



DENİZLİ İLİ ŞARAP İMALAT SEKTÖRÜ ANALİZİ VE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMA POLİTİKALARINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME*

Hakan SARITAŞ**, Mehmet UTKU***

Özet

Türkiye, dünyadaki en geniş bağ alanlarına sahip ülkelerden birisidir ve bağcılığa en uygun iklim kuşağında bulunur. Ayrıca çok sayıda şaraplık üzüm çeşidine de ev sahipliği yapar. Bu nedenle Türkiye, dünya şarap sektöründe değerlendirebileceği önemli bir potansiyele sahiptir.

Denizli ili şarap sektörünün Türkiye'deki önemli merkezlerinden birisidir. Bu çalışmanın yapılmasındaki temel amaç, Denizli'de, sektörün mevcut durumunun analiz edilmesi ve şarap işletmelerinin başarısında önemli bir yeri olan maliyet muhasebesi uygulamalarının değerlendirilmesidir. Bu doğrultuda sektöre yönelik bir saha araştırması yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünde bu araştırmaya yönelik sayısal veriler ve değerlendirmeler yer almaktadır.

Sonuç olarak, Denizli ilinde sektör genelinde maliyet muhasebesi sistemi tam olarak oluşturulamamıştır. Ancak yaşanan bazı sıkıntılara rağmen, sektör gelişime açık ve üretim miktarları artış eğilimindedir.

Anahtar Kelimeler: Denizli şarap sektörü, Şarap sektörü analizi, Maliyet muhasebesi uygulamaları.

AN ANALYSIS OF WINE PRODUCTION INDUSTRY IN DENİZLİ PROVINCE AND AN APPRAISAL ABOUT COST ACCOUNTING APPLICATION POLICIES

Abstract

Turkey is one of the country that has the largest vineyard area in the World and it is located in most appropriate climate zone for viticulture. Additionally, it is host to large number of grape types. For these reasons, Turkey has a significant potential in the global wine industry.

Denizli province is one of the important centers of the wine industry in Turkey. The main objective of this study is to analyze the current situation of the industry and interpret cost accounting applications which are an important part of the success of the wineries in Denizli. Accordingly, a field survey is conducted for the industry. In the last part of the study, quantitative data and assessments are given about the survey.

* Bu çalışma, Prof.Dr. Hakan SARITAŞ danışmanlığında, Mehmet UTKU tarafından hazırlanan "Şarap Üretim İşletmelerinde Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama" başlıklı doktora tezinden geliştirilmiştir.

** Prof.Dr., Pamukkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Denizli.

e-posta: hsaritas@pau.edu.tr

*** Öğr.Gör.Dr., Pamukkale Üniversitesi, Çal Meslek Yüksekokulu, Denizli.

e-posta: mutku@pau.edu.tr

As a result, cost accounting system has not been created fully across the industry in Denizli. However, in spite of the some difficulties, the industry has potential for further developments and production volumes tend to increase.

Keywords: *Denizli wine industry, Wine industry analysis, Cost accounting applications.*

1.GİRİŞ

Denizli, Türkiye’de Anadolu Kaplanları olarak bilinen ihracatçı şehirlerin başında gelir. Sanayi ve ticarete dayalı olan ekonomi, Türkiye'nin en büyük 10 ekonomisi arasındadır. Tekstil, turizm ve mermer başta olmak üzere, tüm ekonomik faaliyetlerde dünya ile rekabet edebilir hale gelen Denizli, özellikle dışa açık ve ihracata dayalı sanayileşmesi ile tekstil dışı sektörlerde de ön sıralara gelmiştir. Mermer ve doğal taş, yem, ambalaj malzemeleri, emaye bakır tel, elektrolitik bakır mamulleri, şarap, kuruyemiş, süt ve süt ürünleri, çimento ve beton, kimya, tarım, orman ürünleri sektörlerinde faaliyet gösteren önemli sanayi kuruluşları vardır. (Denizli Valiliği, 2016)

Denizli ayrıca iklim ve toprak özellikleri bakımından bağcılık için son derece uygun ekolojik özelliklere sahiptir. 2012 yılı verilerine göre Denizli, 375.794 ton üzüm üretimi ile Ege Bölgesi’nin %19’unu, Türkiye üretiminin ise %9’unu gerçekleştirmektedir (DTO,2012). Üzümden elde edilen katma değeri en yüksek ürün olan şarap üretiminde ise, Denizli, Türkiye şarap sektörünün kapasite anlamında %25’ini karşılamaktadır ve gerek ulusal gerekse uluslararası alanda tanınmış şarap markaları olan önemli üreticilere sahiptir.

Türkiye üzüm yetiştiriciliğinde sahip olunan bağ alanlarında yaklaşık 468 bin hektar ile Dünya 5.’si, üzüm üretiminde ise yıllık yaklaşık 4 milyon ton ile Dünya 6.’sıdır. Ancak elde edilen getiri incelendiğinde üzümden elde edilen en değerli ürün olan şarapta, Dünya üretiminin ancak binde 1’ini Türkiye karşılamaktadır. Türkiye’de üzüm üretiminin sadece %1 gibi oldukça küçük bir bölümü şarap üretiminde değerlendirilmektedir. Türkiye ile neredeyse aynı miktarda üzüm üreten Fransa şarap ihracatından yılda ortalama 10 milyar \$ gelir elde ederken, Türkiye’nin geliri Fransa’nın binde biri kadardır. Türkiye bu konuda, değerlendirebileceği çok önemli bir potansiyele sahiptir (FAO, 2016). Bu potansiyelin harekete geçirilmesi için öncelikle mevcut durumun iyi analiz edilmesi gerekir.

Türkiye ve Denizli’deki şarap üretim işletmelerinin, gerek ulusal gerekse uluslararası alanda rekabet gücünün artırılması için sermaye yapılarının güçlendirilip sağlam bir yönetim anlayışının oluşturulması gerekmektedir. Modern şartlarda, rekabetçi, kaliteli ve ekonomik üretim yapılması; üretimin her aşamasındaki maliyetlerin izlenmesi, kontrolü ve ortaya çıkan sonuçların, alınacak yönetim kararlarında göz önünde bulundurulmasıyla, yani etkin bir maliyet sistemi ile mümkündür.

Günümüz ekonomik düzeninde, değişen rekabet koşulları, maliyet muhasebesini işletmeler açısından daha önemli hale getirmektedir. Birçok sektörde olduğu gibi şarap sektöründe de yöneticiler, faaliyetlerin kontrolü ve planlama noktasında maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Gerek ulusal gerekse uluslararası alanda işletmelerin başarısı, maliyet muhasebesi sisteminin etkinliğiyle yakından ilişkilidir (Uyar, 2008: 132).

Bu doğrultuda, ülke ekonomisine katkısı bakımından önemli bir potansiyele sahip olan şarap sektörünün, Türkiye'deki önemli merkezlerinden birisi olan Denizli ilinde, sektörün mevcut durumunun ortaya konularak analiz edilmesi ve şarap işletmelerinin başarısında önemli bir yeri olan maliyet muhasebesi uygulamalarının değerlendirilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda sektöre yönelik bir saha araştırması yapılarak, işletmelerden, kuruluşları, faaliyet şekilleri ve alanları, üretim çeşitleri ve hacimleri, istihdam, pazarlama ve fiyatlandırma politikaları ve maliyet muhasebesi uygulamaları hakkında bilgiler toplanmış ve sonuçları ortaya konmuştur.

Denizli ili şarap sektörü analizine geçmeden önce, ilk olarak maliyet muhasebesi ve maliyet sistemleri hakkında kısa bir bilgilendirme yapılmış, ardından sektörün dünyadaki ve Türkiye'deki mevcut durumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2.MALİYET MUHASEBESİ VE MALİYET SİSTEMLERİ

İşletmelerde başarıyı belirleyecek temel etken, yöneticilerinin işletmeye ilişkin aldıkları tüm kararlarda, fayda - maliyet karşılaştırmasından hareket etmeleridir. Dolayısıyla işletme yönetiminde, maliyet verilerinin çok büyük önemi vardır. Bu veriler karar alma süreçlerinde kullanılan en önemli değişkenlerdir. Yönetimde ihtiyaç duyulan bu maliyet verilerini en doğru şekilde tespit etmek için işletmelerin uygun maliyet sistemleri geliştirmeleri ve uygulamaları gerekecektir.

Maliyet muhasebesi sistemi, işletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayrılarak üretilen mamul maliyetine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur (Büyükmirza, 2006: 82). İşletmelerde üretilen mamul ve hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satış fiyatlarının saptanması gibi konular ile ilgilenen bu muhasebe türü, işletme yönetiminin alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgileri üretir (Yükçü, 1999: 4). Maliyet muhasebesi, yatırım, üretime devam, fiyatlama, makine alımı, üretim yöntemi değişikliği, yeni ürün tasarımı gibi konularda yöneticilerin sağlıklı kararlar almasına yardımcı olacaktır.

İşletmelerde maliyetlerin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Başka bir deyişle, çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden maliyet sistemleri ortaya çıkar. Bu nedenle, maliyet sisteminden söz edebilmek için değişik açılardan gruplandırılan üç grup maliyet yöntemlerinin her birinden en az bir yöntem alınarak bir araya getirilmesi gerekir (Akdoğan, 2009: 38). Her işletme kendi bünyesinin özelliklerine ve ihtiyaçlarına en uygun sistemi kurmak durumundadır.

2.1.Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Üretim giderleri değişken ve sabit üretim giderleri olmak üzere ikiye ayrılır. Değişken üretim giderleri mamul maliyetine mutlaka yüklenecektir. Ancak sabit üretim giderlerinin mamul maliyetine ne ölçüde dahil edileceği konusunda üç farklı yöntem mevcuttur (Büyükmirza, 2006: 493; Saban ve Erdoğan, 2014: 48):

Tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, sabit değişken gider ayrımı yapmaksızın, üretim maliyetlerine yüklendiği maliyetlendirme yöntemidir. Özellikle fiyatlama ve işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan kar veya zararın tespitinde kullanılır. Normal maliyet yöntemi, değişken üretim giderlerinin tamamını, sabit üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye karşılık gelen kısmını üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir. Boş kapasiteye isabet eden sabit üretim giderleri ise kapasite sapması olarak değerlendirilerek, sonuç hesaplarına aktarılır. Değişken maliyet yöntemi ise maliyet hesaplamalarında sadece değişken üretim giderleri dikkate alınır. Yöntem, başabaş noktası analizlerinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında etkili bir yöntemdir.

2.2.Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında, dönem sonunda gerçekleşmiş maliyetler kullanılabileceği gibi, üretim yapılmadan önce belli standartlara göre belirlenmiş maliyetlerde kullanılabilir. Saptanma zamanına göre maliyetler üç kısımda incelenir (Akdoğan, 2009: 44; Karakaya, 2004: 330):

Fiili maliyet yöntemi, maliyetleri, üretim dönemi sonunda, giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak saptayan yöntemdir. Hesaplamalar gerçek verilere ve belgelere dayanır. Uygulamada en sık karşılaşılan yöntemdir. Tahmini maliyet yöntemi, üretilen mamullerin maliyetlerini, geçmiş deneyimlerden faydalanarak dönem başında tahmin eden ve kayıtlayan yöntemdir. Dönem sonundaki fiili giderler ile tahmini giderler arasındaki farklar, stok ve satılan mamul maliyetlerine dağıtılır. Standart maliyet yöntemi ise maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören maliyet yöntemidir. Yöntemin en önemli özelliği fiili veriler ile standart verilerin karşılaştırılması ve sapmaların hesaplanarak analiz edilmesidir.

2.3. Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri

İşletmelerin sahip oldukları farklı üretim teknikleri, giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi sürecinde farklı yöntemlerin uygulanmasını gerektirir. İşletmede üretim siparişlere göre yapılıyor ve birbirinden farklı tür ve özellikte ürünler üretiliyor ise her siparişin maliyeti ayrı hesaplanacaktır. Sipariş maliyet yöntemi olarak adlandırılan bu yöntemde, maliyetler üretim partileri itibarıyla izlenir ve her bir partinin toplam üretim maliyeti belirlenir. Toplam maliyetlerin ilgili partide üretilmiş mamul miktarına bölünmesiyle de birim maliyetler hesaplanır. Safha maliyet yöntemi ise, birbirini izleyen ve birbirine bağlı safhalarda sürekli şekilde yığın üretim yapan işletmelerde kullanılan maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntemde, belirli bir mal veya mal grubunun üretim safhalarına ilişkin maliyetlerin ölçülmesi esastır (Büyükmirza, 2006: 241; Horngren vd., 2012: 606).

3.ŞARAP SEKTÖRÜNÜN DÜNYADAKİ VE TÜRKİYE'DEKİ DURUMU

Dünya Gıda ve Tarım Örgütü'nün 2016 yılı itibarıyla açıkladığı güncel verilere göre Dünyadaki toplam şarap üretim miktarı 2013 yılı için 27,4 milyon tondur. 2013 yılı verilerine göre dünyadaki en büyük ilk beş üretici sırasıyla Fransa, İtalya, İspanya, Amerika Birleşik Devletleri ve Çin'dir. Bu beş ülke dünya toplam şarap üretiminin % 60'ını karşılamaktadır. Dünya üretiminde AB ülkelerinin payı ise %52,2'dir (FAO,2016).

Dünya alkollü içkiler ticaretinde ilk sırada şarap yer almaktadır. Özellikle son yıllarda yüksek fiyatlı kalite şarapların tüketimi, kültür ve prestij simgesi olarak algılanmaktadır. Dünya şarap ticaretinin büyük bir kısmı Avrupa Birliği ülkeleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Dünya Gıda ve Tarım Örgütü'nün verilerine göre 2004-2013 yıllarını kapsayan 10 yıllık süreçte dünya şarap ithalatı sürekli artış göstererek 7,3 milyon ton seviyesinden 10 milyon ton seviyesine ulaşmıştır. Aynı 10 yıllık dönemde dünya şarap ihracatı da sürekli artış ile 7,6 milyon ton seviyesinden 10,3 milyon ton seviyesine ulaşmıştır. Dünya toplam ihracatının yarısından fazlasını İtalya, İspanya ve Fransa gerçekleştirmektedir (FAO,2016).

Fransa başta olmak üzere şarapçılıkta gelişmiş ülkelerin çoğunda, ülkede üretilen üzümün çok büyük kısmı şarap üretiminde kullanılmaktadır. Fransa'da bu oran %99, İtalya'da %70, Portekiz'de %69 ve İspanya'da %60 seviyelerindedir. Türkiye'de ise bu oran yaklaşık %1 seviyelerindedir (FAO,2016). Türkiye'de üretilen üzümlerin büyük kısmı sofralık, kuru üzüm, pekmez vb. şekillerde tüketilmektedir. Üzümden elde edilen en yüksek katma değerli ürünün şarap olduğu göz önüne alınırsa, Türkiye'de sektörün gelişimi adına yapılması gerekenler olduğu düşünülebilir.

Türkiye sahip olunan bağ alanlarında Dünya 5.'si, üzüm üretiminde ise Dünya 6.'sı olmasına rağmen, şarap üretiminde Dünya üretiminin yalnızca binde 1'ini karşılamaktadır.

Türkiye'de 1200 kadar üzüm çeşidi bulunmakta, bunların yalnızca 34 tanesi şarap üretiminde kullanılmaktadır. Üretilen üzümlerin %40'ı taze halde sofralık, %35 kadarı kurutulmakta, %24'ü pekmez, pestil, şıra ve benzeri ürünler için kullanılmakta ve ancak %1 kadarı şaraba işlenmektedir (Aktan ve Kalkan, 2000: 19). Dünya genelinde ise yetiştirilen üzümün yaklaşık %65'i şarap üretimine ayrılmaktadır.

Türkiye'nin sahip olduğu bağ alanları, yıllık üzüm üretim miktarı ve şarap üretimi 2003 ve 2013 yıllarını kapsayan 11 yıllık sürede aşağıdaki gibi değişmiştir. Tablo 1. incelendiğinde yıllar itibariyle bağ alanlarında azalışlar olmasına karşın üzüm üretimi artış göstermiştir. Bu, üzüm ekimi yapılan alanlarda verim artışına işaretir. Şarap üretimi ise %33'lük bir artışa rağmen halen düşük seviyelerdedir.

Tablo 1: Türkiye Bağ Alanları, Üzüm ve Şarap Üretim Miktarları

Yıllar	Bağ Alanları (Hektar)	Üzüm Üretimi (Ton)	Şarap Üretimi (Ton)
2003	530.000	3.600.000	22.548
2004	520.000	3.500.000	26.724
2005	516.000	3.850.000	25.982
2006	513.830	4.000.063	25.215
2007	484.610	3.612.781	21.302
2008	482.789	3.918.440	24.531
2009	479.024	4.264.720	23.250
2010	477.786	4.255.000	27.950
2011	472.545	4.296.351	28.490
2012	462.296	4.275.659	31.230
2013	468.792	4.011.409	30.000

Kaynak: www.fao.org

Türk şarapçılığının dünya şarap ticaretindeki payı da oldukça küçüktür. 2011 yılı verilerine göre toplam yaklaşık 32 milyar \$'lık dünya şarap ihracatı içerisinde, Fransa 9,9

milyar \$, İtalya 6 milyar \$, İspanya 3 milyar \$, 1970'lerde ihracatı nerdeyse sıfır olan Avustralya 2 milyar \$ gelir elde ederken, Türkiye'nin mevcut şarap ihracatı sadece 9 milyon \$'dır. (FAO,2016).

Türkiye dünya kuru üzüm ticaretinin yarısına yakınına sahiptir ve yıllık ihracatı ortalama 220 bin tondur. Ancak ekonomik getiri açısından bakıldığında, son 10 yıldır en yüksek ihraç fiyatı kilogram başına 2,4\$'dır. Dolayısıyla ekonomiye sağladığı katma değer düşüktür. Oysa şarap, tarım ürünleri içinde katma değeri en yüksek olan üründür, bir kilo üzüm bir dolar civarındayken, kaliteli bir şişe şaraba ödenecek bedel bunun 50 katı olabilmektedir (Karaoğlu, 2007: 5).

Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) verilerine göre, 2013 yılı sonu itibariyle Türkiye'de 154 işletme şarap üretim faaliyetinde bulunmaktadır. 2003 yılında 50 olan bu sayı, bu süreçte yaklaşık üç kat artış göstermiştir. Bu 154 işletme, 191 tesiste üretim yapmaktadır. Ayrıca ülke genelinde 113 firma da ithalatçı pozisyonundadır. Ancak bu ithalatçı firmaların bir kısmı aynı zamanda üretim faaliyetinde de bulunmaktadır. Söz konusu firmaların Trakya, Ege ve İç Anadolu bölgelerinde, il bazında ise, Tekirdağ, Nevşehir, İzmir ve Denizli'de yoğunlaştığı görülmektedir.

4.DENİZLİ İLİ ŞARAP SEKTÖRÜ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde Denizli ilinde faaliyette bulunan şarap üretim işletmelerinin mevcut durumunu ve maliyet muhasebesi uygulama politikalarını ortaya koymak üzere bir saha araştırması yapılarak sonuçları ortaya konmuştur.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu araştırmanın yapılmasındaki temel amaç, dünya ticaretindeki payı her geçen yıl artan ve üretici ülkelere önemli ekonomik kazançlar sağlayan şarap sektörünün, Türkiye'deki önde gelen merkezlerinden birisi olan Denizli ilinde, sektörün analiz edilmesi; sektörde faaliyet gösteren işletmelerin başarısını ve gerek ulusal gerekse uluslararası alanda rekabet gücünü doğrudan etkileyen maliyet muhasebesi uygulamalarının ortaya konularak değerlendirilmesidir. Böylelikle sektörün gelişimi ve uluslararası alandaki başarısı için yapılması gerekenler daha doğru ve hızlı bir şekilde belirlenebilecektir.

Araştırma kapsamında, Denizli ilinde faaliyet gösteren şarap üretim işletmeleri ile bu işletmelerin iletişim bilgileri ve mali müşavirleri; Ticaret Odası, Sanayi Odası ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ile yapılan görüşmeler neticesinde tespit edilerek, 21 işletme belirlenmiştir. Gerek işletmelere yapılan ziyaretler gerekse yapılan telefon görüşmeleri neticesinde bu işletmelerden 14 tanesinin aktif olarak şarap üretimi yapmakta olduğu görülmüştür. Geriye kalan 7 işletmenin bir kısmı üretimine sirke ve pekmez olarak devam etmekte, bir kısmı ise faaliyeti sonlandırıp kapanış işlemleri çerçevesinde TAPDK'dan onay beklemektedir.

4.2. Kullanılan Materyal ve Yöntem

Denizli ilinde bulunan bu işletmelerden, anketler yoluyla elde edilen veriler araştırmanın materyalini oluşturmaktadır. Araştırmanın amacına uygun olarak toplanan bilgiler için en uygun ve en pratik yöntem olarak yüz yüze anket yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak kullanılan anketler, işletme yöneticileri ve muhasebe personelleri ile yüz yüze görüşülerek gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda Denizli ilinde faaliyet gösteren, TAPDK'ya kayıtlı, yasal üretim iznine sahip 14 işletmenin tamamı görüşmeyi kabul etmiştir. Bu işletmelerden 6 tanesi Bekilli, 7 tanesi Çal ve 1 tanesi Güney ilçesi sınırlarında bulunmaktadır. Küçük ölçekte faaliyet gösteren ve ayrı bir muhasebe birimi olmayan işletmelerin mali müşavirleriyle ayrıca görüşmeler yapılmıştır.

Anket; iki ana gruptan oluşmaktadır. İlk grup, işletmeler ve dolayısıyla sektör hakkındaki genel bilgileri (kuruluş yılı, ortak sayısı, işçi sayıları, kurulu alanları, kapasiteleri, hammadde temini, ihracat durumları... gibi) içeren sorulardan oluşmaktadır. İkinci grup sorular ise işletmelerin maliyet muhasebesi uygulamalarının mevcut profilini ortaya koymaya yönelik sorulardır.

Hem açık uçlu hem de çoktan seçmeli sorulardan oluşan anketten elde edilen verilerin analizinde, sayı, yüzde dağılım gibi istatistiksel yöntemler kullanılmış ve veriler çizelgeler haline getirilerek analiz edilmiştir.

4.3.Araştırma Bulguları

Araştırma sonucu ortaya çıkan bulgular iki ayrı bölümde ortaya konulmuştur.

4.3.1 Sektörün Mevcut Durumuna İlişkin Bulgular

- Sektördeki işletmelerin kuruluş yılları incelendiğinde, aktif olarak faaliyette bulunan işletmelerden 10 tanesi geçtiğimiz 10 yıllık süreçte faaliyete başlamıştır. En yeni işletme ise 2010 yılında faaliyete başlamıştır. Buna karşın 3 işletmenin kuruluş yılları 1950 ve 1960'lı yıllara dayanmaktadır. Bu köklü işletmeler Denizli'de sektörün önemli üreticileri konumundadır ve kaliteli şarap üretiminde marka değeri yaratmışlardır. Bunun yanında genç olarak nitelendirilebilecek işletmeler arasında yüksek teknolojik imkanlara sahip, büyük ölçekte üretim yapan işletmeler de vardır.
- İşletmelerin ortaklık yapısına bakıldığında; 5 tanesi aile işletmesi, 9'u çok ortaklı sermaye şirkettir. İşletmelerin tümü özel teşebbüs olup, ortak sayısı bakımından yalnızca 1 tanesi 5-10 arası ortağa sahiptir.
- Araştırma kapsamında işletmelerden sadece 5 tanesi kampanya döneminde geçici işçi çalıştırdığını beyan etmiştir. Bu geçici işçilerin tamamı üretim biriminde istihdam edilmektedir.

Sürekli işçiler ise ağırlıklı olarak üretim aşamasında istihdam edilmektedir. Yalnızca 3 işletmede üretimde çalışan işçi sayısı 10 kişinin üzerindedir. Bu durum büyük ölçekte üretim yapan ve yüksek katma değer sağlayan işletmelerde sermaye yoğun çalışıldığının bir göstergesidir. Ayrıca ülkemizde, diğer önemli üretici ülkelerden farklı olarak şarap üreticileri ile üzüm üreticilerinin birbirinden farklı oldukları düşünülürse şaraphanelerde istihdam edilen işçi sayısının düşüklüğü normaldir.

Pazarlama konusunda ise işletmelerin işçi sayıları şöyledir. Büyük ölçekte üretim yapan 3 işletme pazarlama faaliyetlerini yürüten ikinci bir şirkete sahip

olduklarını belirtmiştir. Geriye kalan işletmeler de pazarlama için işletme bünyesinde en fazla 2 personel istihdam etmektedir. Bunlardan 5 tanesinde ise pazarlama faaliyetleri için ayrı bir personel istihdamı bulunmamaktadır. Pazarlama faaliyetleri işletme sahipleri eliyle yürütülmektedir.

Son olarak yönetim yapısı incelendiğinde, işletmeler kanunen “sorumlu müdür” olarak gıda mühendisi çalıştırmak zorundadır. Bunun yanında incelenen işletmelerde, işletme hissedarları ayrıca işletme yöneticileridir.

- İşletmelerin üretim faaliyetlerinde buldukları toplam kurulu alanları incelendiğinde, en fazla alana sahip işletme, 14000 m² kurulu alana sahip olduğunu belirtmiştir. Daha sonra sırasıyla 5800 m² ve 5000 m² gelmektedir. En az kurulu alana sahip işletme ise 750 m²’lik bir alanda üretim yapmaktadır. Bunun yanında ortaya çıkan sonuçlara göre işletmelerin sahip olduğu mahzen ve depolama alanları, sahip oldukları kurulu alanların %10 - %25’i arasındadır.
- Sektördeki işletmeler, her ne kadar tek başına yeterli bir kriter olarak kabul edilmese de, modern üretim tekniklerine uyumun bir göstergesi olarak kabul edilen şarap depolama kapları açısından incelendiğinde, 3 tanesinin çelik (krom-nikel) tank kapasitesi %75-%100 aralığındadır. Polietilen plastik kaplara kıyasla çelik kaplar modern şarap üretim teknolojisinde tercih edilen kaplardır. Yüksek maliyetlerine rağmen şarabın kalitesine etkisi ve ısıtma-soğutma gibi işlemlerle şarabın olgunlaşma sürecine etkisi bakımından çelik tanklar kaliteli şarap üreten modern işletmelerce tercih edilmektedir. Yüksek maliyetleri ve işletmelerin sofralık şarap üretimleri göz önüne alındığında, işletmelerin 4 tanesinin toplam depo kapasitesinin %50-%75’inin, 3 tanesinin depo kapasitesinin %25-%50’sinin ve 4 tanesinin depo kapasitesinin %0-%25’inin çelik tanklardan oluşması normaldir. Ancak kaliteyi hedefleyen işletmeler için bu oranların artırılması kaçınılmazdır. Buna göre sektördeki firmaların sadece %21’inin, toplam depo kapasitelerinin %75’inden fazlası çelik tanklardan oluşmaktadır.
- Sektörde işletmelerin temel analizlerini yapabilmek için yasal olarak uygun laboratuvar ortamı oluşturma zorunlulukları vardır. Her işletme standart düzeyde bir laboratuvara sahip olmasına karşın, bazı işletmeler ek analizler için Denizli İl Tarım Müdürlüğü ve bazı kamu kurumlarının laboratuvarlarını da kullanmaktadırlar.
- İşletmelerin yıllık üretim kapasiteleri incelendiğinde ise;

Tablo 2: Yıllık Üretim Kapasitesi Dağılımı

	İşletme Sayısı	Yüzde
100.000 lt’den az	0	0
100.000 lt – 1.000.000 lt arası	7	50
1.000.000 lt – 5.000.000 lt arası	6	43
5.000.000 lt ve fazlası	1	7
Toplam	14	100

Tablodan da anlaşılacağı üzere sektördeki işletmelerin yarısı 1 milyon litre ve üzeri üretim kapasitesine sahiptir. 5 milyon litre üretim kapasitesini aşan tek

firma özellikle sofralık şarap üretiminde önemli seviyelere ulaşmıştır ve sektörde en az üretim kapasitesine sahip işletme bile 100.000 lt'nin üzerinde bir kapasiteye sahiptir. Bunun yanında işletmelerden 4 tanesi %100 kapasite ile çalıştıklarını belirtmiştir. Ayrıca 4 tanesi de tam kapasiteye yakın seviyede üretim yapmaktadır. 5 işletme ise kapasitelerinin %60-%80'ini kullanmaktadır.

- İşletmelerin 2013 yılı yıllık şarap üretim miktarları incelendiğinde 500 bin litrenin altında üretim yapan küçük işletme sayısı 4'tür. 500 bin ile 1 milyon litre arası ve 1 milyon ile 2 milyon litre arası üretim yapan 3'er işletme bulunmaktadır. 4 işletme de 2 milyon litre ve üzerinde üretim yapmıştır. Bu noktada işletmelerin 2013 yılı üretim miktarlarını, sahip oldukları kapasiteler kadar geçmiş yıllardan ellerinde kalan stoklar da belirlemektedir. Bazı işletmelerin geçmiş yıllardan ellerinde şarap stoku bulunduğundan yıllık üretim miktarları bir önceki yıla göre azalmıştır.

5 yıllık üretim miktarları incelendiğinde ise genel olarak sektördeki işletmelerin %65'inde üretim miktarı, artış eğilimindedir.

- Son 3 yıllık süreçte, işletmelerin %64'ü kapasite artırımına giderken, %50'si teknoloji yatırımı yapmıştır. Sektördeki işletmelerin %29'u ise hem teknoloji hem de kapasite yatırımı yapmıştır. Sadece 2 işletme herhangi bir teknolojik yatırım ve kapasite artırımında bulunmamıştır. Sektördeki 4 işletme ise son 3 yıl içinde kapasitelerini %50 oranında artırdıklarını belirtmektedir. Gerek yeni teknoloji alımı ve kapasite artışı gerekse üretim miktarlarındaki bu artışlar sektörde önemli bir büyümenin yaşandığını göstermektedir.
- Sektördeki şaraphanelerde kırmızı, beyaz, roze ve meyve şarapları olmak üzere 4 çeşit şarap üretimi vardır. Ancak yapılan kupajlar ve farklı meyve şarapları, şişelenmiş şarap çeşidi sayısını artırmaktadır. Öyle ki bazı işletmelerde kalite ve sofralık çeşitlerle birlikte 40'ı aşkın şarap çeşidi üretilip satılmaktadır.
- Görüşülen işletmelerde, Çalkarası en fazla sayıda işletme tarafından tercih edilen kırmızı üzüm çeşididir. Bu çeşidi sırasıyla Boğazkere, Öküzgözü, Shiraz ve Merlot çeşitlerinin izlediği tespit edilmiştir. Beyaz şaraplık üzüm çeşitleri arasından ise en çok tercih edilen Sultaniye çeşididir. Sultaniye üzümünü sırasıyla, Narince, Emir, Chardonnay ve Sauvignon Blanc üzümleri takip etmektedir.
- Kaliteli şarap üretiminde öne çıkan dünyaca ünlü markalar incelendiğinde ülkemizden farklı olarak birçoğunun kendi bağ alanlarına sahip olduğu görülmektedir. Şarap sektöründe kaliteli şarap üretimindeki öneminden hareketle işletmelerin kendi bağ varlıkları incelendiğinde ise; Denizli ilindeki üreticilerden sadece 2 işletmenin bağı bulunmamaktadır. İşletmelerin %85'inin ise çeşitli büyüklüklerde bağ alanlarına sahip oldukları belirlenmiştir. Ancak işletmelerin kendi bağlarından temin ettikleri üzümün faaliyet döneminde işlenen toplam üzüm içerisindeki payı oldukça düşüktür. Yalnızca 3 işletme üretimin ancak %20-30 kadarını kendi bağlarında yetişen üzümlerden karşılamaktadır. Kaliteli şarap üretilmesi noktasında bu oranlar arttırılmalıdır.

- Araştırma konusu işletmelerin %57'si üretimde kullandığı üzümün tamamını Denizli ili sınırlarından temin etmektedir. Bu durum nakliye mesafelerinin kısalığından dolayı kaliteyi olumlu yönde etkilerken, üretilebilecek şarap çeşidi sayısını azaltmaktadır. Sektördeki 6 işletme ise Denizli dışından da üzüm alımı yapmaktadır. İzmir, Nevşehir, Tokat, Çanakkale, Manisa, Uşak, Isparta, Diyarbakır, Elazığ, Alaşehir ve Gaziantep şaraphanelerin ayrıca üzüm temin ettikleri illerdir.
- İşletmelerin 2013 yılı net satış hasılatları (ÖTV Hariç) incelendiğinde;

Tablo 3: 2013 Yılı Net Satış Hasılatı Dağılımı

2013 (ÖTV Hariç / Milyon TL)	İşletme Sayısı	Yüzde
1 milyondan az	6	43
1-5 milyon arası	4	29
5-10 milyon arası	3	21
10 milyon ve fazlası	1	7
Toplam	14	100

Tablodan da görüleceği üzere işletmelerin yarısına yakınının 2013 yılı net satış hasılatı 1 milyon TL'den azdır. Bu işletmeler kuruluş yılları diğerlerine göre nispeten daha yakın olan, kapasiteleri ve yıllık üretim miktarları 1 milyon litrenin altında, tamamı sofralık şarap üretimi yapan ve ihracata yönelik satışı bulunmayan işletmelerdir. Sektörde yıllık hasılatı 10 milyon TL'yi aşan tek firma vardır. Bu işletme Türkiye'de de önde gelen üreticiler arasındadır. Bunun yanında satış rakamı 5 milyon TL'yi aşmış 3 işletme de, sektördeki diğer firmalara göre gerek üretim kapasitesi ve miktarı, gerekse sahip olduğu teknoloji ve deneyim açısından daha önde olan sektörün köklü işletmeleridir.

- Sektördeki işletmelerin, ürünlerini dağıtım bölgeleri incelendiğinde, öncelikle bütün işletmeler Denizli dışına da satış gerçekleştirmektedirler. Ürünlerini tüm Türkiye'ye ulaştıran işletme sayısı 8 iken, 3 işletme de sadece büyük şehirler ve turistik yörelere dağıtım yaptıklarını belirtmişlerdir. Son olarak gerek yurtiçi gerekse yurtdışında satış yapan işletme sayısı da 3 olarak belirlenmiştir. İhracat faaliyetinde de bulunan bu 3 işletme kapasite, üretim miktarı ve satış büyüklüğü açısından sektörde önde gelen işletmelerdir.
- Sektörde ihracat yapan bu işletmelerin ihracatlarının toplam satış içerisindeki payı ise oldukça düşüktür. Sadece 1 işletmede ihracatın payı %10 seviyesine ulaşabilmiştir. Özellikle kalite şarap üretimi, tanıtımı ve pazarlaması hususunda yaşanan güçlükler Denizli ilindeki üreticilerin uluslararası alanda rekabet edebilme şansını azaltmıştır. Sadece bir işletme yaklaşık 25 yıldır uluslararası piyasaya şarap verdiğini belirtirken diğer işletmelerin ihracat geçmişi ise 3 ve 5 yıl olarak tespit edilmiştir.

Bu işletmeler başta Almanya, İngiltere ve Çin olmak üzere, Fransa, ABD ve Kanada'ya ihracat yaptıklarını belirtmektedirler.

4.3.2. Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Bulgular

- Sektördeki işletmelere muhasebe sistemi içerisinde ayrı bir maliyet muhasebesi birimine sahip olup olmadıkları sorulmuş, sadece 2 işletmede ayrı bir birimin bu işle ilgilendiği tespit edilmiştir. Geriye kalan işletmeler ise maliyetlerini ya kapsamlı olarak hesaplamamakta ya da bu hesaplamaları finansal muhasebe uygulamalarıyla birlikte yürütmektedir. Bu soruya paralel olarak işletmelere, maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak mevcut muhasebe sistemine entegre bilgisayar programı kullanılıp kullanılmadıkları da sorulmuştur. Sadece bir işletme, mevcut sisteme entegre ayrı bir maliyet muhasebesi programı kullanmaktadır. İşletme bu sayede maliyetlerini istenildiğinde günlük bile hesaplayabildiğini belirtmiştir.
- Sektördeki işletmelerin %50'si maliyetlerini aylık, %42,8'i ise 3 aylık dönemlerde hesapladığını belirtmiştir. Sadece 1 işletme maliyetlerini yıllık olarak hesapladığını ifade etmiştir. İşletmeler vergi kanunları gereği 3 aylık dönemlerde beyan ettikleri kurum kazancını hesaplarken satılan mamullerin maliyetini de hesaplamak durumundadırlar. Ancak bu hesaplamalar, vergi yükümlülüğü gereği yapıldığından ayrıntılı bir maliyet analizi ortaya konulmamaktadır.
- Sektördeki işletmelerin maliyetlerini belirlemek amacıyla hangi maliyet yöntemini kullandıkları incelendiğinde, işletmelerden %28,6'sı sipariş maliyet yöntemini, %35,7'si safha maliyet yöntemini kullandıklarını ifade etmişlerdir. Tam zamanında üretim sistemine yönelik maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemleri işletmeler tarafından kullanılmamaktadır. Son olarak da işletmelerin geriye kalan %35,7'lik kısmı da bu sistemlerin dışında bir yöntem kullandığını belirtmiştir.

Tablo 4: İşletmelerde Kullanılan Maliyet Yöntemi

Maliyet Yöntemleri	İşletme Sayısı	Yüzde
Sipariş Maliyet Yöntemi	4	28,6
Safha Maliyet Yöntemi	5	35,7
Tam Zamanında Üretim Sistemine Yönelik Maliyetleme	0	0
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	0	0
Diğer	5	35,7
Toplam	14	100

Şarap üretimi, yapısı gereği çeşitli safhalardan oluşur. Üretim birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalardan meydana gelir ve sürekli olarak seri halde birbirine benzer nitelikte homojen mamuller üretilir. Sayılan tüm bu özelliklerden dolayı şarap işletmeleri için en uygun maliyet yöntemi safha maliyet yöntemidir.

Yapılan araştırmayla ortaya çıkan sonuçlar ise işletmelerin büyük bir kısmının maliyet yöntemi olarak safha maliyet yöntemini uygulamadığını göstermiştir. Sipariş maliyet yöntemini uyguladıklarını belirten işletmelerin temel dayanağı yarı mamul olarak tanklarda bekleyen şarabın gelen siparişler doğrultusunda şişelenip, etiketlenerek satıldığı olmuştur. Ancak bu durum sipariş maliyet yönteminin mantığına aykırıdır. İşletmeler şişelemeyi siparişler doğrultusunda yapabilir fakat örneğin üzüm alımları özel bir sipariş doğrultusunda yapılmamaktadır. Yine aynı şekilde sipariş maliyet yöntemini uygulayan

işletmelerde olduğu gibi sipariş sonucu ortaya çıkan ürün o siparişi verenin isteğine göre farklı özellikler göstermez. Yani şarap işletmelerinde siparişin temeli ürünün niteliğinde değil miktarındadır. Siparişi kim verirse versin, ona özel bir üretim olmaz, mevcut şarap şişelenip, teslimatı yapılır. Dolayısıyla bu sektörde sipariş maliyet yöntemi kullanılamaz.

Yapılan görüşmelerde, işletmede safha maliyet yönteminin uygulandığını ifade eden işletmelerden bazılarının ise, temelde yöntemin işleyişini ve üretimlerine en uygun yöntemin safha maliyet yöntemi olduğunu bildikleri halde, tam olarak uygulayabilme hususunda belirgin eksiklikleri olduğu görülmüştür. Stokların toplam ve birim maliyetinin hesaplandığı ancak safhaların maliyetlerinin hesaplanması konusunda eksiklikler olduğu göze çarpmaktadır.

Son olarak geriye kalan işletmelerde bu yöntemlerin dışında bir yöntem kullanarak toplam ve birim maliyeti hesapladıklarını belirtmişlerdir. Özellikle maliyetlerin belirlenmesi aşamasında yetkin personel eksikliği bulunan ve bir maliyet yöntemi oluşturabilecek kaynağı olmayan bazı işletmelerin, maliyetlerin önemli bir kısmını oluşturan üzüm alışlarının tutarını belirledikten sonra standart oranlar çerçevesinde bir takım genellemelerle maliyetlerini tahmin ettikleri söylenebilir.

- Maliyetlerin saptanma zamanına göre hangi maliyet yönteminin kullanıldığı incelendiğinde ise, işletmelerin % 85'i fiili maliyet yöntemini kullandıklarını, maliyetlerin faaliyet dönemi sonunda gerçekleşen fiili rakamlarla belirlendiğini belirtmişlerdir. Geriye kalan iki işletme ise maliyetleri belirlerken tahmini maliyet yöntemini kullandıklarını ifade etmişlerdir.
- Maliyetlerin kapsamı açısından kullanılan yöntem, tüm işletmelerde tam maliyet yöntemi olarak belirlenmiştir. Buna göre giderlerin tamamı sabit, değişken ayrımı yapmaksızın ürün maliyetine yüklenmektedir.
- Ayrıca işletmelere toplam mamul maliyeti içinde, direkt ilk madde malzeme (DİMM), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin (GÜG) dağılımı sorulmuş ve alınan cevaplar tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: Üretim Giderlerinin Toplam İçerisindeki Payı

	DİMM		Direkt İşçilik		GÜG	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
% 0-25	0	0	11	78,6	8	57,1
% 25-50	0	0	3	21,4	6	42,9
% 50-75	8	57,1	0	0	0	0
% 75-100	6	42,9	0	0	0	0
Toplam	14	100	14	100	14	100

Tabloda da görülebileceği gibi DİMM işletmelerin tamamında toplam maliyet unsurlarının %50'sinden fazlasını oluşturmaktadır. DİMM, işletmelerin %57,1'inde %50-75 arası, %42,9'unda ise %75-100 arası bir orana sahiptir. Bunun yanında direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplam maliyet içerisinde daha az paya sahiptir. İşletmelerin %80'e yakını direkt işçilik giderinin toplam maliyet içindeki payının %0-25 aralığında olduğunu belirtirken, 3 işletme içinse

bu oran %25-50 aralığındadır. Benzer şekilde genel üretim giderleri de %57,1 işletme tarafından %0-25 aralığında gösterilirken, %42,9 işletme tarafından %25-50 aralığında gösterilmiştir. Yapılan görüşmelerden hareketle sektördeki en yüksek maliyet unsuru direkt ilk madde malzemedir. İkinci sırada genel üretim giderleri gelirken en az maliyeti direkt işçilik giderleri oluşturur.

Üretim sektörlerinde genellikle GÜG'nin toplam üretim maliyetleri içerisindeki payı sektörün teknolojik gelişimini gösterir. Bu açıdan bakıldığında GÜG işletmelerin çoğunda %25 seviyelerindedir. Bu durum teknolojik az gelişmişliği gösterir. Ancak sektör direkt işçilik maliyetleri açısından incelendiğinde ise toplam maliyet içindeki payı en az olan maliyet unsuru olduğundan, bu durum modern ve teknolojik olarak gelişmiş üretim sektörleriyle uyumludur. İşletmelerin teknoloji yatırımları arttıkça toplam içerisinde GÜG'nin payı artacak ve daha kaliteli şaraplar üretilecektir.

- İşletmelerle yapılan görüşmeler neticesinde işletmelerin tamamının genel üretim giderlerini belirlerken muhasebe yöntemini kullandığı görülmüştür. Yani tüm işletmelerde, mühendislik yöntemi, grafik yöntemi, regresyon analizi gibi yöntemlerin yerine, muhasebe belge ve kayıtlarına dayanarak GÜG tutarı belirlenmektedir.
- İşletmelere genel üretim giderlerinin ikinci dağıtımında kullandıkları yöntemler sorulduğunda ise %57,1'i doğrudan doğruya dağıtım yöntemini kullandığını belirtmiştir. %35,8'i ise işletmelerinde herhangi bir dağıtım yöntemi kullanmamaktadır. Sadece 1 işletme kademeli dağıtım yöntemini kullandığını ifade etmiştir. Doğrudan dağıtım yöntemi uygulaması en basit yöntem olduğundan yaygın olarak tercih edilmektedir.

Tablo 6: İşletmelerde GÜG Dağıtımında Kullanılan Yöntem

GÜG Dağıtım Yöntemleri	İşletme Sayısı	Yüzde
Doğrudan Dağıtım Yöntemi (Basit Dağıtım)	8	57,1
Kademeli Dağıtım Yöntemi	1	7,1
Matematiksel Dağıtım Yöntemi	0	0
Planlı(Standart) Dağıtım Yöntemi	0	0
Herhangi bir dağıtım yöntemi kullanılmamaktadır.	5	35,8
Toplam	14	100

- Sektörde aktif olarak faaliyette bulunan 14 işletmeden 2 tanesi, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde, tahmini yükleme oranını kullandıklarını ifade ederken, geriye kalan işletmelerin tamamı faaliyet hacmi olarak üretim miktarını kullanmaktadırlar.
- Sektördeki işletmelerden yalnızca 1 tanesi stoklarını değerlerken fiili maliyet yönteminin kullanıldığını belirtmiştir. Geriye kalan işletmelerin tamamı ise ortalama maliyet yöntemini kullandıklarını açıklamıştır. Ortalama maliyet yöntemi, gerek fiyatların ortalaması alındığından değerlemede istikrar sağladığı, gerekse uygulama kolaylığı nedeniyle en çok tercih edilen yöntemdir.

- Sektörde üretilen şaraplar için işletmelerin fiyatlandırma politikaları araştırıldığında ise şu sonuçlara ulaşılmıştır. İşletmelerin %57'si sadece maliyet odaklı bir fiyatlandırma politikası izlediğini, maliyetlerinin üzerine belirli bir kar ekleyip fiyatlandırma yaptığını belirtmiştir. Bunun yanında işletmelerin %21'i ise hem maliyet odaklı hem de rekabet odaklı bir politika izlemektedir. Yani bu işletmeler fiyatlarını belirlerken hem maliyetlerini hem de rekabet ortamında oluşan piyasa fiyatını dikkate aldıklarını belirtmişlerdir.

İşletmelerden 2 tanesi maliyet odaklı bir politika izlemediklerini zaten maliyetlerin oldukça düşük olduğunu dolayısıyla mevcut en düşük piyasa fiyatında bile önemli karlar sağlanabildiğini belirtmişler, fiyatlandırma yaparken kar amacından çok piyasada tanınma ve ürünlerini tutundurmaya yönelik politika izlemişlerdir. Bu işletmelerden 1 tanesi yalnızca rakip firmaların fiyatlarını dikkate alarak bir fiyat belirlerken, diğeri hem rakiplerin fiyatlarını hem de müşteri taleplerini dikkate aldığını açıklamıştır.

- Sektörde faaliyet gösteren işletmelere yöneltilen bir diğer soru da benimsedikleri ücret sistemleri olmuştur. Buna göre işletmelerin tamamında zaman esasına dayanan ücret sistemi uygulanmaktadır. Herhangi bir şekilde prim veya parça başına ücret ödemesinin söz konusu olmadığını ifade etmişlerdir.
- Üretim aşamasındaki fire maliyetlerinin durumu incelendiğinde, yapılan görüşmeler neticesinde işletmelerin tümü, yasal oranlar dışında anormal firelerinin bulunmadığını belirtmişlerdir. Zaten bu oranları aşan fireler olsa bile, bunlar yasal olarak kabul edilmediği, vergi boyutunda işletmelerin aleyhine olduğu ve birtakım ek denetimleri gerektirdiği için işletmeler tarafından belirtilmeyeceği de düşünülebilir.

İşletmelerin aynı şekilde tamamı üretim aşamalarında oluşan normal fireleri ise hem mamul hem de yarı mamullerin maliyetine dahil ettiklerini ifade etmişlerdir. Zaten üretim sürecinde yapılması gereken de budur. Çeşitli aşamalardan geçen ve tanklarda bekletilen şaraplar yarı mamul olarak nitelendirilir. Bu aşamaya kadar oluşan fireler (presleme, sap ayırma, aktarma vs.) yarı mamulün maliyetine eklenecektir. Tanklardaki bu şarap şişelenip etiket ve bandrolü yapıtırdıktan sonra mamul halini alır. Bu süreçteki dolun fireleri de mamul maliyetine dahil edilecektir.

- İşletme yöneticilerine ayrıca, işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamalarının yönetim kararlarının (yeni teknoloji temini, üretimin devamı, stok planlaması, fiyatlandırma vs.) alınmasında ne kadar etkili olduğu sorulmuştur. İşletmelerin 4 tanesi %0-25 arası, 3 tanesi ise %25-50 arası etkili olduğunu belirtmişlerdir. Bakıldığında sektördeki işletmelerin diğer yarısı için maliyet muhasebesi uygulamalarının, yönetim kararlarını %50'den daha az oranda etkilediği görülmektedir. Bu durum, bazı işletmelerin maliyet muhasebesi sistemi oluşturmamalarının veya maliyet muhasebesi uygulamalarındaki eksikliklerinin hem nedeni hem de sonucudur.

Bunun yanında maliyet muhasebesinin önemini kavramış sektördeki 5 işletme de yönetim kararlarındaki etkinliğinin %75-100 arasında olduğunu ifade etmişlerdir. Kalan 2 işletme açısından bu aralık %50-75'tir.

- Sektördeki işletmelerin maliyet muhasebesi uygulamalarından sağladıklarını belirttikleri en önemli katkılar tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: Maliyet Muhasebesi Uygulamalarından Sağlanan Faydalar

Maliyet Muhasebesi Uygulamalarının Yararları	İşletme Sayısı	Yüzde
Fiyatlandırma kararlarına katkısı	8	57,1
Maliyetlerin denetlenmesi ve performans çalışmalarına yardımcı olması	5	35,7
Yöneticilerin alacakları kararlarda yol gösterici olması	6	42,8
Maliyetlerin azaltılmasına yönelik çalışmalara katkısı	8	57,1
Üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasına katkısı	12	85,7
İşletme faaliyetlerinin planlanmasına yardımcı olması	3	21,4
Toplam	14	

İşletmelerin büyük çoğunluğu (%85,7) maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerin en önemli faydasının, mamul maliyetinin hesaplanmasındaki katkısı olduğunu ifade etmişlerdir. Maliyet muhasebesinin fiyatlandırma kararlarına ve maliyetlerin azaltılmasına yönelik çalışmalara olan katkısı da işletmelerin %57'si gibi bir çoğunluğu tarafından daha önemli görülen faydalar arasındadır. Nispeten daha az sayıda işletme, maliyetlerin denetlenmesi ve performans çalışmalarına olan katkısını ve alınacak yönetim kararlarına yardımcı olmasını önemli faydalar arasında belirtmiştir. Son olarak sadece 3 işletme, maliyet muhasebesinin faaliyetlerin planlanmasına olan katkısını önemli görmüştür.

5.SONUÇ

Şarap sektörünün Türkiye'deki ve özellikle uygulamanın yapıldığı Denizli ilindeki mevcut durumu incelendiğinde; yaşanan bazı sıkıntılara rağmen, sektörün gelişime açık ve üretim miktarlarının artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Gerek kapasite gerekse şarap üretim miktarlarındaki artış Denizli'de sektörün büyümekte olduğunu göstermektedir. Öyle ki işletmelerin büyük çoğunluğu yıllık 1 milyon TL'nin üzerinde yıllık net satış hasılatına sahiptir. Ağırlıklı olarak sofralık şarap üretilmekle birlikte, az da olsa gerek ulusal gerekse uluslararası ölçekte tanınmış markalarda yaratılmıştır. Sahip olunan üretim ve kar potansiyeli göz önüne alındığında sektör, özellikle ihracata yönelik politikalarla desteklenmelidir. Sektör gelişime açık olmakla birlikte, ihracat yapan üreticilerin azlığı ve ihracat rakamlarındaki düşüklük bu gelişimin henüz tam olarak sağlanmadığını ortaya koymaktadır. Yine de üretilen şaraplar başta Almanya, İngiltere ve Çin olmak üzere Fransa, ABD ve Kanada'ya ihraç edilmekte ve bölge ekonomisine katkı sağlamaktadır.

Ayrıca yapılan araştırmalar göstermektedir ki özellikle Denizli ilinde sektör genelinde maliyet muhasebesi sistemi tam olarak oluşturulamamıştır. Maliyet muhasebesinin işletmeler açısından önemi kavranamamakla birlikte uygulamalarda da

belirgin eksiklikler göze çarpmaktadır. Bu durum işletmelerde gider kontrolü ve planlama açısından sıkıntılar yaratmaktadır.

Şarap sektöründe, en önemli maliyet unsurunun üzüm olması ve üzüm alış fiyatlarının düşüklüğü nedeniyle işletmeler yüksek kar oranlarına sahiptir. Bu durum birçok işletmenin detaylı birim maliyet hesaplamayı ikinci plana atmalarında önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca sektördeki işletmelerin büyük kısmının aile şirketi olması ve kurumsal bir yönetim anlayışının bulunmaması da, detaylı maliyet muhasebesi sistemlerinin oluşturulması noktasında eksiklikler yaratmaktadır.

Ancak, özellikle son yıllarda artan ÖTV miktarlarını, oluşan talep baskısı nedeniyle, aynı ölçüde satış fiyatlarına yansıtamayıp, kendileri finanse etme yoluna giden işletmelerde, bu durum karların azalmasına yol açmıştır. Bu noktada birim üretim maliyetlerini doğru hesaplamak, minimum satış fiyatının belirlenmesinde ve faaliyetlere karlılıkla devam edilmesinde büyük önem arz eder. Ayrıca sektörde ithalatın tamamen serbestleştirilmesi son yıllarda ithalat miktarlarını önemli ölçüde arttırmıştır. Dünyadaki güçlü rakipler ile rekabet edebilmek için maliyet sistemleri oluşturarak, maliyetlerin ayrıntılı olarak belirlenmesi yakın gelecekte zorunlu hale gelecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2009). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Yenilenmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktan, N. ve Kalkan, H. (2000). **Şarap Teknolojisi**, Kavaklıdere Eğitim Yayınları No:4, Ankara.
- Ayyıldız, M.S.Ü. ve Durna, Ş. (2005). “Kayseri’de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 27, s. 94-104.
- Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) Resmi İnternet Sitesi, <http://www.fao.org>
- Büyükmirza, K. (2006). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Denizli Ticaret Odası Resmi İnternet Sitesi, <http://www.dto.org.tr>
- Denizli Valiliği Resmi İnternet Sitesi, <http://www.denizli.gov.tr/ekonomi>
- Horngren, C.T. vd. (2012). **Cost Accounting A Managerial Emphasis, Prentice Hall International Inc.**, 14th Edition.
- Karakaya, M. (2004). **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karaoğlu, D.K. (2007). Uluslararası Bağ ve Şarap Örgütü (OİV) ve AB Üyeliği Bağlamında Türk Şarap Sektörü: Potansiyel Fırsatlar ve Tehditler. *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, Sayı: 26, http://www.mfa.gov.tr/uluslararasi-bag-ve-sarap-orgutu-_oiv_-ve-ab-uyeligi-baglaminda-turk-sarap-sektoru-_potansiyel-firsatlar-ve-tehditler-.tr.mfa (31.10.2015).
- Saban, M. ve Erdoğan, N. (2014). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 6. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Resmi İnternet Sitesi, <http://www.tapdk.gov.tr>
- Uyar, S. (2008). “Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 38, s. 132-146.
- Yükçü, S. (1999). **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş 4. Baskı, İzmir.