

## STRATEJİK PERFORMANS YÖNETİMİNİN FİNANSAL OLMAYAN BOYUTLARI VE ÇAĞDAŞ MALİYET-YÖNETİM MUHASEBESİ YAKLAŞIMLARI

İlker KEFE<sup>1</sup>  
Miraç Savaş TURHAN<sup>2</sup>

### Özet

21. yüzyıl ile birlikte üretim süreçlerinde makro ve mikro boyutta değişimler yaşanmıştır. Bu durum maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarında yeni kavram ve tekniklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bununla birlikte, stratejik yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçasını oluşturan performans kavramı önem kazanmış; bu yeni kavram ve tekniklerin finansal olmayan performans ölçüm süreçleri çerçevesinde sunduğu araçlar, makro boyutta ortaya çıkan gereksinimler ve stratejik yönetim anlayışı bakımından sağladıkları donanımlar açısından mercek altına alınması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışmada, çağdaş yönetim ve muhasebe yaklaşımlarından toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri, yalın üretim ve yalın muhasebe, Alman maliyet yönetim sistemi ve kaynak tüketim muhasebesi teknikleri genel hatları ile açıklanarak, performansın finansal olmayan boyutları ile kriterlerini nasıl farklı ağırlıklarda karşılayabildiği resmedilmektedir. Yapılan inceleme sonucunda, maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları karşılaştırılmış ve finansal olmayan performans kriterlerini farklı açılardan ele alabildikleri görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Stratejik performans yönetimi, finansal olmayan performans boyutları, çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları

### Non-Financial Dimensions of Strategic Performance Management and Contemporary Approaches in Cost-Management Accounting

### Abstract

Along with the 21st century, macro and micro sized changes in production processes have been experienced. This situation has led to the emergence of new concepts and techniques in management and cost accounting approaches. In addition to this, the concept of performance which constitutes an integral part of the strategic management approach has gained importance. The tools which are presented by these new concepts and techniques in the context of non-financial performance measurement processes have been revealed the needs to focus on necessities at macro level and the equipment they provide in terms of strategic management understanding.

In this study, it is explained how non-financial dimensions and criteria of the performance can be met in different heights through focusing on the contemporary management and accounting approaches, total quality management and quality costs,

<sup>1</sup>Arş. Gör., Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü. E-mail: ikefe@cu.edu.tr

<sup>2</sup>Arş. Gör. Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü. E-mail: sturhan@cu.edu.tr

lean production and lean accounting, German cost management system and resource consumption accounting techniques. As a result of the review, management and cost accounting approaches are compared and different perspectives on consideration of non-financial performance criteria are determined.

**Keywords:** Strategic performance management, non-financial dimensions of performance, contemporary management and cost accounting approaches

## 1. Giriş

İhtiyaçlarını karşılamak için yaşamı boyunca mal ve hizmet üreten insanoğlunun tarihine bakıldığında; bu üretim süreçlerine bağlı olarak ortaya çıkan yönetim tekniklerinin zamanla değişim gösterdiği görülmektedir. Örneğin, önceleri bireysel ve zanaatsal nitelikte olan üretim aşamaları, sanayinin gelişimine koşut olarak seri ve kitlesel üretime evrilmiştir. Geride bıraktığımız yüzyılın sonlarından itibaren ise, artan küreselleşme ile beraber işletmeler yeni şartlara uyum sağlamak adına değişim göstermek zorunda kalmıştır. Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler, ulaşım ve iletişim olanaklarının ucuzlaması ve artması, makroekonomik politikaların değişerek uluslararası ticaretin serbestleşmesi ve yaygınlaşması, müşterilerin bilinçlenmesi ve buna bağlı olarak isteklerinde ve beklentilerinde yaşanan değişimler, küreselleşme sonucu ortaya çıkan yeni kültürel oluşumlar işletmelerin bu süreçte maruz kaldığı yeni sınırlayıcıları oluşturmaktadır.

Şüphe yok ki, hangi boyutta olursa olsun mal yahut hizmet üretimi işi kısa ve uzun vadeli öngörüm planlarının yapılmasını ve bu öngörüler çerçevesinde ortaya konulmuş yol haritalarının uygulanabilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere, jenerik bir başlık olarak küreselleşme kavramı içine sığdırılabilecek gelişmeler bu türden öngörülerin, planlamaların ve uygulamaların hareket kabiliyetini sınırlamaktadır. Belirli bir üretim sürecinin planlamadan üretimin son aşamasına dek öngörülmesinin ve uygulanmasının sanayi çağı enstrümanları ile yürütülmesi artık mümkün görünmemektedir. Ortaya çıkan bu zorunluluk yeni şartların gerekliliklerine uyum gösterme kabiliyetini haiz yeni yönetim tekniklerinin de ortaya çıkmasını elzem hale getirmektedir. Uzun dönemdeki süreçleri öngörülebilir hale getirmeye çalışan stratejik yönetim anlayışı ve uygulamaları bu gereksinimlere cevaben ortaya çıkmış bulunmaktadır (Porter, 1996).

Yönetim bilimi perspektifinden bakıldığında, makro boyutta yaşanan gelişmelere cevaben alt disiplinler çerçevesinde ortaya konulan uygulamaların, bu uygulamaların temelini oluşturan gereksinimlerle beraber bütüncül bir biçimde değerlendirilmesinin yeterince yapılamadığı görülmektedir. Yeni şartlara bağlı olarak değişmek, yeni bir takım kavram ve tekniklerle dönüşmek zorunda kaldığı açıkça gözlemlenen bu alt disiplinlerde ortaya atılan kavram ve tekniklerin makro gereksinimler ile beraber değerlendirilmesi bunların etraflıca anlaşılabilmesi bakımından elzem görünmektedir.

İşte bu çalışmada, 21. yüzyıl ile birlikte üretim süreçlerinde gözlemlenen makro ve mikro boyuttaki değişimlere bağlı olarak maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları özelinde ortaya konulan yeni kavram ve tekniklerin değerlendirilmesi stratejik yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçasını oluşturan performans kavramı (Kaplan ve Norton, 2001a, 2001b, 2001c) çerçevesinde ele alınmaktadır. Daha spesifik olarak, bu yeni kavram ve tekniklerin finansal olmayan performans ölçüm süreçleri çerçevesinde

sunduğu araçlar, makro boyutta ortaya çıkan gereksinimler ve stratejik yönetim anlayışı bakımından sağladıkları donanımlar açısından mercek altına alınarak değerlendirilmektedir. Bu amaçla çalışmada, önemli ölçüde son çeyrek yüzyılda ortaya çıkmış maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarının geniş kapsamda yönetim kavramının değişen doğası, dar kapsamda ise stratejik yönetim anlayışının bir gereği olan finansal olmayan performans unsurları bağlamında irdelenmesi ve böylece bütüncül bir okumanın mümkün kılınması hedeflenmektedir.

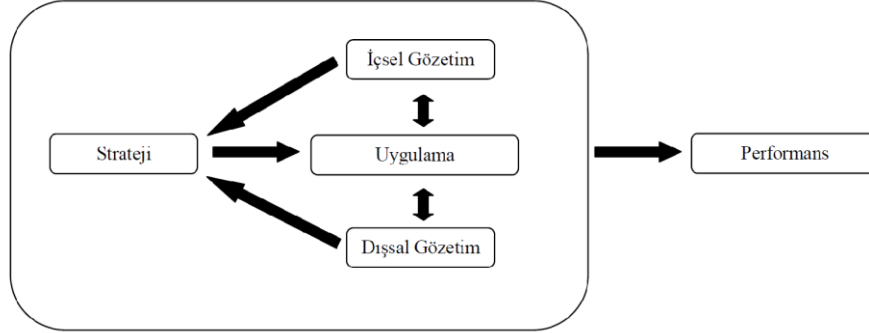
Çalışmada öncelikle stratejik yönetim, performans yönetimi ve performansın finansal olmayan unsurları karşılıklı ilişkileri göz önüne alınarak irdelenmektedir. Takip eden bölümde çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında yer alan kimi yaklaşımlar stratejik performans yönetimi perspektifinden ele alınmaktadır. Son bölümde ise söz konusu yaklaşımlar bütüncül bir perspektif ile değerlendirilmeye çalışılmaktadır.

## **2. Stratejik Yönetim, Performans Yönetimi ve Performansın Finansal Olmayan Unsurları**

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren ekonomik arenada ulusüstü boyutta gözlemlenen gelişmelere koşut olarak küçük yahut büyük her türden işletmenin kendisini dönüştürmek ve yeni şartlara uyumlu hale getirmek zorunda kalması, bu gereksinimlerin söylemsel altyapısının sağlanabilmesi adına yeni bir takım çerçevelerle de karşılanması sonucunu doğurmuş görünmektedir. Özellikle işletmelerin şu anki durumları kadar, ve hatta daha da baskın olarak, gelecekteki olası durumlarıyla da ilgilenmeyi öğütleyen stratejik yönetim yazınının bu söylemsel altyapı için düşünsel bir temel oluşturduğunu söylemek olasıdır.

Gerek akademide gerekse uygulamacılar nezdinde oldukça ön plana çıkan stratejik yönetim anlayışı, işletmeleri, uzun vadeli öngörülerini de önemsemek ve yeni bir takım olguları da hesaba katmak zorunda bırakmıştır. İşte, yıllar içerisinde ortaya çıkan ve kümülatif anlamda büyükçe bir yeküne tekabül eden stratejik yönetim anlayışına dair bilgi birikimi içerisinde, işletmeleri geleneksel anlayıştaki hâkim paradigmadan ayrı bir yönde hareket etmeye yönlendiren eğilimlerden biri de finansal olmayan performans ölçütlerinin yönetim süreçlerinde oyuna dahil edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ortaya konulan planlamalara bağlı olarak somut düzeyde gerçekleştirilen uygulamaların hem dışsal hem de içsel mekanizmalarla gözlemlenmesi sonucu ortaya çıkan performans olgusunun stratejik yönetim anlayışının temelini oluşturduğu söylenebilir (Ittner ve Larcker, 1997). Bu kapsamda Şekil 1, stratejik yönetim anlayışı bakımından performansın yerini ve önemini resmetmektedir.



**Şekil 1.** Strateji, Uygulama ve Performans İlişkisi

*Kaynak:* Ittner ve Larcker (1997, s. 295) temel alınarak oluşturulmuştur.

21. yüzyıl ile birlikte üretim süreçlerinde gözlemlenen makro ve mikro boyuttaki değişimlere bağlı olarak ortaya çıkan ve uzun dönemli sürdürülebilir rekabet avantajı elde edebilme temeli üzerinde yükselen stratejik yönetim anlayışı ile birlikte, önceleri çoğunlukla finansal göstergeler temel alınarak oluşturulanların yanında (Elitaş ve Ağca, 2006), işletmelerin, finansal olmayan unsurları da barındıran performans programlarını uygulamayı tercih ettikleri bilinmektedir (Hauser, Simester ve Wernerfelt, 1994; Ittner ve Larcker, 1997; Ittner, Larcker ve Rajan, 1997; Surysekar, 2003; Tek ve Gümüş, 2006). Stratejik yönetim kademesinde gözlemlenen bu paradigmasal gelişmelerin yansımalarını akademik anlamda alt disiplinlerdeki, akademi dışında ise örgütsel piramidin alt kademelerindeki uygulamalarda gözlemlenmek olasıdır.

Örneğin, tarihsel anlamda, makro ve mikro boyutta stratejik yönetim paradigmasının biçimlendirdiği yönetim anlayışına koşut olarak maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları özelinde ortaya çıkmış bulunan yeni kavram ve tekniklerin geliştirildiği söylenebilir. Bu teknikler sayesinde işletmelerin, özellikle de geniş kapsamlı performans değerlendirme süreçleri çerçevesinde daha donanımlı hale gelmeye çaba gösterdikleri ortadadır. Ancak maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları özelinde ortaya çıkmış bulunan yeni yaklaşımların performansın finansal olmayan boyutları nezdinde ne derecede bir donanım sağladığı yazında yeterince üzerinde durulmayan bir nokta olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşte bu çalışmada, 21. yüzyıl ile birlikte yönetim paradigmasındaki değişimlere bağlı olarak maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları özelinde ortaya konulan yeni kavram ve teknikler, performansın (Kaplan ve Norton, 2001a, 2001b, 2001c) finansal olmayan boyutları (Hussain ve Gunasekaran, 2002) çerçevesinde ele alınmaktadır.

### **3. Finansal ve Finansal Olmayan Boyutları ile Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları**

Performansın, maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları açısından finansal olmayan unsurları da barındırmasının çeşitli nedenlerinin olduğu bilinmektedir (Seçme, Bayraktaroğlu ve Kahraman, 2009). Bu nedenlerin en önemlileri rekabet baskısı, teknolojik ve ekonomik gelişmeler, yasal prosedürler, sosyo-ekonomik ve politik durum, yönetim ve kurum kültürü olarak sıralanabilmektedir (Hussain ve Gunasekaran,

2002). Maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarının, finansal olmayan unsurları da barındırmasının nedenlerini oluşturan bu öğeler aynı zamanda söz konusu yaklaşımların içeriğinde yer alan kriterleri de temellendirmektedir. Finansal olmayan temel performans kriterleri şu şekilde sıralanabilmektedir (IOMA, 2001, s. 12; 2002, s. 13; Tek ve Gümüş, 2006, s. 11):

- Müşteri tatmini
- Yeni eklenen müşteri sayısı
- Pazar payı
- Verimlilik
- Kalite-süreç ilişkisi
- Personel devir hızı
- Hız, kalite, esneklik
- Yenilik ve yeni ürün geliştirme süreci
- Tedarik kaynakları

21. yüzyıl ile birlikte yönetim paradigmasındaki değişimlere bağlı olarak maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları özelinde ortaya konulan yeni kavram ve tekniklerin bu kriterlerin bir kısmını yahut tamamını içerecek veya karşılayacak biçimde oluştuğu tahmin edilebilir. Ancak bu mütakabiliyetin ne derecede gerçekleşebildiği yazında yeterince üzerinde durulmayan bir noktayı oluşturmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, geride bıraktığımız çeyrek yüzyıl içerisinde maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında önemli ölçüde ağırlık kazanmış oldukları gözlemlenen (Cokins, 2013, 2014), *toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri* (Campanella, 1999; Juran ve Godfrey, 1998), *yalın üretim ve yalın muhasebe* (Kennedy ve Brewer, 2005), *Alman maliyet yönetim sistemi* (Scheer, 1988; Smith, 2005) ve *kaynak tüketim muhasebesi* (Cokins, 2014; White, 2009) yaklaşımları temel özellikleri açıklanarak, finansal olmayan performans ölçütlerinden hangilerine odaklandıkları çerçevesinde irdelenmeye çalışılacaktır.

### 3.1. Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetleri

Kontrol; planlama, organize etme, yürütme ile birlikte genel yönetim sürecinin dört bileşeninden birisini oluşturur. Kontrol faaliyetleri ayrıca kalite planlama ile ilgili ölçümlerden oluşur (Jabnoun, 2002). Kalite süreci önceleri sadece “kalite kontrol” faaliyetleri ile ürün denetimi kapsamında kullanılmış, daha sonra “kalite güvencesi” kapsamında genişletilerek hem ürün hem de sürecin kontrol edilmesine imkan tanımıştır. Günümüzde ise ürün ve hizmetlerin gitgide karmaşıklaşması, işletmelerin daha kapsayıcı bir yaklaşıma ihtiyaç duyması nedeniyle işletme, süreç ve ürün kontrolünün bir arada sağlandığı iyi dizayn edilmiş bir kalite yönetim sistemi geliştirilmiştir (Mangelsdorf, 1999). Toplam kalite yönetimi (TKY) rekabetin günden güne arttığı küresel piyasada, uzun dönemli sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamaktadır (Khan, 2003). TKY, kalitenin beş şartını müşteriye odaklanma, tam katılım, ölçüm, sistematik destek ve sürekli gelişim olarak belirlemiştir (Fojt, 1995). TKY; üst yönetimin kalite yönetim sürecine desteğini, işletmenin müşteri ve tedarikçi ile ilişkisine ve çalışanların sürece katılımını içeren unsurları bünyesinde barındırır (Martínez-Lorente, Dewhurst ve Dale, 1998). Bu nedenle kalite güvencesi için herkesin

sorumluluğu söz konusu olmaktadır (Khan, 2003). Çünkü kötü yönetim ve yönetim problemlerinin olduğu işletmelerde TKY'nin etkin çalışması mümkün değildir (Fojt, 1995). TKY'de işletme çalışanlarının kalite standartlarını belirleme aşamasında görev alması, yeni gelişim aktivitelerini bulma, performansı kontrol etme ve ortaya çıkan problemleri düzeltme sorumlulukları temel rollerini belirlemektedir (Jabnoun, 2002). TKY'de ürün ve hizmet kalite kontrolü; tüm tasarım, üretim, satış ve satış sonrası süreci kapsamakta ve bu kontroller tüm çalışanlarca gerçekleştirilmektedir (Mangelsdorf, 1999; Martinez-Lorente vd., 1998). Bu şekilde çalışan sorumluluğunun üretim sürecinde artırılması, kalitenin geliştirilmesi ve kontrolü kapsamında performansa olumlu katkı sağladığı söylenebilir. TKY'de düşük maliyetli ve kaliteli ürün ve hizmet sunma amaçlanıp, bu gerçekleştirilirken çalışanlarına eğitim verilir, grup çalışmaları gerçekleştirilir, organizasyondaki tüm bölümlerin katılımını sağlanarak sorumluluk ve yetkinin her düzeydeki çalışanı kapsamaya sağlanır (José Tarı, 2005). Birçok işletme kalite seviyelerini yükseltmeye, kalite maliyetlerini üretim, pazarlama, mühendislik, satın alma gibi işletme birimleri özelinde dikkate alarak, ürün ve hizmet tasarım üretimini işletme içi tüm birimlerin sorumluluğunda sürdürmeyi amaçlamaktadır (Garvin, 1987).

Kalitedeki gelişme ve değişmeyi gösteren ölçütlerden birisi kalite maliyetleridir. Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması, çalışması ve korunmasından ötürü oluşan maliyetler, sürekli iyileştirmeyi sağlayan kaynakların maliyetleri, ürün ve hizmet başarısızlıkları, diğer gerekli görülebilecek maliyetler ve ürün ve hizmet kalitesine ulaşmada değer katmayan faaliyetlerin maliyetleri kalite maliyetlerini oluşturur (Roden ve Dale, 2000). Düşük kalitenin ortaya çıkardığı maliyet nadiren ölçülebilir. Ortaya çıkan problemlerin düzeltilmesi ve müşteri bağlılığının kaybolmasına neden olan faktörlerin işletmeye olan maliyetinin hesaplanması daha zordur (Fojt, 1995). Aynı şekilde üretilen ürünün ya da verilen hizmetin oluşturulma süreci açısından kalite maliyetleri, işletme performans ölçüm araçlarından birisi olmaktadır. Kalite maliyetlerini kullanan işletmeler tüm üretim sürecini takip edebilmekte, ölçüm araçları geliştirmekte ve üretim sürecine katkısı olmayan faaliyetleri elimine ederek işletme performansı artırmaktadırlar (Roden ve Dale, 2000). Kalite iyileştirmesi, kusurların azaltılması, artıkların ortadan kaldırılması, yeniden işlemlerin azaltılması ve verimlilik artışı için makinelerin boştaki kalma sürelerini kısaltılması gibi kalite maliyetlerinin azaltılması girişimleriyle gerçekleşir (Harrington, 1999).

TKY ile kalite maliyetleri sisteminin finansal ve finansal olmayan taraflarını somut hale getiren niteliği de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Kalitedeki iyileştirme ve verimlilik, firmaların pazar paylarını artırır, ürünlerine daha yüksek fiyatlar belirlemelerini sağlayarak sonuç olarak işletme karlılığının artmasını sağlamaktadır. TKY aynı zamanda müşteri tatmini ve sürekli iyileştirme faaliyetlerine odaklanır (Jabnoun, 2002). Bu faaliyetler finansal olmayan performans bileşenlerinin geliştirilmesine yardımcı olur. Kalite maliyetleri aynı zamanda işletmeye önemli ölçütler belirleyerek, performans ölçümü ve takibini kolaylaştırır (Sharma, Kumar ve Kumar, 2007).

Finansal olmayan performans ölçütleri açısından değerlendirildiğinde TKY, müşteri ihtiyaçlarına önem atfeden, üst yönetimin de dahil olduğu tüm çalışanların üretim ve kalite geliştirme sürecine tam katılımının sağlandığı ve sürekli gelişim anlayışının benimsendiği bir yönetim anlayışına odaklanmaktadır. Kalite maliyetleri ise, ortaya

çıkan üretim problemlerinin tespit edilerek, henüz oluşmadan elimine edilmesine odaklanır. Kalite maliyetleri ayrıca ürünler müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkan problemlerin, işletmeye ne şekilde yansıtacağı yönünde ortaya çıkan belirsizliği (pazar payı kaybı, müşteri sadakatinin azalması, işletme ve marka değerinin düşmesi, gizli maliyetlerin tespitinin zorluğu) azaltması açısından da önem arz etmektedir.

### **3.2. Yalın Üretim ve Yalın Muhasebe**

Yalın muhasebe, kalite gelişiminin başarılı olmasını sağlayan bir verimlilik programıdır. Yalın üretimin odağında israfın önlenmesi vardır. Ürün ve servis hatalarından kaynaklanan israfın önlenmesi ve bu sayede kalite maliyetlerinin düşmesi, yalın üretimin temel özelliklerinden birisidir (Crandall ve Julien, 2010). Yalın muhasebe ilkeleri; işletme faaliyetleri sırasında ortaya çıkan kayıp, fire ve hurdaların minimize edilmesi, yalın imalat ortamında karar verme ve kontrol sürecini kolaylaştırmaya yardımcı olmaktadır. Yalın muhasebe uygulamaları özellikle işletme faaliyetlerini oluşturan adımlarının azaltılması, standart maliyetlerin fiili maliyetler dikkate alınarak kaldırılması ya da azaltılması ve maliyet dağıtımlarının minimize edilmesini amaçlamaktadır (Kennedy ve Widener, 2008). Yalın muhasebe uygulamaları 4 bölüme ayrılmaktadır. Bunlar; finansal raporlama, ürün maliyetleme, performans ölçümü ve muhasebe işlemlerinin azaltılmasıdır. Yalın muhasebe uygulamalarının, yalın üretim dönüşümü ile eşzamanlı olarak yapılması gerekmektedir (Kennedy ve Brewer, 2006).

Yalın üretim sisteminin, işletmelerdeki kaynak israflarını ortadan kaldırmaya odaklandığı söylenebilir. Yalın üretimi benimseyen işletmeler böylece hem daha az kaynakla mevcut üretimi yapma, hem de aynı kaynakla daha fazla üretim yapmayı hedeflemektedir. Bu nedenle işletmelerin yönetim düşünceleri ve üretim tekniklerini buna uygun olarak oluşturması gerekmektedir. İşletmeler üretim sistemlerini ve muhasebe kayıtlarını yalın üretim ve yalın muhasebe sistemine göre düzenledikleri takdirde, verimlilik ölçümü için elde edilen sonuçlar daha gerçekçi olmakta, bu nedenle işletme yöneticileri karar alma aşamasında bu bilgileri daha kolay bir şekilde elde edebilmekte ve kullanabilmektedir.

Finansal olmayan performans ölçütleri açısından değerlendirildiğinde, yalın üretim israfa karşı farkındalık oluşturmada, yalın imalat ortamı ile karar verme ve kontrol sürecine katkı sağlamaktadır. Yalın muhasebe ise, yalın üretim ile azalan işletme faaliyetlerinin, muhasebe kayıtlarına da yansıtılarak envanter kayıtlarında önemli ölçüde düşmesini sağlamaktadır. Tüm bu özellikleri ile yalın üretim ve yalın muhasebe yaklaşımları ve uygulamalarının, finansal olmayan performans unsurlarından verimlilik, kalite-süreç ilişkisi, personel devir hızı, hız, kalite, esneklik ve tedarik kaynaklarına odaklandığı söylenebilir.

### **3.3. Alman Maliyet Yönetim Sistemi**

Özellikle birden fazla üretim hattının olduğu, çok sayıda hammadde ile üretimin gerçekleştirildiği, çok çeşitli ürün ve hizmetin üretildiği ve tüm bunların neticesinde yoğun direkt ve indirekt maliyetlerin ortaya çıktığı büyük kapasiteli bir işletmede hammadde, yarı mamul, mamul akışının takibi çok zordur. Böylesi bir üretim sürecinde maliyetlerin tam olarak tespiti ve maliyet objesinin ürüne doğru bir şekilde yüklenmesi

için güçlü bir bilgi sistemine ihtiyaç vardır (Ahmed ve Moosa, 2011). Çünkü işletmelerin kaynaklarını birbiri ile ilişkili homojen iş grupları ya da kaynak havuzlarına paylaşırması ve her kaynak havuzunda, bir girdinin çıktıya ya da ürüne dönüşmesi, yani müşteri için üretilen bir ürün ya da hizmet için kullanılan kaynağın tespit edilmesi gerekir (White, 2009).

Grenzplankostenrechnung (GPK) olarak adlandırılan ve Esnek Standart Maliyetleme (Flexible Standard Costing) olarak literatürde yer alan GPK (Scheer, 1988), birçok Alman işletmesinde ve Amerika’da kullanılmaktadır (Weaver, Rutledge ve Karim, 2010). İşletmeler GPK’yı maliyet davranışını tanımlamak, izlenebilirlik, karar verme ve maliyet ölçüm sıklığının tespiti gibi farklı aşamalarda kullanmaktadır (Smith, 2005). GPK sistemleri, çok detaylı olup, bazen yüzlerce maliyet havuzundan meydana gelebilmektedir (Balakrishnan, Labro ve Sivaramakrishnan, 2012).

Finansal olmayan performans ölçütleri açısından değerlendirildiğinde, Alman maliyet yönetim sistemi, gelişmiş muhasebe bilgi sistemi uygulamalarının da desteği ile maliyet davranışının tespiti, maliyet bilgilerinin karar verme organlarınca doğru açılardan değerlendirilmesi, maliyet ölçüm sıklığının belirlenmesi ve maliyet havuzlarının tasarlanmasını sağlamaktadır. Alman maliyet yönetim sistemi, sahip olduğu tüm bu özellikleri nedeniyle finansal olmayan performans unsurlarından kalite-süreç ilişkisine yoğunlaşmakta; işletme faaliyetlerinde hız, kalite ve esneklik sağlamakta; yenilik ve yeni ürün geliştirme sürecine ve tedarik kaynaklarına katkı vermektedir.

#### **3.4. Kaynak Tüketim Muhasebesi**

İşletmelerin, mamul ve üretim sağlayan üretim faaliyetlerinin bir maliyeti vardır ve ortaya çıkan her maliyet, beraberinde bir kaynak tüketimine neden olur. Teknolojinin gelişmesi ve çok hızlı bir şekilde değişmesi nedeniyle, geleneksel yöntemler çoğu zaman bir ürün ya da hizmetin oluşturulması aşamasında harcadığı işletme kaynaklarını net olarak ölçmemektedir. Bununla beraber, genel üretim giderlerinin, üretim öncesinde tahmini ya da bütçelenmiş olarak belirlenmesi ve ürünlere direkt işçilik saatleri gibi basit dağıtım anahtarları ile yüklenmesi nedeniyle atıl kapasite doğru bir şekilde tespit edilememekte, atıl kapasite maliyetleri ürün ve hizmetlere yüklenmekte ve ürün maliyeti olduğundan az ya da fazla hesaplanmaktadır (Aktaş, 2013; Gurowka ve Lawson, 2007). İşletmeler için çok değerli olan maliyet bilgileri yanlış hesaplandığı takdirde, üst yönetiminin yanlış kararlar almasına neden olabilmektedir. Dolayısı ile kaynak akışını doğru şekilde takip eden ve maliyetleri doğru şekilde hesaplamaya imkân tanıyan bir sisteme ihtiyaç duyulmaktadır.

Kaynak tüketim muhasebesi (KTM), kaynak ve faaliyet analizini birlikte ele alan ve kapsamlı yönetim muhasebesi bilgi sistemine ihtiyaç duyan modern yönetim muhasebesi tekniklerinden birisidir. KTM’de maliyet tahsisi kaynaklardan maliyet objesine olup, nedensellik ilkesine göre daha doğru bir şekilde dağıtım yapılır (Clinton ve Webber, 2004). KTM sistemi, işletmedeki kaynakları tanımlamaya, gerçek zamanlı kaynak tüketimine ve bu sayede doğru maliyet tespitine odaklanmaktadır (Rahimi, Sheybani, Sheybani ve Abed, 2014). Kaynaklar; işletme faaliyetlerini/süreçlerini sağlamak için ekipman, hammadde, işletme çalışanları olabilir ve maliyetlerin birinci kaynağı işlevini taşırlar (Merwe, 2011). KTM sisteminde anahtar faktör olan bu havuzlar temelde birincil ve ikincil havuzlar olmak üzere ikiye ayrılır. Birincil havuzlar,



üretim hattı makineleri gibi final ürünlerin üretimine yardımcı olurlar; finans ve muhasebe işlemleri için çalışanların bulunduğu ikincil havuzlar diğer havuzlar için hizmet sağlarlar (Rahimi vd., 2014). Her havuzda ortaya çıkan birincil ve ikincil maliyetler belirlenerek, farklı oranlarda oluşabilen değişken (oransal) ve sabit kısımlar ayrı ayrı hesaplanırlar (Balakrishnan vd., 2012). Aynı zamanda KTM, üretim sürecindeki kaynak kullanımını tespit ettiği için atıl kapasiteyi görünür yaparak, ürün ya da hizmet maliyetlerinin atıl kapasiteden bağımsız ve daha doğru olarak tespit edilmesini sağlar (Aktaş, 2013; Gurowka ve Lawson, 2007).

Tüm bu özelliklerinden ötürü kullanımı yaygınlaşan KTM, finansal olmayan performans ölçütleri açısından değerlendirildiğinde; kaynakların etkin kullanılmasına odaklandığı için verimlilik temelli çalışmaktadır. Bunu yaparken tüm sürecin kapsamlı yönetim bilgi sistemine ihtiyaç duyması gerekmektedir, bu sayede kalite-süreç ilişkisinin temini sağlanmaktadır. İşletme çalışanlarını bir kaynak gibi gören KTM, finansal olmayan performans ölçütlerinden birisi olan personel devir hızının düşük olmasını amaçlamaktadır. Örneğin; personel devir hızı yüksek olan işletmelerde, her yeni gelen çalışana verilmesi gereken oryantasyon eğitimleri kaynakların tekrar eden bir şekilde kullanılmasına neden olacağından KTM sisteminin elimine etmek isteyeceği bir unsur doğurmaktadır. KTM, üretim hattında meydana gelen değişimlere hızlı cevap verebilen ve gerektiğinde esnek olabilen bir yapıda olabilmekte, gereken durumlarda yeni ürün geliştirme sürecine katkı sağlamakta ve kaynaklarını bu sürece hızlı bir şekilde entegre edebilmesi gerekmektedir. Bunu gerçekleştirirken, maliyetlerin nedensellik ilkesine göre sınıflandırılması ve maliyet davranışının tespit edilmesi önem arz etmektedir. Benzer şekilde tedarik kaynakları açısından da lojistik hizmetlerine yardımcı olan kaynakların etkin kullanımı gerekmektedir.

#### 4. Değerlendirme ve Sonuç

Bu çalışmada stratejik yönetim, performans yönetimi ve performansın finansal olmayan unsurlar karşılıklı ilişkileri bağlamında irdelenmiş, sonrasında da çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında yer alan ve son yıllarda öne çıkan kimi yaklaşımlar stratejik performans yönetiminin finansal olmayan boyutları ve kriterleri (IOMA, 2001, s. 12; 2002, s. 13; Tek ve Gümüş, 2006, s. 11) perspektifinden ele alınmıştır.

Gerçekleştirilen değerlendirmeler sonunda, incelemeye konu edilen *toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri, yalın üretim ve yalın muhasebe, Alman maliyet yönetim sistemi ve kaynak tüketim muhasebesi* yaklaşımlarının performansın finansal olmayan boyutları ile kriterlerini farklı ağırlıklarda olmakla birlikte kapsadıkları görülmüştür. Tablo 1, bu çalışmada ele alınan çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları nezdinde barındırdıkları finansal olmayan performans unsurlarını özetlemektedir.

**Tablo 1.** Finansal Olmayan Performans Kriterleri Bakımından Çağdaş Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları

<b>Finansal Olmayan Performans Kriterleri</b>	<b>Çağdaş Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yaklaşımları</b>			
	<i>Toplam Kalite Yönetimi Kalite Maliyetleri</i>	<i>Yalın Üretim Yalın Muhasebe</i>	<i>Alman Maliyet Yönetim Sistemi</i>	<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi Sistemi</i>
<i>Müşteri tatmini</i>	✓	-	-	-
<i>Yeni eklenen müşteri sayısı</i>	✓	-	-	-
<i>Pazar payı</i>	✓	-	-	-
<i>Verimlilik</i>	✓	✓	✓	✓
<i>Kalite-süreç ilişkisi</i>	✓	✓	✓	✓
<i>Personel devir hızı</i>	✓	✓	✓	✓
<i>Hız, kalite, esneklik</i>	✓	✓	✓	✓
<i>Yenilik ve yeni ürün geliştirme süreci</i>	-	-	✓	✓
<i>Tedarik kaynakları</i>	✓	✓	✓	✓

Tablo 1 incelendiğinde, bu çalışmada yer verilen tüm çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarının kısmen ya da çoğunlukla finansal olmayan performans kriterlerini karşıladığı görülmektedir. Özellikle toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetlerinin, yenilik ve yeni ürün geliştirme süreci kriteri dışında tüm finansal olmayan performans kriterlerini dikkate aldığı söylenebilir. Toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri yaklaşımı; kullanılan kaynakların tespiti, sorumluluğun yönetici ve

çalışanlar tarafından paylaşılması, kalite iyileştirilmesi, israfın önlenmesi, kayıp, fire ve hurdaların minimize edilmesi, yeniden işlemlerin, makine boşa kalma süresinin kısılması gibi işletme faaliyetlerinin azaltılması ve gerçek zamanlı kaynak tüketimini izleme (izlenebilirlik) imkânı sunmaktadır. Bu haliyle toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri yaklaşımının, performansın finansal olmayan boyutları ile kriterleri bakımından en zengin içeriğe sahip olduğu söylenebilir.

İncelemeye konu edilen diğer çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri içerisinde Alman maliyet yönetim sistemi ile kaynak tüketim muhasebesi yaklaşımlarının ise performansın finansal olmayan boyutları ile kriterleri bakımından toplam kalite yönetimi ve kalite maliyetleri yaklaşımına nazaran daha dar kapsamlı bir donanım sağladığı ve her iki yaklaşımın da benzer finansal olmayan performans kriterlerini dikkate aldığı görülmektedir. Buna göre, her iki yaklaşım da verimlilik, kalite-süreç ilişkisi, personel devir hızı, hız, kalite, esneklik, yenilik ve yeni ürün geliştirme süreci, tedarik kaynakları kriterleri söz konusu olduğunda, akademidekiler ve uygulayıcılar için dikkate değer bilgi sağlamaktadır. Her iki yaklaşımın özellikle kullanılan kaynakların tespiti, sorumluluğun yönetici ve çalışanlar tarafından paylaşılması, israfın önlenmesi, kayıp, fire ve hurdaların minimize edilmesi, karar alma ve kontrol sürecini kolaylaştırma, gerçek zamanlı kaynak tüketimini izleme, maliyet davranışını tanımlama ve doğru maliyet tespiti, fiili maliyetlerin kullanılarak standart maliyetlerin kaldırılması ya da azaltılmasına önem verdiği görülmektedir.

Son olarak yalın üretim ve yalın muhasebe, incelemeye konu edilen diğer çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri içerisinde performansın finansal olmayan kriterleri bakımından incelendiğinde diğer üç yaklaşıma nazaran kısıtlı bir içeriğe sahip yaklaşım olarak karşımıza çıktığı söylenebilir. Müşteri tatmini, yeni eklenen müşteri sayısı, pazar payı ve yeni ürün geliştirme süreci kriterleri açısından akademiye yahut uygulamacılara bir araç sunmadığı değerlendirilen yalın üretim ve yalın muhasebe tekniğinin, verimlilik, kalite-süreç ilişkisi, personel devir hızı, hız, kalite, esneklik ve tedarik kaynakları kriterleri söz konusu olduğunda akademidekileri ve uygulayıcıları daha donanımlı hale getirebildiği söylenebilir. Yalın üretim ve yalın muhasebe yaklaşımının; kullanılan kaynakların tespiti, sorumluluğun yönetici ve çalışanlar tarafından paylaşılması, israfın önlenmesi, kayıp, fire ve hurdaların minimize edilmesi, işletme faaliyetlerinin azaltılması, karar alma ve kontrol sürecini kolaylaştırma, standart maliyetlerin kaldırılması ya da azaltılması konularında, bu sistemi kullanan işletmelere faydalı olduğu söylenebilir.

Özetlenecek olursa; ele alınan çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarının, stratejik yönetim, performans yönetimi ve performansın finansal olmayan unsurları nezdinde finansal olmayan performans kriterlerini değişen kapsamlarda ele aldıkları anlaşılmaktadır. Bu nedenle işletmelerin uyguladıkları çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarına göre, performans kriterlerini dikkate alma seviyesi de farklılaşmaktadır. İşletmelerin kullandıkları maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri farklılaştıkça, göz önünde bulundurulmuş finansal olmayan performans kriterleri ve değerlendirmelerinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin odaklandıkları ve sahip oldukları stratejik yönetim perspektifine ve niteliklerine bağlı olarak finansal olmayan performans kriterlerine atfettiği önem, tercih ettikleri maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde somutlaşmaktadır.

### Kaynaklar

- Ahmed, S. ve Moosa, M. (2011). Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. *Pakistan Business Review*, 12, 755-775.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Journal of Accounting & Finance*(58).
- Balakrishnan, R., Labro, E. ve Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 2). *Accounting Horizons*, 26(1), 21-41.
- Campanella, J. (1999). *Principles of quality costs: Principle, implementation, and use*. Milwaukee, WI: Quality Press, American Society for Quality.
- Clinton, B. D. ve Webber, S. A. (2004). RCA at Clorox: here's innovation in management accounting with Resource Consumption Accounting. *Strategic Finance*, 20-26.
- Cokins, G. (2013). Top 7 Trends in Management Accounting. *Strategic Finance*, December, 21-29.
- Cokins, G. (2014). Top 7 Trends in Management Accounting, Part 2. *Strategic Finance*, January, 41-47.
- Crandall, R. E. ve Julien, O. (2010). Measuring the cost of quality.
- Elitaş, C. ve Ağca, V. (2006). Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 1-28.
- Fojt, M. (1995). Strategies for Service Quality. *Journal of Services Marketing*, 9(3), 1-72. doi:doi:10.1108/08876045199500001
- Garvin, D. A. (1987). Competing on the 8 dimensions of quality. *Harvard business review*, 65(6), 101-109.
- Gurowka, J. ve Lawson, R. A. (2007). Selecting the right costing tool for your business needs. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 18(3), 21-27. doi:10.1002/jcaf.20288
- Harrington, H. J. (1999). Performance improvement: A total poor- quality cost system. *The TQM Magazine*, 11(4), 221-230. doi:10.1108/09544789910272904
- Hauser, J. R., Simester, D. I. ve Wernerfelt, B. (1994). Customer Satisfaction Incentives. *Marketing Science*, 13(4), 327-350.
- Hussain, M. ve Gunasekaran, A. (2002). An institutional perspective of non- financial management accounting measures: a review of the financial services industry. *Managerial Auditing Journal*, 17(9), 518-536. doi:doi:10.1108/02686900210447524
- IOMA. (2001). Which non-financial performance measures are companies using. *IOMA's (Institute of Management and Administration) Report, November 2001*.
- IOMA. (2002). Time for non-financial performance measures. *IOMA's (Institute of Management and Administration) Report, February 2002*.
- Ittner, C. D. ve Larcker, D. F. (1997). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3), 293-314. doi:http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00035-9
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. ve Rajan, M. V. (1997). The Choice of Performance

- Measures in Annual Bonus Contracts. *The Accounting Review*, 72(2), 231-255.
- Jabnoun, N. (2002). Control processes for total quality management and quality assurance. *Work Study*, 51(4), 182-190. doi:10.1108/00438020210430733
- José Tarí, J. (2005). Components of successful total quality management. *The TQM Magazine*, 17(2), 182-194. doi:10.1108/09544780510583245
- Juran, J. ve Godfrey, A. (1998). *Juran's quality control handbook* (5. baskı). New York, NY: McGraw-Hill.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. (2001a). *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*. Boston, MA: Harvard Business Scholl Press.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. (2001b). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 87-104. doi:10.2308/acch.2001.15.1.87
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. (2001c). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160. doi:10.2308/acch.2001.15.2.147
- Kennedy, F. A. ve Brewer, P. C. (2005). Lean Accounting: What's It All About? *Strategic Finance*, November, 27-34.
- Kennedy, F. A. ve Brewer, P. C. (2006). The lean enterprise and traditional accounting—Is the honeymoon over? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 17(6), 63-74. doi:10.1002/jcaf.20234
- Kennedy, F. A. ve Widener, S. K. (2008). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. *Management Accounting Research*, 19(4), 301-323. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2008.01.001
- Khan, J. H. (2003). Impact of total quality management on productivity. *The TQM Magazine*, 15(6), 374-380.
- Mangelsdorf, D. (1999). Evolution from quality management to an integrative management system based on TQM and its impact on the profession of quality managers in industry. *The TQM Magazine*, 11(6), 419-425.
- Martínez-Lorente, A. R., Dewhurst, F. ve Dale, B. G. (1998). Total quality management: origins and evolution of the term. *The TQM Magazine*, 10(5), 378-386.
- Merwe, A. V. D. (2011). Resource Consumption Accounting (RCA). *Alta Via Consulting*, 1-2.
- Porter, M. E. (1996). What Is Strategy? *Harvard Business Review*, 74(6), 61-78.
- Rahimi, M., Sheybani, Z., Sheybani, E. ve Abed, F. (2014). Resource Consumption Accounting: A New Approach to Management Accounting. *Management and Administrative Sciences Review*, 3(4), 532-539.
- Roden, S. ve Dale, B. G. (2000). Understanding the language of quality costing. *The TQM Magazine*, 12(3), 179-185. doi:10.1108/09544780010326362
- Scheer, A.-W. (1988). Grenzplankostenrechnung: Stand und aktuelle Probleme; Hans Georg Plaut zum 70. Geburtstag, Wiesbaden.
- Seçme, N. Y., Bayrakdaroğlu, A. ve Kahraman, C. (2009). Fuzzy performance evaluation in Turkish Banking Sector using Analytic Hierarchy Process and TOPSIS. *Expert Systems with Applications*, 36(9), 11699-11709. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.eswa.2009.03.013

- Sharma, R. K., Kumar, D. ve Kumar, P. (2007). Quality costing in process industries through QCAS: a practical case. *International Journal of Production Research*, 45(15), 3381-3403. doi:10.1080/00207540600774067
- Smith, C. S. (2005). Going for GPK. *Strategic Finance*, 86(10), 36-39.
- Surysekar, K. (2003). A note on the interaction effects of non-financial measures of performance. *Management Accounting Research*, 14(4), 409-417. doi:http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.08.002
- Tek, N. ve Gümüş, Y. (2006). Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Performans Ölçümlemesi: Japon Bankaları Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, 19(Temmuz), 1-27.
- Weaver, R., Rutledge, R. W. ve Karim, K. E. (2010). Is GPK Right for US Companies? Possibility of Its Application in Bangladesh. *ASA University Review*, 4(2), 93-100.
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager- focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.