



Bağımsız Denetçi Perspektifinden Maliyetleme Yöntemlerinin İşletme Fiyat Belirleme Kararları Üzerinde Etkisi: Ampirik Bir Çalışma¹ (Effect of Costing Methods from the Independent Auditor Perspective on Business Price Determination Decisions; An Empirical Study)

Orhan BOZKURT  ^a Nazlı Bahar ÇAKMAK  ^b

^a Uludağ Üniversitesi, İnegöl İşletme Fakültesi, Bursa, Türkiye. obozkurt@uludag.edu.tr.

^b Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, Türkiye. naz@verdeta.com.tr

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Kurumsal destek
Uygun kayıt yeterliliği
Maliyetleme yöntemi
Fiyatlandırma kararları
Denetim

Gönderilme Tarihi 18

Eylül 2020

Revizyon Tarihi 21 Nisan
2021

Kabul Tarihi 1 Haziran
2021

Makale Kategorisi:
Araştırma Makalesi

Amaç – Bu çalışma, işletmelerin kullandıkları maliyet yöntemlerinin işletmelerde kullanım düzeylerini ve işletmelerin ürün fiyatlandırmasına etki eden faktörlerin, Bursa İstanbul ve diğer İllerde faaliyette bulunan denetçi meslek mensupları perspektifinden, incelenmesini hedeflemiştir.

Yöntem – Denetim alanında önde gelen ve test edilmiş akademik ölçeklere ait anket sorularından yararlanılarak iki bağımsız, bir ara bağımlı ve bir bağımlı olmak üzere dört değişkenli bir model oluşturulmuştur. Bu modelde toplam beş hipotez kurulmuştur. Modeli ölçmek için araştırmaya dayalı test yöntemi (RBV) uygulanmıştır. Anket uygulaması, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler ve Yayın Etik Kurulu'nun 3 Haziran 2020 tarih ve 2020/03 sayılı kararı izniyle gerçekleştirilmiştir.

Bulgular – Elde edilen bulgulara göre; işletmelerin kullandıkları "maliyet yöntemleri" "fiyat belirleme" de en yüksek düzeyde önemli olmaktadır. Denetime tabi işletmeler daha çok normal maliyet yöntemini kullanmaktadırlar. Sonuçlara göre; maliyetlerini bir yöntemle belirleyen işletmeler daha iyi fiyat hesaplayabilmektedirler. Tablolarda, denetçilerin yıllık denetim sayısı düşük olduğu, araştırmanın örnek dağılımı sonuçlarının anlamlı olduğu görülmektedir. Muhasebe sistemine "uygun yapılan kayıtlar" maliyet tespitinde çok önemli olmaktadır. Ayrıca "uygun kayıt" ile hem maliyet hesaplama hem de "fiyatlandırma kararları" arasında önemli ve anlamlı pozitif bir ilişki varlığı tespit edilmiştir.

Tartışma – Elde edilen bulgulara göre; araştırmada öne sürülen beş hipotezden dördü kabul görmüş birisi ise ret edilmiştir. Denetçiler mesleki kurumların işletmelere maliyet hesaplama konusunda yeterli destek vermediklerine inanmaktadırlar. Denetçilerin, maliyetleme yöntemi ile fiyatlandırma arasında anlamlı pozitif bir ilişkinin olduğunu kabul ettikleri görülmektedir. Bu bakımdan denetçi perspektifinden kayıtların muhasebe sistemine uygun olarak yapılması ve KGK eğitimlerinin sürdürülmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Yeterli mesleki destek, standartlara uygun kayıt ve maliyet yöntemi kullanımı ile işletmelerin daha çok rekabetçi fiyat teklifleri ile çalışabileceği sonucuna varılmıştır.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Professional support
Proper registration
capability
Costing method
Pricing decisions
Audit

Received 18 September
2020

Revised 21 April 2021

Accepted 1 June 2021

Purpose – The study aimed to examine the factors affecting the use of cost methods which businesses use and product pricing over the auditing professional members working in the provinces of Bursa, Istanbul and others.

Design / Method / Approach – By benefiting from the questionnaire questions belonging to the tested academic scales leading in the field of auditing, a model with four variables, two independent, one intervening and one dependent, was formed. In this model, a total of five hypotheses were established. In order to test the model, the research based testing method (RBV) was used. The questionnaire was administered via the permission basen on the 3rd June 2020 dated and 2020/3 numbered decision made by Bursa Uludag Universities Social Sciences and Humanities and Publication Ethics Committee.

Design/methodology/approach – According to the findings, "cost methods" used by businesses have the highest effect on "price determination". Businesses subjected to auditing are mostly using normal cost method. Businesses using cost method are able to calculate better prices. In the tables, it is observed that the auditors' annual auditing number is low and the sample distribution results of the study are significant. "The records made in accordance with" accounting system is very important in cost determination.

Article Classification:

Research Article

¹Bu çalışma Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülmekte olan "Maliyetleme Yöntemlerinin İşletmelerin Fiyat Belirleme Kararları Üzerine Etkisi; VUK, BOBİ FRS ve TFRS Karşılaştırmalı Analizi" adlı yüksek lisans tez çalışmasından adapte edilmiştir.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Bozkurt, O., Çakmak, N. B. (2021). Bağımsız Denetçi Perspektifinden Maliyetleme Yöntemlerinin İşletme Fiyat Belirleme Kararları Üzerinde Etkisi: Ampirik Bir Çalışma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (2), 1050-1066.

Moreover, a significant positive relationship was found between "appropriate record" and both cost calculation and "pricing decisions".

Discussion – According to the obtained results, four of five hypotheses proposed in the study were accepted and one was rejected. Auditors believe that professional institutions do not give sufficient support to businesses about the matter of cost calculation. It is observed that the auditors accept the existence of a significant positive relationship between cost method and pricing. In this respect, from an auditor's perspective, recording is required to be made in accordance with the accounting system and POI (Public Oversight Institution) trainings require continuing. It was concluded that with sufficient professional support, recording made in line with the standards and the use of a cost method, businesses can work with more competitive price offers.

1. Giriş

Günümüzde artan rekabet ortamında işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri oldukça zorlaşmıştır. Rakiplerin çokluğu, sürekli artan şekillendirme giderleri, piyasalara her geçen gün yeni aktörlerin girişi rekabetçi fiyat tekliflerine bağlı olarak ürün fiyatlarının sürekli güncellenmesini gerektirmektedir. Bu bakımdan üretim işletmelerinin maliyet yöntemlerini sürekli olarak gözden geçirmeleri gerekir. Bir başka ifade ile tüm üretim süreçlerinde ve sonrasında müşteri taleplerinin değerlendirilmesinde (müşteri talebinin niteliğine bağlı olarak) farklı maliyet yöntemleri kullanılmalıdır.

Her şeyden önce müşteri fiyat tekliflerinin değerlendirilebilmesi için satıcının tüm gider türlerini hesaplaması ile klasik yöntemle maliyetlerini hesaplamış olması ve bunu bir sistem içinde gerçekleştirmiş olması gerekir. Şayet üretim maliyetine etki eden ilk madde ve malzeme, doğrudan işçilik ve genel giderler tam hesaplanamazsa müşteriye karlılık derecesi iyi tespit edilmiş bir fiyat teklifi verilemez. Yine buna bağlı olarak farklı fiyat teklifleri üzerinde doğrudan etkili olan sabit ve değişken giderler önceden belirlenen bir yöntemle iyi dağılamazsa, özellikle taahhüt ve sözleşmeye bağlı projelerde, işletmelerin faaliyetlerinde zarar edebileceği söylenebilir.

Üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler yönetimin etkinliği açısından çok önemlidir (Görmüş vd., 2015: 16). Ancak bu noktada tamamen gelenekçi bir yöntemle maliyet hesaplamasının yeterli olmadığını ifade etmek gerekir. Çünkü klasik yöntem, somut verilere dayalı ortaya çıkmış ve geleceğe yönelik fikir verme noktasında yeterli olmayabilir. Geleneksel yöntemlerle iş süreçleri oluşturmak işletmelerin verimsiz çalışmasına sebep olabilir (Ülker ve Başaran, 2008:152). Özellikle ihracata dayalı kalkınma ve dış ödemeler bilançosunu denkleştirme planları yapan ülkeler işletmeler ihracatı özendirici teşvikler vermektedirler. Bu durum ihracat yapacak olan işletmeleri çok önemli rakiplerle yüz yüze getirmektedir.

Uluslararası işletmelerin gelenekçi maliyet sistemlerini çok önceden kurduklarını söyleyebiliriz. Özellikle Japon üretim mantığının mihmandarlığında yeni maliyet hesaplama teknikleri kullanılmaktadır. Bu teknikler kullanıcılarına çok yönlü maliyet analizleri yapabilmelerini sağlamaktadır. Maliyet analizleri, fiyatlamadan yatırım kararlarının alınmasına kadar geniş bir yelpazede etkili olmaktadır (Yaşar, 2018:3). Tüm bu faaliyetlerin bir sistem içinde yürütülmesi gerekir. Özçelik'in (2019: 1) ifade ettiği gibi; işletmeler her durumda tam kapasiteyle çalışamaz. İşletmeler çoğu zaman az ya da çok düşük kapasite ile çalışırlar. Bu nedenle kurulacak maliyetleme sistemleri atıl kapasiteyi ölçme ve anlama sürecini desteklemelidir. Maliyet sisteminden elde edilen verilerin fiyatlandırma için çok önemli olduğunu ifade eden Tutkavul ve Elmacı (2016: 659) yüksek fiyatlara temkinli yaklaşmak gerektiğini ifade etmişlerdir. Yani her yüksek fiyat mutlak yüksek kar olarak kabul edilmemelidir.

Rekabet ortamındaki tüm bu değişimler, bir taraftan maliyetlerin doğru hesaplanmasını ve muhasebeye aktarılmasını daha önemli hale getirirken diğer yanda mali tablolarla raporlamanın önemini daha da artırmaktadır. Çünkü günümüzde mali tablolar geçmişten çok daha fazla önem kazanmıştır. Örneğin; finansal piyasalarda işlem yapan işletmelerin mali analizinde, finans sektöründe, konkordato süreçlerinde, yatırım, ihale kararlarında, işletme ortaklıklarında ve kar amaçlı finansal yatırımlarda mali tablo verileri geçmişten çok daha fazla kullanılmaktadır. Bu mali tabloların en önemli kalemlerinden bazıları da net satışlar, dönem net karı ve satışların maliyetidir. Özellikle dönem net karı üzerinde en çok etkili olan satılan malın maliyeti bir yöntem dâhilinde bulunmaktadır. Bu bakımdan bu verilerin denetçiler tarafından daha da dikkatli incelenmesi gerekir.

Ancak mali tabloların gerçeğe uygun sunumunun denetiminde görev alan bağımsız denetçilerin ücretlerinin denetlenen işletme tarafından verilmesi denetçinin raporlarına güveni azaltabilir (Acar ve Senal, 2011: 33). Bu

durum etiksel ikilem doğurur. Bu kapsamda denetçilerin etik davranış sergilemelerini sağlamak üzere hem Uluslararası Denetim Standartları hem de diğer düzenleyici yapılar çeşitli prensipler getirmektedir. Finansal raporlama konseyi ise, denetimde yüksek kalite için gerekli ve zorunlu kalite güvencesi ile denetime destek sağlamaktadır. 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’yle denetçilerin sürekli eğitimi yasallaştırılmıştır.

Türkiye Denetim Standartları (TDS) 2013 yılından itibaren yayınlanmaya başlanmıştır. Bu standartların yayınlanmasında ve değişikliklerin takip edilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) ile görevlendirilmiştir. Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu standartların yayınlanmasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nu (IFAC) temel referans almaktadır. KGK Türkiye’de 2013 yılından başlayarak ve çeşitli güncellemeler yapılarak üç alanda standartlar yayınlamıştır. Bunlar; eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartlarıdır.

Muhasebe ve denetim alanlarında düzenleyici kurum olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) yetkilidir. Bu kurul (IFAC), uluslararası muhasebe ve denetim alanındaki standartların uluslararası uyumunu sağlamak ve standartları yaygınlaştırmak görevi üstlenmiştir. IFAC 7 Ekim 1977 de Almanya’nın Münih kentinde kurulmuş ve son yıllarda iki milyondan fazla muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir. Türkiye’den de, “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” (TMUD) 1977 yılında Kurucu Üye olarak IFAC’a üye olmuştur. Daha sonra 1994 yılında da “Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği” (TÜRMOB) IFAC’a üye olmuştur. Günümüzde Türkiye’de 2019 yılı sonu itibarıyla yetkilendirilen denetçi sayısı ve unvanları ise 3.069 Yeminli Mali Müşavir (YMM), 15.552 kişi Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) olmak üzere toplam 18.621’dir.

Bağımsız denetçiler mali tabloların denetiminde görev aldıklarında maliyetlerin bir yöntem kapsamında hesaplanması ve raporlanmasında iki tür farklı düşüncenin varlığından haberdardırlar. Bunlardan birisi; işletme açısından maliyet yönteminin önemidir. Maliyet yöntemi işletmenin ekonomik kararlar almasında çok önemlidir. Aynı zamanda maliyetleme yöntemi karlılık ve yasal yükümlülüğe doğrudan etki etmektedir. Bu bakımdan maliyetler ne kadar düşük olursa o kadar işletme lehine bir durum söz konusu olur. Diğer yanda bağımsız denetçi açısından maliyet yöntemi; mali tabloların güvenilirliği için çok önemli olmaktadır. Çünkü maliyet yöntemi özellikle gelir tablosunu doğrudan etkilemektedir.

Bu çalışma, bağımsız denetçilerin işletmelerin maliyetleme sistemleri hakkındaki düşüncelerinin ortak yönünü test etmeyi hedeflemiş bulunmaktadır. Bu amaçla dört aşamalı bir çalışma kurgulanmıştır. Çalışmanın giriş kısmında denetim meslek mensuplarının çalışma sistemleri ve özellik arz eden durumları, ikinci ve üçüncü kısımlarında ise konu ile ilgili ayrıntılı literatür taraması yapılmış araştırmanın temel hipotezleri kurulmuştur. Ayrıca bu bölümlerde maliyet ve fiyat yöntemlerinin açıklanarak bu kararların nasıl alındığı ile ilgili bilgiler verilmiştir. Dördüncü ve sonuç kısmında araştırmanın analizleri yapılarak çalışmanın teorik yapısına uygun şekilde elde edilen veriler değerlendirilmiş ve sonuçları sunulmuştur.

2. Literatür İncelemesi

Literatürde maliyetleme yöntemleri ile fiyatlandırma arasındaki ilişkiyi inceleyen aynı zamanda maliyet yöntemlerinin muhasebe standartlarının da ele alındığı birçok çalışma yer almaktadır. Bu bölümde, çalışma modeline uygun olarak bağımsız denetçi ve işletme yöneticilerinin perspektifinden maliyetleme yöntemlerinin algılanan önemi, bunların fiyatlandırma kararlarına etkisi arasındaki ilişkiyi belirlemeye dönük çalışmalar ve ampirik analiz sonuçları incelenmiştir.

Parlakkaya (2004) tarafından yapılan ve modüler üretimde maliyetleme ve fiyatlama sorunlarının tartışıldığı çalışmada, gelişen rekabet ortamında bireylerin tercihlerinin değiştiği ve çeşitlendiği dolayısıyla bu beklentilerin karşılanabilmesi için modüler üretimin geliştirilerek farklı maliyetleme ve fiyatlandırmanın yapılması gerektiğini belirlemiştir.

Ülker ve Başaran (2008) tarafından yapılan ve geleneksel iş ortamı faaliyetlerinin verimsizliğe sebep olduğunu iddia ederek hücreli imalat sistemini ele aldıkları çalışmada, hücreli imalat sistemine bağlı olarak faaliyete dayalı maliyetleme modeli önermiştir. Çalışmanın sonucunda maliyet yöntemi olarak FTM sisteminin kullanılmasını önerdikleri ve bu yöntemin birim maliyetleri daha iyi ortaya koyduğunu ifade etmişlerdir.

Güngörmüş ve Boyar'ın (2010) çalışmalarında ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının, stoklar standardına göre standart maliyet yöntemiyle uygulamasını gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada standart maliyet yöntemine stoklar bağlamında örnekler verilmiş, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan stoklar standardı uygulamasında farklılıkların yapılması önerilmiştir.

Özçelik'in (2013) çalışmasında ise, yalın üretim uygulayan işletmelerin geleneksel maliyetleme sistemleriyle ilgili yaşanan sorunlar araştırılmıştır. Ayrıca bu sorunlar ile standart maliyet yöntemi arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Yalın üretimde değer akışının çok önemli olduğunu dile getiren yazar, yeni üretim sisteminin benimsenmesi durumunda hem klasik hem de modern maliyet sistemlerinin birlikte kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.

Pazarçeviren ve Şahin (2013) tarafından yapılan çalışmada, ileri bir maliyetleme sistemi olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi (FTMS) ve özellikleri ele alınmış sistemin yoğun rekabet aşamasında önemli görev üstlendiği dile getirilerek Doğru maliyet bilgisinin fiyatlama ve üretimde daha doğru kararlar alınmasına olanak sağlayabileceği tespit edilmiştir.

Görmüş vd. (2015) tarafından yapılan çalışma konumuzla yakın ilişkilidir. Tam ve normal maliyet yöntemlerini konu alan bu araştırma, maliyetlerin üretim öncesi ve sonrası hesaplanması durumları ile yakın ilişkiindedir. Yazarların yapmış olduğu araştırma, standart maliyet yönteminin diğer maliyet hesaplama yöntemlerine göre farklılıklarını ve avantajlı belirlemeyi amaçlamıştır. Bu sistemin işletmeler tarafından kullanılması durumunda ve işletmeler yapısına uygun maliyet sistemi oluşturduklarında meydana gelebilecek sapmaları en aza indirebileceklerini ve yöneticiler daha doğru sonuçlara ulaşabileceklerini ifade etmişlerdir.

Özyapıcı'nın (2015) sağlık kurumlarında hizmet maliyeti üzerine yaptığı çalışmada klasik maliyet sistemlerinin doğru bilgi üretmediğini belirterek, Kaynak Tüketim Muhasebesi kapsamında maliyet bilgilerinin alınacak kısa vadeli kararlarda stratejik bilgiler sunduğunu dile getirmiştir.

Tutkavul ve Elmacı (2016) yaptıkları çalışmada kaynak tüketim muhasebesi modelinin doğru ürün maliyet belirleme perspektifinden, stratejik karar örneği olan fiyatlandırma kararlarında ne kadar etkinlik sağlayacağını araştırmışlardır. Ayrıca bu çalışma; temel olarak geleneksel maliyetleme modelleri ile çağdaş maliyetleme modellerinde üretilen maliyet bilgilerinin fiyatlandırma kararlarına etkilerini ortaya koymayı amaçlamıştır. Bunun için çalışmalarında geleneksel maliyetleme modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme modeli, zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme modeli ve kaynak tüketim muhasebesi modeli kullanmışlar. Araştırma sonucunda; işletmelerin doğru, güvenilir, gerçeğe uygun maliyet bilgilerinin üretilmemesinin işletmelerin en temel amaçlarından birisi olan kâr elde etme amacını olumsuz yönde etkilediğini ve doğru olarak alınan bir fiyatlandırma kararının işletmelere rekabet üstünlüğünü sağlayabileceğini belirtmişlerdir.

Koroğlu ve Dendeş (2017) tarafından Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi politikaları ve teknikleri üzerinde bir çalışma yapılmıştır. Araştırma Aydın ilinde faaliyette bulunan işletmelerin geleneksel veya çağdaş maliyet muhasebe sistemlerinden hangilerini kullandıkları tespit edilmeyi amaçlamıştır. Her ne kadar bu ilde daha çok geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarını benimsedikleri görülse de çalışma sonunda yeni maliyet sistemlerinin daha kabul gördüğü ve maliyet sistemlerinin yenilenmeye ihtiyaç duyduğunu belirlemişlerdir.

Yaşar (2018) tarafından yapılan ve maliyet analizlerinin değişik maliyet yöntemlerine göre tartışmasını konu aldığı çalışmada; geleneksel maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri karşılaştırmayı hedeflenmiştir. Yazar çalışmanın sonucunda yöntemlerin maliyetler üzerinde etkisini test etmiştir. Çalışmanın sonucunda geleneksel maliyet tutarlarının gerçekçi olmadığı, zaman esaslı maliyetlemenin faaliyete dayalı maliyetlemeye göre daha tutarlı olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Öztürk ve Alsamarrai (2019: 130) tarafından yapılan çalışmada, mamul maliyetlerinin daha doğru bir şekilde hesaplanmasını sağladığını düşündükleri, Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZDFTM) yönteminin bir firmada uygulanabilirliğinin araştırmayı amaçlamıştır. Çalışma sonucunda; (ZDFTM) sisteminin uygulanması sayesinde genel üretim maliyetlerinin mamullere daha doğru bir şekilde dağıtıldığı ve maliyetlerin daha doğru hesaplandığını gözlemlemişlerdir

3. Kavramsal Çerçeve

3.1. Kurumsal Destek

Ülkemizde tüm muhasebe meslek mensupları bağımlı ve bağımsız olarak faaliyetlerini yürütürken, Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'ne üye olurlar. Bu birlik mesleki faaliyetlerle ilgili üyeleri için düzenleyici faaliyetlerde bulunur. Bağımsız denetçi belgesine sahip olanlar ise ayrıca KGK tarafından yetkilendirilmesi ile denetçi olabilmektedirler. Denetçiler Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM)'den oluşmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde daha iyi sonuçlar alabilmesi için mesleki faaliyetleri boyunca sürekli eğitim programları düzenlemektedir. KGK, sürekli eğitiminin amacını şöyle belirtmektedir; sürekli eğitim, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunulabilmesini sağlayacak mesleki bilgi ve becerilerin, ihtiyaç duyulan seviyede tutulması ve geliştirilmesidir (KGK, erişim tarihi 18.08.2020). Denetçilerin eğitimi aynı zamanda bir zorunluluk sonucudur. Çünkü denetçilerin 3 yıllık dönem içerisinde en az 60 kredi temel mesleki konulardan olmak üzere 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlama zorunlulukları vardır. Meslek mensupları bu eğitimleri çeşitli başlıklardan oluşan yöntemlerle ve yüz yüze eğitim, uzaktan eğitim, işbaşı eğitimi, akademik çalışmalar ve diğer eğitim faaliyetlerinden tamamlayabilirler. KGK'nın öncülüğünde sağlanan bu eğitimler bir taraftan meslek mensuplarına mesleki katkı sağlarken diğer yanda kendilerine sunulan mali tabloların daha güvenilir denetimini sağlar. Düzenlenecek raporlardaki görüşler işletme yönetiminin maliyetlerini hesaplarken ne ölçüde başarılı olduklarını da görmelerini sağlar. Tanç ve Gümrah'ının (2016) mesleki eğitimle ilgili olarak denetçilerin düşüncelerini ölçmeyi hedefledikleri çalışmalarında, bağımsız denetçilerin %81,15 oranında eğitime önem verdiklerini tespit etmişler ve bu eğitimlerin de daha çok Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ve Vergi Mevzuatı konularında yoğunlaştığını belirtmişlerdir.

Kurumun (KGK) sağladığı eğitim ve mesleki destekle hem işletmelerin mali tablolarını hazırlayan meslek mensupları hem de bağımsız denetçiler denetim mevzuatındaki usuller hakkındaki bilgilerini güncelleyerek kullanıcılara gerçeğe uygun mali verilerin ulaşmasını sağlarlar. Bu anlamda KGK eğitimlerinin sağlayacağı bilgiye ulaşma kolaylığı işletme maliyet yapısının oluşturulmasında etkili olacaktır. Bir başka ifade ile bilgi akışı maliyetleme yönteminin belirlenmesine ve böylece işletme ürün fiyatlandırmalarında strateji belirlemelerinde olumlu etkisi olacaktır. O halde;

H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

3.2. Uygun Kayıt Yeterliliği

Bağımsız denetim standardının (BDS200) giriş kısmında, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin yürütülmesi sırasında denetçilere bazı sorumluluklar yüklemektedir. Bu standardın 3. maddesinde denetim faaliyetlerinin denetçinin sorumluluğundan söz edilerek denetçinin finansal tablolara kullanıcılar tarafından duyulan güven seviyesini artırmaya yönelik davranışlar sergilemesi gerektiği dile getirilmiştir. Bu bakımdan denetçi kendisine sunulan finansal tabloların kayıtlarının standartlara uygunluğunu denetler. Finansal raporlardaki bilgiler ne kadar çok gerçeği yansıtır o ölçüde finansal yapı hakkında bilgi elde edilir.

Finansal raporlarda sunulan verilerden biride işletmenin tablolarında yayınladıkları satışların maliyeti kalemidir. Denetçi bu kalemi maliyet muhasebesinin sağladığı ve hesap planında yer alan siteme göre denetler. Bir başka ifade ile dönemin üretim maliyetini oluşturan kalemin üretim hesaplarına nasıl aktarıldığını ve kapatıldığını, muhasebenin temel ilkelerini de göz önünde tutarak, denetimden geçirir. Böylece yapılan denetimde işletmenin maliyetleme sistemi incelenerek uygun kayıt sisteminin olup olmadığı tespit edilir. Bu denetim sonunda elde edilen bilgiler geri bildirim yoluyla işletmeye de aktarılacağı için işletmenin kayıtlarının daha sonraki aşamada daha uygun hale gelmesi sağlanır. Bu bakımdan muhasebenin temel ilkelerine ve muhasebe standartların uygun şekilde kayıt yapıldıkça işletmenin maliyetleme

yönteminde de daha fazla farkındalık ortaya çıkar. Buna bağlı olarak ta maliyet sistemleri hakkında daha fazla karşılaştırma yapılabilir Bu durum ürün satış fiyatının belirlenmesi politikasına da etki eder. O halde;

H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

3.3. Maliyetleme Yöntemi

Maliyet kavramı daha çok üretim işletmelerinde kullanılmaktadır. Maliyetler birçok gider unsurunu toplamından meydana gelir. İşletmeler, üretim aşamalarında bir maliyet yöntemi kullanarak buna göre fiyatlandırma kararları alırlar. Maliyet yöntemi olarak Vergi Usul Kanunu (VUK/MSUGT) tam maliyet yöntemini, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) tam maliyet ve normal maliyet yöntemini ve Türkiye Finansal Raporlama Standardına (TFRS) ise normal maliyet hesaplama yöntemini önermektedir. Çalışmanın anket uygulamasında, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin kullandıkları iki yöntem sorulmuştur. Bunlar; normal ve tam maliyet yöntemleridir. Çalışmada denetçilerin bu işletmelere ait, maliyet yöntemi bilgilerine dayalı, düşünceleri sorularak elde edilen veriler test edilmiştir.

Öncelikle çok kullanılan maliyet kavramının açıklanmasına ihtiyaç vardır. Maliyet kavramı mevzuat ve muhasebe ilkelerine göre farklı tanımlanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu (Mad.262) maliyeti daha çok bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler şeklinde değerlendirirken muhasebenin temel ilkelerinde bu kavram; bir ürünün edinimle ilgili tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır. Bu ilke üretime etki eden tüm külfetlerin maliyete eklenmesini öngörmektedir. Maliyetler, işletmenin hedeflediği bir sonuca ulaşması için katlanılması gereken fedakârlıkların parasal tutarı (Büyükmirza, 2009: 44) olarak tanımlanmıştır. Yükçü (2007: 25) ise maliyetleri ticari işletmelere göre farklı tanımlarken, üretim işletmeleri için maliyetler; üretilen malın tamamen mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturduğunu belirtmektedir.

Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilen yöntem ve teknikler (Maliyetleme Sistemleri- Maliyet Hesaplama Yöntemleri) olarak adlandırılmaktadır. Maliyetleme sistemleri, maliyetlerin yönetim kararlarını nasıl etkilediklerini belirleyen araç ve tekniklerin toplamıdır (Horngren, Sundem ve Stratton, 2001:11). Maliyetleme sistemleri, üretilen mamullerin hesap dönemleri itibarıyla maliyetlerini hesaplayan, maliyet giderlerini izleyen ve bu giderlerin kontrol edilmesine yardımcı olan sistemler olarak tanımlanmaktadır (Yaşar, 2018:2). Etkili bir maliyet muhasebesi sistemi, işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesinde ve giderlerinin kontrol altına alınmasında önemli bir yer tutmaktadır (Köroğlu ve Dendeş, 2017:2).

Muhasebe sistemi, maliyetlerin hesaplanmasında ve maliyet yönteminin belirlenmesinde, genel çerçeveyi belirleyerek yöntem tercihinin işletmelere bırakmıştır. Maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan ve muhasebe sisteminin kabul ettiği birçok yöntem vardır. Bunlar maliyetlerin hesaplanma zamanına, hesaplama şekline ve kapsamına hangi giderin alınıp alınmamasına göre temelde üç gruba ayrılmaktadır. Araştırmanın ele aldığı yöntem altında tam maliyet ve normal maliyet yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler maliyet sistemlerinin önemli bir parçasını oluşturur.

Genel olarak maliyet sisteminin kurulabilmesi için en az üç maliyet yönteminin birlikte kullanılması gerekir. Örneğin bir işletme maliyetlerini üretim sonrası (Fiili Maliyet Yöntemi), maliyetlerine etki eden tüm giderleri (ilk madde ve malzeme, sabit ve değişken genel giderleri ve işçilik) hesaplamaya (Tam maliyet Yöntemi) dâhil ederek safha veya sipariş veya herhangi birini kullanarak bir sistem kurabilir. Ülkemizde üstteki üç yöntemin bileşimi çok kullanılmaktadır. Pazarçeviren ve Şahin (2013: 8) günümüzün işletmelerinin gelişmiş ve yoğun küresel rekabete açık olduğunu belirterek işletmelerin maliyet yönetim sistemlerini oluşturmaları gerektiğini belirtmektedir. Maliyetlerin tespiti, kontrolü ve performans değerlerine yönelik yeni yaklaşımlar maliyet yönetim sistemi içerisinde geliştirilmelidir.

Yeni yaklaşımların geliştirilmesinde, maliyet yönetim sistemlerinin belirli amaçları göz önünde tutulmalıdır (Johnson ve Kaplan, 1987:227-228). İşletme faaliyetlerinin verimliliği maliyetlerle doğrudan ilişkili olduğu için faaliyet maliyetlerinin de doğru olarak belirlenmesi gerekir (Ülker, 2008:152).

Ürün fiyatlandırmasında maliyet sisteminin ürettiği bilgiler önemli bir araç olarak kullanılır. Ürün karlılığının belirlenmesi ve alıcılardan gelecek olan farklı fiyat tekliflerinin değerlendirilmesi ancak maliyet sisteminin ve maliyet yönteminin sağlayacağı verilerle olabilmektedir. Bu bakımdan araştırmanın da konusu olan normal ve tam maliyet yöntemlerinin tercihe göre kullanılabilmesi açıktır. Tam maliyet yönteminde üretime etki eden tüm giderler maliyete eklenmektedir. Normal maliyet yönteminde ise, direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile sabit genel üretim giderlerini normal kapasiteye göre hesaplayan ve yükleme oranlarına göre üretim maliyetine yükleyen (Karakaya, 2006, 553) yöntem olarak görülmektedir. Burada normal maliyet yönteminin, kapasite kullanımı ile ilgili bazı giderleri devre dışı bırakarak, daha düşük fiyat teklifi sunabileceği görülmektedir. Bu durumda fiyatta değişiklik yaparak daha rekabetçi fiyatlar belirlenebilir. O halde;

H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

3. 4. Fiyatlandırma Kararları

İşletmeler bakımından fiyatlandırma kararları çok yönlü stratejiler sonucu verilebilmektedir. İşletmenin üretim yapısı, bulunduğu sektör, rekabet ortamı, işletmenin pazardaki yeri, fiyatları etkileyebilme gücü ve içinde bulunduğu finansal pozisyon ürün fiyatlandırmasında etkili olur. Muhasebenin temel ilkelerinden olan işletmenin sürekliliğini sağlama günümüzün en önemlisi işletmecilik sorunlarının başında gelmektedir. Ayrıca daralan ekonomiler Dünya siyaseti ve küresel salgınlar işletmelerin fiyat politikalarını fazlasıyla etkiler duruma gelmiştir. Rowley (1997:185) fiyatlandırma amaçlarının şu hususlar olabileceğinden söz etmektedir bunlar; orta ve uzun vadede hayatta kalma, yıllık bazda kar elde etme, belirli bir yatırım geri dönüşü (ROI) seviyesine kısa sürede ulaşma, pazar payının korunması veya artırılması, nakit akışı ve likidite sağlanmasıdır. Tüm bu amaçlara ulaşabilmek için maliyetlemeye bağlı fiyatlandırma ile sermaye maliyetlerinin doğru yönetilmesi gerekir.

İşletmeler fiyatlandırma kararlarında bir taraftan içsel fiyatlandırma politikaları ile hareket ederken aynı zamanda müşteri taleplerini de dikkate almalıdırlar. Çünkü serbest piyasa koşullarında fiyatlandırma kararlarının alınmasında alt sınırını maliyetler üst sınırını ise müşteri algılarının belirlerken maliyet bilgileri fiyatlandırma kararlarının temelini oluşturur Tutkavul ve Elmacı (2016). Bu bakımdan geleneksel maliyetlemede olduğu gibi fiyattan maliyetin çıkarılması ile kar oranı belirlenmemektedir. Bu bakımdan işletmenin belirleyeceği kar miktarına ulaşabilmek için hedef maliyetlemede olduğu gibi öncelikle piyasa fiyatının öğrenilmesi ve bu fiyat üzerinden hangi miktarda ürün satışı ile hedef kar ulaşılabileceği hesaplanmalıdır. Ayrıca işletmenin maliyetleme yöntemi değiştirilebilir. Örneğin küresel piyasalarda popüler olan faaliyet tabanlı bir maliyetleme yöntemi tercih edilebilir.

FTM, daha doğru maliyet bilgileri sağlayarak ve gerek maliyetten fiyata gerekse de fiyattan maliyete fiyatlandırma stratejilerinde etkin rol oynayarak mamullerin, hizmetlerin ve müşterilerin daha doğru fiyatlandırılmalarını sağlamaktadır (Yükçü vd., 2012: 13). İşletme (FTM) sistemi yerine bu sistemin eksikliğini gidermek için ortaya atılan zaman esaslı maliyetlemeyi kullanabilir (Köroğlu ve Dendeş, 2017: 12). Bu sistem diğer anlayışlara kıyasla son derece basit, düşük maliyetli ve daha güçlü çözümler sunan bir anlayış olarak görülmektedir (Kaplan and Anderson, 2004: 7). Bu sistem, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlar. Ayrıca bu sistem süreç geliştirme için öncelikleri belirleme, ürün ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlandırma ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede (Köroğlu ve Dendeş, 2017: 13) kendilerine çok fayda sağlayacak yeni bir çağdaş maliyet yöntemi olarak tanımlanabilir (Kaplan and Anderson, 2004: 133).

Bu aşamada işletmelerin her fırsatta yüksek kar hedeflememesi gerekir. Bu anlayışın çok yönlü sakıncalarından biri de yüksek fiyatın karşısında çok miktarda farklı seçeneklerin, ikame ürünlerin ve işletmelerin olmasıdır. İşletmeler karlılığı bir amaç olarak görmekte ve karlılıklarından fedakârlık etmek istememektedirler. Dolayısıyla kontrol altına alıp planlayacakları unsur maliyetlerdir (Demir, 2008: 9). İşletmelerin fiyatlandırma kararlarında belirleyeceği yüksek fiyatların her zaman kâr maksimizasyonuna neden olmamaktadır (Tutkavul vd., 2016:3). Fiyatlandırmada pazar ve alıcılar etkili olmaktadır.

Ürün fiyatlandırması modelleri tüketici ve müşteri davranışlarına duyarlıdır (Wolkenfelt vd., 2020: 21). Rekabet ortamının yoğun olduğu pazarlarda işletmeler fiyat belirleme konusunda zorlanmaktadır. Çünkü fiyat piyasada belirlenmektedir (Aydın ve Bacak, 2018: 8). Fiyatlandırma kararlarını; organizasyonel faktörler,

ürün yaşam döngüsü, segmentasyon ve ürün konumlandırma, müşteri faktörleri, dağıtım, pazar faktörleri, rekabet, çevre faktörleri etkilemektedir (Rowley, 1997:185). Aynı zamanda işletmeler fiyat belirlerken maliyet yöntemlerini de dikkate almak isterler. Çünkü maliyet yöntemlerine göre aynı tür girdilerin toplamı farklılık gösterir. Örneğin tam maliyet yöntemini benimseyen işletmenin maliyetleri normal maliyet yöntemine göre daha yüksek çıkar. Bu durumda ürün fiyatı da yüksek olur. Tabi tüm bu tercihler her bir işletmenin alacağı stratejik kararlara göre şekillenir. Alınacak kararlarda işletmenin yasal düzenlemeler de etkili olur. Vergi Usul Kanunu (VUK) ile karşılaştırıldığında, BOBİ FRS/TFRS'na göre yapılan maliyetlemeler kullanıcılarının daha güvenilir ve ekonomik karar almasını sağlayabilir

4. Yöntem

4. 1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Maliyet yönteminin tespiti işletme faaliyetlerinin etkinliği açısından çok önemli hale gelmiştir. Rekabetle beraber satış karlarının düşmesi maliyetlere etki eden unsurların daha iyi bilinmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu bakımdan daha rekabetçi fiyat verebilmek için işletmelerin kullanabilecekleri maliyet yöntemleri seçenekleri vardır. İşletme stratejisine göre bu yöntemlerin iyi belirlenmesi gerekmektedir. Bu araştırmanın amacı; Bursa, İstanbul ve diğer illerde faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin perspektifinden muhasebe denetiminden geçmiş işletmelerin kullandıkları maliyet yöntemlerinin işletme fiyatlandırma kararları üzerine etkisini ölçmektir. Bu amacı test etmek için iki aşama öngörülmüştür. İlk denetçilerin denetimleri sırasında tespit ettikleri üretim maliyet yöntemlerinin türlerini ve kullanım düzeyinin belirlenmesi, ikinci olarak dört değişkenli bir modelle fiyatlandırma kararlarına etki eden maliyet tabanlı davranışların ölçülmesi ve literatüre bu yolla katkı sağlanmasıdır. Önceki çalışmaların daha çok maliyet muhasebesi kullanıcılarının görüşlerini ölçmeye yönelik olması ve denetçiler perspektifinden bir incelemenin yapılmamış olması çalışmayı daha da önemli hale getirmiştir.

4. 2. Araştırmanın Modeli

Araştırmada; normal ve tam maliyet yöntemlerinin ve kurulan modele ilişkin hipotezlerin ölçümünde nicel yöntem belirlenmiştir. Araştırmada denetçilerin perspektifinden işletmelerde kullanılan bu maliyetleme yöntemlerinin fiyatlandırma kararları üzerindeki etkisini incelemek amacı ile oluşturulan model aşağıdaki Şekil 1’de yer almaktadır.

Araştırma Hipotez Özetleri

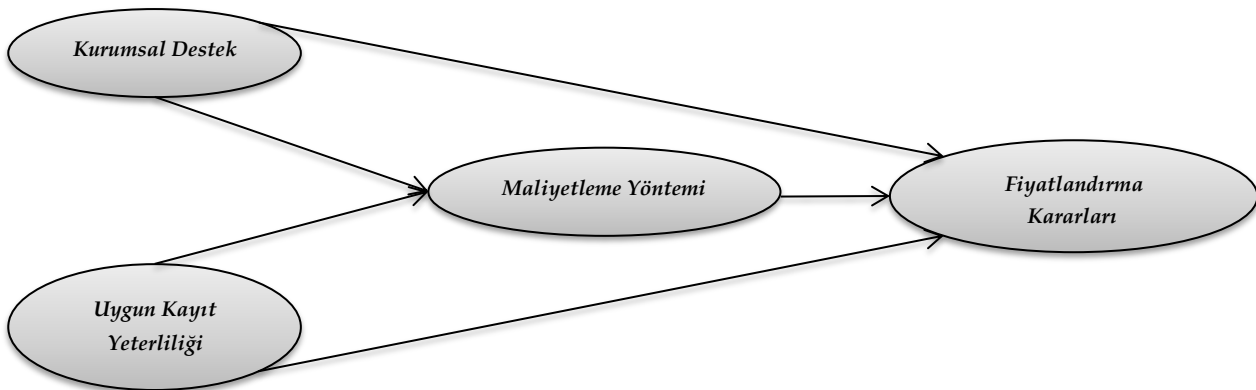
H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.



Şekil 1. Araştırma modeli: kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliğinin ve maliyetleme yönteminin fiyatlandırma kararları üzerinde olumlu ve pozitif ilişkisi olduğu varsayılmıştır.

4. 3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Bursa, İstanbul ve diğer illerde bağımsız olarak faaliyette bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Türkiye’de denetimde görev alan denetçi sayısı 18.621 kişidir. Bunların 3.69 adedi YMM, 15.552 adedi ise SMMM meslek mensubudur. Buna göre; toplam bağımsız denetçinin yüzde 83,5’i SMMM’lerden, yüzde 16,5’i ise YMM’lerden oluşmaktadır.

Araştırma evreni; 2019 yılı itibariyle Bursa 780, İstanbul 6907, İzmir 1080 ve diğer iller 2800 olmak üzere 11.567 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Araştırma sırasında 380 adet anket formu hazırlanarak tesadüfi bir yöntemle bir taraftan elektronik posta yoluyla gönderilmiş diğer tarafta meslek mensuplarının bürolarına gidilerek yüz yüze doldurulmasına çalışılmıştır. Ayrıca anket uygulaması sırasında TURMOB ve Meslek odaları ile temasa geçilerek denetim toplantı ve organizasyonları takip edilmiş anketler buralarda da yüz yüze yöntemle uygulanmıştır. Tüm bu gayretlere ve diğer illerde toplantılara katılım ve benzeri çalışmalara rağmen hem elektronik hem de toplantılarda uygulanan anketlerin geri dönüşü az olmuştur.

Postayla cevaplanan anketlerin kontrolleri yapılmış önemli bir kısmının (105) gelişi güzel doldurulduğu görülmüştür. Bu anketler değerlendirilme dışı bırakılmıştır. Araştırma sırasında denetçilerin, çok fazla sayıda anket uygulamalarında bulunmaları nedeniyle, serzenişleri ile karşılaşmıştır. Meslek mensuplarında anket doldurmaya karşı bir isteksizlik olduğu görülmüştür. Ayrıca anket uygulamasının salgın döneminde yapılması ve bazı kısıtların (araştırmanın finansmanı ve seyahat yasağı gibi) varlığı, analizler için yeterli sayıya ulaşamamasını doğurmuştur.

Geri dönüşü sağlanan ve analize değer görülen 108 anket çalışması evrenin örneğini oluşturmuştur. Bu sayı, anketlerinin titizlikle doldurulması ve önemli bir kısmının yüz yüze uygulanması sebebiyle yeterli görülebilir. Çalışmada örneklem olarak, 10 seviyesi belirlenmiştir. Örneklem sayısı alttaki formül ile %95 güvenilirlik ve %5 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Bu durumda analiz için ihtiyaç duyulan sayının 95 olduğu görülmüştür. Yapılan hesaplama göre bu sayının evreni temsil edebileceği kanaatine ulaşılmıştır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 50). Çalışma analiz neticesinde örnekleme hatası, 08 olarak çıkmış ancak genel kabul gören, 01-,05-,10 seviyelerinden,10 olarak alınmıştır. Cohen (1988) bu seviyeyi analiz için kabul edilebilir olarak görmektedir.

$$n = \frac{(N \cdot t^2 \cdot p \cdot q)}{(d^2 \cdot (N - 1) + t^2 \cdot p \cdot q)}$$

n: Örneklem hacmi yani örnekleme girecek olan birey sayısı

p: İncelenen olayın oluş sıklığı yani gerçekleşme olasılığı

q: İncelenen olayın olmayış sıklığı yani gerçekleşmeme olasılığı

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosunda bulunan değer

d: Olayın oluş sıklığına göre kabul edilen +/- örnekleme hatası

Evren biliniyorsa

N: Evren birim sayısı 12.567,00

t /Z: tablo değeri 1,96

P: Evrendeki X’in gözlenme oranı 0,50

Q: (1-P): X ’in gözlenmeme oranı 0,50

d: Örneklem hatası 0,10

n: Örneklem sayısı 95

4. 4. Araştırmanın Yöntemi

Marmara Bölgesi’nde faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçilerin denetimlerini yapmış oldukları işletmelerin kullandıkları maliyet yöntemlerini (tam ve normal maliyet) kullanma seviyeleri ve bu yöntemlerin fiyatlandırma kararlarına etkilerini ölçmek üzere yapılan bu çalışmada veri elde etmek için anket yöntemi uygulanmıştır. Ankette toplam 29 adet soru sorulmuştur. Birinci bölümde kurulan modeldeki değişkenlere ait sorular, ikinci bölümde ise demografik verilerin elde edilmesi ile ilgili sorular sorulmuştur.

Bu araştırmanın anket soruları, araştırmanın amacına yönelik olarak, uluslararası alanda kabul görmüş dergilerde yayınlanan makaleler araştırılarak, tespit edilmiştir. Ankette yer alan kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği, maliyetleme yöntemi ve fiyatlandırma kararları değişkenleri literatürde bilimsel niteliği yüksek test edilmiş sorulardan (Braun and Davis, 2003; Bierstaker et al., 2014) ve uygulamacılarında görüşü alınarak oluşturulmuştur. Bu çalışmada, bağımsız denetçi perspektifinden denetime tabi olan işletmelerde kullanılan tam ve normal maliyetleme yöntemlerinin kullanılış (tek düzen muhasebe sisteminde kullanılan diğer yöntemlere ait sorulara ankette yer verilmemiştir) seviyesi ve tercihlerinin ürün fiyatlandırmasına etkisi araştırılmıştır. Araştırmadaki sorular bağımsız denetçilere sorulmuştur. İşletme denetimlerinde öne çıkan maliyet ve fiyat kararlarının finansal tablolara yansımaları ile ilgili denetçi görüşleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Anket sorularında 5'li likert ölçeği (1 ve 5 arası kullanıldı – 5=tamamen katılıyorum (TK); 4=katılıyorum (K) 3=ne katılıyorum ne katılmıyorum; 2=katılmıyorum (Katılmıyorum); 1=kesinlikle katılmıyorum (KK) kullanılmıştır. Toplanan verilerin değerlendirilmesi için SPSS for Windows 23.0 istatistik paket programı kullanılarak, hipotezlerin doğrulanıp doğrulanmadığı SPSS yardımıyla test edilmiştir. Bu amaçla araştırmaya konu olan değişkenlerin faktör analizleri, güvenilirlik analizleri, korelasyon analizi ve regresyon analizleri yapılmıştır. Araştırma sorularına verilen cevaplar ve oranları Tablo 1'de olduğu gibidir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

| | Frekans | Yüzde |
|--|---------|-------|
| <u>Denetçi Yaşı</u> | | |
| 30 a kadar | 10 | 9,6 |
| 31-40 arası | 19 | 17,5 |
| 41-50 arası | 23 | 21,2 |
| 51-60 arası | 34 | 31,4 |
| 61 ve üstü | 22 | 20,3 |
| <u>Yıllık Denetim Sayısı</u> | | |
| Yıllık 5'e kadar | 50 | 46,0 |
| Yıllık 5-10 arası | 21 | 19,0 |
| Yıllık 11-15 arası | 14 | 13,0 |
| Yıllık 15 üstü | 24 | 22,0 |
| <u>Ruhsat Türü</u> | | |
| SMMM | 77 | 71,5 |
| YMM | 30 | 29,5 |
| <u>Denetimde Geçen Mesleki Tecrübe</u> | | |
| Yıllık 5' kadar | 50 | 46,3 |
| Yıllık 5-10 arası | 22 | 20,4 |
| Yıllık 11-15 arası | 16 | 14,8 |
| Yıllık 15 üstü | 20 | 18,5 |
| <u>Muhasebede Geçen Mesleki Tecrübe</u> | | |
| Yıllık 15 yıla kadar | 20 | 18,5 |
| Yıllık 15-20 arası | 29 | 26,9 |
| Yıllık 21-30 arası | 25 | 23,1 |
| 31 ve üstü | 18 | 16,7 |
| Cevapsız | 15 | 13,9 |
| <u>Faaliyette Bulunulan İl</u> | | |
| Bursa | 55 | 50,9 |
| İstanbul | 19 | 17,6 |
| Diğer | 20 | 18,7 |
| Cevapsız | 14 | 13,0 |

Anketi cevaplayan katılımcıların demografik özelliklerine bakıldığında şu tespitler görülmüştür. Denetçilerin %9,6 oranındakilerin yaşlarının 30 ve altında olduğu, %17,5 oranındaki denetçilerin yaşlarının 31 ile 40 arasında yer aldığı, %21,2 oranındaki denetçilerin yaşlarının 41 ile 50 arasında olduğu, %31,4 51 ile altmış ve %20,3 oranındaki denetçilerin ise 61 ve üstü yaşlarda oldukları görülmektedir. Diğer yanda yaşı 50 üstü denetçilerin oranının %51,7 olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçilerin yıllık yapmış oldukları denetim sayısına bakıldığında genel olarak denetim sayısının düşük olduğu görülmektedir. Denetçilerin %46'si yılda besten az denetim yaptığı, beş ile on denetim yapanlarının oranının %19, yılda 11 ile 15 adet denetim

yapanların ise oranının %13 ve son olarak yılda 15 ten fazla denetim yapanların oranının ise %22,0 olduğu görülmektedir.

Tüm bu sonuçlar denetçilerin henüz yeterli derecede denetim işlevini yürütemediklerini ve denetim anlamında iş yoğunluklarının olmadığını göstermektedir. Tablo 1’de görüldüğü gibi ankete cevap veren denetçilerin %68,5 SMMM, %25 oranında ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) olduğu ve böylece denetçilerin daha çok Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden (SMMM) oluştuğu görülmektedir. Yapılan araştırmada denetçilerin denetim mesleğinde geçen sürelerinin ve meslek mensubu olarak geçen süreleri ise şöyledir. Beş yıla kadar denetimde geçen süreye cevap veren 50 katılımcının %46,3 oranında olduğu, %20,4 oranındaki denetçinin iş tecrübesinin beş ile on yıl arasında olduğu ve 10 yıldan fazla olanlarının oranının ise toplam %33,3 olduğu görülmektedir. Diğer yanda muhasebede geçen sürelerin ise doğal olarak denetim sürelerinden uzun olduğu görülmektedir.

On beş yıla kadar mesleki tecrübeye sahip olanların oranı%18,5, on beş ile yirmi yıl arasındaki denetçilerin %26,9 olduğu, yirmi ile otuz yıl arasında muhasebe mesleğinde hizmette bulunanların oranının %23,1 ve son olarak otuz yıldan fazla bir süre muhasebe mesleğini yürütenlerin oranının ise %13,9 olduğu görülmektedir. Sonuçlar muhasebe mesleğinde daha çok on beş ile otuz yıl arasında çalışanların daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmada cevaplayıcı denetçilerin önemli bir kısmı %50,9 Bursa ve %17,6 İstanbul olmak üzere Marmara Bölgesi denetçileridir. Türkiye’deki vergi mükellefleri daha çok bu bölge toplanmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetçiler de daha çok bu bölgede hizmet vermektedir. Bu durum örnek seçimi için normal bir sonuçtur.

5. Bulgular

5.1. Faktör Analizi Sonuçları

Çalışmada bağımsız denetçilerin, işletmelerce kullanılan maliyet yöntemlerinin tespitine ve analizine yönelik görüşlerini ölçmek hedeflenmiştir. Yapılan anket uygulamasından elde edilen veriler, hipotez yapısına uygun olarak faktör analizine tabi tutulmuştur. Bu analizde: denetçilerin işletmelerin fiyat belirleme aşamalarında maliyet verilerine ne ölçüde önem verdiklerini ve hangi yöntemleri daha çok kullandıklarını niyet ve tutumlarının gelecekteki davranışları üzerine etkisini ölçmek amacıyla çalışma modeli oluşturulup değişkenler belirlenmiştir. Birinci modelde bağımsız değişken olarak; kurumsal destek iki soru ile uygun kayıt yeterliliği iki soru ile bağımlı değişkene olarak ta maliyetleme yöntemleri dört doru ile belirlenmiştir.

İkinci modelde bağımsız değişken olarak; kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği ve maliyetleme yöntemi bağımsız değişken olarak alınmış, bağımlı değişken olarak ta fiyatlandırma kararları üç soru ile belirlenmiştir. Bu değişkenlere ait faktör analizi sonuçları tablo 2.’de görülmektedir. Toplam açıklanan varyans tablo görüldüğü gibi % 80,10 olarak gerçekleşmiştir. Analizde görüldüğü gibi faktör yükleri anlamlı ve olumlu düzeyde yüksek olarak çıkmıştır. İşletmelerin fiyatlandırmada önemli düzeyde maliyet yöntemine dikkat ettiğini ancak farklı fiyat teklifi sunmada yeterli analiz etmediklerini görüyoruz. Ayrıca cevaplayıcı denetçiler maliyet yöntemlerinin dikkate alınmasının çok önemli olduğunu ve bu durumun denetçinin görüşünü etkilediğini belirtmişlerdir.

Tablo 2. Bağımlı Değişkenlere Ait Faktör Yükleri

| Toplam Açıklanan Varyans: 80,1% | Maliyet | Fiyat | Destek | Kayıt |
|---|---------|-------|--------|-------|
| Alfa | ,880 | ,852 | ,882 | ,792 |
| 1.İşletmelerin Fiyat belirlerken maliyetleme yöntemlerini dikkate aldığını düşünüyorum. | ,879 | | | |
| 2.Maliyetleme yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme politikaları üzerindeki etkisi büyüktür. | ,894 | | | |
| 3.Mal veya hizmetin maliyetini saptamak, fiyat belirlemede en önemli unsurdur. | ,776 | | | |
| 4.İşletmeler fiyat belirlerken maliyet analizi yapmak zorundadırlar. | ,643 | | | |
| 5.Maliyet Kontrolü karlılık oranlarının saptanmasında önemli bir rol oynar | | ,606 | | |
| 6.İşletmenin fiyat belirlerken kullandığı maliyetleme yöntemlerine göre finansal tablo kullanıcıları açısından BOBİ FRS’na/TFRS’na göre raporlama daha gerçek ve ihtiyaca uygundur. | | ,794 | | |
| 7.‘UUK’na ile karşılaştırıldığında, BOBİ FRS/TFRS’na göre hazırlanan mali tablolar, kullanıcılarının daha güvenilir ve ekonomik karar almasını sağlar. | | ,838 | | |

| | | | | |
|---|--|--|--|------|
| 9.Kamu Gözetim Kurumu BOBİ FRS ve TFRS hakkında Bağımsız Denetçileri yeterli olarak bilgilendirmektedir. | | | | ,918 |
| 10.Kamu Gözetim Kurumu BOBİ FRS ve TFRS hakkında Bağımsız Denetçileri yeterli olarak bilgilendirmektedir. | | | | ,856 |
| 15.Bağımsız denetime tabi işletme; BOBİ FRS veya TFRS göre maliyetleme yöntemlerinin kullanılmadan kayıt yapılması denetim görüşünü etkilemektedir. | | | | ,900 |
| 16.İşletmenin maliyetleme yöntemleri, bağımsız denetçi tarafından, kilit denetim konusu olarak seçilmektedir. | | | | ,697 |

Çözüm (Extraction) Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

Rotasyon Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

5. 2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktör dağılımına uygun olarak, her bir değişkenin alfa katsayılarına bakılmıştır. Faktör analizleri sonucunda ortaya çıkan ve aşağıda tablo 3' te verilen değerlerin oldukça tatmin edici düzeyde olduğu görülmüştür. Literatürde güvenilirlik analizi sonucunda ortaya çıkan değerlerin kabul edilebilir seviyede olabilmesi için alfa değerinin en az 0,6 olması gerektiği (Bagozzi and Yi, 1988) belirtilmektedir.

Tablo 3. Güvenilirlik Analizi: Bağımsız, Bağımlı Değişkenlere İlişkin Soru Adetleri ve Alfa Katsayıları

| Değişken Adı | Soru Adedi | Analizde Çıkarılan Soru Adedi | Çıkarılan Soru No: | Alfa Katsayısı (α) |
|---------------------------|------------|-------------------------------|--------------------|-----------------------------|
| 1. Kurumsal Destek | 2 | 1 | 8 | ,882 |
| 2. Kayıt Yeterliliği | 2 | 2 | 11,12 | ,792 |
| 3. Maliyetleme Yöntemi | 4 | - | - | ,880 |
| 4.Fiyatlandırma Kararları | 3 | - | - | ,852 |
| Toplam | 11 | 3 | 3 | - |

5. 3. Korelasyon Analizi

Tablo 4. Korelasyon, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

| Değişkenler | Ortalama | Standart Sapma | Cevap Sayısı | Maliyet Yöntemi | Destek | Kayıt | Fiyat |
|---------------------------|----------|----------------|--------------|-----------------|--------|--------|-------|
| 1. Maliyetleme Yöntemi | 3,9167 | ,95274 | 104 | 1 | | | |
| 2.Kurumsal destek | 2,2546 | 1,32463 | 106 | ,343** | 1 | | |
| 3. Kayıt Yeterliliği | 3,3519 | 1,15859 | 106 | ,419** | ,524** | 1 | |
| 4.Fiyatlandırma Kararları | 3,7407 | 1,10820 | 106 | ,590** | ,536** | ,643** | 1 |

** Korelasyon, $\rho=0,01$ seviyesinde anlamlı (çift yönlü)

* Korelasyon, $\rho=0,05$ seviyesinde anlamlı (çift yönlü)

Tablo 4'de araştırma konusuna ait değişkenlerin korelasyon katsayıları, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Analiz aşamasında, bağımsız değişkenler ilk sıralarda olmak üzere sıralanmış daha sonrada bağımlı değişken değerlemeye alınmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre değişkenlerin arasında önemli düzeyde ilişki vardır. Örneğin fiyatlandırma kararları maliyet yöntemlerinden tatminkar düzeyde etkilenmekte olduğu, 590** görülmektedir.

5. 4. Regrasyon Analizi ve Hipotez Testleri

Model 1: $Y_1 = \beta_0 + \beta_1.X_1 + \beta_2.X_2 + \beta_3.X_3 + \beta_4.X_4$

Tablo 5. Değişkenlerin Bağımlı Değişkenler Üzerine Etkisi

| Değişkenler | Beta (β) | Anlamlılık (q) |
|---|------------------|--------------------|
| H1: Kurumsal Destek | ,122 | ,102 |
| H3: Kayıt Yeterliliği | ,272** | ,002 |
| Bağımlı Değişken: Maliyetleme Adjusted (R^2) R Square = ,197 F = 12,862** | | |
| Değişkenler | Beta (β) | Anlamlılık (q) |
| H2: Kurumsal Destek | ,178* | ,006 |
| H4: Kayıt Yeterliliği | ,365** | ,000 |
| H5: Maliyetlendirme | ,415** | ,000 |
| Bağımlı Değişken: Fiyatlandırma Kararları Adjusted (R^2) R Square = ,570 F = 46,003** | | |

** Korelasyon, $q = 0,01$ seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

*Korelasyon, $q = 0,05$ seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

Tablo 5.'te görüleceği gibi maliyetleme yöntemi bağımlı değişkeni ile bağımsız değişkenler; kurumsal destek ve kayıt yeterliliği faktörleri model 1. gereği analize tabi tutulmuştur. Analiz neticesinde elde edilen değerler; $R^2 = ,197$ ve $F = 12,862^{**}$ ve $q < 0,00$ seviyesinde değerler tespit edilmiştir. Açıklanan regresyon analizi sonucunda; maliyetleme yöntemleri bağımlı değişkeni ile kurumsal destek bağımsız değişkeni arasında bireysel faktörler arasında $q < 0,102$ anlamsız ve doğrulanmayan ve reddedilip desteklenmeyen, maliyet yöntemleri ile kayıt yeterliliği faktörler arasında ise $q < 0,02$ ve beta ,272** olarak pozitif yönde anlamlı ve desteklenen korelasyon bulunmuştur.

Ortaya çıkan bu sonuçlar H_1 hipotezinin desteklenmediği ancak H_3 ' ün anlamlı kurulduğunu göstermektedir. Yine Tablo 5.'te görüleceği ikinci fiyatlandırma kararları bağımlı değişkeni ile kurumsal destek, kayıt yeterliliği ve maliyetlendirme faktörler analize tutulmuştur. Analiz neticesinde elde edilen değerler; $R^2 = ,570$ ve $F = 46,003$ ve $q < 0,00$ seviyesinde oldukça tatminkar değerler tespit edilmiştir. Açıklanan regresyon analizi sonucunda; kurumsal destek ile fiyatlandırma kararları arasında $q < ,006$ ve beta ,178** anlamlı, kayıt yeterliliği ile fiyatlandırma kararları arasında ise $q < 0,00$ ve beta ,365** pozitif yönde anlamlı korelasyon bulunmuştur. Ayrıca maliyetlendirme ile fiyatlandırma kararları ise $q < 0,00$ ve beta ,415** seviyesinde anlamlı ve pozitif bir korelasyon olduğu görülmüştür. Ortaya çıkan bu sonuçlar H_3 H_4 H_5 'lerinin anlamlı kurulduğunu göstermektedir. Ayrıca maliyetleme ile beraber destek,536** ve uygun kayıt ,643 seviyesinde fiyatlandırma kararları ile yüksek oranda ilişkili olduğu görülmektedir.

Pozitif katkıya sahip değişkenler üzerinde karşılaştırma yapıldığında, maliyetlendirme ile fiyatlandırma arasında önemli bir bağlantı olduğu, $q < 0,00$ anlam düzeyinde ve 0,415 gibi yüksek bir β değeri ile bu ilişkinin denetçiler tarafından oldukça önemli görüldüğü anlaşılmaktadır. Bu beklentinin işletmeler tarafından sürdürülen maliyet hesaplamalarının ve analizlerinin neticesinde fiyat teklif oluşturmanın işletmeye değer kattığı dolayısıyla işletmelerin rekabetçi fiyatlar verebildikleri gözlemlenmiştir.

Yine elde edilen bulgulara göre işletmelerin kurumsal destek alması, düzenleyici KGG ve birlik örgütlerinin işletmelerin kullanımı için bilgi paylaşması, maliyetlendirme sistemleri üzerinde çok etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum işletmelerin dinamik ve değişken koşullar altında esnek maliyetleme yapmalarından kaynaklanmaktadır. Diğer yanda denetçiler uygun kayıt yapabilme kapasitesinin daha fazla olduğu işletmelerin daha iyi maliyetleme yapabildiklerini dile getirmişlerdir.

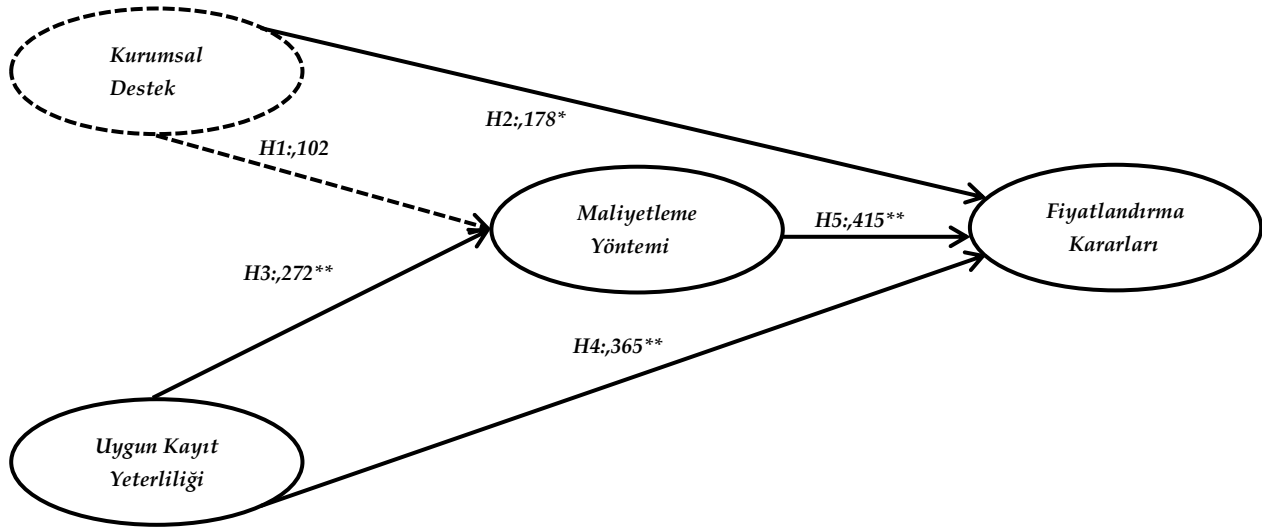
Tablo 6. İşletmelerde Maliyet Yöntemlerinin Kullanım Sıklığı

| | Frekans | Yüzdeler | Kümülatif Yüzdeler |
|----------------|---------|----------|--------------------|
| Tam maliyet | 51 | 47,2 | 48,6 |
| Normal maliyet | 55 | 50,9 | 100,0 |
| Toplam | 108 | 100,0 | |

Tablo 6’da görüldüğü gibi bağımsız denetime tabi olan veya bağımsız denetim yaptıran işletmelerin daha çok maliyet yöntemi olarak tam ve normal sistemi tercih ettikleri görülmektedir. İşletmelerin kullanım yönünden iki yöntem arasında çok fark gözetmemektedirler. Verilen cevaplarda tam maliyet yöntemini kullanan işletmelerin oranı %47,2 iken normal maliyet yöntemini kullananların oranı ise %50,9 olmuştur. Her ne kadar iki yöntemde hemen hemen aynı oranda kullanılıyor görünse de çok önemli görülen bir sonuç ortaya çıkmıştır. O da normal maliyet yönteminin özel maliyet hesaplama usulünün işletmelerce benimsenmiş olduğudur. Bilindiği gibi bu yöntemde sabit giderlerin üretim maliyetlerine yüklenmesinde üretimde kullanılan kapasite miktarı önemli olmaktadır. Diğer sabit giderlerin maliyet hesaplanmasında dışarıda bırakılması yöntemi aslında işletmelerin esnek fiyatlandırma yaptıklarını göstermektedir. Bu durum geleneksel anlayışın artık işletmeler tarafından aşıldığının da bir örneği olarak görülebilir.

Tablo 7. Hipotez Sonuçları

| HİPOTEZLER | β | ρ (Sig.) | K/R |
|---|---------|---------------|-------|
| H1. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır. | ,122 | ,102 | RED |
| H2. KGK tarafından denetçi meslek mensuplarına ve işletmelere sağlanan kurumsal destek ile işletme fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır. | ,178* | ,006 | KABUL |
| H3. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme maliyetleme yöntemi seçimi arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır. | ,272** | ,006 | KABUL |
| H4. İşletmelerin standartlara uygun kayıt yeterliliği ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır. | ,365** | ,000 | KABUL |
| H5. İşletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır. | ,415** | ,000 | KABUL |



Şekil 2. Fiyatlandırma kararlarını etkileyen değişkenler

6. Sonuç ve Tartışma

Bu çalışmada, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerin denetim yaptıkları işletmelerin kullandıkları maliyet yöntemlerinin işletme fiyatlandırma kararlarının üzerine ne tür etkisi olduğunu araştırmaya odaklanmıştır. Yapılan literatür taramasında, maliyet ve yönetim muhasebesi eksenindeki araştırmaların daha çok klasik ve çağdaş yöntemlerin karşılaştırılması amacıyla yönelik olduğu görülmüş ve ilgili kısımda bunlara değinilmiştir. Bu araştırma, diğer çalışmalardan farklı olarak, denetime tabi işletmelerin kullandığı tam ve normal maliyet yöntemlerinin ne oranda bu işletmelerce kullanıldığını ve maliyetleme fikirlerinin fiyatlandırma kararları üzerinde nasıl etkili olduğu araştırmayı hedeflemiştir. Ve araştırma modeli oluşturulmuştur. Modelleri ölçmek için araştırmaya dayalı test yöntemi, research based view (RBV) uygulanmıştır.

Araştırmada bağımsız denetçilerin tutum, niyet ve davranışları dört değişkenle test edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada, kurumsal destek, uygun kayıt yeterliliği bağımsız, maliyetleme yöntemleri ara değişkeni ve

fiyatlandırma kararları ise araştırmancın bağımlı değişkeni olarak belirlenmiştir. Tüm bu bağımsız değişkenlerle, teknoloji kabul modelinin ölçme hedefine uygun olarak, denetçilerin fiyat ve maliyet tabanlı düşünce düzeyleri test edilmiştir. Araştırma sonucu elde edilen bulgularda; meslek mensubu denetçiler maliyet sistemleri ile fiyat belirleme kararları üzerinde önemli bağlantı düzeyinin olduğunu, fiyatlandırma kararlarında işletmelerin bağımsız davranamayacakları, bunun yerine piyasadaki rekabete bağlı bir fiyatlandırma yapmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Bir başka ifade ile işletmelerin maliyetleme yöntemi ile işletme ürün fiyatlandırma kararları arasında anlamlı, 415** seviyesinde pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

Bu bakımdan işletmelerin stratejik fiyatlandırmalarında maliyetler iyi analiz edilmeli ve öncelikle standart maliyet yüklenmeli ve bu aşamada da siparişlerin özelliğine göre tam veya normal maliyet yapılmalıdır. Özellikle katılımcılar işletmelerin maliyetleme yöntemlerinin işletmelerin fiyat belirleme politikaları üzerindeki etkisinin büyük olduğuna (,894 düzeyinde) ve işletmelerin fiyat belirlerken maliyetleme yöntemlerini dikkate aldıklarını (,879 düzeyinde) düşünmektedirler. Bunun sonucu olarak ta piyasada söylenenlerin (maliyetlerin kara düzen hesaplanması anlayışı) aksine işletmeler fiyat belirlemeyi maliyet verilerine dayanarak yaptıkları görülmektedir.

Araştırma sorularını cevaplayanların önemli bir kısmı işletmelerin kurumsal destek sağlayan meslek örgütlerin bilgilerinden maliyetlerinin hesaplanmasında (,102) tam fayda sağlayamadıklarını ancak bu kurumlardan elde edilen bilgilerle fiyatlandırma (,178*) yapabildiklerini ifade etmişlerdir. Aslında burada çift yönlü ve paralel bir ilişki beklenmesi doğaldır. Yani her iki sonucunda aynı türden olumlu veya olumsuz olması cevapları daha olgunlaştırabilirdi. Ancak katılımcı denetçiler, ürün maliyetlemelerine kurumsal desteğin etki etmediğini bunun karşısında bu desteğin fiyatlar üzerinde etkisinin olduğunu belirtmişlerdir.

Diğer yanda denetçilerin işletmelerin muhasebe usul ve esaslarına uygun kayıtlamalarının maliyet ve fiyatlandırmaya nasıl etki ettiği düşünceleri sorulmuştur. Bilindiği gibi kayıt sisteminin tüm karar bileşenleri üzerinde etkisi büyüktür. Çünkü işletme yönetimi ve muhasebecileri bu verilere dayalı olarak finansal tabloları hazırlar ve sunarlar. Elde edilen bulgulara göre; denetçiler işletmelerin kayıtlarının muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun olarak yapıldığını ve bunun maliyetlemeye (,272**), fiyatlama kararlarına (,365**) anlamlı ve pozitif yönde katkı sağladığını belirtmişlerdir.

Giriş kısmında da anılan önceki çalışmaların birçoğunda ortak olan ve öne çıkan sonuca göre işletmelerin artık geleneksel maliyetleme sistemlerini terk ederek zaman ve faaliyet tabanlı maliyetleme gibi güncel yöntemler kullanılması önerilmiştir. Bu öneriler gayet yerindedir ve uygulanması gerekir kanaatindeyiz. Ancak burada şu konuya dikkat edilmesi gerekir. Sözü edilen çağdaş yöntemler daha çok geleneksel maliyet sistemlerini çok uzun süre önce çözmüş olan işletmelerin var olan sistemden hareketle girdi maliyetlerini nasıl düşürür ve farklı fiyat teklifleri verebileceğini düşünen işletmeler içindir. Türkiye’de birçok KOBİ kapsamındaki işletmenin gerçek anlamda geleneksel maliyetleme sistemlerini tam anlamıyla kurduklarını söylemek oldukça zordur. Bu bakımdan her fırsatta birinci basamağı tam anlamıyla henüz geçmemiş ve maliyetleme bilinci tam oturmamış işletmelere çağdaş yöntemleri öncelikle dikte etmek kanaatimizce işleri daha çok karmaşık hale getirecektir.

Maliyet yöntemlerinin kullanışı ve denetim açısından önemi konulu bu araştırma, denetçi meslek mensupları düşüncelerini yansıtmaktadır. Ortaya çıkan sonuçların genellemeye katkısını daha da artırmak için daha fazla denetçiye ulaşmak gerekmektedir. Gelecekteki çalışmaların bu sayıyı artırması ve aynı ölçüklerin maliyet sistemini doğrudan uygulayıcılara da sorulması daha kullanılabilir bilgiler elde etmeyi sağlayabilir.

Doğru ve güvenli fiyatlandırma yapabilmek için üstte ele alınan faktörlerin yeterli olduğunu söylemek ebetteki anlamlı olmayabilir. Ancak mutlak olan işletme fiyatlandırma yaparken ya anlamlı bir kar ile ya da zarar ile ürünü satar. Ne kar ne de zarar pozisyonları ise nadir yaşanan durumdur. Bu bakımdan işletmeler öncelikle geleneksel maliyetleme yöntemini sistemlerine kurarak mevcut durumlarını tespit etmeleri ve fiyat belirlemeleri daha sonra da sabit veya değişken giderlerinin hangisinin üstünde değişiklik yaparak fiyat revizelerini gerçekleştirebilecekleri üstünde çalışmalıdırlar.

Kaynakça

- Acar, D., & Senal, S. (2011). Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakiş*, 0(35), 33 - 50.
- Aydın, Y., & Bacak, S. (2018). Üretim işletmelerindeki lojistik faaliyetlerin finansal performansa etkisinin işletme yetkilileri algısı: Sivas ilinde bir araştırma. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(1), 1–38.
- Bierstaker, J., Janvin, D., & Lowe, D.J. (2014). What factors influence auditors' use of computer-assisted audit techniquis. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30, 67-74.
- Braun, R. L., and Davis, H. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives. *Managerial Auditing Jurnal*,18(9), 725-731.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara, Gazi Kitapevi 14. Baskı.
- Cohen, J. (1988). *The analysis of variance. In Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences (second ed.)*. Lawrence Erlbaum Associates, 274-87.
- Demir, V. (2008). *Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması*. Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.
- Financial Reporting Council (FRC). 2018. Audit culture thematic review: firms' activities to establish, promote and embed a culture that is committed to delivering consistently high quality audits, may, <https://www.frc.org.uk/getattachment/2f8d6070-e41b-4576-9905-4aeb7df8dd7e/audit-culture-thematic-review.pdf>(Erişim tarihi: 20 Aralık 2020)
- Görmüş, A., Şahin, B. & Yeşil, T. (2015). Yönetimin etkinliği açısından standart maliyet yönteminin uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 8-67.
- Güngörmüş, A.H., & Boyar, E. (2010). TMS – 2 Stoklar standardına göre, standart maliyet yönteminin uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 102(12), 109-127.
- Horngren, C. T., Sundem, G., and Stratton, W.O. (2001). *Introduction To Management Accounting*. Chapters 1-15, 12TH Edition, July, S.130.
- Johnson, H. T. & Kaplan R. (1987). *Relevance Lost-The Rice and Fall of Management Accounting*. Boston: Harward Business School Press.
- Kaplan, R. S., and Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing, *Working Papers Series*, 1-18.
- Köroğlu, Ç., & Dendeş, A. E. (2017). Üretim işletmelerinin maliyet hesaplama yöntemlerinin incelenmesi: Aydın İli örneği. *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(4), 265-284.
- Karakaya, M. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara, Gazi Kitapevi, 6.Baskı.
- Özçelik, F. (2013). Yalın üretim ortamlarında geleneksel maliyet muhasebesi ile yaşanan sorunlar: bir araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 1-30.
- Özçelik, F. (2019). Kapasite maliyet yönetimi açısından maliyetleme yöntemlerinin karşılaştırılması. *Business and Management Studies: An International Journal*, 7(4), 1311 - 1333.
- Öztürk, M. S., & Alsamarrai, S. (2019). Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1(81), 121- 142.
- Özyapıcı, H. (2015). Sağlık kurumlarında fiyatlandırma kararları için maliyet analizi sağlayan yeni bir maliyetleme yaklaşımı: kaynak tüketim muhasebesi. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 22-26.
- Parlakkaya, R. (2004). Modüler üretimde maliyetleme ve fiyatlama sorunları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 0(11), 513 - 521.
- Pazar Çeviren, S., Yüksel, Ş. & Şahin, N. K. (2013). Rekabetçi fiyat belirlemede faaliyet tabanlı direkt maliyetleme sistemi. *Balikesir University The Journal Of Social Sciences Institute*, 16(29), 243-259.
- Rowley, J. (1997). Principles of price and pricing policy for the information marketplace, *Library Review*, 46(3), 179-189.

- Tanç, A., & Gümrah, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 419-438.
- Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Fiyatlandırma kararlarında geleneksel ve çağdaş maliyetleme sistemlerinin yeterliliklerinin karşılaştırılmasına yönelik ampirik bir çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(3), 659 - 689 .
- Ülker, Y., & Başaran, B. (2008). Bir grup teknolojisi modeli olarak hücreli imalat sistemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemiyle bütünleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (E-Muhasebe ve Finansman Dergisi)*, 0(37), 152 - 163.
- Wolkenfelt, M. R. J. & Situmeang, F. B. I. (2020). Effects of app pricing structures on product evaluations. *Journal of Research in Interactive Marketing Emerald Publishing Limited*, 2040-7122.
- Yaşar, R. Ş. (2018). Etkililik ve uygulanabilirlik yönünden maliyetleme sistemlerinin karşılaştırılması. *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, 0(17. UİK Özel Sayısı), 697 - 716.
- Yazıcıoğlu, Y., & Erdoğan, S. (2004). *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara, Detay Yayıncılık.
- Yükçü, S., Karakelleoğlu, İ., & Altun, C. (2012). Faaliyete dayalı maliyet sisteminin kâr maksimizasyonu açısından fiyatlandırma kararlarında kullanılması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(3-4), 1-12.
- Yükçü, S. (2007). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir, Birleşik Matbaacılık.