

## YÖNETİM AÇISINDAN MUHASEBEDE GELİŞEN YENİ TEKNİK ve YAKLAŞIMLAR

Dr. Münir ŞAKRAK

M.Ü. Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Yardımcı Doçent

**ABSTRACT:** *Advanced manufacturing technologies have changed manufacturing cost-behavior patterns. At the same time, international competition has become more vigorous. For this environment, it has been considered that corporate management accounting systems are inadequate. The purpose of this paper is to summarize the new techniques and approaches developed in the management accounting systems, in order to meet the requirements of today's environment.*

### I-GİRİŞ

Günümüzde, giderek sertleşen global ve ulusal rekabet koşulları, ve teknolojik değişimdeki hızla paralel tüketici taleplerindeki gelişmeler, işletmeleri ayakta kalabilmek için mevcut yönetim uygulama ve stratejilerini sürekli gözden geçirmeye zorlar hale getirmiştir.

Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak da: "günümüz iş dünyasının, yönetim muhasebesi sistemlerinde mükemmeliyete gereksinme duyduğu[1]" vurgulanabilmektedir. Buna göre: güçlü global rekabet, mamul ve üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler ve para kurları ile hammadde fiyatlarındaki geniş dalgalanmalar karşısında, bir işletmenin yönetim muhasebesi sistemi, maliyetlerin kontrolüne yönelik çabaları kolaylaştırmak, üretim verimliliğini ölçmek ve geliştirmek, gelişmiş üretim süreçlerini tasarlamak amaçlarına yönelik, zamanında ve doğru bilgileri sağlamak zorundadır.

Bu makalede, günümüz ekonomi dünyasında yaşanan gelişmelere paralel olarak, yönetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşım ve teknikler ile bunlara paralel olarak muhasebe alanında gelişen yaklaşımlar incelenmiştir. Böylelikle, gerek yönetim alanında gerekse de muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan değişimin genel bir özeti ortaya konması amaçlanmıştır.

### II. GÜNÜMÜZ MUHASEBE YAKLAŞIMLARINDA DEĞİŞİM GEREĞİ

Muhasebe bilgilerinin bir kısmından hesaplamak, işleri düzeltmek, akan işletme süreçlerini planlamak için yararlanırken, muhasebe sürecinin bir başka bölümü yalnız yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi için yürütülür[2]. İşletme yönetiminde

yararlanılan muhasebe bilgi türlerinin tanımlanmasında kullanılan kavramlar, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetimi muhasebesi şeklinde sınıflandırılır. Bu sınıflandırma aynı zamanda muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerini ortaya koymaktadır.

Planlama, kontrol ve karar verme ile ilgili amaçların günümüzde büyük önem kazanması sonucunda, maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasında kesin bir sınır çizmek oldukça güç hale gelmiştir[3].

Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgiler:

- Maliyet bilgileri (bilanço ve gelir tablosuna yönelik)
- Yönetim bilgileri (karar verme sürecinde kullanıma yönelik)

şeklinde iki grupta toplandığında, özette planlama ve kontrol sürecinde kullanılabilir bilgiler sağlayan maliyet muhasebesi sisteminin yönetim muhasebesi sistemini oluşturduğu ifade edilebilmektedir[4].

Yönetim Muhasebesi kavramı, geçmiş 30 yıl içinde Anthony(1956), Shillinglaw(1961) ve Horngren(1962) tarafından popolarize edilmiş ve uygulamaları gelişerek günümüze kadar gelmiştir[5].

Yönetim Muhasebesi, bir yandan kendi içerisinde çok hızlı gelişmeler kaydederek, öte yandan da işletmecilik bilimi, ekonomi, yönelyem araştırması, istatistik, vb. gibi alanlardaki gelişmeleri kısa sürede kendisine uyarlayarak, bugün işletme yöneticilerinin gereksinme duydukları sayısal verilerden çok büyük bir kısmını sağlayabilecek düzeye erişmiştir. Bu bakımdan, günümüzde yönetim muhasebesinin çağdaş işletme yönetiminde vazgeçilmez bir öge haline geldiği görülmektedir[6].

Dünyada ekonomik ve teknolojik çevrede son yıllarda yaşanan hızlı değişim, üretim teknolojilerini önemli ölçüde etkilemiş bu da işletme yönetiminde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır. Geniş ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisinin maliyetler üzerindeki etkileri 80'li yıllarda çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Özellikle üretim sistemlerindeki ve teknolojiadaki gelişmelerin

ortaya çıkardığı yeni faaliyetlerle ilgili maliyetlerin birim maliyetlerine yüklenmesinde eski yöntemlerin uygulanmasının hatalı yönetim kararlarına yol açacağı literatürde ısrarla vurgulanmıştır[3].

80'li yılların ortalarından itibaren ortaya atılmaya başlanan ve 90'lı yılların başlarından itibaren de geniş kabul görmeye başlayan;

• *Belli yönerge ve tanımlamalar ile organizasyonların finansal raporlama sistemlerinin yönlendirdiği günümüz yönetim muhasebesi bilgilerinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için uygun ve geçerli olmaktan uzak, çok yavaş, çok genel ve çarpıtılmış olduğu*[1];

• *Ekonomik çevredeki ve teknolojideki hızlı değişimlere, finansal bilgi sistemlerinin uyum sağlayamadığı*[7];

• *Üretim süreçleri ve teknolojideki gelişmelerin sürmesine engel oluşturacak şekilde, halen yıllarca önce geliştirilmiş bulunan maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin kullanılmakta olduğu*[8].

görüşleri, yönetim muhasebesinin temel yaklaşımlarının değişmesine yönelik gerekleri yansıtmaktadır.

Gelişen bu yaklaşımlara göre geleneksel muhasebe uygulamaları işletme yönetimlerini zaafa götüren bir takım hataları taşımaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir[1 ve 9]:

• Geleneksel yönetim muhasebesi raporları verimliliğin artırılması ve maliyetlerin düşürülmesi doğrultusunda fonksiyonel yöneticilere sağladıkları yardım yetersizdir.

• Geleneksel yönetim muhasebesi sistemi doğru üretim maliyetlerini sağlamak konusunda da başarısızdır.

• Geleneksel muhasebe uygulamaları yönetime performans etkinliğine yönelik bir alt yapı sağlamakta başarısızdır. Çünkü bu uygulamalar iç başarılarından çok dışsal finansal başarıya odaklanmış durumdadır.

• Geleneksel muhasebe uygulamaları, yönetim eğilimlerini artan biçimde üretim hattı yerine işlem bazındaki sonuçlar üzerinde yoğunlaşmaya yönlendirmektedir.

• Geleneksel muhasebe uygulamaları, kârlılık marjlarını düşüren sorunların saptanması ve pazar payının artırılması mücadele-sinde fırsatları sağlamak yönünde de başarısız kalmaktadır.

Yukarıda sıralanan zaafılar özetle, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, gelişmiş endüstriyel ortamın amaçlarını desteklemekte yetersiz kaldığını vurgulamaktadır. Hızla artan global rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim yaklaşım

ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmış, yönetim karar süreçlerinde temel dayanak muhasebe sisteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

### III. ÜRETİM SİSTEMLERİ VE YÖNETİM ALANINDAKİ GELİŞMELER PARALELİNDE MUHASEBEDE YENİ YAKLAŞIMLAR

#### III.0. Üretim Teknolojisinde Gelişmeler ve İşletme Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar

Son yıllarda üretim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişme, (örneğin robotlar, bilgisayar destekli tasarım (CAD-ve esnek üretim sistemleri) işletmelerin üretim sistemlerinde büyük bir değişime öncülük etmiştir. Buna paralel olarak, uluslararası rekabet çok daha kuvvetlenmiştir.

Geçmişte üretim yapılarının ortak özellikleri, ağırlıklı olarak belli standartlara sahip bir ya da bir kaç mamulün büyük miktarlarda seri ve kütle üretimine yönelik olmaları ve yerleşik bir teknolojiye dayalı bulunmaları idi. Bilgi işlem teknolojisindeki gelişmelerin sonucunda üretim sistemlerinde otomasyon ve robotların kullanımı hızla artmaya başlamıştır. Üretimde otomasyona geçilmesi işletmelerin üretim yapılarında, az çeşitte mamullerin kütle üretimi yerine, çok çeşitli mamulün küçük partilerde ve kısa zaman aralıklarında üretimine yönelik değişime öncülük etmiştir.

Üretim sistemlerindeki bu değişimin ortaya çıkardığı yeni teknolojik yapı *esnek üretim sistemleri (flexible manufacturing systems-FMS)* olarak adlandırılmaktadır.

Esnek üretim sistemleri, *bilgisayar destekli tasarım (computer aided design-CAD), bilgisayar destekli üretim (computer aided manufacturing),* programlanabilir makine araçları ve robotlar gibi bilgisayar kontrollü üretim teknolojilerini kullanır. Esnek üretim sistemlerinin hazırlık ve üretim hattı değişimleri için gereken zamanı azaltması nedeniyle, işletmeler çok çeşitli ürünleri küçük partiler halinde üretebilir hale gelmişlerdir.

Bir *mamul ömrü (product life cycle)*, yeni bir mamulün tasarlanarak pazara sunulması ile talepleri karşılamada yetersiz kalması sonucu pazardan çekilmesi arasında geçen zaman olarak tanımlanmaktadır. Esnek üretim sistemleri sayesinde mamul ömürleri kısılırken, mamullerin teknolojik değişim gereksinimleri ve üretimde mühendislik katkısının oranı yükselmektedir. Bu üretim yapısında, sıkça yaşanan bir mamul üretiminden diğer birinin üretimine geçişte, üretim hattı ile ilgili değişim ve adaptasyon gereksinimleri de yoğun olarak yaşanmaktadır.

Esnek üretim sistemleri temel yapıyı, standart mamullerin büyük miktarlarda üretiminden yüksek

düzye otomasyona bağlı partiler halinde üretime kaydırmıştır. Parti tipi üretim, mamullerin belirli müşteriler için küçük partiler halinde üretimdir. Bu nedenle bir işletme, kısalan mamul ömürlerine paralel olarak mamul hatlarında farklılaşmayı sağlayacak daha iyi bir donanıma yönelmiştir. Bilgisayar kontrollü makine sistemleri iyi bir şekilde organize edilerek üretime sokulduklarında ürün kalite ve güvenirliliği de yükselmektedir. Bu araçların, bilgisayar destekli planlama ve raporlama ile kombinasyonu üretim sürelerinin kısalması, daha düşük stok düzeyleri ve daha düşük genel maliyetlere öncülük etmektedir[10].

Mamul ve üretim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler ve global rekabet ortamının etkileri *tam zamanında-üretim (just-in-time JIT), toplam kalite yönetimi (total quality management - TQM)* gibi yeni yönetim stratejilerini ortaya çıkarmıştır.

**Toplam Kalite Yönetimi**, günümüz rekabet ortamında işletme başarısı için ön koşul olarak tanımlanır hale gelmiştir.

Toplam kalite yönetimi genel ifadeyle; "*müşteri tarafından tanımlanan kaliteye öncelik verilerek kruluşun ürün ve hizmetleri yanında yönetimin de kalitesini ve verimliliğini artırmayı hedefleyen bir çalışma ya da yönetim uygulaması*" şeklinde tanımlanmaktadır[11].

Değişen pazarlara kolayca adaptasyon sağlayan esnek üretim sistemlerinin devreye sokulmasına ek olarak firmalar, *topyekün müşteri tatminine ulaşmada sürekli iyileşme süreci olarak*, toplam kalite yönetimini kullanmaktadırlar. Üretim hattının sonunda çıktıların kontrolünü beklemek ya da kabul dileyebilir tolerans sınırları içinde kalmak için uğraşmaktan çok *toplam kalite yönetiminin* amacı tüm kayıpları (israfı) ortadan kaldırmaktır[10].

"*Tam zamanında*" üretim, sadece gerekli parçaların, gerekli olduğu miktarlarda ve gerektiği zaman üretilmesi olarak tanımlanmaktadır. *Tam zamanında üretim* felsefesinin temelinde de, üretimin tüm aşamalarında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılması hedefi yer almaktadır. Tam zamanında üretimin gerçekteşebilmesi kayıpların (israfın) ne ölçüde engellenebildiğine bağlı bulunmaktadır[12]. Bu sistem özde, sürekli iyileştirmeyi ön planda tutarak malzeme gereksinmesini minimize etmeye yöneliktir. Tam zamanında üretim sisteminde, sürekli üretim hedefine paralel stok düzeylerinin en aza indirilmesi amaçlanır. Bu yaklaşıma dayalı üretim yapısında çalışanlar, bir sonraki siparişe kadar, salt üretim için gerekli stokları elde bulundururlar. Salt üretim gereksinmesi düzeyinde malzemenin elde bulundurulması ise, yalnızca daha az depo alanları ve araçları gerektirmekten öte, stok bulundurma maliyetlerinin düşmeşi ve üretim

verimliliğine yönelik kârlılık artışını beraberinde getirmektedir.

Yukarıda özetlenen yeni üretim ve yönetim felsefelerinde, *sıfır hata* yaklaşımı benimsenmektedir. Bu yaklaşımda, operatörler, kontrolör sorumluluğundan öte, sıfır hata için sorumlu kabul edilmektedir. Operatörler, her hangi bir hata ya da yanlışlığı saptadıkları anda ivedi düzeltici eylem için üretim akışını durdururlar. İşletme bütününe yönelik bu yaklaşımda, kayıpları (israfı) önlemek üzere değer yaratmayan faaliyetlerin saptanması ve ortadan kaldırılması temel hedefdir.

Bu tür değişimler, yeni maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerine gereksinmeyi ortaya çıkarmıştır.

### III.1. Yönetim Aısından Muhasebede Gelişen Yeni Yaklaşımlar

Önceki bölümde özetlenen değişimler, yönetim açısından muhasebe, diğer bir ifadeyle de maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde yeni yaklaşımların gelişmesine öncülük etmiştir.

Genel ifadeyle *maliyet yönetimi (cost management)* olarak adlandırılan bu yeni yaklaşımlar, aşağıda sıralanan üç temel amaç çerçevesinde gruplanabilmektedir[3]:

- Global rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar.
- Kaynak kullanımında kayıpları azaltıp etkinliği artırmaya yönelik yaklaşımlar.
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar.

Bu yaklaşımlara göre, **Maliyet yönetimi** kavramı, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Maliyet Muhasebesi, tarihi bir perspektife sahip ve raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli aktif bir rol üstlenmiştir. Bu, fiili sonuçların raporlanmasına gereksinme bulunmadığı anlamına gelmemektedir.

Maliyet Yönetimi Sistemi (MYS)'nin geleneksel uygulamalara göre en önemli üstünlüklerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır[7]:

- Katma değer yaratmayan maliyetlerin elimine edilmesinde sürekli gelişme
- Faaliyetlerin muhasebesi
- Hedef maliyetler dahil olmak üzere dışsal etki altındaki hedefler
- Yönetim raporlama amaçlarına yönelik maliyet takibinin geliştirilmesi.

Maliyet yönetimi yaklaşımı mamul maliyetlerindeki öngörüler, yeni mamul geliştirme kararları, mamul tasarımı ve bir mamul hattı için gerçekleştirilen pazarlama çabalarını etkiler. Üretim maliyetleri aynı zamanda fiyatların belirlenmesinde de önemli bir rol oynar. *Maliyet yönetimi, maliyetlerin ne olduğu konusunda dikkatlerin yoğunlaşması yerine, ekonomik koşulların gelecekteki etkilerini vurgular.*

Günümüzde maliyet muhasebecileri, mamul üretimi ile hizmet sağlamanın birbiriyle ilişkili faaliyetler olduğunun farkındadırlar. Bu nedenle de dikkatlerini, bu faaliyetlerin maliyetlerine yöneltmişlerdir. Bir faaliyet, iş doğuran bir süreç ya da yöntemdir. Örneğin parçaların nakliyesi, siparişlerin değiştirilmesi ve satıcı ilişkilerinin oluşturulması. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)*, sürekli gelişme üzerine yoğunlaşmış bir maliyet planlama sistemidir. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)*, katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak, katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin tanımlanmasını amaçlar.

Faaliyet tabanlı yönetim ve mamul ömrü süresince maliyetlemenin birleştirilmesiyle alternatif mamul geliştirmenin mamul maliyetleri üzerindeki etkilerini ortaya koyar. *Mamul ömrüncü maliyetleme, (Life cycle costing)* her mamul ya da hizmetin özel araştırma ve geliştirmelerinden, müşterilere nihai pazarlamasına kadar, ilgili maliyetlerini toplar ve izler. Diğer bir ifadeyle beşikten mezara maliyetleme olarak adlandırılır. Mamulün piyasa ömrü süresince maliyetleme yaklaşımı, tasarım aşamasının düşük maliyetli üretimi desteklemede büyük rolü olduğuna dikkat çeker. Yeni ürünün üretim aşamasına girmesiyle, ekonomikleştirme fırsatları sınırlanmıştır. Bu sistem, üretim maliyetlerine ilave olarak, seri üretim öncesi ve üretim sonrası maliyetlerle de uğraşır. Örneğin muhasebeciler, yedek parça sistemi ve servis maliyetlerinin öngörülmesi ile de uğraşırlar. Üretim öncesindeki maliyetlerin öngörülmesi için daha çok çaba harcanması, parça sayılarını azaltacağı gibi, üretim sürecinde standart parçaların kullanılması olanağını getirir, dolayısıyla da maliyetlerin düşmesini sağlar[10].

Mamul ömrüne dayalı maliyetleme, *hedef maliyetleme (Target Costing)* kavramını ön plana çıkartır. Bu yöntem, maliyetleri esas alan geleneksel yaklaşımın kullanılması yerine, fiyat ve maliyetler arasındaki ilişkinin araştırılmasını ön plana alan piyasa etkilerine dayalı yöntemdir. Hedef maliyetleme, müşterilerin belli bir mamul için ne kadar ödemeye hazır olduklarını öngörmek üzere pazar araştırmalarını kullanır. Kabul edilebilir bir karın öngörülen satış fiyatından düşülmesinden sonra yöneticiler hedef maliyet ile beklenen maliyeti karşılaştırırlar. Eğer beklenen

maliyetler hedef maliyetlerin üstünde bulunuyorsa, bir işleme:

a) Ürün tasarımı ya da üretim ve pazarlama faaliyetlerini maliyet tasarrufu için değiştirir;

b) Daha düşük bir kar marjını kabul eder ya da;

c) Gereken kar marjına ulaşamayacağı için mamul ya da hizmetin pazara sunulmasından vazgeçer.

Bu yeni tekniklerin benimsenmesi, mevcut performans geliştirme sistemlerinin bir analizini gerektirir. Geleneksel işçiliğe dayalı üretim ölçümleri geçersiz hale gelmiştir. Tek bir kısa dönemli kar ölçüm yönteminin kullanılması (örneğin net kar gibi), yöneticilerin yeteneklerini yansıtmaktan uzaktır. Kısa dönemli karlılık iyi bir yönetim için güvenli değildir. Globalleşen pazarlarda başarıyla rekabet edecek yöneticiler, performans ölçümlemesinde, üretim verimliliği, kalite ve maliyet netliğinin artırılması için çok çeşitli yöntemleri kullanırlar[10].

*Stratejik maliyet yönetimi*, yaklaşımı ise strateji kavranının önemindeki yükselişe paralel olarak gelişme göstermiştir. *Stratejik maliyet yönetimi*, -geniş bir bakışla- stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır[5].

Global rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen, *stratejik maliyet yönetimi ve analizi ile mamulün piyasa ömrü süresine yönelik maliyetleme* yaklaşımlarının yeniliği özellikle iki açıdan ortaya çıkmaktadır[3]:

• Alınacak kararlarda global rekabet ortamının yarattığı koşullar daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınmalıdır

• Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizleri bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmelidir.

Yukarıda özellikleri özetlenen ve birim maliyetlerin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yeni yaklaşımlar olarak gruplanan *faaliyet tabanlı maliyetleme* ve *hedef maliyet* yaklaşımları ise gerek yenilikleri gerekse de uygulanabilirlikleri gibi yönlerden tartışılmalı yaklaşımlardır.

Örneğin; faaliyette tabanlı maliyetleme yönteminin, hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği daha olanaklı görülmekte, hatta bu tür işletmelerde uzun yıllardır adı geçen yöntemin uygulandığı çeşitli kaynaklarda vurgulanmaktadır.

Yine, hedef fiyata göre maliyetleme yöntemi, "amaçlara yönelik yönetim" olarak 70'li yıllardan beri bilinen ve daha çok mühendisliğe dayanan bir yöntem olarak ifade edilmektedir[3].

Bu yöntemlerin uygulanabilmesi için, yoğun bir hazırlık ve organizasyon çalışması büyük önem taşımakta, ayrıca üretim ve pazarlama faaliyetlerinde sıkı bir koordinasyonun sağlanabilmesi ve sürdürülebilmesi gerekli bulunmaktadır.

En önemli gereklerden biri de; işletmelerin geleneksel yönetim muhasebesi sistemlerinde etkin bir uygulama sürecini yaşamış bulunmaları, mevcut sistemlerinin yeterli ya da yetersiz yönlerini en iyi şekilde analize tabi tutabilmeleri ve bu analiz sonuçlarını, değişim gereksinmesinin boyutlarını saptamaya yönelik olarak değerlendirebilmeleridir.

#### IV-SONUÇ

Teknolojideki gelişmeler ve global rekabet ortamının etkileri, son yıllarda işletmelerin üretim teknikleri ve yönetim yaklaşımlarında önemli arayış ve hızlı değişimlere öncülük etmiştir.

Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak ta işletmelerin yönetim muhasebesi sistemlerinde, bu değişimlere uyum sağlamak üzere yeni yaklaşım ve sistemlere olan gereksinme de artmıştır.

Bu gereksinmede en önemli göstergesi, geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, yeni çevrenin dinamikleriyle aynı hız ve esnekliğe sahip bulunmamasıdır.

Bu doğrultuda geliştirilen yeni yaklaşımlardan özellikle, birim maliyetlerin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik önerilen yöntemlerin, gerek yenilikleri gerekse de uygulanabilirlikleri tartışılmakla birlikte, bu yaklaşımlarda göz önünde bulundurulması gereken, yeni yaklaşım, yöntem ve sistemlere olan gereksinmedir.

İşletmelerin muhasebe sistemleri, yönetim karar kademelerinde gereksinme duyulan kapsamda ve yeteri hızda geçerli bilgileri sağlamak zorundadır. Muhasebe bilgi sisteminin sunduğu bilgilerin aynı zamanda da doğru ve güvenilir olması, geleceğe yönelik öngörü ve analizlere doğrudan katkı sağlaması zorunludur.

Sadece yukarıda sıralanan yeni yaklaşımların irdelenmesi, uygulanabilirliklerinin analizi yeterli bulunmayıp, içinde bulunulan çevre ve her işletmenin kendi iç dinamikleri sürekli değerlendirilmek suretiyle, mevcut muhasebe sistemlerinin sürekli geliştirilmesine yönelik araştırma ve çalışmaların yoğunluk kazanması da büyük önem taşımaktadır.

Ülkemizde de, dünyadaki teknolojik gelişmeler ve global rekabet ortamına uyum sağlama doğrultusunda

büyük işletmelerin yanında orta büyüklükteki işletmelerin de çaba ve uygulamalarının önemli boyutlarda olduğu gözlenebilmektedir. Ancak, bu çabaların işletme bilgi sistemlerinin ve özellikle de muhasebe sistemlerinin yönetim amaçlı, bu gelişmelere uyumlaştırılması ve hızla geliştirilmesi yönünde de yoğunlaştırılması hayati önem taşımaktadır.

#### KAYNAKLAR

- [1]-JOHNSON, H. Thomas - KAPLAN, Robert, S.; *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, s. 1-3.
- [2]-ERDAMAR, Cengiz; *Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları-Teori ve Uygulamalar* Eko-Bil Yayın No: 1, İstanbul, 1982, s.59.
- [3]-BURSAL, Nasuhi - ERCAN, Yücel; *Maliyet Muhasebesi - İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları: 103, İstanbul, 1994, s.433; 484-492.
- [4]-GRAY, Jack - RICKETTS, Don; *Cost and Managerial Accounting*, McGraw-Hill International Book Company, Inc., 1982, s.4-6.
- [5]-SHANK, John K. - GOVINDARAJAN, Vijay; *Strategic Cost Management - The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993, s.4.
- [6]-BÜYÜKMİRZA, Kamil; *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Genişletilmiş 4.Baskı, Ankara, 1995, s.26.
- [7]-BERLINER, Callie - BRIMSON, James A.; *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, Harvard Business School Press, Boston, 1988, s.1-3.
- [8]-KAPLAN, Robert, S.; "Yesterday's Accounting Undermines Production", Harvard Business Review, July-August 1984, s.95.
- [9]-GRIECO, Peter L. - PILACHOWSKI, Mel; *Activity Based Costing - The Key to World Class Performance*, PT Publications, Inc., Palm Beach, 1995, s.3.
- [10]-RAYBURN, Letricia Gayle; *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*, Sixth Edition, Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.10-13.
- [11]-AKAL, Zühal; "Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri", Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı, Milli Produktivite Merkezi Yayını, 1995, s.85.
- [12]-ACAR, Nesime; *Tam Zamanında Üretim*, İkinci Baskı, Milli Produktivite Merkezi Yayınları: 542, Ankara, 1995, s.4-8.