

İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma

Reşat KARCIOĞLU (*)

Meryem ÖZTÜRK (**)

Özet: Bu çalışmada, maliyet yönetim sistemlerinin (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyet Sistemi, Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme, Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme) tespit edilmesi ve maliyet yönetim sistemlerini uygulayan işletmelerin bunları hangi amaçlarla uyguladıkları, uygulamayan işletmelerin neden uygulamadıklarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda 2011 yılının Şubat ayında İMKB'ye kayıtlı 154 sanayi işletmesinin 87'sine ulaşılabilmiş ve hazırlanmış olan anket çalışması uygulanmıştır. Anket sonuçları SPSS 15 paket programı kullanılarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, uygulamaya katılan işletmelerde en fazla Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yönteminin, en az Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme yönteminin uygulandığı belirlenmiştir. Ayrıca, işletmeler maliyet yönetim sistemlerinin avantajlarından yeterli seviyede faydalandıklarını ifade ederken, maliyet yönetim sistemlerini uygulamayan işletmeler, uygulamama nedeni olarak en fazla sistemler hakkında bilgi sahibi olunmamasını göstermektedirler.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Yönetimi, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyet Sistemi, Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme, Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme

A Research on Determination of Reasons for Applying and Not Applying Cost Management Systems of Manufacturing Enterprises Traded in ISE

Abstract: In this study, it is aimed to identify cost management systems (Activity Based Costing, Target Costing, Kaizen Costing, Quality Cost System, Just-in-Time Costing, Product Life Cycle Costing) and to determine purposes for implementation of cost management systems in companies and to determine the reasons for companies do not apply. For this purpose, the prepared survey implemented in 87 of 154 industrial companies which are traded in ISE in February of 2011. The survey results were evaluated using SPSS 15 package program. According to the results of the study, it is determined that the most applied method is Activity-Based Costing method and the least applied method is Product Life Cycle Costing method. In addition, companies convey that they take advantage of cost management systems in adequate levels and companies express the reason not to apply the cost management systems as not have enough knowledge of the systems

Keywords: Cost Management, Activity Based Costing, Target Costing, Kaizen Cost System, Quality Cost System, Just-in-Time Costing, Product Life Cycle Costing

*) Prof. Dr., Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
(e-posta: rkarcio@atauni.edu.tr)

**) Arş. Gör., Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
(e-posta: meryemozturk@atauni.edu.tr)

Giriş

Değişim ve yeniliklerin sürekli olarak yaşandığı günümüz ortamında, işletmelerin şiddetli rekabet koşullarında rekabet ederek varlıklarını sürdürebilmeleri, ancak stratejik yönetim ilkelerini benimseyerek çağı yakalamalarına ve doğru kararlar almalarına bağlıdır. Bu bağlamda, üretmiş oldukları mamulleri ve hizmetleri kabul edilebilir bir kar ile doğru fiyattan satarak karlı yatırımlarda bulunmak isteyen işletmeler için maliyet yönetimi araçlarından yararlanmak zorunluluk haline gelmiştir (Karcıoğlu, Binboğa, 2010: 1).

Maliyet yönetimi, işletmelerin mamullerini ve işlemlerini geliştirmek amacıyla, mamul maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyetleri etkileyen faktörleri tanımlamak, faaliyetleri planlamak, ölçümlemek, geribildirim sağlamak ve işletmenin stratejilerinin oluşturulmasında faaliyetleri yönetmek ve kontrol etmek için (Gündüz, 1997: 33-34) tarihi maliyetlere ek olarak geleceğin tahmini ve maliyetlerin planlanmasını ele alan bir yönetim şeklidir (Shim, Siegel, 2009: 2).

Maliyetleri saptama, planlama, kontrol etme ve karar almada yöneticiler ve diğer iç kullanıcılar için yararlı olan bilgiyi belirleyen, toplayan, ölçen, sınıflandıran ve raporlayan maliyet yönetimi, hem maliyet azaltımını hem de maliyet kontrolünü göz önünde bulundurduğundan dolayı, maliyet muhasebesinden (geleneksel maliyetleme sistemlerinden) daha geniş bir kavramdır. Maliyet yönetiminde amaç, üretim faktörlerinin ve kaynaklarının verimliliğini yükseltmek ve karlılığı artırmak için üretim faktörlerini ve kaynaklarını ilişkilendirmektir. Maliyet yönetimi, yatırımlar üzerinden daha yüksek kar elde edebilmek için (müşteri ihtiyaçlarını araştırarak, var olan mamul ya da hizmetleri geliştirerek, süreçleri iyileştirerek vb.) fırsatlar sunarak, yöneticilere yardımcı olmaktadır (Lal, Srivastava, 2008: 2).

Bu çalışmanın amacı, İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmelerinin maliyet yönetim yaklaşımlarından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Hedef Maliyetleme (HM), Kaizen Maliyetleme (KM), Kalite Maliyet Sistemi (KMS), Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme (TZÜOM), Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme (MYDM)'yi uygulayan ya da uygulamayan işletmelerin bu yöntemleri uygulama ya da uygulamama nedenlerini araştırmaktır.

I. Maliyet Yönetim Sistemleri

FTM, kaynakları tüketenin mamuller olduğunu kabul eden geleneksel maliyetleme sisteminin aksine kaynakları tüketenin faaliyetler olduğunu kabul eden ve indirekt maliyetlerin mamullerle ilişkisinin kurulmasında faaliyetler üzerine odaklanan bir sistemdir. FTM, mamul-maliyet ilişkisini faaliyetler vasıtasıyla kurarak bir yandan daha gerçekçi maliyet bilgisi sağlarken, diğer yandan tüm maliyetlerin analizini kolaylaştırır ve bu bilgileri stratejik karar almaya yönelik olarak yönetime sunar (Karcıoğlu, 2000: 2). FTM, genellikle mamul ya da hizmet maliyetlerinin hesaplandığı bir maliyetleme sistemi olarak düşünülmektedir. Ancak, FTM sadece bir maliyetleme sistemi olmayıp, bunun yanı sıra işletme yöneticilerine kritik kararlar vermelerinde başvuracakları bir karar destek aracıdır.

İşletmeler FTM'yi, mamullerinin gerçek maliyetlerini belirlemek, maliyet azaltımı, maliyet yönetimi ve kontrolünü sağlamak, maliyetlerin karşılaştırmasına dayalı karar almayı geliştirmek, mamullerin satış fiyatını hesaplamak (mamulü fiyatlandırmak), endirekt maliyetleri doğru şekilde dağıtmak, kontrol etmek ve azaltmak, faaliyetlerin maliyetlerini tespit etmek, faaliyet performans ölçümü yapmak, değer katmayan faaliyetleri yok etmek, müşteri karlılık analizi yapmak, stokları değerlemek, mamul karlılığı hakkında daha eksiksiz bilgi sağlamak gibi amaçlarla uygulamaktadırlar (Innes, Mitchell, Sinclair, 2000: 355; Gökçen: 64; Clarke, Hill, Stevens, 1999: 455).

HM, yeni mamul ya da hizmetin belirlenen mali kar ve fiyatını piyasa ile karşılaştırılmasını sağlayan kar planlama ve maliyet yönetim sistemidir (Ansari, Bell, Okana, 2007: 507). HM, maliyet minimizasyonunun karlılığın önemli bir unsuru (ögesi) olduğu rekabetçi bir çevrede uygulanması gereken bir süreçtir. HM, mamulün tüm yaşam dönemi maliyetlerini minimize etmek için üretim sürecinin dizayn ve geliştirme safhasında gerekli olan maliyet planlaması, maliyet yönetimi ve maliyet azaltımının gerçekleştirilmesine odaklanmaktadır (Sundara, Ahmed, 2005: 67).

İşletmeler HM'yi maliyet farkındalığı yaratmak, karlılığa odaklanmak, maliyet azaltımını sağlamak, müşteri memnuniyetini sağlamak, kalite kontrolünü gerçekleştirmek, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetilmesini sağlamak, kalite kontrolünü gerçekleştirmek, yeni mamulü uygun zamanda piyasaya sürmek gibi amaçlar için uygulamaktadırlar (Altınbay, 2006: 143; Doğan, 1998: 201; Dekker, Smidt, 2003:301).

KM, var olan mamullerden kar edilebilmesi için (Cooper, 1995: 239) üretim aşamasında sürekli olarak maliyet azaltım sürecini destekleyen (Monden, Hamada, 1991: 17) sürekli iyileştirme yöntemidir (Kaplan, Cooper, 1998: 58). Başka bir ifadeyle KM, gerek her mamul ile ilgili maliyet düşürme faaliyetleri ve gerekse de her maliyet türüne yönelik tasarruf faaliyetlerini kapsayan üretim aşamasında üretim maliyetlerinin sürekli iyileştirmesini esas alan bir yaklaşımdır (Türk, 1999: 211).

İşletmeler KM'yi; sürekli iyileştirme çabalarıyla toplam işlem süresini azaltmak, değer katmayan faaliyetleri üretim sürecinden ayıklamak, mamulleri hatasız bir şekilde üretmek, üretimi ve üretim sürecini basitleştirmek, sürekli olarak üretim maliyetlerini kontrol etmek ve üretim maliyetlerini azaltmak, rekabet gücünü artırmak gibi amaçlar için uygulamaktadırlar (Cooper, 1995: 240; Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 141).

Mamulün teknik özellikleri için uygunluğu sağlama ve uygun olmayan mamullerle ilişkili olarak yapılan tüm harcamalar olarak tanımlanabilen kalite maliyetleri (Uyar, 2008: 605), meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve mamulün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir (Yükçü, 1999: 634). Başka bir ifadeyle kalite maliyetleri, kötü kaliteli mal üretimini önlemek için katlanılan maliyetler ile kötü kaliteli mal üretildiği için katlanılmak zorunda kalınan maliyetlerin tümüdür (Gürsoy, 2009: 362). KMS, üretim safhası boyunca ortaya çıkan kırıpıntı (hurda) madde

maliyetleri, defolu maddelerin yeniden işleme maliyetleri, mamullerin onarım giderleri, garanti giderleri gibi maliyetlerin ve giderlerin azaltılabilmesini sağlayacak yöntemlerin uygulanmaya konmasını esas alan bir yaklaşımdır (Allen, 2006: 19).

İşletmeler KMS'yi; mamulün kalitesini geliştirmek, artık, kontrol ve şikayet gibi kalite maliyetlerini azaltmak, müşteri memnuniyetsizliği, şöhret kaybı, piyasa kaybı, müşteri kaybı, imaj zedelenmesi vb. eksikliklerin farkına varmak, daha iyi mamul tasarımı yapmak, süreçlerde sürekli iyileşmeyi sağlamak, üretim esnasında kalite bilincinin gelişmesini sağlamak, israfı azaltmak, yüksek maliyetli ve problemlili olan faaliyet alanlarını belirlemek gibi amaçlar için uygulamaktadırlar (Ito, 1995: 383-384; Campanella, 1999: 9; Uyar, 2008: 616).

TZÜ, tüketicilerin ihtiyaç duyduğu mamulü doğru zamanda, doğru yerde ve doğru miktarda üretmek şeklinde tanımlanabilir. TZÜOM, maliyetlerin azaltılması, kalite, performans, sevkiyat ve esnekliğin geliştirilmesi ve yeniliklerin artırılması amacı ile değer katmayan faaliyetlerin belirlendiği ve kaldırıldığı sürekli gelişme felsefesidir (Scarlett, 2001: 87). Sisteminin temelinde, malzemeleri, ara mamulleri ve mamulleri tam ihtiyaç olduğu zaman üretmek veya teslim almak/teslim etmek bulunmaktadır (Kırhoğlu, 2003: 57).

TZÜOM'yi işletmeler; üretim süresini azaltmak, üretim maliyetini azaltmak, mamul kalitesini iyileştirmek (mamul kalitesini yükseltmek), hammadde, yarı mamul, mamul stoklarını azaltmak, depolama maliyetlerini azaltmak, rekabet gücünü artırmak, alan gereksinimini azaltmak, işgücü gereksinimlerini azaltmak gibi amaçlar için uygulamaktadır (Lal, Srivastava, 2008: 121; Haftacı, 2009: 116; Yükçü, 2007: 156-157)

MYDM, bir varlığı elde etme, kurma (montaj), çalıştırma (işleme), bakım, tadilat (yenileme) ve elden çıkarma maliyetlerinin toplamını (Life Cycle Costing Guideline, 2004: 1) tahmin eden, tespit eden ve toplayan bir süreçtir (Collier, Agyei-Ampomah, 2009: 51). Bir mamulün yaşam dönemi maliyetleri, tüm yaşam dönemi boyunca gelişme ve üretimden kullanım ve elden çıkarılana kadar mamulle ilişkili tüm maliyetlerin toplamıdır (Sten, 2005: 108). Başka bir ifadeyle, araştırma, geliştirme, dizayn, üretim, bakım ve elden çıkarma maliyetlerini içeren yaşam dönemi maliyetleri, bir mamulün elde edilmesi, kullanılması, bakımı, elden çıkarılması ile ilgili toplam maliyetleridir (Telang, Telang, 2010: 158).

MYDM'yi işletmeler; gelirleri ve maliyetleri mamulün ömrü boyunca bütçelenmesi, karı maksimuma çıkaracak fiyatlandırma stratejisinin geliştirilmesi, çevresel etkiler gibi gizli veya ihmal edilmiş maliyetler dahil maliyetlerin tanınması ve işin içine katılması, üretim maliyetinin azaltılması, mamul kalitesinin yükseltilmesi, müşteri şikayetlerinin azaltılması ve memnuniyetlerinin sağlanması, rekabet yeteneğinin artırılması, maliyetlerin tüm yaşam döneminde düzenli akışının ölçülmesi ve raporlanması, fiili yaşam dönemi maliyetleriyle bütçelenmiş mamul yaşam dönemi maliyetlerinin karşılaştırılması, yöneticilerin faaliyetleri planlanması ve etkinliklerini ölçmesi gibi amaçlar için uygulamaktadırlar (Sevim, 2002: 139).

II. İmkb'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulanma ve Uygulanmama Nedenlerinin Tespiti

A. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmelerinin maliyet yönetimi yaklaşımlarından (FTM, HM, KM, KMS, TZÜOM, MYDM) hangisini/hangilerini uyguladıkları ve bu yöntemleri uygulayan ya da uygulamayan işletmelerin bu yöntemleri hangi amaçlarla uyguladıkları ya da hangi nedenlerle uygulamadıklarının araştırılmasıdır.

B. Araştırmanın Kapsamı, Örneklem Seçimi ve Sınırlılıkları

Bu araştırma, İMKB'ye kote sanayi işletmelerinin muhasebe departmanı yöneticilerine uygulanmıştır. Araştırmanın İMKB'ye kote sanayi işletmelerine uygulanmasının nedeni, işletmelerin orta ve büyük ölçekli işletme olmalarından dolayı, kurumsal işletmeler oldukları ve bu yüzden diğer işletmelere nazaran bu tür uygulamalara daha fazla önem verdikleri düşüncesidir.

2011 yılının Şubat ayında İMKB'ye kote 154 imalat işletmesi bulunmaktadır. İMKB'ye kote işletmelerin 5'i faaliyetlerini durdurduklarını/fabrikayı kapattıklarını, 1'i başka bir işletme ile birleştiklerini, 2'si maliyet muhasebesi tutmadıklarını, 1'i isim ve konu değiştirdiklerini, 2'si işletmeyi kiraladıklarını ifade etmişlerdir. Sonuç olarak, araştırmanın ana kütesini 143 işletme oluşturmaktadır.

Araştırmada ana kütleliyi oluşturan tüm işletmelere ulaşmak hedeflenerek, 154 işletmeden randevu talep edilmiş ve ankete cevap vermeleri istenmiştir. Ancak, bu işletmelerden bir kısmı anketi cevaplamayı reddetmiştir. Anketi cevaplamayı kabul eden işletme sayısı 87'dir ve bu ana kütleli %61'ini oluşturmaktadır.

Araştırmaya katılan muhasebe departmanı yöneticilerinin çalıştıkları işletmelerin isimleri gizli tutulmuştur. Katılımcıların sorulara doğru yanıt verdikleri varsayılmıştır.

C. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırmada veriler anket yöntemi ile e-mail ve yüz yüze görüşme yapılarak toplanmıştır. Söz konusu anket, maliyet yönetim sistemleri üzerine yapılan yerli ve yabancı literatür ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmaların incelenmesinden sonra hazırlanmıştır.

D. Araştırmanın Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Uygulamaya ait veriler üç kısımda ele alınmıştır. Birinci kısımda; işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, kaç yıldır bu sektörde faaliyet gösterdikleri, işletmede istihdam edilen işçi sayıları ile ilgili sorular yer almaktadır. Bu sorular ile işletmenin genel yapısı tespit edilmeye çalışılmaktadır.

İkinci kısımda; maliyet yönetim sistemi/sistemlerinin amaçlarına yönelik ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler ile maliyet yönetim sistemi/sistemlerini uygulayan işletmelerin bu sistemleri uygulama nedenleri tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Üçüncü kısımda; maliyet yönetim sistemi/sistemlerinin uygulanmama nedenlerine yönelik ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler ile maliyet yönetim sistemi/sistemlerini uygulamayan işletmelerin bu sistemleri neden uygulamadıkları tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Verilerin analizinde SPSS 15.0 paket istatistik programı kullanılarak cevaplara yönelik frekans tabloları oluşturulmuş ve genel eğilim tespit edilmeye çalışılmıştır.

1. Firma Özellikleri İle İlgili Bulgular

Tablo 1. İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Dağılımları

Faaliyet Gösterilen Sektör	Frekans	Yüzde (%)
Gıda, İçki ve Tütün	10	11,5
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	14	16,1
Orman Ürünleri ve Mobilya	4	4,6
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayımlar	7	8,0
Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler	15	17,2
Taş ve Toprağa Dayalı	14	16,1
Metal Ana Sanayi	8	9,2
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	15	17,2
Toplam	87	100,0

Ankete katılan işletmelerin tümü anonim şirket olup, %11,5'i gıda, içki ve tütün sektöründe, %16,1'i dokuma, giyim eşyası ve deri sektöründe, %4,6'sı orman ürünleri ve mobilya sektöründe, %8'i kağıt ve kağıt ürünleri, basım ve yayım sektöründe, %17,2'si kimya, petrol kauçuk ve plastik ürünler sektöründe, %16,1'i taş ve toprağa dayalı sektörde, %9,2'si metal ana sanayi sektöründe ve %17,2'si metal eşya, makine ve gereç yapım sektöründe faaliyet göstermektedir.

Tablo 2. İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Yıllara ve İşletmede Çalışan İşçi Sayılarına Göre Dağılımları

Faaliyet Süresi	Frekans	Yüzde (%)	Çalışan İşçi Sayısı	Frekans	Yüzde (%)
20 yıldan az	-	-	250'den az	18	20,7
20 – 39 yıl arası	36	41,4	250 – 499 arası	26	29,9
40 – 59 yıl arası	43	49,4	500 – 749 arası	14	16,1
60 – 79 yıl arası	7	8,0	750 – 1000 arası	5	5,7
80 yıldan fazla	1	1,1	1000'den fazla	24	27,6
Toplam	87	100,0	Toplam	87	100,0

Tablodan da görüleceği üzere, ankete katılan işletmelerin %41,4'ünü 20-39 yıl arası faaliyet gösteren işletmeler, %49,4'ü 40-59 yıl arası faaliyet gösteren işletmeler, %8'i 60-79 yıl arası faaliyet gösteren işletmeler ve %1,1'i 80 yıldan uzun süredir faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır.

18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe giren "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması" hakkındaki yönetmelikte Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) tanımlanırken kullanılan ölçütlerden birisi çalıştırılan işçi sayısıdır. İlgili yönetmelikte çalışan sayısının 250'nin altında olması durumunda işletmeler KOBİ olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, çalıştırılan personel kriteri açısından anket kapsamına alınan işletmelerin %20,7'si KOBİ, % 79,3'ü büyük ölçekli işletme olarak değerlendirilebilir.

Tablo 3. Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanmasına İlişkin Dağılım

Maliyet Yönetim Sistemleri	Frekans	Yüzde (%)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	58	66,6
Hedef Maliyetleme	25	28,7
Kaizen Maliyetleme	32	36,7
Kalite Maliyet Sistemi	26	29,8
Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme	12	13,7
Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme	31	35,6

Tablo 3'te de görüldüğü üzere, ankete katılan işletmelerden FTM'yi uygulayan işletme sayısı 58, HM'yi uygulayan işletme sayısı 25, KM'yi uygulayan işletme sayısı 32, KMS'yi uygulayan işletme sayısı 26, MYDM'yi uygulayan işletme sayısı 12, TZÜOM'yi uygulayan işletme sayısı ise 31'dir. Maliyet yönetim sistemlerini uygulayan işletme sayısının ankete katılan işletme sayısı olan 87'den fazla olmasının sebebi, bir işletmenin birden çok sistemi bir arada uygulamasından kaynaklanmaktadır. Maliyet yönetim sistemlerinden en fazla FTM sistemi uygulanmasına rağmen, mamul maliyetlerinin mamulün tüm safhalarında izlenmesi gerektiğini vurgulayan MYDM sistemi en az uygulanan sistemdir.

2. Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanma Nedenleri ile İlgili Bulgular

Tablo 4, Tablo 5, Tablo 6, Tablo 7, Tablo 8 ve Tablo 9'da maliyet yönetim sistemlerinin amaçları ile ilgili ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler ile araştırmaya katılan işletmelerin uyguladıkları maliyet yönetim sistemlerini hangi amaçlarla uyguladıkları tespit edilmiştir.

Tablo 4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanma Nedenleri

FTM Sisteminin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Mamullerin gerçek maliyetlerini belirlemek	0	0	1 (%1,7)	22 (%37,9)	35 (%60,3)
Maliyet azaltımı, maliyet yönetimi ve kontrolünü sağlamak	0	0	1 (%1,7)	29 (%50,0)	28 (%48,3)
Mamullerin satış fiyatını hesaplanmak (Mamulü fiyatlandırmak)	0	1 (%1,7)	2 (%3,4)	25 (%28,7)	30 (%51,7)
Endirekt maliyetleri doğru şekilde dağıtmak, kontrol etmek ve azaltmak	0	2 (%3,4)	4 (%6,9)	26 (%44,8)	26 (%44,8)
Faaliyetlerin maliyetlerini tespit etmek	0	0	2 (%3,4)	29 (%50,0)	27 (%46,6)
Değer katmayan faaliyetleri yok etmek	0	0	14 (%24,1)	24 (%41,4)	20 (%34,5)
Stokları değerlemek	0	0	4 (%6,9)	29 (%50,0)	25 (%28,7)
Mamul karlılığı hakkında daha eksiksiz bilgi sağlamak	0	0	2 (%3,4)	31 (%53,4)	25 (%43,1)

Tablo 4’de görüldüğü gibi, FTM sistemi en fazla mamullerin gerçek maliyetini belirleme (%37,9 + %60,3), maliyet azaltımı, maliyet yönetimi ve kontrolünü sağlama (%50,0 + %48,3) amacıyla uygulanmasına rağmen, en az (%3,4) mamullere indirekt maliyetleri doğru bir şekilde dağıtmak, indirekt maliyetleri kontrol etmek ve azaltmak için uygulanmaktadır. FTM’nin en önemli amaçlarından biri olan “değer katmayan faaliyetleri yok etmek” ifadesine FTM’yi uygulayan işletmelerin %24,1’i kararsızım cevabını vermiştir. Bu da FTM’yi uygulayan işletmelerin %24,1’inin mamule değer katmayan faaliyetleri FTM vasıtasıyla tespit edebileceklerini ve elimine edebileceklerini bilmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 5. Hedef Maliyetleme Sisteminin Uygulanma Nedenleri

HM Sisteminin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Maliyet farkındalığı	0	0	1 (%4,0)	11 (%44,0)	13 (%52,0)
Karlılığa odaklanmak	0	0	0	11 (%44,0)	14 (%56,0)
Maliyet azaltımını sağlamak	0	0	1 (%4,0)	10 (%40,0)	14 (%56,0)
Müşteri memnuniyetini sağlamak	0	1 (%4,0)	1 (%4,0)	6 (%24,0)	17 (%68,0)
Maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetilmesini sağlamak	0	2 (%8,0)	0	9 (%36,0)	14 (%56,0)
Kalite kontrolünü gerçekleştirmek	0	1 (%4,0)	1 (%4,0)	10 (%40,0)	13 (%52,0)

Tabloda da görüldüğü üzere, HM'yi işletmeler en fazla karlılığa odaklanmak (%44 + %52) için uygulamakta olup, bu amacı maliyetlerin farkında olma ve maliyet azaltımını sağlama amacı izlemektedir. İşletmeler, HM'yi en az (%8) maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetilmesini sağlamak için uygulamaktadırlar.

Tablo 6. Kaizen Maliyetleme Sisteminin Uygulanma Nedenleri

KM Sisteminin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sürekli iyileştirme çabalarıyla toplam işlem süresini azaltmak	0	0	0	17 (%53,1)	15 (%46,9)
Değer katmayan faaliyetleri üretim sürecinden ayıklamak	0	0	4 (%12,5)	14 (%43,8)	14 (%43,8)
Mamulleri hatasız bir şekilde üretmek	0	0	1 (%3,1)	10 (%31,3)	21 (%65,6)
Üretimi ve üretim sürecini basitleştirmek	0	1 (%3,1)	1 (%3,1)	17 (%53,1)	13 (%40,6)
Sürekli olarak üretim maliyetlerini kontrol etmek ve üretim maliyetlerini azaltmak	0	0	0	13 (%40,6)	19 (%59,4)

Tablo 6’da da görüldüğü gibi, KM’yi işletmeler en fazla sürekli iyileştirme çabalarıyla toplam işlem süresini azaltmak (%53,1+46,9), sürekli olarak üretim maliyetlerini kontrol etmek ve üretim maliyetlerini azaltmak (%59,4+%40,6) için uygulamakta iken en az (%3,1) üretimi ve üretim sürecini basitleştirmek için uygulamaktadırlar. KM’yi uygulayan işletmelerin %12,5’i “değer katmayan faaliyetleri üretim sürecinden ayıklamak” ifadesine kararsızım cevabını vermiştir. KM’nin en önemli amacı, üretim sürecinden verimsizlikleri uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve dolayısıyla mamul maliyetinin düşürülmesini sağlamaktır. Bu amacın başarılabilmesi için ise KM’de mamule değer katmayan faaliyetlerin azaltılması, israfın elimine edilmesi ve sürekli gelişmeler üzerine odaklanılmaktadır.

Tablo 7. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Sisteminin Uygulanma Nedenleri

MYDM Sisteminin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Gelirleri ve maliyetleri mamulün ömrü boyunca bütçelemek	0	1 (%8,3)	0	4 (%33,3)	7 (%58,3)
Gizli veya ihmal edilmiş maliyetler dahil maliyetleri tanımak ve işin içine katmak	0	0	2 (%16,7)	7 (%58,3)	3 (%25,0)
Üretim maliyetini azaltmak	0	0	0	6 (%50,0)	6 (%50,0)
Müşteri şikayetlerinin azaltmak ve memnuniyetlerini sağlamak	0	0	2 (%16,7)	3 (%25,0)	7 (%58,3)
Rekabet yeteneğini artırmak	0	0	2 (%16,7)	4 (%33,3)	6 (%50,0)
Maliyetlerin tüm yaşam döneminde düzenli akışını ölçmek ve raporlamak	0	0	0	7 (%58,3)	5 (%41,7)
Fiili yaşam dönemi maliyetleriyle bütçelenmiş mamul yaşam dönemi maliyetlerini karşılaştırmak	0	0	0	6 (%50,0)	6 (%50,0)

Tabloda görüldüğü gibi, MYDM’yi işletmeler en fazla üretim maliyetlerini azaltmak (%50+%50), maliyetlerin akışını tüm yaşam döneminde düzenli olarak ölçmek ve raporlamak (%58,3+%41,7) ve fiili yaşam dönemi maliyetleriyle bütçelenmiş mamul yaşam dönemi maliyetlerini karşılaştırmak (%50+%50) amacıyla uygulamaktadırlar.

Tablo 8. Kalite Maliyet Sisteminin Uygulanma Nedenleri

KMS'nin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Mamul kalitesini geliştirmek	0	0	0	5 (%19,2)	21 (%80,8)
Artık, kontrol ve şikayet gibi kalite maliyetlerini azaltmak	0	0	0	7 (%26,9)	19 (%73,1)
Müşteri memnuniyetsizliği, şöhret kaybı, piyasa kaybı, müşteri kaybı vb. eksikliklerin farkına varmak	0	0	0	8 (%30,8)	18 (%69,2)
Daha iyi mamul tasarımı yapmak	0	0	1 (%3,8)	10 (%38,5)	15 (%57,7)
Süreçlerde sürekli iyileşmeyi sağlamak	0	0	0	9 (%34,6)	17 (%65,4)
İsrafı azaltmak	0	0	0	9 (%34,6)	17 (%65,4)
Yüksek maliyetli ve problemlili olan faaliyet alanlarını belirlemek	0	0	0	9 (%34,6)	17 (%65,4)

Tablo 8'de de görüldüğü gibi, KMS'yi uygulayan işletmelerin biri hariç diğerleri KMS'nin uygulanma amaçları ile ilgili ifadelerle katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu cevaplar işletmelerin KMS'nin avantajlarından yeteri kadar faydalandıkları anlamına gelmektedir.

Tablo 9. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme Sisteminin Uygulanma Nedenleri

TZÜ Ortamında Maliyetleme Sisteminin Amaçları (Uygulanma Nedenleri)	Kesimlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesimlikle Katılıyorum
Üretim süresini azaltmak	0	0	0	16 (%51,6)	15 (%48,4)
Üretim maliyetini azaltmak	0	0	0	7 (%22,6)	24 (%77,4)
Hammadde, yarı mamul, mamul stoklarını azaltmak	0	1 (%3,2)	4 (%12,9)	10 (%32,3)	16 (%51,6)
Depolama maliyetlerini azaltmak	0	1 (%3,2)	5 (%16,1)	9 (%10,3)	16 (%51,6)
Alan gereksinimini azaltmak	0	2 (%6,5)	5 (%16,1)	11 (%12,6)	13 (%41,9)
İşgücü gereksinimlerini azaltmak	0	0	2 (%6,5)	14 (%45,2)	15 (%48,4)

Tablo 9’da da görüldüğü üzere, TZÜ ortamında maliyetleme sistemini uygulayan işletmeler en fazla üretim süresini azaltmak (%51,6+%48,4) ve üretim maliyetini azaltmak (%22,6+%77,4) amacıyla uygulamakta iken, en az alan gereksinimi azaltmak (%6,5) amacıyla uygulanmaktadır. TZÜ ortamında maliyetlemeyi “hammadde, yarı mamul, mamul stoklarını azaltmak”, “depolama maliyetlerini azaltmak” ve “alan gereksinimini azaltmak” ifadesine kararsızım cevabının verilmesi üretim maliyetinin azaltılmasına verilen cevapla tezatlık yaratmaktadır. Çünkü hammadde, yarı mamul, mamul stoklarının azaltılması alan gereksiniminin azalmasına ve alan gereksiniminin azalması da üretim maliyetini düşmesine neden olacaktır.

3. Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanmama Nedenleri ile İlgili Bulgular

Tablo 10, Tablo 11, Tablo 12, Tablo 13, Tablo 14 ve Tablo 15’de maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmamasının olası nedenleri ile ilgili ifadeler yer almaktadır. Bu ifadeler ile maliyet yönetim sistemini uygulamayan işletmelerin bu sistemleri neden uygulamadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 10. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

FTM Sisteminin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Var olan muhasebe sisteminden memnuniyet	0	2 (%6,9)	6 (%20,7)	17 (%58,6)	4 (%13,8)
FTM'nin işletme türü için uygun olmaması	1 (%3,4)	2 (%6,9)	14 (%48,3)	12 (%41,4)	0
Sektör içerisindeki diğer işletmelerin FTM'yi uygulamaması	1 (%3,6)	1 (%3,6)	17 (%60,7)	9 (%32,1)	0
Yöntemi uygulamanın pahalı olması	1 (%3,4)	1 (%3,4)	22 (%75,9)	3 (%10,3)	2 (%6,9)
Maliyet sürücülerini, faaliyetler hakkında bilgi toplama zorluğu	0	7 (%24,1)	12 (%41,4)	7 (%24,1)	3 (%10,3)
Üst yönetimin destek vermemesi	3 (%10,3)	7 (%24,1)	10 (%34,5)	7 (%24,1)	2 (%6,9)
FTM uygulaması için yeterli bilgi ve kaynağa sahip olmama	2 (%6,9)	3 (%10,3)	11 (%37,9)	12 (%41,4)	1 (%3,4)

Tablo 10'da da görüldüğü gibi, FTM sistemini uygulamayan işletmelerin (%58,6+%13,8) %72,4'ü var olan muhasebe sisteminden memnuniyetlerinden dolayı FTM'yi uygulamamaktadır. Tabloda dikkati çeken en önemli nokta, FTM sisteminin uygulanmama nedenleri ile ilgili ifadelerle verilen kararsızım cevaplarıdır. Bu cevaplar yönetimin çok iyi bilinmediğini göstermektedir.

Tablo 11. Hedef Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

HM Sisteminin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmı-yorum	Katılmı-yorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
HM'nin işletme yapısına uygun olmaması	1 (%1,6)	1 (%1,6)	27 (%44,3)	29 (%47,5)	3 (%4,9)
Üst yönetimin desteğinin alınamaması	9 (%14,8)	9 (%14,8)	30 (%49,2)	10 (%16,4)	3 (%4,9)
Müşteri istek ve beklentilerinin tespit edilememesi	6 (%9,8)	11 (%18,0)	23 (%37,7)	18 (%29,5)	3 (%4,9)
Planlama ve tasarım aşamasında maliyetlerin gündeme gelmemesi	8 (%13,1)	8 (%13,1)	28 (%45,9)	15 (%24,6)	2 (%3,3)
HM'nin çok karışık olması	5 (%8,2)	9 (%14,8)	35 (%57,4)	11 (%18,0)	1 (%1,6)
HM'den yarar veya olumlu sonuç sağlanamayacağı düşüncesi	3 (%4,9)	8 (%13,1)	32 (%52,5)	15 (%24,6)	3 (%4,9)
HM hakkında yeterli eğitimin ve deneyimin olmaması	4 (%6,6)	9 (%14,8)	21 (%34,4)	23 (%37,7)	4 (%6,6)
Bilgi toplamanın çok zaman alması	5 (%8,2)	7 (%11,5)	25 (%41,0)	21 (%34,4)	3 (%4,9)

Tablodan da görüleceği üzere, HM en fazla (%47,5+%4,9) işletme yapısına uygun olmaması nedeniyle uygulanmamakta iken en az (%14,8+%14,8) üst yönetimin desteğinin alınamaması nedeniyle uygulanmamaktadır. HM'de de FTM'de olduğu gibi uygulanma nedenlerine verilen kararsızım cevapları oldukça fazladır.

Tablo 12. Kaizen Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

KM Sisteminin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmı-yorum	Katılmı-yorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Yönetimin KM konusunda ilgisizliği ve destek vermemesi	8 (%14,3)	15 (%26,8)	22 (%39,3)	8 (%14,3)	3 (%5,4)
Uygulama maliyetinin yüksek olması	2 (%3,6)	3 (%5,4)	37 (%66,1)	11 (%19,6)	3 (%5,4)
Sektörün uygun olmaması	3 (%5,4)	6 (%10,7)	29 (%51,8)	15 (%26,8)	3 (%5,4)
Çalışanların eğitimsizliği	2 (%3,6)	19 (%33,9)	21 (%37,5)	11 (%19,6)	3 (%5,4)
Uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması	2 (%3,6)	6 (%10,7)	15 (%26,8)	29 (%51,8)	4 (%7,1)

KM sisteminin uygulanmama nedenleri ile ilgili ifadelere verilen cevapların yer aldığı tablo 12'de de görüleceği üzere, KM'yi uygulamayan işletmeler en fazla (%51,8+%7,1) uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması cevabı vermiştir ve bu yüzden diğer ifadelerin çoğuna kararsızım cevabının verildiği düşünülebilir.

Tablo 13. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

MYDM Sisteminin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Uygulama maliyetinin yüksek olması	2 (%2,7)	3 (%4,0)	47 (%62,7)	20 (%26,7)	3 (%4,0)
Tüm maliyetler ve gelirleri tespit etmenin karmaşık olması	2 (%2,7)	9 (%12,0)	41 (%54,7)	18 (%24,0)	5 (%6,7)
Uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması	2 (%2,7)	11 (%14,7)	23 (%30,7)	32 (%42,7)	7 (%9,3)
Yönetimin destek vermemesi	4 (%5,3)	21 (%28,0)	33 (%44,0)	14 (%18,7)	3 (%4,0)
Sektörün uygun olmaması	1 (%1,3)	5 (%6,7)	43 (%57,3)	13 (%17,3)	13 (%17,3)
Çalışanların eğitimsizliği ve gerekli olan bilgi eksikliği	2 (%2,7)	18 (%24,0)	37 (%49,3)	15 (%20,0)	3 (%4,0)

Tablo 12'de görüldüğü gibi, MYDM sistemini uygulamama nedeni olarak en fazla (%42,7+%9,3) uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması cevabı verilmiştir. MYDM sistemine verilen bu cevap, diğer ifadelere verilen kararsızım ifadesine verilen yüksek oranları açıklamaktadır.

Tablo 14. Kalite Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

KMS'nin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Yönetimin kalite maliyetleri konusunda ilgisizliği ve destek vermemesi	5 (%8,1)	18 (%29,0)	15 (%40,3)	12 (%19,4)	2 (%3,2)
Uygulama maliyetinin yüksek olması	1 (%1,6)	5 (%8,1)	41 (%66,1)	13 (%21,0)	2 (%3,2)
Sektörün uygun olmaması	0	8 (%12,9)	35 (%56,5)	15 (%24,2)	4 (%6,5)
Uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması	2 (%3,2)	9 (%14,5)	20 (%32,3)	26 (%41,9)	5 (%8,1)
Kalite maliyetlerinin nasıl izlenmesi gerektiğinin ve sistemin işletmeye sağlayacağı yararlar konusunda yeterli bilgi sahibi olmaması	0	10 (%16,1)	24 (%38,7)	24 (%38,7)	4 (%6,5)
Kalite maliyetlerini izlemek için yeterli muhasebe ve bilgi sisteminin olmayışı	1 (%1,6)	13 (%21,0)	26 (%41,9)	18 (%29,0)	4 (%6,5)
KMS'yi uygulamanın bir yararının olmadığına inanılması	0	12 (%19,4)	34 (%54,8)	10 (%16,1)	6 (%9,7)

Tabloda da görüldüğü gibi, KMS'nin uygulanmama nedenlerine verilen cevaplar ile diğer maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmama nedenlerine verilen cevaplar paralellik göstermektedir. KMS'yi uygulamayan işletmeler en fazla (%41,9+%8,1) uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmamasından dolayı bu yöntemi uygulamadıklarını ifade ederken, en az (%8,1+%29) yönetimin ilgisizliği ve destek vermemesinden dolayı uygulamadıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 15. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme Sisteminin Uygulanmama Nedenleri

TZÜOM Sisteminin Uygulanmama Nedenleri	Kesinlikle Katılmı-yorum	Katılmı-yorum	Kararsızım	Katlıyorum	Kesinlikle Katlıyorum
Uygulama maliyetinin yüksek olması	1 (%1,8)	4 (%7,0)	38 (%66,7)	9 (%15,8)	5 (%8,8)
Sektörün uygun olmaması	0	4 (%7,0)	36 (%63,2)	12 (%21,1)	5 (%8,8)
Üretim teknolojisinin yetersizliği	1 (%1,8)	15 (%26,3)	27 (%47,4)	13 (%22,8)	1 (%1,8)
Üst yönetimin destek vermemesi	5 (%8,8)	20 (%35,1)	18 (%31,6)	13 (%22,8)	1 (%1,8)
Tedarikçilerin uzaklığı	0	17 (%29,8)	22 (%38,6)	18 (%28,1)	2 (%3,5)
TZÜ eğitimsizliği ve yetersiz TZÜ uzmanlığı	0	6 (%10,5)	33 (%57,9)	17 (%29,8)	1 (%1,8)
Yetersiz yan sanayi desteği	1 (%1,8)	13 (%22,8)	27 (%47,4)	12 (%21,1)	4 (%7,0)
Esnek ve çok fonksiyonlu işgücü temininde zorluk	1 (%1,8)	12 (%21,1)	27 (%47,4)	16 (%28,1)	1 (%1,8)
Mevcut üretim planlama sistemi ile uyumsuzluk	0	11 (%19,3)	28 (%49,1)	17 (%29,8)	1 (%1,8)

Tablodan da görüleceği üzere, TZÜ ortamından maliyetleme sisteminin uygulanmama nedeni olarak en fazla (%28,1+%3,5) tedarikçilerin uzaklığı cevabı verilmiştir. Bu da TZÜOM sisteminin uygulanmama nedeni olarak gerçekçi bir cevaptır. TZÜ'nün uygulanabilmesi için gerekli olan şartlardan birisi tedarikçilerle olan mesafenin yakınlığıdır.

Sonuç

Küresel rekabet ortamında rekabet edebilmek, gelişen teknolojiye ayak uydurabilmek ve değişen müşteri ihtiyaçlarına hakim olup bu ihtiyaçlara hızlı cevap verebilmek, işletmelerin en önemli amaçlarındandır. Bunları gerçekleştirebilmek için işletmelerin doğru maliyet bilgisine sahip olmaları ve maliyetlerini yönetebilmeleri gerekmektedir. Özellikle 80'li yıllardan sonra bu amaçlar doğrultusunda maliyet yönetim sistemleri geliştirilmiştir.

Bu çalışmada FTM, HM, KM, KMS, MYDM ve TZÜOM sistemlerinin İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmelerinde uygulanma amaçları ve uygulanmama nedenlerinin ortaya konulmaya çalışılmıştır. Araştırmaya katılan 87 işletmeden elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-Araştırmaya katılan işletmelerin tümü anonim şirket olup, %11,5'i gıda, içki ve tütün sektöründe, %16,1'i dokuma, giyim eşyası ve deri sektöründe, %3,4'ü orman ürünleri ve mobilya sektöründe, %8'i kağıt ve kağıt ürünleri, basım ve yayım sektöründe, %17,2'si kimya, petrol kauçuk ve plastik ürünler sektöründe, %16,1'i taş ve toprağa dayalı sektörde, %9,2'si metal ana sanayi sektöründe, %17,2'si metal eşya, makine ve gereç yapım sektöründe ve %1,1'i diğer imalat sanayinde faaliyet göstermektedir. İşletmelerin %41,4'ü 20-39 yıl arası, %49,4'ü 40-59 yıl arası, %8'i 60-79 yıl arası, ve %1,1'i 80 yıldan uzun süredir faaliyet göstermekte olup, %20,7'si KOBİ, % 79,3'ü büyük ölçekli işletmedir.

-İşletmeler sırasıyla en fazla FTM'yi, KM'yi, TZÜOM'yi, KMS'yi, HM'yi, MYDM'yi uygulamaktadır.

-FTM'yi uygulayan işletmeler FTM'yi en çok mamullerin gerçek maliyetini belirleme, maliyet azaltımını, maliyet yönetimini ve kontrolünü sağlama amacıyla uygulamakta iken, FTM'yi uygulamayan işletmeler en fazla var olan muhasebe sisteminden memnuniyetten dolayı FTM'yi uygulamamaktadır.

-HM'yi uygulayan işletmeler HM'yi en fazla karlılığa odaklanmak için uygulamakta olup, FTM'yi uygulamayan işletmeler en çok FTM'nin işletme yapısına uygun olmaması sebebiyle uygulamadıklarını ifade etmişlerdir.

-KM'yi uygulayan işletmeler en fazla sürekli iyileştirme çabalarıyla toplam işlem süresini azaltmak, sürekli olarak üretim maliyetlerini kontrol etmek ve üretim maliyetlerini azaltmak amacıyla uygulamakta iken, KM'yi uygulamayan işletmeler en fazla uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olunmamasından dolayı uygulamamaktadır.

-MYDM'yi uygulayan işletmeler en çok üretim maliyetlerini azaltmak, maliyetlerin akışını tüm yaşam döneminde düzenli olarak ölçmek ve raporlamak ve fiili yaşam dönemi maliyetleriyle bütçelenmiş mamul yaşam dönemi maliyetlerini karşılaştırmak amacıyla uygulamaktadırlar. MYDM'yi uygulamayan işletmeler ise MYDM'yi en fazla uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından dolayı uygulamadıklarını ifade etmişlerdir.

-KMS'yi uygulayan işletmeler genel olarak KMS'nin avantajlarından faydalandıklarını ifade etmişlerdir. KMS'yi uygulamayan işletmeler en fazla sistem hakkında bilgi sahibi olmadığı için uygulamamaktadır.

-TZÜOM'yi uygulayan işletmeler bu sistemi en fazla üretim süresini azaltmak ve üretim maliyetini azaltmak için uygulamakta olup, uygulamayan işletmeler bu sistemi en fazla tedarikçilerin uzaklıklarından dolayı uygulamamaktadır.

Genel olarak bakıldığında, maliyet yönetim sistemlerinin amaçları ile ilgili ifadeler verilen cevaplarda, işletmelerin maliyet yönetim sistemlerinin avantajlarından yeterli seviyede faydalandıkları görülmektedir. Maliyet yönetim sistemlerinin uygulanmama nedenleri ile ilgili ifadeler verilen cevaplarda da en çok kararsızım ifadesinin verilmiş olması, işletmelerin bu sistemleri bilmediklerinden veya çalışmaya katılan muhasebe departmanı yöneticilerinin kendilerinin veya işletmelerinin konumunu olumsuz göstermek amacıyla bu tür sorulara gerçeği tam yansıtmayan cevaplar vermiş olabilirler.

Sonuç olarak, yapılan çalışma sonucunda araştırmaya katılan İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmelerinde en çok FTM sistemi uygulanmaktadır. İşletmeler maliyet yönetim sistemlerini en fazla üretim maliyetlerini azaltmak için uygulamakta olup, bu sistemleri uygulamayan işletmeler en çok yöntemler hakkında yeterli bilgi sahibi olmamaları nedeni ile uygulamamaktadır. Özellikle lisans düzeyinde eğitimde maliyet yönetim sistemlerine uygulamalı olarak ağırlık verildikçe söz konusu sistemler daha fazla kabul görecektir. Zira, günümüzde maliyet muhasebesi disiplininde maliyet yönetim sistemleri esas itibarıyla teorik olarak ele alınmaktadır.

Kaynakça

- Allen, M. E. (2006). *How to Develop & Maintain Quality*, Lotus Press, New Delhi.
- Altınbay, A. (2006). "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması", *Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı: 16, Aralık, ss.141 – 164.
- Ansari, S., Bell, J., Okano, H. (2007). "Target Costing: Uncharted Research Territory", *Handbook of Management Accounting Research*, Vol:2, pp.507 – 530.
- Campanella, J. (1999). *Principles of Quality Costs: Principles, Implementation and Use*, 3rd Edition, ASQ Quality Press, USA.
- Clarke, P. J. (1999). Nancy Thorley Hill, Kevin Stevens, "Activity Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for Change". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:10, pp. 443 – 468.
- Collier P. M., Agyei-Ampomah, S. (2008). *Management Accounting – Risk and Control Strategy*, CIMA Publishing, USA.
- Cooper, R. (1995). *When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation*, Harvard Business Scholl Press, USA.
- Dekker, H., Smidt, P. (2003). "A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms". *International Journal of Production Economics*, Vol: 84, pp.293–305.
- Doğan, Z. (1998). "Maliyet Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef Maliyetleme". *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12(1), 197 – 208.
- Gökçen, G. (2004). "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:23, Temmuz 2004, 58 – 67.
- Gündüz, H.E. (1997). *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*. Ankara: SPK Yayınları, No:99.
- Gürsoy, C.T. (2009). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. (3. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Haftacı, V. (2009). Maliyet Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000). "Activity – Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results", Management Accounting Research, Vol:11, pp.349 – 362.
- Ito, Y. (1995). "Strategic Goals of Quality Costing in Japanese Companies", Management Accounting Research, Vol:6, pp.383-397.
- Kaplan, R. S., Atkinson, A. A. (1998). Advanced Management Accounting, Third Edition, Prentice Hall Inc, USA.
- Karcioğlu, R. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi – Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar -. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Karcioğlu, R., Binboğa, G. (2010). "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü". Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 24(1), 1-13.
- Kırhoğlu, H., Şahözkan, B.C. (2003). "Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: XYZ Porselen İşletmesi Örneği". Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 19, Temmuz, 56 – 65.
- Lal, J., Srivastava, S. (2008). Cost Accounting. Fourth Edition. Tata McGraw-Hill Publishing, New Delhi.
- Life Cycle Costing Guideline (2004). Total Asset Management. New South Wales, Treasury, September, p.1.
- Monden, Y., Hamada, K. (1991). "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies", Journal of Management Accounting Research, Vol: 3, Fall, pp.16 – 34.
- Scarlett, R. C. (2001). Value-Based Management. 2nd Edition. CIMA Publishing, London.
- Sevim, A. (2002). "Stratejik Kar Yönetiminde Çağdaş Bir Araç: Ürün Yaşam Seyri Maliyet Sistemi". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4(1), 135-154.
- Sten, B. (2005). "Environmental Costs and Benefits in Life Cycle Costing", Management of Environmental Quality, Vol: 16, No: 2, pp.107-118.
- Sundara, R. S., Ahmed, M.N (2005). Cost Management. Anmol Publications, New Delhi.
- Telang A.D., Telang, A. (2010). Comprehensive Maintenance Management-Policies, Strategies and Options, PHI Learning Private Limited, New Delhi.
- Türk, Z. (1999). "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme". Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1), 199-214.
- Uyar, A. (2008). "An Exploratory Study on Quality Costs in Turkish Manufacturing Companies". International Journal Reliability Management, Vol:25, No:6, pp.604-620.
- Yükçü, S. (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. (4.Baskı). İzmir: Cem Ofset
- Yükçü, S. (2007). Yönetim Muhasebesi. İzmir: Birleşik Matbaacılık.