonucunda katılımcıların işletmedeki pozisyonları ve eğitim durumları sırasıyla aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların İşletmedeki Pozisyonlarına Göre Dağılımları

	Sayı	Yüzde (%)
İşletme Müdürü	5	7,0
Muhasebe Müdürü	7	9,8
Muhasebe Müd. Yrd.	18	25,4
Maliyetlerden Sorumlu Personel	9	12,7
Muhasebe Elemanı	32	45,1
Toplam	71	100,0

Anketlerin doldurulması ile ilgili açıklamalarda; anketlerin öncelikle maliyetlerden sorumlu personel, olmaması durumunda, muhasebe bölümünden yetkili bir kişi tarafından cevaplandırılması özellikle belirtilmiştir. Buna rağmen anketlerin %45,1'i muhasebe elemanlarınca doldurularak gönderilmiştir.

Tablo 2: Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları

	Sayı	Yüzde (%)
Lise	8	11,3
Ön Lisans	17	23,9
Lisans	26	36,6
Yüksek Lisans	19	26,8
Doktora	1	1,4
Toplam	71	100,0

Katılımcıların %64,8'i lisans ve üzeri dereceye sahip kişilerdir. Bu tablolardaki bilgilerin dışında katılımcıların cinsiyet dağılımları 35 kadın ve 36 erkek olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca katılımcıların %31'i 20-29, %43,7'si 30-39 , %18,3'ü 40-49 yaşları arasında ve %7'si ise 50 yaşının üzerindedir.

Çalışmamız kapsamında görüşülen KOBİ'lere ait genel bilgiler aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3: İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörlere Göre Dağılımları

	Sayı	Yüzde (%)
Elektrik Elektronik Enerji	12	16,9
Plastik-Kauçuk	12	16,9
İş ve İnşaat Makineleri	11	15,5
Demir Çelik-Metal- Metal İşleme	9	12,6
Gıda	8	11,3
Savunma	8	11,3
Medikal	6	8,5
Ağaç İşleri	3	4,2
Otomotiv	2	2,8
Toplam	71	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyette buldukları sektörler göre dağılımları Tablo 3’de verilmiştir. İşletmelerin % 49,3’ü Elektrik-elektronik, Enerji, Plastik-kauçuk ve İş ve inşaat makineleri sektörlerinde faaliyette bulunmaktadır.

Tablo 4: İşletmelerin Çalışan Sayılarına Göre Dağılımları

	Sayı	Yüzde (%)
2-20 çalışan	9	12,7
21-50 çalışan	31	43,7
51-80 çalışan	18	25,4
81-150 çalışan	11	15,5
151 ve üstü çalışan	2	2,8
Toplam	71	100,0

Tablo 4’de işletmelerin çalışan sayısına göre dağılımı verilmiştir. Buna göre araştırmaya katılan işletmelerin 9’u 2-20, 31’i 21-50, 18’i 51-80, 11’i 81-150 arası çalışanı bulunmaktadır. Sadece 2 işletmede 150 kişiden fazla istihdam düzeyi mevcuttur.

Tablo 5: İşletmelerin Maliyetlerin İzlendiği Ayrı Birime Sahip Olma Durumuna Göre Dağılımları

	Sayı	Yüzde (%)
Evet	31	43,7
Hayır	40	56,3
Toplam	71	100,0

Araştırmaya katılan işletmelerin %56,3’ünde muhasebe bölümü dışında maliyetlerin hesaplandığı, izlendiği bir bölüm bulunmamaktadır. Bu sonuçlar imalat sanayide faaliyette bulunan söz konusu işletmelerin, maliyet konusuna yeterince önem vermediğini göstermektedir.

Tablo 6: Üretim Maliyetlerinin Hesaplanma Sıklığına Göre Dağılımlar

	Sayı	Yüzde (%)
Aylık	59	83,1
3 Aylık	6	8,5
6 Aylık	1	1,4
12 Aylık	5	7,0
Toplam	71	100,0

Tablo 6’da İşletmelerin maliyetlerini hesaplama dönemleri verilmiştir. Bu tabloya göre işletmelerin %83,1’i (59 işletme) maliyetlerini aylık olarak hesaplamaktadır. 6 işletme maliyet dönemlerini 3 ay olarak belirlemişken, bir işletme ise 6 ayda bir maliyet hesaplamaktadır. Araştırmaya katılan beş işletme ise maliyetlerini yıllık olarak hesaplamaktadır.

Tablo 7: İşletmelerin Uyguladıkları Maliyet Belirleme Yöntemlerine Göre Dağılımları

	YÖNTEMLER							
	Fiili Maliyet		Tahmini Maliyet		Standart Maliyet		Toplam	
Maliyetlendirme Zamanına Göre	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
	49	%69	7	%9,9	15	%21,1	71	%100
Maliyetin Kapsamına Göre	Tam Maliyet		Normal Maliyet		Değişken Maliyet		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
	25	%35,2	29	%40,8	17	%23,9	71	%100
Maliyetlendirme Şekline Göre	Evre Maliyet		Sipariş Maliyet		Sipariş-Evre Maliyet		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
	22	%31	35	%49	14	%20	71	%100

Mamul maliyetlerinin belirlenme zamanına göre maliyetleme yöntemleri; fiili, tahmini ve standart maliyet yöntemi karşımıza çıkmaktadır. Araştırmaya katkı veren işletmelerin 49’u fiili maliyet, 7’si tahmini maliyet ve 15’i standart maliyet yöntemine göre mamul maliyetini hesaplamaktadır. Maliyetlerin kapsamını belirten yöntemler arasında sabit üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesi konusunda farklılık vardır. Araştırmaya konu 71 işletmenin 25’i tam maliyet, 29’u normal maliyet ve 17’si değişken maliyet yöntemini uygulamaktadır. İşletmeler üretim şekline göre, sipariş maliyet, evre maliyet veya her iki yöntemi birlikte

uygulayabilirler. Tabloya göre, 22 işletme Evre maliyet, 35 işletme Sipariş maliyet ve 14 işletme Sipariş-Evre Maliyet yöntemini uygulamaktadır.

Tablo 8: İşletmelerin Maliyet Yönetim Sistemi Yöntemlerinin Kullanılma Durumuna Göre Dağılımları

Yöntemler	Sayı	Yüzde (%)
Hedef Maliyetleme	4	5,6
Kaizen Maliyetleme	1	1,4
Tam Zamanında Maliyetleme	3	4,2
Mamul Yaşam Dönemi	2	2,8
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	7	9,9
Kalite Maliyetleri	1	1,4
Hiçbiri	53	74,7
Toplam	71	100,0

Tablo 8’de söz konusu 71 işletmenin 53’ünün maliyet yönetimi sistemi yöntemlerinden herhangi birini tercih etmediği görülmektedir. %75’e varan bu oran, araştırmaya katılan KOBİ’lerin maliyet yönetimi yaklaşımına pek yakın olmadığını göstermektedir. Diğer taraftan işletmelerde en fazla kullanılan iki yöntem sırasıyla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (7 işletme) ve Hedef Maliyetleme (4 işletme) dir.

Tablo 9’da katılımcıların 5’li Likert Ölçeğine göre Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıklarını ölçen sorular ve sorulara verilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları yer almaktadır.

Tablo 9: KOBİ'lerin Maliyet Yönetimi ile İlgili Farkındalıklara ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	İFADELER	Ortalama	Standart Sapma
1	Maliyet yönetim sistemi, rekabet ortamında işletmelere üstünlük sağlar.	3,96	0,81
2	Maliyet yönetimi faaliyetlere ilişkin başarı değerlemesi yapar.	3,60	1,06
3	Maliyet yönetiminin öncelikli hedefi, maliyetlerin kontrolü ve azaltılmasıdır.	4,14	0,72
4	İşletmelerin organizasyon yapısında maliyetlerin izleneceği ayrı bir bölüm yer almalıdır.	4	0,94
5	Maliyet yönetimi sisteminin etkin kullanımı için sadece finansal veriler dikkate alınmalıdır.	4,38	0,68
6	Maliyet yönetimi sistemi, planlama ve bütçeleme sistemine yararlı olacak bilgileri sağlar.	3,47	1,26
7	Maliyet yönetim sistemi uygulamasına geçmeyi planlamaktayız.	2,83	1,027
8	Maliyet yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerinin daha etkin kullanılmasını sağlar.	3,66	1,094
9	Maliyet yönetimi sisteminin etkinliği, bu sisteme kaynak oluşturacak veri tabanına bağlıdır.	4,02	0,84
10	Mamul fiyatlarını piyasanın belirlediği durumlarda bile maliyetlerin hesaplanması önemlidir.	3,69	1,077
11	Maliyet yönetim sistemi iç kontrol bölümüne yardımcı olacak bilgileri sağlar.	3,535	1,04
12	İşletmelerde maliyet bilgilerinin izlenmesi, analizi ve kontrolü için finansal muhasebe bölümünün varlığı yeterlidir.	3,366	1,085
13	Maliyet yönetimi ile ulaşılan bilgiler yönetim kararlarının alınmasında oldukça önemli rol oynar.	3,94	0,79
14	İşletmelerde etkin bir maliyet yönetim sistemi varlığının, işletme karlılığını artırır.	4,465	4,84
15	İşletmelerde stratejik planlar göz önünde tutularak, maliyet yönetim sistemi oluşturulmalıdır.	3,775	0,99

4.6. Araştırma Hipotezlerinin Analizi

Analizde uygun istatistiksel tekniğin seçimi, bilimsel geçerliliğe sahip sonuçlara ulaşabilmek için oldukça önemlidir. Literatürde alt grup büyüklüklerinin 15 ve daha yüksek olması durumunda parametrik istatistiğin kullanılmasının, analizde hesaplanacak anlamlılık düzeyinde önemli bir sapmaya yol açmadığına ilişkin incelemelere rastlanmaktadır*****. Alt grup büyüklükleri itibariyle çalışmamıza ait hipotezlerin test edilmesi amacıyla parametrik olmayan istatistiğin kullanılması uygun görülmüştür.

H1:Maliyetlerin izlenmesinde ayrı bir birime sahip olan işletmelerin Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıkları maliyetlerin izlenmesinde ayrı bir birimi olmayan işletmelere göre anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.

H₁ hipotezi ile maliyetlerin izlendiği ayrı bir birime sahip olan/olmayan işletmeler göz önüne alınarak işletmelerin maliyet yönetimi konusundaki farkındalıkları ölçülmüştür. Hipotez, bağımsız iki grup için Mann Whitney U-Testi (bağımsız T Testinin parametrik olmayan karşılığı) ile ölçülmeye çalışılmıştır. Mann Whitney U Testi iki bağımsız örneklemeden elde edilen puanların birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmektedir. Diğer bir anlatımla, bu test iki bağımsız grubun ilgilenilen değişken bakımından evrende benzer

***** BÜYÜKÖZTÜRK, Şener. Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El kitabı, , Pegema Yayıncılık, 8. Baskı, 2007, Ankara, s.7-8.

dağılımlara sahip olup olmadığını ölçmektedir^{††††††††}. Hipotezin Mann Whitney U Testi sonuçları Tablo 8’de sunulmaktadır.

Tablo 10: Maliyet Yönetimi Konusundaki Algıların Ayrı Maliyet İzleme Birimine Sahip Olan/Olmayan Gruplara Göre Karşılaştırması, Mann Whitney U Testi Sonuçları

		Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı		
Evet	31	49,39	1531	Mann-Whitney U	205
Hayır	40	25,62	1025	Wilcoxon W	1,025E3
				Z	-4,814
				Asymp Sig (2-tailed)	,000
Toplam	71				

Tabloda da görüldüğü gibi H_1 hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde test edilmiş, Asymp. Sig. Değeri (p)<0,05 olduğundan H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Maliyetlerin izlendiği birime sahip olan işletmelerde, sıra ortalamalarına bakıldığında, maliyet yönetimi konusundaki algının daha yüksek olduğu görülmüştür.

H₂: İşletmelerde maliyetlerin izlendiği döneme göre Maliyet Yönetimi konusundaki farkındalıklar anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.

Maliyetlerin izlenme sıklığına göre araştırma örneklemini oluşturan işletmelerin maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarının karşılaştırılmasına yönelik olan H_2 hipotezi, Kruskal Wallis Testi ile test

†††††††† BÜYÜKÖZTÜRK, Şener.a.g.e.,s.155.

edilmiştir. Bu hipotezin bağımsız dört grup için test edilmesi gerektiğinden Mann Whitney U testi yerine Kruskal Wallis testi tercih edilmiştir.

Tablo 11:

**Maliyet Yönetimi Farkındalıklarının, Maliyetlerin İzlenme Sıklığına Göre Karşılaştırılması,
Kruskal-Wallis Testi Sonuçları Tablosu**

Maliyetlerin İzlenme Sıklığı	N	Sıra Ortalaması		
Aylık	59	37,31	Chi-Square Df Asymp Sig (p)	1,695 3 ,638
Üç aylık	6	28,75		
Altı aylık	1	20,50		
On iki aylık	5	32,4		
Toplam	71			

H₂ hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde test edilmiş, test sonucunda araştırmaya katılan işletmelerin maliyetleri izleme sıklığının maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarını anlamlı bir şekilde farklılaştırmadığı görülmektedir. P değeri 0,05 den büyük (0,638) olduğundan bu hipotez reddedilmiştir.

H₃: Çalışan sayısı yüksek olan işletmelerin Maliyet Yönetim konusundaki farkındalıklar çalışan sayısı daha düşük olan işletmelere göre anlamlı şekilde farklılık göstermektedir.

H₃ hipotezi, Kruskal Wallis Testi ile test edilmiştir. Test sonuçları aşağıdaki tabloda verildiği gibidir.

Tablo 12:

**İşletmelerde Çalışan Sayısına Göre Maliyet Yönetimi Farkındalıklarının
Karşılaştırılması,
Kruskal-Wallis Testi Sonuçları Tablosu**

İstihdam	N	Sıra Ortalaması		
2-20 çalışan	9	22,56		
21-50 çalışan	31	26,08		
51-80 çalışan	18	42,19		
81-150 çalışan	11	59,23		
151 ve üstü çalışan	2	66,75		
Toplam	71			
			Chi-Square	31,011
			Df	4
			Asymp Sig (p)	,000

Test sonucunda araştırmaya katılan işletmelerin çalışan sayısına göre maliyet yönetimi konusundaki farkındalıklarının anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Hipotezi 0,05 anlamlılık düzeyinde test edilmiş, Asymp. Sig.(p) Değeri <0,05 olduğundan H₃ hipotezi kabul edilmiştir. Sıra ortalamaları karşılaştırıldığında en yüksek farkındalığın 151 ve üstü çalışanı olan işletmelerde ortaya çıktığı görülmektedir.

4.7.Güvenirlilik Analizi

Güvenirlilik, katılımcıların test maddelerine verdikleri cevaplar arasındaki tutarlılık olarak tanımlanmaktadır*****.

Çalışmamızda geliştirilen ölçeğin iç tutarlılık katsayısı (Cronbach Alpha) 0,777'dir. Bu katsayıya sahip ölçeğin yeterli güvenirlilik düzeyinde olduğu kabul edilmektedir.

***** BÜYÜKÖZTÜRK, Şener., a.g.e, s.169.

5. SONUÇ

Bu çalışmada Ankara ilinde imalat sanayinde faaliyette bulunan KOBİ'lerin maliyet yapıları ve maliyet yönetim sistemine bakış açılarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Ankara İli Ostim Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan 71 KOBİ yöneticisi/muhasebe müdürü-müdür yardımcısı/muhasebe elemanı ile yapılan anket çalışması ile elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

- İşletmelerin %83,1'i (59 işletme) maliyetlerini aylık olarak hesaplamaktadır. 71 işletmenin arasında yıllık maliyet hesaplayan 5 işletme mevcuttur.
- İşlemelerin yaklaşık %80'inde 80 kişiden az çalışan vardır.
- İşletmeler %56,3'ü maliyetlerin kontrolü, hesaplanması ve izlenmesi muhasebe bölümünce gerçekleştirilmektedir.
- Söz konusu KOBİ'lerin %75'i maliyet yönetim sistemlerinden herhangi birini kullanmamaktadır.
- Maliyetleri izlemek için işletmede ayrı birim oluşturan KOBİ'lerin oluşturmayanlara göre maliyet yönetimi farkındalıklarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Çalışan sayısı arttıkça maliyet yönetimi konusundaki farkındalığında arttığı görülmüştür.
- Maliyetlerin hesaplanma/izlenme sıklığının maliyet yönetimi farkındalığı ile bir ilişkisi bulunamamıştır.
- İşletmelerin maliyet yönetimi konusunda olumlu görüşleri olsa da yöntemleri işletmelerinde uygulamak konusunda çekimser kalmaktadır.

- Katılımcıların maliyet yönetimi sistemi konusunda yeterince bilgiye sahip olmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak ülke ekonomisinde önemli yer tutan KOBİ'lerin maliyetlerin hesaplanması ve izlenmesi konusunda geleneksel maliyet muhasebesi anlayışını devam ettirdiği, maliyet yönetimi sistemi anlayışının yaygınlaşmadığı görülmektedir. Katılımcıların çoğu maliyet yönetiminin işletmeye sağlayacağı katkıları bildikleri ancak uygulama konusunda istekli olmadıkları görülmüştür. Bu konuda KOBİ'lere yetkili makamlarca eğitimler verilmeli ve maliyet yönetim sistemlerinin kurulması özendirilmelidir. Diğer taraftan işletmelerin tüm çalışma alanlarında istenildiği gibi muhasebe bölümlerinde iyi yetişmiş ve çağın gerekliliklerini takip eden personeller istihdam edilmelidir.

6.KAYNAKÇA

- Akbaş, Halil Emre. “Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi”. Ankara SMMMOM Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,2011,2,107-123.
- Altınbay Ali.” Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Sistemi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi,2006, C VIII, S.1, ss.103-121.
- Arınç, Muhammed, Öndeş, Turan,Öztürk, Atakan.”Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi,Nisan 2012.
- Basık, Feryal. Orhon. Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi,2012, İstanbul.
- Büyükmirza, H. Kamil. “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Gazi Kitabevi, 17. Baskı,2012, Ankara.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener. “Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı”, , Pegema Yayıncılık, 8. Baskı 2007, Ankara.
- Durer, Salih, Çalışkan,Arzu Ö., Akbaş, Halil E. “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Maliye Finans Yazıları, yıl:23, Sayı:84, Temmuz 2009,s.105-134.
- Garrison R. H., Noreen E. W, Seal W.Management Accounting, European Edition, McGrawHill Education, 2003.
- Gökçen, Gürbüz. ”Maliyet Düşürme Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD Yayınları,2003,ss.79-86.
- Hacırüstemoğlu Rüstem, Şakrak Münir. Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi,2002, İstanbul.

- Hornigren C. H., Datar S. M., Rajan M. V. “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, Perason Education Ltd., Fourteenth Edition,2012, England.
- Karakaya Mevlüt. “Maliyet Muhasebesi”, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 3. Baskı,2007, Ankara.
- Karcıoğlu, Reşat.”Stratejik Maliyet Yönetimi”, Aktif Yayınevi, 2000.
- Karcıoğlu, Reşat, Öztürk, Meryem.”İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,2012,16(1),477-496.
- Kaygusuz, Sait. Yüksel.”Yenilikçi Yönetim Muhasebesi”, Alfa Aktüel,2006, İstanbul.
- Küçükşavaş, Nihat. “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”, Kare Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, 2006,İstanbul.
- Öker, Figen. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme- Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar”, Literatür Yayıncılık, 2003.
- Uyar, Süleyman. “ Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 38, Nisan 2008.
- Yazıcı, Nusret. “Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin KOBİ’lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47, 2010.
- Yükçü, Süleyman. “Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi”, Birleşik Matbaacılık,2007, İzmir
- Türkiye İstatistik Kurumu www.tuik.gov.tr