

## LOJİSTİK REGRESYON ANALİZİ İLE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MALİYET YAKLAŞIMLARI TERCİHLERİNİN BELİRLENMESİ

Levent Polat<sup>1</sup>  
Ayşe Atılgan Sarıdoğan<sup>2</sup>

### ÖZET

İşletmelerin, ekonomideki ve teknolojideki hızlı değişim ve gelişmeler karşısında rekabet gücünü yükseltmelerinin önemli bir yolu maliyetlerini etkin ve anlamlı bir şekilde yönetmektir. Bu sebeple, pek çok maliyet yaklaşımı geliştirilmektedir. Bu bağlamda, bu çalışmanın temel amacı ise Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) yeni maliyet yaklaşımları hakkında bilgi düzeyini anketle ortaya koyarak, maliyet yaklaşımları tercihlerini belirleyen faktörleri Lojistik Regresyon analizi kullanarak tespit etmektir. Çalışmada, Ki-Kare çapraz tablo sonuçlarına göre, mali müşavirlerin demografik ve mesleki özelliklerinin, Geleneksel Maliyetleme (GM) yaklaşımı ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) yaklaşımlarını tercih etmelerinde ilişkili olduğu bulunmuştur. Çalışmada, Lojistik Regresyon sonuçlarına göre, mali müşavirlerin GM yaklaşımı ve ZSFTM yaklaşımlarını tercih etmelerinde, *eğitim durumu, mali müşavir belge süresi, ZSFTM bilgi düzeyi* en anlamlı değişkenler olarak bulunmuştur.

Sonuç olarak işletmelerin rekabet güçlerinin artırılmasında önemli bir role sahip olan maliyet yaklaşımları geliştikçe ve işletmelere katkıları arttıkça kullanılma eğilimleri artmaktadır. Üniversiteler, iş dünyası, meslek odaları ve devletin etkin işbirliği geliştikçe, yeni yöntemlerin işletmelerin maliyetleri, rekabet güçleri ve kârlılıklarının iyileşmesinde rolleri artacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** *Geleneksel Maliyetleme, Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Lojistik Regresyon*

---

<sup>1</sup> Yrd.Doç.Dr., İstanbul Kültür Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, e-mail: l.polat@iku.edu.tr

<sup>2</sup> Öğr.Gör., İstanbul Arel Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe ve Bilgi Sistemleri Bölümü, e-mail: ayseatilgansaridogan@arel.edu.tr

## **DETERMINATION OF THE COST APPROACHES PREFERENCES OF THE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS BY LOGISTIC RE- GRESSION ANALYSIS**

### **ABSTRACT**

One of the important way to increase the competitiveness of the firms in view of the rapid changes and developments in the economy and technology is efficient cost management. For this reason many cost approaches arise. In this context, main aim of this study is to investigate the determinants of cost approaches preferences of the certified public accountants by using logistic regression analysis, by finding out the knowledge levels of the certified public accountants on the new cost approaches with a survey. In the study, it is found that the demographic and professional characteristics of the certified public accountants are statistically related with cost approaches preferences of the certified public accountants, which are traditional cost approach (TC) or time-driven activity-based cost (TDABC) approach. In the study, it is also indicated that *education level, duration for the license of certified public accountants and the knowledge level* are statistically significant variables for the TC or TDABC approaches preferences of the certified public accountants.

As a result, it will rise the implementation tendencies of the cost approaches which has an important role to increase the competitiveness level of the firms by getting improve these approaches and by increasing the contributions to the firms. The roles of the new approaches on the improving costs, competitiveness and the profits of the firms will increase by improving the cooperation among the universities, business world, professional chambers and the government.

**Keywords:** *Traditional Costing, Time-Driven Activity-Based Costing, Logistic Regression*

## 1. Giriş

Ekonomi ve teknolojiadaki hızlı değişimler işletmelerin daha rekabetçi olmalarını zorunlu kılmakta; rekabet olgusu ise teknoloji ve ekonomide değişimleri dahada hızlandırmaktadır. İşletmelerin rekabet gücünü yükseltmelerinin önemli bir yolu ise maliyetlerini etkin yönetmektir. Maliyet yönetim yaklaşımlarında 1980'lerden sonra önemli gelişmeler ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar ağırlıklı olarak birbirlerinin eksiklerini tamamlamak üzere geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlardan birisi olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), işletmelerin maliyetlerini daha etkin yönetmek üzere faaliyetlere odaklanarak geliştirilmiş anlamlı bir maliyet yönetim yaklaşımıdır. Diğer yandan, FTM'de karşılaşılan bazı eksikler Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) yaklaşımının gelişmesine yol açmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı ise Türkiye'de mali müşavirlerin yeni maliyet yaklaşımları hakkında bilgi düzeyini ortaya koyarak, bu maliyet yaklaşımları tercihlerini belirleyen faktörleri Lojistik Regresyon analizi kullanarak tespit etmektir. Bu sebeple, İstanbul, Bakırköy ve Bahçelievler ilçelerindeki mali müşavirleri kapsayan bir anket uygulaması ile gerekli veriler elde edilmiştir. Çalışmada, maliyet yaklaşımları, karşılaştırılabilirlik ve iki şıklı Lojistik Regresyon uygulamasına uygun olması sebebiyle geleneksel maliyetleme ve ZSFTM yaklaşımı ile sınırlandırılmıştır. Çalışma, belirlenen amaca ulaşmak için aşağıdaki şekilde kurgulanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, yeni üretim ortamlarının mamul ve hizmet maliyeti üzerine yapısal bağlamda etkisi incelenmiştir. Üçüncü bölümde, FTM yaklaşımının gelişim süreci, işleyişi ve geleneksel maliyetlemeden farklılığı incelenmiştir. Dördüncü bölümde, ZSFTM'nin yapısı ve işleyişi açıklanmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde, mali müşavirlerin, maliyet yaklaşımları tercihlerini belirleyen faktörler Lojistik Regresyon analizi kullanarak tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise bir yandan maliyet yöntemlerinin daha da geliştirilmesi diğer yandan ise uygulayıcıların daha sağlıklı bilgilendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik politika önerileri sunulmuştur.

## 2.Yeni Üretim Ortamlarının Maliyet Yapısına Etkisi

Günümüzde, bilimsel ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle yenilenen üretim sistemleri sonucunda; birçok işletmede üretim ve değer yaratma faaliyetlerinde önemli değişiklikler olmuştur. Gittikçe artan teknolojik gelişmeler, yüksek bir otomasyon ve yoğun bir rekabeti beraberinde getirmiştir. Araştırma ve geliştirme, lojistik, üretim planlaması ve yönlendirilmesi, kalite ve kontrolü, satış ve servis planlayıcı, yönlendirici ve kontrol edici faaliyetlerde sürekli bir artış gerçekleşmiştir. Bu dönüşümler, işletmelerin maliyet yapılarında değişikliklere yol açmıştır. Yüksek teknolojiye dayalı yeni üretim ortamlarında, üretim maliyetleri içerisinde direkt üretim maliyetlerinin payları sürekli azalırken, endirekt maliyetlerde artışlar gözlenmiştir<sup>2</sup>.

Üretim maliyetlerindeki bu değişim, genel üretim maliyetlerinin denetimini daha da önemli hale getirmiştir. Maliyetlerin oluşumundaki etkenlere ilişkin uygulama modelinin geliştirilmesi de, aynı yönde önem kazanmıştır. Bu bağlamda, direkt işçilik ya da direkt madde maliyetlerinin, genel üretim maliyetleri (GÜM) yüklemeye anahtarları olarak kullanıldığı modeller, yetersiz kalmıştır. Çünkü bu anahtarlar, GÜM ile üretilen mamul ve hizmetler arasındaki ilişkiyi açıklamakta zorlandığı vurgulanmıştır.<sup>3</sup>

İşletmeler, küresel rekabet koşulları, üretim sistemleri ve teknolojilerindeki bu gelişmeler karşısında rekabet güçlerini koruyabilmek için maliyet yönetim sistemlerinde daha etkin yaklaşımlara geçmek zorunda kalmışlardır. Bu bağlamda, FTM, tam zamanında üretim ve maliyetleme yaklaşımı, hedef maliyetleme yaklaşımı, kaizen maliyetleme, kalite maliyetleri, ürün yaşam

---

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz.Gürbüz Gökçen. “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 23, 2004. s.58-67

<sup>3</sup> Rüstem Hacırüstemoğlu ve Şakrak, M., *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi. İstanbul 2002, s.26

döneminde maliyetleme, kıyaslama yaklaşımı, değer mühendisliği, kısıtlar teorisi, kurumsal karne gibi çağdaş maliyetleme yaklaşımları gelişmiştir<sup>4</sup>.

### 3.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)'nin; Robert Kaplan ve Robin Cooper'un geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin olarak yazdıkları eleştirel yazılar ve yeni maliyet sistemlerinin oluşturulmasına yönelik araştırmaları ile gelişmeye ve yayılmaya başladığı vurgulanmıştır. Ayrıca, bilgisayar destekli üretim konusunda çalışma yapan CAM-I (Computer Aided Manufacturing-International) örgütünün yeni maliyet sistemleri hakkında yaptıkları araştırmalarının da bu sürece katkı yaptığı belirtilmiştir.<sup>5</sup>

Genel üretim maliyetlerinin toplam maliyetler içinde önemli yer kapladığı bugünün üretim ortamlarında, direkt işçilik gibi geleneksel hacim tabanlı ölçülere göre, çeşitli sayıda üretilen ürünlere hesaplanarak yüklenen mamul ve hizmet maliyetlerinin hatalı olması nedeniyle; geleneksel yaklaşımlardaki maliyet hesaplamaları ve performans değerlemelerinin varolan değişime cevap veremediği ve böylece FTM'nin geliştirildiği vurgulanmaktadır.<sup>6</sup> FTM, maliyet objelerinin (mamul veya hizmet) yanlış fiyatlandırılmasının ve bunlardan elde edilen kararların yanlış alınmasının önüne geçmeye yönelik maliyetleme yaklaşımı olduğu belirtilmekte ve ayrıca işletme yönetimlerinin, işletmeye değer katan ve katmayan faaliyetler üzerinde odaklanmasını sağlayarak, maliyetlerinin düşürülmesinde de önemli bir rol oynayabileceği ifade edilmektedir<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Detaylı bilgi için bkz. Nasuhi Bursal ve Yücel E., *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 888, Eskişehir, 2000. s.484-492 ,Reşat Karcıoğlu. *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000,

<sup>5</sup> Figen Öker. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme-Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Literatür Yayıncılık, 1.Basım, İstanbul, 2003. s. 27-31

Metin Atmaca ve Terzi S. "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", KMU İİBF Dergisi, Aralık 2007, s.368

<sup>6</sup> Sait Yüksel Kaygusuz ve Dokur, Ş. *Maliyet Muhasebesi*, Dora Yay., Bursa, 2009, s.555

<sup>7</sup> Selman Aziz Erden. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği" Mali Çözüm Dergisi , 2003, Sayı:64, s.1

Bu bağlamda, FTM'nin geleneksel hacim tabanlı maliyetleme yaklaşımlarından ayrıldığı temel noktalar şu şekilde belirtilebilir: Geleneksel maliyetlendirmede üretim maliyetlerinin, üretilen mamul ve hizmetler için yapıldığı kabul edilmekte ve bu maliyetlerle ürünler arasında bir ilişki kurulmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinde bu ilişki direkt olduğundan, bu maliyetler ait oldukları ürünlerin maliyetine direkt dağıtılmaktadır. GÜM'de ise gider ürün ilişkisi endirektir. Bu nedenle, bu maliyetler ürünlere bir dağıtım anahtarı yardımıyla yüklenmektedir. FTM'ye göre ise kaynakların tüketimi dolayısıyla maliyetler ürünler için değil, faaliyetlerin yürütülmesi için yapılmaktadır. Ürünler ise bu faaliyetlerden yararlanmaktadır.<sup>8</sup> Bu bağlamda, maliyet önce faaliyetlere yüklenmekte ve her bir faaliyetin maliyeti hesaplanmaktadır. Daha sonra da her faaliyetin maliyetinden ürünlere, o faaliyeti tüketme derecelerine göre pay verilmektedir.<sup>9</sup> İki yöntem arasındaki, diğer bir önemli fark ise; FTM'nin değer katmayan faaliyetlere odaklanabilmesi ve geleneksel maliyetlemenin bu konuda zayıflığıdır.<sup>10</sup>

Bu bağlamda, FTM iki aşamalı maliyet dağıtımına dayanır. Bunlar<sup>11</sup>:

1. Faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyet maliyetlerinin hesaplanması,
2. Faaliyet maliyetlerinin maliyet objelerine yüklenmesi ve birim maliyetlerinin hesaplanmasıdır.

---

<sup>8</sup> Şule Yıldız ve Karaca, N. "Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:51, 2011. s.4.

<sup>9</sup> Kamil Büyükmirza. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, S. 290-291.

<sup>10</sup> Kadir Gürdal. *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007. s.119.

<sup>11</sup> Nalan Akdoğan. *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Ktb., 8.Bsk. Ankara, 2009, s.432

**Tablo-1** Geleneksel İki-Aşamalı Dağıtım Süreci ile Faaliyet Tabanlı İki-Aşamalı Dağıtım Sürecinin Yapısal Olarak Karşılaştırılması

| Geleneksel Maliyet Dağıtım Süreci   | Faaliyet Tabanlı Maliyet Dağıtım Süreci  |
|---|--|
| 1. Aşama Dağıtım  | 1. Aşama Dağıtım   |
| Adım 1: Tüm genel üretim maliyetleri, üretim ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılır.   | Tüm genel üretim maliyetleri, farklı maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır.                                    |
| Adım 2: Hizmet maliyet yeri maliyetleri, üretim maliyet yerlerine dağıtılır.  |  |
| 2. Aşama Dağıtım  | 2. Aşama Dağıtım   |
| Maliyetler, <i>üretim maliyet yerleri (bölümsel) yükleme oranlarına göre</i> , mamul veya hizmetlere dağıtılır.   | Maliyetler, <i>faaliyet yükleme oranlarına göre mamul veya hizmetlere dağıtılır</i> .  |
| Yükleme oranı, her bir üretim yerinde biriken genel üretim maliyetlerinin; o üretim yerindeki, üretim hacmi ile ilişkili hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı (ölçüsü) düzeyine bölünmesiyle bulunur. | Faaliyet yükleme oranı, her bir faaliyet havuzunda biriken genel üretim maliyetlerinin, faaliyet maliyet etkeni düzeyine bölünmesiyle bulunur. |

**Kaynak:** Selman Aziz Erden, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", Mali Çözüm Dergisi, 2003, Sayı:64, s.7

Tablo-1’de geleneksel iki-aşamalı dağıtım süreci ile faaliyet tabanlı iki-aşamalı dağıtım sürecinin yapısal olarak karşılaştırılması verilmiştir.

Özetle, FTM, faaliyetler üzerine odaklanarak değer yaratan faaliyetleri ön plana çıkaran, indirekt maliyetleri uygun maliyet sürücüleri yardımı ile gerekli faaliyetlere ve maliyet objelerine anlamlı bir şekilde dağıtan faydalı bir maliyet yönetim aracıdır. Bu anlamda, faaliyetlerin kaynakları tükettiği ve maliyet objelerinin de faaliyetleri tükettiği varsayımı ile iki aşamalı teknik bir yapıya sahip olduğu vurgulanabilir<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Levent Polat, “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 49, 2011,s.127

#### 4. Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

FTM'nin işletmeler açısından birçok faydasına rağmen, genel kabul görmüş bir yöntem olmayıp birçok zayıflıkları içerisinde barındırmaktadır. Özellikle değişen işletme koşullarına cevap vermesindeki yavaşlık; kurulumundaki ve sürdürülmesindeki zorluklar; verilerin toplanma ve saklanma sürecindeki maliyetlerin yüksekliği; iş dinamizminden kaynaklı değişen süreçler ve faaliyetler nedeniyle, çalışanlarla yapılan rutin mülakatların zorluğu ve subjektifliği gibi nedenlerle eleştirilmekte ve bazı işletmelere adapte edilememekte ya da vazgeçilmekte olduğu vurgulanmaktadır.<sup>13</sup>

ZSFTM'nin ise, bu eleştirilere belli açılardan çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiştir. Bu bağlamda FTM'den farklılığı, ZSFTM'nin özellikleri çerçevesinde şu şekilde açıklanabilir: Kolay ve hızlı uygulanabilmesi, Kurumsal Kaynak Planlama sistemleri ile hızlı adaptasyonu, işletme çapında modellenebilmesi, süreçlerdeki ve faaliyetlerdeki değişimlerin sisteme kolay dahil edilebilmesi, bir faaliyetin maliyetini belirlerken çoklu zaman sürücülerinin dikkate alınabilmesi ve gelecekteki kaynak taleplerini, faaliyetlerdeki çeşitliliği algılayacak şekilde öngörebilmesi olarak sıralanabilir. Özellikle kapasite konularına getirdiği açıklıkla FTM'den ayrılan ve en önemli değişken olarak zamanın kullanıldığı bir yönetim aracı olduğu belirtilebilir.<sup>14</sup> ZSFTM'nin açıklanan bu avantajlarına karşın, her şeye uyan bir yöntem olmadığı bağlamında eleştirilmiştir.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Figen Öker and Adigüzel, H. "Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company." *Journal of Corporate Accounting & Finance*, V.22, I. 1, 2010, s. 75

<sup>14</sup> Robert Kaplan and Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", White Paper, 2003. Robert Kaplan and Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, 2004.

<sup>15</sup> Detaylı bilgi için bkz. Tony Adkins. "Five Myths About Time-Driven Activity Based Costing" [http://www.sas.com/news/sascom/2008q2/feature\\_abc.html](http://www.sas.com/news/sascom/2008q2/feature_abc.html) (erişim 03.01.2013)



ZSFTM'nin genel yapısı ve işleyişi<sup>16</sup> için iki parametre belirlenmektedir; kaynak havuzunun, birim kaynak maliyeti ve bu kaynak havuzunda bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli zaman.<sup>17</sup> Bu bağlamda ZSFTM yaklaşımı altı adımdan oluşmaktadır.<sup>18</sup>

- Kaynak havuzlarını tanımlamak,
- Her bir kaynak havuzunun maliyetini tahmin etmek,
- Her bir kaynak havuzu için pratik kapasitesini öngörmek,
- Her bir kaynağın birim maliyetini, kaynağın toplam maliyetini pratik kapasiteye oranlayarak hesaplamak,
- Farklı zaman sürücüleri kullanarak, bir faaliyetin tüm bileşenleri için gereken zamanı belirlemek,
- Gerekli zaman ve birim maliyeti çarparak, maliyet objelerinin maliyetini tespit etmek.

##### 5. Ampirik Analiz: Veri, Yöntem Ve Model

Çalışmanın ampirik uygulama kısmında mali müşavirlerin maliyet yaklaşımları tercihlerine etki eden değişkenlerin, Lojistik Regresyon analizi ile tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın ana kütlesi, İstanbul, Bakırköy ve Bahçelievler ilçelerindeki mali müşavirler olup ilçe mali müşavir odala-

---

<sup>16</sup> ZSFTM'nin yapısını; kaynak havuzu, sürücü ve faaliyet bağlamında ayrıntılı açıklaması için bkz. Henrik Fladkjaer and Jensen, E. "The ABC-paradox: Is Time Driven ABC Relevant for Small and Medium Sized Enterprises (SME)?"  
<http://www.business.aau.dk/wp/11-02.pdf> (15.01.2013) s.6-7.

ZSFTM'nin işleyişinin örnek yardımı ile açıklaması için bkz. Robert Kaplan and Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", White Paper, 2003.

<sup>17</sup> Sirirat Somapa, Cools, M. and Dullaert, W. "Time-Driven Activity Based Costing in a Small Road Transport and Logistics Company"  
<http://www.preet.sesolution.com/iclt2010/Full%20Papers/Distribution,%20Transportation,%20and%20Traffic/0056-Sirirat.pdf> s.2. (25.01.2013)

<sup>18</sup> Werner Bruggeman., Everaert, P., Anderson S.R., Levant, Y. "Modeling Logistics Costs using Time-Driven ABC: A Case in a Distribution Company" Universiteit GENT Working Paper, 2005/332, <http://sprouts.aisnet.org/139/2/rev-2004-10.pdf>, (14.04.2012), s.10,

Robert Kaplan ve Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", Harvard Business Review, 2004.

rından alınan verilere göre ana kütle 2200 mali müşavirdir. Mali müşavirlerle, 1300 adet anket meslek içi eğitimler esnasında dağıtılmış olup, 550 adet geri dönüş sağlanmıştır. Geri dönüş oranı %42'dir. Bu bağlamda, %5 örnekleme hatası düzeyinde örnek büyüklüğünün ana kütle temsil etme gücü istatistiksel açıdan yeterlidir<sup>19</sup>.

Çalışmada kullanılacak yöntem Lojistik regresyon analizi olup, tek bağımlı değişkenin sürekli bir değişken olmadığı durumda 'Nominal iki şıklı' veya 'ikiden fazla şıklı' ve 'ordinal' durumlarda uygulanan analizdir. İki şıklı durumda kukla değişken kullanılarak ilgilenen şıkka 1 değerine ise 0 verilir. Dağılımın ortalaması  $nP=1$ 'lerin toplamıdır. P ilgilenilen şıkın gerçekleşme olasılığı,  $(1-P)=Q$  ise diğerinin gerçekleşme olasılığıdır. Lojistik Regresyonda 'Maksimum Benzerlik yöntemi uygulanmaktadır. Maksimum Benzerlik yönteminde, tahmin edilen logit bağımlı değişkenin değerleri ile gözlem değerleri arasındaki benzerliği maksimum yapmak temel amaçtır. Bunun için öncelikle, bağımlı değişken doğal logaritmalar yardımıyla logit değişkene dönüştürülür. Maksimum Benzerlik yönteminde, şıklardan herhangi birinin gerçekleşme oranının tahmini yapılır. Maksimum Benzerlik yönteminde, varsayımlar EKK'ya göre daha az sayıdadır. İlişkinin doğrusallığı (bağımlı-bağımsızlar arası) şart değildir. Değişkenlerin normal dağılması ve eşit varyanslılığı gerekmemektedir. Ancak gerekli varsayımlar, gözlemler bağımsız olmalı, bağımsız değişkenlerle logit bağımlı değişken arasında doğrusal ilişki olmalı ve bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olmamalıdır. İki şıklı nominal bağımlı değişkenli lojistik regresyon analizi için, Lojistik eğri,  $P=(e^{b_0+b_1x_1}) / (1+ e^{b_0+b_1x_1})$  veya  $P= 1 / [1+ e^{-(b_0+b_1x_1)}]$  formülü ile tanımlanmaktadır. Birden fazla bağımsız değişken durumunda formül genelleştirilir. Formülde, P; 1değeri verilen şıkın oranını (Y'lerin ortalaması), e tabii logaritma değeri 2,71828,  $b_0$  ve  $b_1$  tek açıklayıcı değişkenli modelin katsayılarıdır.  $X=0$  olduğunda,  $b_0$ , P değerini vermekte ve X'deki bir birimlik değişme olasılıkları değişmelerin nasıl hızla azaldığını

---

<sup>19</sup> %5 Örnekleme Hatası İçin, 2500 Birimlik Bir Anakütle İçin Yeterli Örneklem Büyüklüğü, 333'tür. Türker Baş, *Anket*, Ankara: Seçkin Yay. 6.Bsk., 2010, S.41

yansıtmaktadır. X ve P arasındaki ilişki doğrusal olmadığı için b<sub>1</sub> EKK'daki gibi modelde önemli bir açıklama sağlayamamaktadır<sup>20</sup>.

Çalışmada kullanılan model, mali müşavirlerin maliyet yaklaşımları tercihlerine etki eden değişkenlerin Lojistik Regresyon analizi ile tespit edilmesini hedeflemekte olup, Denklem.1'de verildiği gibidir:

**Denklem.1**

$$y_i = \alpha + \beta_1 S_{1i} + \beta_2 S_{2i} + \dots + \beta_k S_{ki} + \varepsilon_i$$

Örneklem büyüklüğü: n=550 olup, i = 1...550, Açıklayıcı değişken (soru) sayısı: k = 9'dur.

Bağımlı değişken, maliyet yaklaşımları olup Geleneksel *Maliyetleme (GM)* ve *Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM)* yaklaşımları tercihlerini etkileyen açıklayıcı değişkenler tespit edilmeye çalışılacaktır.

Bu sebeple, *bağımlı değişken, maliyet yaklaşımı* olup, mali müşavirlerin tercihlerine göre aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

**Bağımlı Değişken:**

**Maliyet Yaklaşımı**

Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) = 0

Geleneksel Maliyetleme (GM) =1

---

<sup>20</sup> Ayşe Neyran Orhunbilge. *Çok Değişkenli İstatistik Yöntemler*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No:286, İ.Ü. Yayın No:4942, İ.Ü. Basım ve Yayınevi Müdürlüğü, İstanbul, 2010, S.186-188

**Bağımsız Değişkenler:**

- S1. Eğitim düzeyi (mezuniyet)
- S2. İstihdam (çalışma) durumu
- S3. Maliyet muhasebesi uygulama tecrübesi,
- S4. Mali müşavir belgesine sahip olma süresi (yıl)
- S5. Mesleki gelişim için etkinlik/eğitime katılımı süresi
- S6. Mesleki gelişmeleri izleyebilmek için yıllık harcama tutarı
- S7. Mesleğinizle ilgili akademik gelişmeleri takip düzeyi
- S8. Geleneksel maliyetleme yaklaşımı (GM) hakkında bilgi düzeyi
- S9. Zaman sürücülü faaliyet tabanlı maliyetleme (ZSFTM) yaklaşımı hakkında bilgi düzeyi

Tablo-3'te güvenilirlik analizi sonucu verilmiştir. Buna göre, Cronbach's Alpha= 0,904 çıkararak anketin amaçlanan analiz için oldukça güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo-3** Güvenirlik Analizi Sonucu

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| 0,904            | 18         |

Tablo-4'te mali müşavirlerin demografik ve mesleki göstergeleri verilmiştir. Buna göre, ankete katılan 550 mali müşavir içinde, kadınların oranı %26.4 iken erkeklerin oranı %73.6'dır. Medeni durumlarına baktığımızda, evli olanların oranı, %72.7 iken erkeklerin evlilik oranı %79.5'tir. Eğitim durumları açısından ise, Lise/ Meslek Yüksekokulu (2 yıl) grubunun toplamdaki payı, %4.7, Fakülte -Yüksekokul (4yıl) grubunun oranı %85.5 ve

Yüksek Lisans-Doktora grubunda olanların oranı ise %9.6'dır. Yüksek Lisans-Doktora yapan kadınların oranı (%13.1) erkeklerin oranından (%8.4) fazladır.

Maliyet muhasebesi uygulama tecrübesini incelediğimizde ise, toplamın %44.4'ünün tecrübesi 5 yıldan azdır. Kadınlarda 5 yıldan az olanların oranı %57.9 iken erkeklerde bu oran %39.5 olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali müşavirlik belgesine sahip olma süreleri (yıl) durumunu incelediğimizde, toplamın içinde en yüksek oran 5 yıldan az ile %34.9'dur. Kadınlarda ve erkeklerde en yüksek oran ise yine 5 yıldan az şeklindedir.

Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) Yaklaşımı hakkında bilgi düzeyini incelediğimizde ise, toplamın içinde en yüksek oran %52.9 ile orta düzeyde bilgiye sahip olanlardır. Erkeklerde ve kadınlarda en yüksek bilgi düzeyi oranı yine orta düzeydir.

Geleneksel Maliyetleme Yaklaşımı (GM) hakkında bilgi düzeyini incelediğimizde ise, toplamın içinde en yüksek oran %63.8 ile orta düzeydedir. Diğer yandan, GM yaklaşımı hakkındaki bilgi düzeyi ZSFTM yaklaşımından her düzeyde daha fazladır. Bunun temel sebebi ZSFTM yaklaşımının uygulamada GM yaklaşımına göre düşük düzeyde yer almasıdır.

Mal/hizmet üretim işletmelerinde ZSFTM ve GM yaklaşımlarından hangisini tavsiye edersiniz sorusunu incelediğimizde ise, GM yaklaşımını tavsiye edenlerin toplamdaki oranı %47.1 iken ZSFTM yaklaşımının tavsiye edenler biraz daha yüksek oranda olup, %52.9'dur. ZSFTM yaklaşımı hakkında teorik ve uygulama düzeyinin GM yaklaşımına göre daha sınırlı olmasına rağmen mali müşavirler ZSFTM yaklaşımının biraz daha fazla oranda tavsiye etme eğilimindedir.

Mali müşavirlerin istihdam durumuna baktığımızda ise, toplam içinde yarısının kendi adına mali müşavirlik bürosuna sahip olduğunu, %41.3'nün ise diğer firmalarda çalıştığını, mali müşavirlik bürosunda istihdam oranının ise %8.7 gibi düşük olduğunu gözlemlemekteyiz.

Yabancı dil durumunu incelediğimizde, ileri düzey yabancı dil bilgisinin çok düşük seviyede (%8.5), düşük seviyede yabancı dil bilgisini ise toplamda önemli bir oranda (%54.2) görmekteyiz.

Mesleki gelişmeleri izleyebilmek için harcama tutarında ise 2000'den az olanların payı %53.1 gibi çok yüksek bir orandadır. Mesleğinizle ilgili akademik gelişmeleri ne ölçüde takip ediyorsunuz sorusuna verilen cevaplarda ise düzenli olarak takip edenlerin oranı yüksektir. Mesleki gelişim için katıldığınız Etkinlik/Eğitimlerin süresi, sorusuna baktığımızda ise 40 saatten fazla katılanlarının oranı en yüksek seviyededir. Ancak 10 saatten az takipte kadınların oranı erkeklere göre daha yüksektir.

Mesleki gelişmeleri takipte birinci öncelik kanalı içerisinde internet kullanım oranı %80,5 ile oldukça yüksek düzeydedir. Kadınlarda bu oran daha da yüksektir. Akademik gelişmeleri takipte birinci kısım içerisinde en büyük sebep iş yükü olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci sırada ise bütçe kısıtı gelmektedir. Akademik gelişmeleri işletmelerde uygulamada birinci kısım içerisinde en büyük pay işletmelerin yaklaşımı görülürken, yeni yöntemler hakkında bilgi eksikliği ve yöntemlerin karmaşık yapısı diğer takip eden engeller olarak görülmektedir.

Mesleğinizle ilgili akademik gelişmeleri özümseme ve uygulamada Üniversite-İş Dünyası-Meslek Odaları işbirliği düzeyi sorusunu incelediğimizde ise, yeterli görmeyenlerin payı, hiç yeterli görmeyenlerle birlikte %66.4 iken, yeterli ve çok yeterli görenlerin toplam payı ise %18.2 gibi düşük düzeyde kalmaktadır. Bu alandaki işbirliğini geliştirmeyi engelleyen sebeplerin incelenerek işbirliğinin artırılması mikroekonomi ve makroekonomi düzeyinde büyük kazanımlar sağlayacaktır.

**Tablo-4** Mali Müşavirler İçin Demografik ve Mesleki Göstergeleri (\*\*)

| Tablo-4 Mali Müşavirler İçin Demografik ve Mesleki Göstergeleri (**)   |              |       |        |
|--|--------------|-------|--------|
| Oranlar, ankete katılan mali müşavir sayısına (n) göre dir.<br>n = 550 | Cinsiyetiniz |       | Toplam |
|  | Kadın        | Erkek |        |
| Toplam Kadın – Erkek Dağılım Oranı                                     | 26.4%        | 73.6% | 100.0% |
|  |              |       |        |

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi  
Haziran 2013 Cilt 2 Sayı 1 (76-98)

|   |                             |        |        |        |
|---|-----------------------------|--------|--------|--------|
| Medeni durumunuz  | Evli                        | 53.8%  | 79.5%  | 72.7%  |
|   | Bekar                       | 46.2%  | 20.5%  | 27.3%  |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Eğitim durumunuz  | Lise/ Yüksek Okulu          | 2.8%   | 5.4%   | 4.7%   |
|   | Fakülte -Yüksek Okul (4yıl) | 84.1%  | 86.2%  | 85.6%  |
|   | Yüksek Lisans-Doktora       | 13.1%  | 8.4%   | 9.6%   |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Maliyet Muhasebesi Uygulama tecrübeniz? (Yıl)   | yok                         | .7%    | 1.2%   | 1.1%   |
|   | 5'den az                    | 57.9%  | 39.5%  | 44.4%  |
|   | 5-10                        | 26.9%  | 32.1%  | 30.7%  |
|   | 11-15                       | 10.3%  | 13.1%  | 12.4%  |
|   | 15'den fazla                | 4.1%   | 14.1%  | 11.5%  |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Kaç yıldır Mali Müşavir Belgesine sahipsiniz  | 5 yıldan az                 | 43.4%  | 31.9%  | 34.9%  |
|   | 5-10 yıl                    | 37.2%  | 28.9%  | 31.1%  |
|   | 11-15 yıl                   | 13.8%  | 18.3%  | 17.1%  |
|   | 15 yıldan fazla             | 5.5%   | 21.0%  | 16.9%  |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) Yaklaşımı hakkında bilgi düzeyiniz. | Düşük                       | 46.2%  | 40.5%  | 42.0%  |
|   | Orta                        | 51.0%  | 53.6%  | 52.9%  |
|   | Yüksek                      | 2.8%   | 5.9%   | 5.1%   |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Geleneksel Maliyetleme Yaklaşımı (GM) hakkında bilgi düzeyiniz.                         | Düşük                       | 12.4%  | 12.6%  | 12.5%  |
|   | Orta                        | 70.3%  | 61.5%  | 63.8%  |
|   | Yüksek                      | 17.2%  | 25.9%  | 23.6%  |
| Toplam  |                             | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
|   |                             |        |        |        |
| Mal/hizmet üretim işletmelerinde ZSFTM ve GM yakla-                                     | ZSFTM yaklaşımı             | 49.0%  | 54.3%  | 52.9%  |

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi  
Haziran 2013 Cilt 2 Sayı 1 (76-98)

|  |                                    |        |        |        |
|--|------------------------------------|--------|--------|--------|
| şımlarından hangisini tavsiye edersiniz                              | GM yaklaşımı                       | 51.0%  | 45.7%  | 47.1%  |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| İstihdam (Çalışma) Durumunuz   | Mali Müşavir Olarak işletme sahibi | 33.1%  | 56.0%  | 50.0%  |
|  | Mali müşavir firmasında çalışan    | 10.3%  | 8.1%   | 8.7%   |
|  | Diğer Kurumlar/Firmalarda çalışan  | 56.6%  | 35.8%  | 41.3%  |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Mesleki gelişmeleri izleyebilmek için yabancı dil seviyeniz          | Düşük                              | 46.9%  | 56.8%  | 54.2%  |
|  | Orta                               | 40.7%  | 36.0%  | 37.3%  |
|  | İleri                              | 12.4%  | 7.2%   | 8.5%   |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Mesleki gelişmeleri izleyebilmek için yıllık harcama tutarınız       | 2000'den az                        | 67.6%  | 47.9%  | 53.1%  |
|  | 2001-4000                          | 25.5%  | 40.2%  | 36.4%  |
|  | 4001-6000                          | 5.5%   | 9.9%   | 8.7%   |
|  | 6000'den fazla                     | 1.4%   | 2.0%   | 1.8%   |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Mesleğinizle ilgili akademik gelişmeleri ne ölçüde takip ediyorsunuz | Bazen ilgileniyorum                | 17.9%  | 26.9%  | 24.5%  |
|  | Düzenli olarak takip ediyorum      | 57.2%  | 45.7%  | 48.7%  |
|  | Her gelişmeden haberdarım          | 24.8%  | 27.4%  | 26.7%  |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Mesleki gelişim için katıldığınız Etkinlik/Eğitimlerin süresi?       | 10'dan az                          | 26.2%  | 16.0%  | 18.7%  |
|  | 10-20                              | 20.0%  | 27.4%  | 25.5%  |
|  | 21-30                              | 17.2%  | 20.0%  | 19.3%  |
|  | 31-40                              | 13.1%  | 9.4%   | 10.4%  |
|  | 40'dan fazla                       | 23.4%  | 27.2%  | 26.2%  |
| Toplam   |                                    | 100.0% | 100.0% | 100.0% |



|   |   |        |        |        |
|---|---|--------|--------|--------|
| Mesleki Gelişmeler Takip<br>1.Oncelik   | Basılı yayınlar                         | 4.1%   | 7.7%   | 6.7%   |
|   | Eğitime Katılma                         | 8.3%   | 11.6%  | 10.7%  |
|   | Etkinliklere katılma                    | 2.1%   | 2.0%   | 2.0%   |
|   | İnternet                                | 85.5%  | 78.8%  | 80.5%  |
| Toplam  |   | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Akademik_Gelisme_Takip<br>1.Kısit   | Eğitimlerin yetersizliği                | 1.4%   | 4.4%   | 3.6%   |
|   | Bütçe (gelir) kısıtı                    | 13.1%  | 9.1%   | 10.2%  |
|   | İş yükü                                 | 83.4%  | 85.2%  | 84.7%  |
|   | Yayın yetersizliği                      | 2.1%   | 1.2%   | 1.5%   |
| Toplam  |   | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Akademik_Gelisme_Uygulama<br>1.Kısit  | Yeni Yöntemlerin Karmaşık Yapısı        | 15.9%  | 15.8%  | 15.8%  |
|   | İşletmelerin Yaklaşımı                  | 31.7%  | 46.9%  | 42.9%  |
|   | Yeni Yöntemler Hakkında Bilgi Eksikliği | 46.2%  | 31.4%  | 35.3%  |
|   | Mevzuat Yetersizliği                    | 6.2%   | 5.9%   | 6.0%   |
| Toplam  |   | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| Mesleğinizle ilgili akademik gelişmeleri özümseme ve uygulamada Üniversite-İş Dünyası-Meslek Odaları işbirliği düzeyi | Hiç yeterli değil                       | 7.6%   | 10.9%  | 10.0%  |
|   | Yeterli değil                           | 53.8%  | 57.3%  | 56.4%  |
|   | Kararsızım                              | 17.2%  | 14.8%  | 15.5%  |
|   | Yeterli                                 | 18.6%  | 15.6%  | 16.4%  |
|   | Çok Yeterli                             | 2.8%   | 1.5%   | 1.8%   |
| Toplam  |   | 100.0% | 100.0% | 100.0% |
| <b>(**) : Her bir değişkenin oranları için sütun toplamları 100'dür</b>   |   |        |        |        |

ZSFTM ve GM değişkenleri ve demografik değişkenler için çapraz tablo sonuçlarına göre, ZSFTM yaklaşımı ve GM yaklaşımı tercih etme ve analizdeki bağımsız değişkenlere ait kategoriler arasındaki ilişkiler istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Tüm bağımsız değişkenler için Pearson Chi-Square Asymp. Sig. (2-sided): Prob=0.001 < 0.05 bulunmuştur. Sonuç ola-

rak, bağımsız değişkenlerdeki kategorik farklılaşma ve bağımlı değişken, yani maliyet yaklaşımı tercihi arasındaki ilişkiler anlamlıdır. ZSFTM ve GM değişkenleri ile maliyet performans değişkenleri için çapraz tablo sonuçlarına göre, ZSFTM yaklaşımı ve GM yaklaşımı tercih etme ve analizdeki bağımsız değişkenlere ait kategoriler arasındaki ilişkiler istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Tüm bağımsız değişkenler için Pearson Chi-Square Asymp. Sig. (2-sided): Prob=0.001 < 0.05 bulunmuştur. Sonuç olarak, bağımsız değişkenlerdeki kategorik farklılaşma ve bağımlı değişken, yani maliyet yaklaşımı tercihi arasındaki ilişkiler anlamlı bulunmuştur.

Tablo-6'damali müşavirlerin ZSFTM ve GM yaklaşımları seçimini etkileyen değişkenler için lojistik regresyon analizi sonuçları verilmiştir. Buna göre, **Bağımlı Değişken: Maliyet Yaklaşımı, ZSFTM = 0 ve GM = 1** şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız değişkenlerin modele katılması ile adımsal lojistik regresyon modeli kullanılarak, üç adım sonrasında bağımlı değişkeni açıklayan en anlamlı model sonucu ve açıklayıcı değişkenler Tablo-7'de verilmiştir. Buna göre, *Eğitim Durumu, Mali Müşavir Belge Süresi, ZSFTM Bilgi Düzeyi* maliyet yaklaşımını açıklayan en anlamlı değişkenler olmuştur. Değişkenlerin her birisi için Wald testi sonuçları Sig. sütununda görülebileceği gibi, %5'ten küçük olduğu için değişkenler istatistiksel olarak anlamlıdır.

Lojistik regresyon modelinin anlamlılığı için test sonuçlarını incelediğimizde ise, Model katsayıları için Omnibus Testi : Model için Ki-Kare Değeri = 491.350, Prob = 0.000 bulunmuş olup katsayıların hepsi birlikte anlamlıdır. Lojistik regresyon tahmininde adımsal tahmin süreci izlenmiş ve her adımda -2 Log likelihood = 269,249 değeri en düşük düzeyine, Cox & Snell R Square= 0.591 ve Nagelkerke R Square = 0.789 değeri ise en yüksek değerine ulaşarak modelin anlamlılığı yükselmiştir. Modelin uygunluğu için temel bir test olan Hosmer and Lemeshow Test: Ki-Kare Değeri= 4.886 , Prob=0.558 > 0.05 sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, testin anlamlılık seviyesi %5'ten büyük olduğu için modelin uygun olduğu şeklindeki Ho reddedilemez. Model analiz için uygundur.

Bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan maliyet seçimi üzerine etkilerine baktığımızda ise, eğitim durumundaki her bir birim artış, GM yak-

laşımı seçimini 0.16 kat düşürmektedir. Mali müşavirlik belge süresindeki her bir birim artış, GM yaklaşımı seçimini 0.703 kat düşürmektedir. Aynı şekilde ZSFTM yaklaşımı hakkındaki bilgi düzeyindeki her bir birim artış, GM yaklaşımı seçimini 0.006 kat düşürmektedir.

**Tablo-6** ZSFTM ve GM yaklaşımları Seçimini Etkileyen Değişkenler İçin Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları (Bağımlı Değişken : ZSFTM = 0 GM = 1)

| <i>Bağımsız Değişkenler</i> | $\beta$       | S.E.         | Wald           | df       | Sig.         | Exp( $\beta$ ) |
|-----------------------------|---------------|--------------|----------------|----------|--------------|----------------|
| Eğitim Durumu               | <b>-1,832</b> | <b>,538</b>  | <b>11,611</b>  | <b>1</b> | <b>,001*</b> | <b>,160</b>    |
| Mali Müşavir Belge Süresi   | <b>-,352</b>  | <b>,150</b>  | <b>5,521</b>   | <b>1</b> | <b>,019*</b> | <b>,703</b>    |
| ZSFTM Bilgi Düzeyi          | <b>-5,052</b> | <b>,405</b>  | <b>155,830</b> | <b>1</b> | <b>,000*</b> | <b>,006</b>    |
| C                           | <b>17,723</b> | <b>1,638</b> | <b>117,139</b> | <b>1</b> | <b>,000</b>  | <b>4,980E7</b> |

Lojistik Model İçin Anlamlılık Testleri:  
Model Katsayıları için Omnibus Testi : **Model için  $\chi^2 = 491.350$ , Prob = 0.000** ;  
-2 Log likelihood = **269,249** ; Cox & Snell  $R^2 = 0.591$  ; Nagelkerke  $R^2 = 0.789$   
Hosmer and Lemeshow Test: **Ki-Kare Değeri= 4.886 , Prob=0.558 > 0.05**  
\* : **Bağımsız Değişkenler %5 düzeyinde anlamlı**

Tablo-7’de lojistik regresyon modeli için sınıflandırma başarı tablosu verilmiştir. Buna göre, sınıflandırma başarı tablosu sonucunda modelin değişkenleri başarı sınıflandırma oranı % 92,4 gibi yüksek bir oranda bulunmuştur.

**Tablo-7** Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Başarısı

|                    |                 | Tahmin             |              | Doğruluk (%) |
|--------------------|-----------------|--------------------|--------------|--------------|
|                    |                 | Maliyet Yöntemleri |              |              |
| Gözlem             |                 | ZSFTM yaklaşımı    | GM yaklaşımı |              |
| Maliyet Yöntemleri | ZSFTM yaklaşımı | 282                | 9            | 96,9         |
|                    | GM yaklaşımı    | 33                 | 226          | 87,3         |
| Toplam (%)         |                 |                    |              | 92,4         |

## 6. SONUÇ

İşletmelerin, ekonomideki ve teknolojiye hızlı değişim ve gelişmeler karşısında rekabet gücünü yükseltmelerinin önemli bir yolu maliyetlerini anlamlı bir şekilde yönetmektir. Bu koşullara uygun, pek çok maliyet yaklaşımı gelişmektedir. Bu yaklaşımlardan birisi olan FTM, işletmelerin maliyetlerini faaliyetler temelinde daha etkin yönetmek üzere geliştirilmiş bir maliyet yöntemidir. FTM'nin geleneksel maliyetleme yaklaşımlarından ayrıldığı temel nokta; giderler maliyet objeleri tarafından değil, faaliyetler tarafından tüketilmektedir. Maliyet objeleri ise bu faaliyetleri kullanmaktadır. Anlamlı bir maliyet bilgisi sunması açısından FTM'nin yararlarına karşın sahip olduğu bazı dezavantajlarından dolayı; FTM'nin eksikliklerini azaltıcı olduğu vurgulanan ZSFTM yaklaşımı geliştirilmiştir. ZSFTM yaklaşımı, stratejik öneme sahip olan zamanı sürücü olarak dikkate alabilmesi, basitliği, hız ve kapasite yönetimi açısından avantajlar sağladığı belirtilebilir. Diğer yandan, yeni maliyet yaklaşımlarının teoride ve uygulamada etkinlikleri üzerine tartışmalar devam etmektedir.

Çalışmada, Türkiye'de mali müşavirlerin yeni maliyet yaklaşımları hakkında bilgi düzeyini ortaya koyarak, bu maliyet yaklaşımları tercihlerini belirleyen faktörleri Lojistik Regresyon analizi kullanarak tespit edilmiştir. Çalışmada, Ki-Kare çapraz tablo sonuçlarına göre, mali müşavirlerin demografik ve mesleki özelliklerinin, GM yaklaşımı ve ZSFTM yaklaşımlarını tercih etmelerinde ilişkili olduğu bulunmuştur. Çalışmada, Lojistik Regresyon sonuçlarına göre, GM yaklaşımı ve ZSFTM yaklaşımlarını tercih etmelerinde, *Eğitim Durumu*, *Mali Müşavir Belge Süresi*, *ZSFTM Bilgi Düzeyi* maliyet yaklaşımını açıklayan en anlamlı değişkenler olarak bulunmuştur. Bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan maliyet seçimi üzerine etkilerine baktığımızda ise, eğitim durumundaki her bir birim artış, GM yaklaşımı seçimini 0.16 kat düşürmektedir. Mali müşavirlik belge süresindeki her bir birim artış, GM yaklaşımı seçimini 0.703 kat düşürmektedir. Aynı şekilde ZSFTM yaklaşımı hakkındaki bilgi düzeyindeki her bir birim artış, GM yaklaşımı seçimini 0.006 kat düşürmektedir. Buradan hareketle mali müşavirlerin yeni yöntemler hakkında bilgi düzeyleri arttıkça tercihlerinin yeni yöntemlere doğru yöneldiği sonucuna ulaşmaktayız.

Sonuç olarak işletmelerin rekabet güçlerinin artırılmasında çok büyük role sahip olan maliyet yaklaşımları geliştikçe ve işletmelere katkıları arttıkça kullanılma eğilimleri artmaktadır. Diğer yandan, uygulayıcıların yeni yöntemler hakkında bilgileri arttıkça, işletmelerin yeni yöntemlerin uygulanması ile ilgili yaklaşımları esnekleştikçe, yeni yöntemlerin, işletmelerin maliyetleri, rekabet güçleri ve kârlılıklarının iyileşmesinde rolleri artacaktır. Bu süreçte, üniversiteler, iş dünyası, meslek odaları ve devletin etkin işbirliği önem arz etmektedir.

#### KAYNAKÇA

Adkins, Tony. "Five Myths About Time-Driven Activity Based Costing"  
[http://www.sas.com/news/sascom/2008q2/feature\\_abc.html](http://www.sas.com/news/sascom/2008q2/feature_abc.html)  
(erişim 03.01.2013)

Akdoğan, N., Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Ktb., 8.Bsk., Ankara, 2009.

Atmaca, M., Terzi S. "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme" KİİM Dergisi, 2007, s.367-384  
<http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralik2007/PDF/20.pdf>

Baş, Türker, Anket, Seçkin Yay. 6.Bsk., Ankara, 2010.

Bruggeman, W., Everaert, P., Anderson S.R., Levant, Y. "Modeling Logistics Costs Using Time-Driven Abc: A Case In A Distribution Company" Universiteit Gent Working Paper, 2005/332, <Http://Sprouts.Aisnet.Org/139/2/Rev-2004-10.Pdf>, (14.04.2012).

Bursal, N., Yücel E., Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 888, Eskişehir, 2000.

Büyükmirza, K. Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi  
Haziran 2013 Cilt 2 Sayı 1 (76-98)

Erden, S.A. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği" Mali Çözüm Dergisi, 2003, S.64, S.98-114  
(<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=64>)

Fladkjær, H. and Jensen, E. "The ABC-paradox: Is Time Driven ABC Relevant for Small and Medium Sized Enterprises (SME)?",  
<http://www.business.aau.dk/wp/11-02.pdf> (15.01.2013)

Gökçen, G. "Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması", Muhasebe Ve Finansman Dergisi. Sayı: 23, 2004. S.58-67.

Gürdal, K. Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

Hacırustemoğlu, R., Şakrak, M., Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Ktb., İstanbul, 2002.

Kaplan R., Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", White Paper, 2003.

Kaplan R., Anderson S., "Time-Driven Activity-Based Costing", Harvard Business Review, 2004.

Karcıoğlu, Reşat. Stratejik Maliyet Yönetimi, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000.

Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. Maliyet Muhasebesi, Dora Yay., Bursa, 2009.

Orhunbilge, Ayşe Neyran, Çok Değişkenli İstatistik Yöntemler, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No:286, İ.Ü. Yayın No:4942, İ.Ü. Basım Ve Yayınevi Müdürlüğü, İstanbul, 2010.

Öker, F. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme-Üretim Ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar, Literatür Yayıncılık, 1.Basım, İstanbul, 2003.

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi  
Haziran 2013 Cilt 2 Sayı 1 (76-98)

Öker, F. And Adigüzel, H. “Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation In A Manufacturing Company.” Journal Of Corporate Accounting & Finance, V.22, I. 1, 2010, s. 75–92.

Polat, L. “Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, 2011, Sayı: 49, s.127-137.

Sirirat Somapa, Cools, M. and Dullaert, W. “Time-Driven Activity Based Costing in a Small Road Transport and Logistics Company”, <http://www.preet.sesolution.com/iclt2010/Full%20Papers/Distribution,%20Transportation,%20and%20Traffic/0056-Sirirat.pdf> (25.01.2013)

Yıldız, Y. ve Karaca, N. “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:51, 2011. s.1-26