

YÖNETİM MUHASEBESİNDEKİ DEĞİŞİM VE DEĞİŞİMİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Yrd.Doç.Dr. Volkan DEMİR*

ÖZET

Yönetim muhasebesi, küresel değişimler ile birlikte işletmeler için önemli bir fonksiyon haline gelmiştir. İşletmelerin stratejik hedefler belirlemelerinde ve bu hedeflerine ulaşmalarındaki en önemli araçlardan biri yönetim muhasebesidir. Dolayısıyla güncel yönetim muhasebesi literatürü de yönetim muhasebesindeki değişim ve yönetim muhasebesi ile strateji ilişkisi üzerine yoğunlaşmıştır. Yönetim muhasebesindeki değişime ilişkin literatürde farklı görüşler ve düşünceler mevcuttur. Ancak ortak olan görüş; küreselleşmenin birçok gelişmeyi beraberinde getirdiği, bilgiye olan ihtiyacın artmaya devam ettiği, teknolojinin yönetim muhasebesi uygulamalarını geliştirdiği, üretim ve yönetim tekniklerindeki gelişmelerin yönetim muhasebesini etkilediği, müşteri kavramı ve yönetim muhasebesi tekniklerinin ilişkilendirildiği ve yönetim muhasebesinin kültürel ve sosyal olaylar ile birlikte daha farklı bir yöne de eğildiğidir. Bu çalışmada, yönetim muhasebesindeki değişim üzerine literatür araştırması yapılarak, değişimi etkileyen faktörler incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Yönetim Muhasebesi, Stratejik Maliyet Yönetimi, Yönetim Muhasebesindeki Değişim

ABSTRACT

By global changes, managerial accounting has become an important function for companies. As a matter of fact, managerial accounting is one of the most important tools for companies to set strategic goals and to reach them. Therefore current managerial accounting literature focuses on the changes in managerial accounting and the connection between managerial accounting and strategy. There are various ideas and opinions about the change in managerial accounting; but common opinions are as follows: globalization brings so many developments, need for information still increases, technology improves managerial accounting implementations, developments in production and management techniques influence managerial accounting, customer concept and managerial accounting techniques are related with each other, managerial accounting directs to another point with cultural and social events. This study seeks to analyse the factors that effect the change in managerial accounting by searching literature.

Key Words: Strategic Managerial Accounting, Strategic Cost Management, Managerial Accounting Change

* Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi

Bu çalışma, Galatasaray Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri tarafından desteklenmektedir.

GİRİŞ

Ülkelerarası etkileşimin artması, sermayenin milliyetinin öneminin azalması her alanda olduğu gibi yönetim muhasebesi alanında birçok değişikliği ve yeniliği beraberinde getirmiştir. Bu durum dinamik bir yönetim muhasebesi yaklaşımı oluşturmuş ve değişen koşullara göre yönetim muhasebesinin karar vermeye ve performans ölçümlemeye odaklanmasını daha belirgin hale getirmiştir.

Küresel ekonomik düzende işletmelerin finansal durumları, finansal performansları ve nakit akışları önemini korurken, işletmeler için finansal olmayan ve işletme sürekliliğini etkileyen bilgiler ve veriler de önemli hale gelmeye başlamıştır.

Yönetim muhasebesi, dünyadaki birçok gelişmeden etkilenir hale gelmiştir. Teknoloji, üretim sistemlerindeki esneklikler, bilgiyi toplama ve kullanmadaki gelişmeler, kurumsal kaynak planlaması ve kurumsal kaynak planlamasına ilişkin yapılan yazılımlar, işletme içi çalışanların ve yöneticilerin niteliklerindeki değişiklikler, işletmeler ile ilgili menfaat gruplarının artan önemi, işletme ve işletmelerin buldukları toplumlardaki kültür ve işletmelerin stratejik hedefleri gibi birçok etken yönetim muhasebesini yakından ilgilendirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, yönetim muhasebesinde meydana gelen değişimi literatür yardımıyla ortaya koyarak, yönetim muhasebesindeki değişimi etkileyen faktörleri incelemektir.

1. Kavramsal Tanımlamalar

Yönetim muhasebesi, klasik anlamda işletme yönetimlerinin planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarını yerine getirmesine yardımcı olan, maliyet muhasebesi bilgilerini yönetsel kararlar için kullanan muhasebe mesleğinin ayrı bir uzmanlık dalıdır (Gürsoy, 1999, s.6). Mali-

yet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgilerin finansal tablo hazırlamada ve yönetim ihtiyaçlarını karşılamada kullanıldığı gözönüne alındığında, özellikle planlama ve kontrol sürecinde kullanılabilir bilgiler sağlayan maliyet muhasebesi sisteminin yönetim muhasebesi sistemini oluşturduğu ifade edilmektedir (Altuğ, 2006, s.433). Başka bir ifadeyle yönetim muhasebesi, planlama ve denetim sürecinde toplanan bilgilerin kullanılabilir veri olarak işletme yönetimine sunulmasıdır (Hacırustemoğlu ve Şakrak, 2002, s.3). Büyükmirza (2008, s.29)'da yönetim muhasebesinin (analitik muhasebe) amacını şöyle tanımlamıştır:

“Yönetim muhasebesinin (analitik muhasebenin) amacı; işletme yöneticilerinin sağlıklı karar alabilmeleri için gereksinme duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktır. Bu bakımdan, ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur.”

Yönetim muhasebesini diğer muhasebe uzmanlık alanlarından ayıran temel bir özellik de; yönetim muhasebesinin işletme içi ve işletme dışındaki **ekonomik verileri, finansal verileri ve finansal olmayan verileri** kullanarak yönetimin bilgi ihtiyacını gidermesidir (Edmonds, Edmonds ve Tsay, 2000, s.4). Yönetim muhasebesinin değişimi ile birlikte, maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetim muhasebesi gibi bazı kavramlar çok kullanılmaya başlanmıştır. Bu kavramlara ilişkin literatürde aşağıdaki tanımlar mevcuttur:

Maliyet yönetimi (cost management), Hoque tarafından (2006, s.5) şu şekilde tanımlanmaktadır:

“İşletmenin maliyet yapısının ayrıntılı bir şekilde anlaşılmasıdır. Maliyet yönetimi 3 (üç) temel

unsurdan oluşmaktadır; (1) yönetim muhasebesi, (2) üretim ve (3) stratejik planlama.”

Maliyet yönetiminin başka bir tanımı ise Bhimani, Horngren, Datar ve Foster tarafından (2008, s.6) yapılmıştır:

“maliyet yönetimi, mamul ve hizmetlerin maliyetlerini düşürmek ve müşteriler için değer artırmak için katlanılan maliyetlerin kısa ve uzun dönemli planlanmasını ve kontrolünü sağlamaktır.”

Stratejik maliyet yönetimi (*strategic cost management*), Blocher, Stout, Cokins ve Chen tarafından (2008, s.6) şu şekilde tanımlanmaktadır:

“stratejik yönetim ve yönetimin temel fonksiyonlarının uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla maliyet yönetiminin geliştirilmesidir”

Stratejik yönetim muhasebesi (*strategic management accounting*) ; İngiltere’de Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (CIMA) tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır (Bhimani ve diğerleri, 2008, s.774’den alınmıştır):

“stratejik yönetim muhasebesi, işletme içi bilgiler ile finansal olmayan bilgiler kadar; işletmeye etki eden dış faktörlerden elde edilen bilgileri de dikkate alan bir yönetim muhasebesi şeklidir.”

Stratejik yönetim muhasebesine ilişkin başka bir tanım da Hoque tarafından (2006, s.2) yapılmıştır:

“stratejik yönetim muhasebesi, yönetimin stratejik kararlar almasına ve organizasyonel etkin-

liğin değerlendirilmesine yardımcı olmak için muhasebe verilerini oluşturan, tanımlayan, sınıflandıran ve analiz eden bir süreçtir.”

Dixon (1998, s. 273) stratejik yönetim muhasebesi ve yönetim muhasebesi arasındaki farkı şu şekilde ifade etmiştir:

“stratejik yönetim muhasebesi kavramı, yönetim muhasebesinin taktiksel göstergelerden ziyade stratejik göstergeler kullanarak performans ölçümü üzerine odaklanmasını gerektirmektedir. Temel olarak, stratejiler muhasebe dilinde ifade edilmekte ve muhasebe teknikleriyle desteklenmektedir.”

Ayrıca Dixon (1998, s. 272), stratejik yönetim muhasebesinin temel ilkesini, yakın geçmişte oluşturulan modellere ilişkin ilkelerin bir bütünü olarak tanımlamıştır. Dixon’a göre bu modeller, rekabetçi avantaj yaratan stratejileri ortaya çıkarmakta ve işletmenin stratejik hedeflerini belirlemektedir.

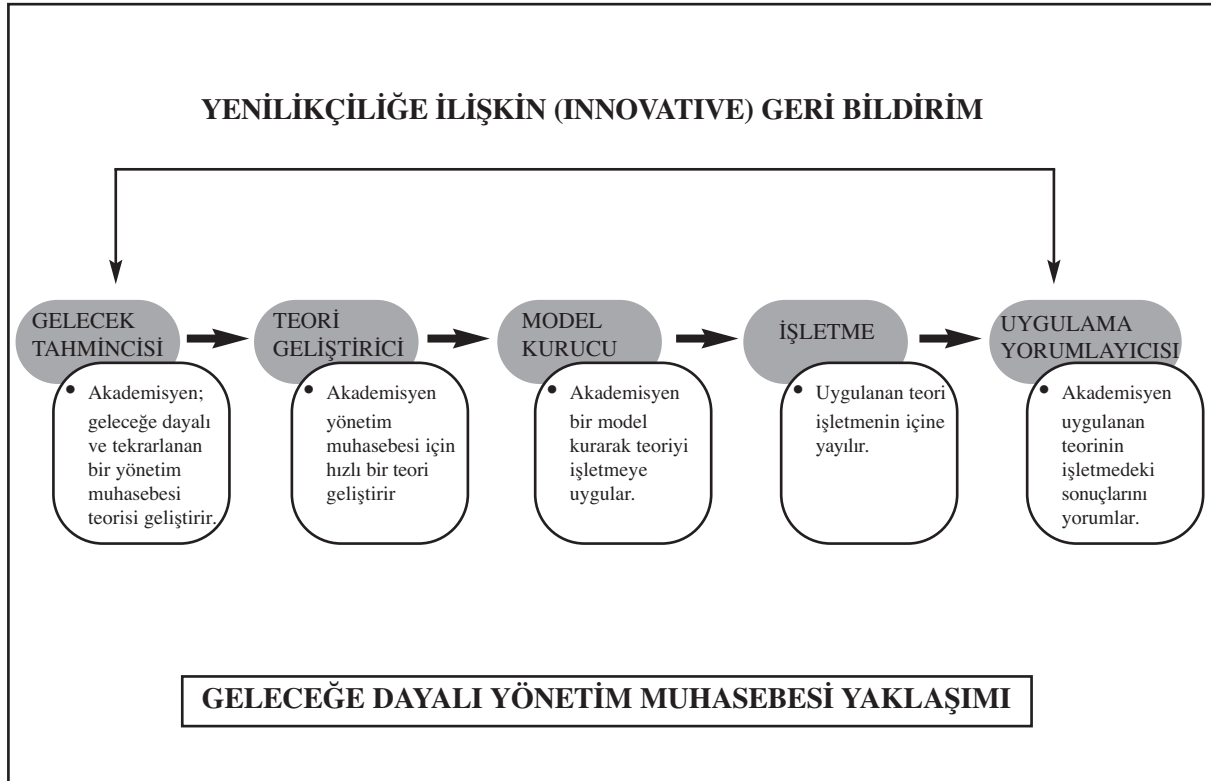
Laitinen tarafından (2003, s.295) yapılan çalışmada yönetim muhasebesi yaklaşımları incelenmiş ve yeni yönetim muhasebesi yaklaşımları geleceğe dayalı yönetim muhasebesi olarak nitelendirilmiştir. Mevcut yönetim muhasebesi teorileri; teoriye dayalı ve uygulamaya dayalı iken artık *geleceğe dayalı yönetim muhasebesi modelleri* kurulmaya başlandığı ifade edilmiştir.

“Geleceğe Dayalı Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Bu yaklaşım; gelecek tahminleri, hızlı teori geliştirme, model kurma, uygulama ve sonuçları değerlendirme aşamalarını içeren bir yaklaşımdır.”

Geleceğe dayalı yönetim muhasebesi yaklaşımı için açıklayıcı bilgiler: Tekrarlanan Teori (iterative theory; rolling theory); sürekli geliştirilen teoridir. Hızlı Teori (fast theory); seri bir şekilde geliştirilebilen ve yenilenebilen teoridir. Bu yaklaşımın güçlü ve zayıf yanları şunlardır (Laitinen, 2003, s.300):

Güçlü Yanları: (1)Yönetim muhasebesinin geleceğine ilişkin teorik araştırmalara dayandığı için, geliştirilen yönetim muhasebesi teorisinin uygulama dışı bırakılmasından önce geliştirilmesi için yeterli zamana sahiptir. (2) Güçlü teorik temellere dayanır. Bu nedenle de teoriyi farklı işletmelere genelleştirmedeki başarısızlık olasılığı düşüktür. (3) Yenilikçiliğe ilişkin güçlü geri bildirimler, teoriyi daha fazla geliştirebilmektedir. (4) İşletme ile işbirliği vardır.

Zayıf Yanları: Geleceğe dayalı yönetim muhasebesi için araştırma ve araştırmacı eksikliği.



Şekil 1: Geleceğe Dayalı Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı

Kaynak: Laitinen, E.K. (2003); "Future-Based Management Accounting: A New Approach with survey Evidence", Critical Perspectives on Accounting, Volume 14, Elsevier.

2.Yönetim Muhasebesine Tarihsel Bakış ve Değişime İlişkin Literatür Araştırması

Yönetim muhasebesi, işletme organizasyonlarına bağlı olarak değişimler göstermektedir. Yaklaşık 200 yıl öncesi dünyada, küçük işletme organizasyonları vardı ve bunlar aile üyeleri tarafından yönetilmekteydi. Bu işletmeler için yönetim muhasebesi önemli değildi. Bu işletmelerde; planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının tümünü aile üyeleri yapmaktaydı ve aile üyeleri organizasyonun tümünün kontrolüne hakimdi (Morse ve Zimmerman, 1997, s.19).

Maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının, 18. yüzyılın sonundan 19. yüzyıla kadar yayılan endüstriyel devrimler serisinin bir sonucu olarak ilk olarak İngiltere’de daha sonra da Batı Avrupa ve Amerika Birleşik Devletleri’nde ortaya çıktığı belirtilmektedir. Bu görüşe göre, sanayi devrimiyle birlikte demir-çelik, tekstil ve demiryolu yapımı gibi yeni endüstriler ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler yeni riskleri ve sermayenin yönetilme ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Yeni endüstriler ve işletme organizasyonlarının yeni biçimleri, yöneticilerin ve hissedarların ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikteki bilgilere olan talebi de beraberinde getirmiştir (Fleischman ve Funnell, 2007, s.384).

Ancak modern yönetim muhasebesinin sanayi devriminin sonucu olmadığını ve sanayi devrimi öncesi İngiltere’de, yönetim kararlarında ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmede kullanılan modern ölçme ve yönetim muhasebesinin var olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. Bu kişiler görüşlerini; bilimsel çalışmalara, eski yasalara ve bulgulara dayandırmaktadır (Scorgie, 2001, s.28).

Kaplan ve Atkinson (1998)’a göre; ortaçağda İngiltere’de lonca üyeleri, loncaların faaliyetlerinin hesapları ile muhtemel müşterilere mamullerin kalitesi hakkında bilgi vermek için, ilk

madde ve malzeme ile işçilik maliyetleri hakkında detaylı bilgiler elde eder ve bu bilgilerden yararlanırlardı. Kaplan ve Atkinson (1998)’da modern yönetim muhasebesinin 19. yüzyılın başlarında silah ve tekstil gibi sektörlerde faaliyet gösteren hiyerarşik şirketlerde ortaya çıktığını belirtmektedirler.

Karar vermeye odaklanan yönetim muhasebesi için maliyet bilgileri ve maliyet muhasebesi her zaman büyük öneme sahip olmuştur. Muhasebe tarihçileri, maliyet muhasebesinin amaçlarını, kaynağını tanımlamak konusunda birçok çalışmada bulunmuşlardır. Muhasebe tarihçilerine göre, 19. yüzyıl öncesi büyük üretim işletmeleri, özellikle de işçilik maliyetlerinin kontrolünü amaçlayan çok basit maliyet muhasebesi sistemleri kullanmaktaydılar (Fleischman ve Funnell, 2007, s.384).

Maliyet muhasebesinin gelişimine öncü olan ve onun özünde olmaya devam eden geleneksel maliyet muhasebesinde kullanılan kavram ve tekniklerin çoğu, 19. yüzyılda geliştirilmiştir. 1920’lere kadar, yönetim muhasebesi ekonomik alanda çok önemli bir fonksiyona sahip değildi. İşletmelerde, “işlem muhasebecileri” ya da “iş muhasebecileri” olarak tanımlanan maliyet muhasebecileri; genellikle az eğitilmiş, esas işleri fabrikaya gidip üretim müdürleri ve finansal muhasebeciler için çeşitli verileri toplamak olan ast personellerdi. Yönetimsel strateji kontrolü ve strateji konuları, üretim ve yönetimin diğer seviyelerinin kontrolü altındaydı (Islam ve Kantor, 2005, s.710).

1925-1975 yılları arasında yönetim muhasebesi dış faktörlerden ağır bir şekilde etkilendi. Özellikle de Amerika Birleşik Devletleri’nde, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun (FASB) gelir vergileri ve finansal muhasebeye ilişkin ihtiyaçları yönetim muhasebesini etkileyen ana faktörlerdi. 1975 yılına kadar iki temel çevresel faktör işletme organizasyonlarını değiştirdi ve

yöneticilerin geleneksel yönetim muhasebesi prosedürlerini sorgulamalarına yol açtı. Bu çevresel faktörler; (1) üretim sistemlerinin otomasyonu ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ile (2) küresel rekabettir. Bu değişimler, işletmelerin organizasyon yapılarını ve yönetim muhasebesi prosedürlerini yeniden düzenleme gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Morse ve Zimmerman, 1997, s.20).

1980'lerde dünyadaki birçok ülkede işletmeler devlet kontrolünden çıkmaya başlamış ve özelleştirmeler hız kazanmıştır. Böylece rekabet hızlanmış ve serbest ticaret sırasıyla ulusal olmaktan uluslararası olmaya, daha sonra da küresel olmaya doğru ivme kazanmıştır. Bunlara paralel olarak hizmet sektöründeki gelişmeler de (hava yolu, bankacılık, sigortacılık vb) dikkate alındığında üretilen mamul ya da hizmetlerin karlılığı, etkinliği gibi konular önem kazanmış ve beraberinde de maliyet yönetimi, performans yönetimi gibi kavramlarla birlikte pazar ve müşteri odaklı yönetim anlayışları gelişmiştir (Drury, 2008, s.12).

Burns ve Vaivio'ya (2001) göre; yönetim muhasebesindeki değişim "yeni ekonomi" kavramından etkilenmiştir. Özellikle'de Johnson ve Kaplan'ın (1987) "Relevance Cost" isimli çalışmaları; akademisyenler, iş dünyasındaki muhasebeciler ve danışmanlar için "ileri yönetim muhasebesi teknikleri" (*advanced management accounting techniques*) ve "yeni yönetim muhasebesi sistemleri" (*new management accounting systems*) olarak bilinen bir yönetim muhasebesini gündeme getirmiştir. Bu yeni yönetim muhasebesi sistemleri, günümüzün küresel ve teknolojiye dayalı dünyasında işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaya yöneliktir.

Glautier ve Underdown (2001)'a göre; yönetim muhasebesi, Schonberger (*World Class Manufacturing, Free Press, New York, 1986*) tarafın-

dan ilk olarak kullanılan dünya standartlarında üretim (*world-class manufacturing*) ifadesinin gelişiminden etkilenmiştir. Bu ifadeyi geliştiren 3 ana etken şunlardır: (1) küresel rekabet, (2) ileri üretim teknolojilerinin avantajları, (3) çoğunlukla Japonlar tarafından geliştirilen (*Just-in-time, toplam kalite yönetimi gibi*) yeni yönetim felsefelerinin uygulanması.

Yeni üretim-yönetim süreçlerindeki ve teknolojik gelişmelerdeki hızlı değişim; toplam kalite yönetimine, just-in-time satın alma ve üretime, dağıtım sistemleri ve lojistiğe ve rekabet avantajları sağlamak için hiç bitmeyen araştırmalara odaklanan, yeni yönetim muhasebesi yöntemlerinin tasarlanmasını sağlamıştır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.9).

Güncel yönetim muhasebesi literatürü, yönetim muhasebesinin; uygulandığı çevre, bilişim teknolojileri, yüksek derecede rekabetçi ortam, ekonomik durgunluk, yeni yönetim stratejileri, kalite ve müşteri hizmetleri üzerindeki ilerlemelerle kesinlikle değişmiş olduğunu öne sürmektedir. Böyle değişiklikler faaliyetlere odaklanmayı gerekli kılmış ve birçok gelişmiş ülkedeki yönetim muhasebesi uygulaması; faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), faaliyet tabanlı yönetim (FTY), hedef maliyetleme, mamul yaşam süresince maliyetleme, kalite maliyeti yönetimi, müşteri maliyetlerinin hesaplanması ve performans ölçümüne kurumsal karne (dengeli puan kartı-balanced scorecard) yaklaşımı gibi yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımları getirmiştir. Bu tür yaklaşımların uygulanması ülkelerin gelişmişlik düzeylerine de bağlıdır. Bu yaklaşımlar gelişmiş ülkelerde gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelere göre daha çok ve daha başarılı uygulanmaktadır (Waweru, Hoque ve Uliana, 2004, s.675, 676).

Lukka (2007)'a göre, değişim kavramı ve süreci, son yıllarda yapılan yönetim muhasebesi araştırmalarında oldukça önemli bir yere sahip-

tir. Yönetim muhasebesi araştırmalarında değişim kavramı ile ilgili tartışmalar ilk defa Anthony Hopwood'un 1980'lerde yazdığı iki makale ile (1983, 1987) ortaya çıkmış ve 1990'larda yazılan sayısız makale ile yaygınlaştırılmıştır. Günümüzde, yönetim muhasebesindeki değişimin nedenleri, değişim süreçleri, değişime karşı direniş ve değişimin sonuçlarına ilişkin çok geniş ve gün geçtikçe de büyüyen bir literatür mevcuttur. Yönetim muhasebesi teknolojileri ve bunların başarılı biçimde uygulanmasına ilişkin yazılmış danışmanlık metinleri de literatürde bulunmaktadır (örneğin, Cooper ve Kaplan, 1988; Kaplan ve Norton, 1996).

Burns ve Vaivio (2001, s. 392-395), yönetim muhasebesinin değişimini anlayabilmeyi üç boyutta incelemişlerdir ve yönetim muhasebesindeki değişim üzerine yapılacak araştırmaların bu üç boyutu kapsamaması gerektiğini savunmaktadırlar:

(1) **Yönetim muhasebesindeki değişimin bilgi kuramı niteliği** (*the epistemological nature of change*): *Burada değişimin varlığına ve değişim olduğu belirtilen konulara şüpheli yaklaşmaktadır ve acaba değişim var mıdır?, yönetim muhasebesindeki yeni yöntem ve teknikler gerçekten yeni midir? gibi sorular ile değişim sorgulanmaktadır. Burns ve Vaivio (2001) ayrıca **değişim ile ilerleme (gelişim)** kavramlarının farkları üzerine de sorgulama yapılması gerektiğini savunmaktadırlar.*

(2) **Yönetim muhasebesindeki değişimin mantığı** (*the logic of chance*): *Burns ve Vaivio (2001)'e göre yönetim muhasebesindeki değişimin, otoriteler tarafından tasarlanıp potansiyel engellerden arındırılmış olarak hedeflere yöneltildiği veya yönetim muhasebesindeki değişimin bilinçli ve planlı olmadığı gibi fikirler sorgulanması gereken önemli konulardır.*

(3) **Yönetim muhasebesindeki değişimin yönetimi** (*the management of chance*): *Burns ve Vaivio (2001)'e göre eğer yönetim muhasebesi aktif olarak yönetilmesi gereken bir olay olarak belirlenmişse, değişimin işletmelerdeki tepe yöneticiler tarafından mı yoksa diğer faktörler tarafından mı desteklendiği sorularına cevap bulunmalıdır.*

3. Yönetim Muhasebesinin Değişimini Etkileyen Faktörler

3.1. Küresel İşletme Çevresi

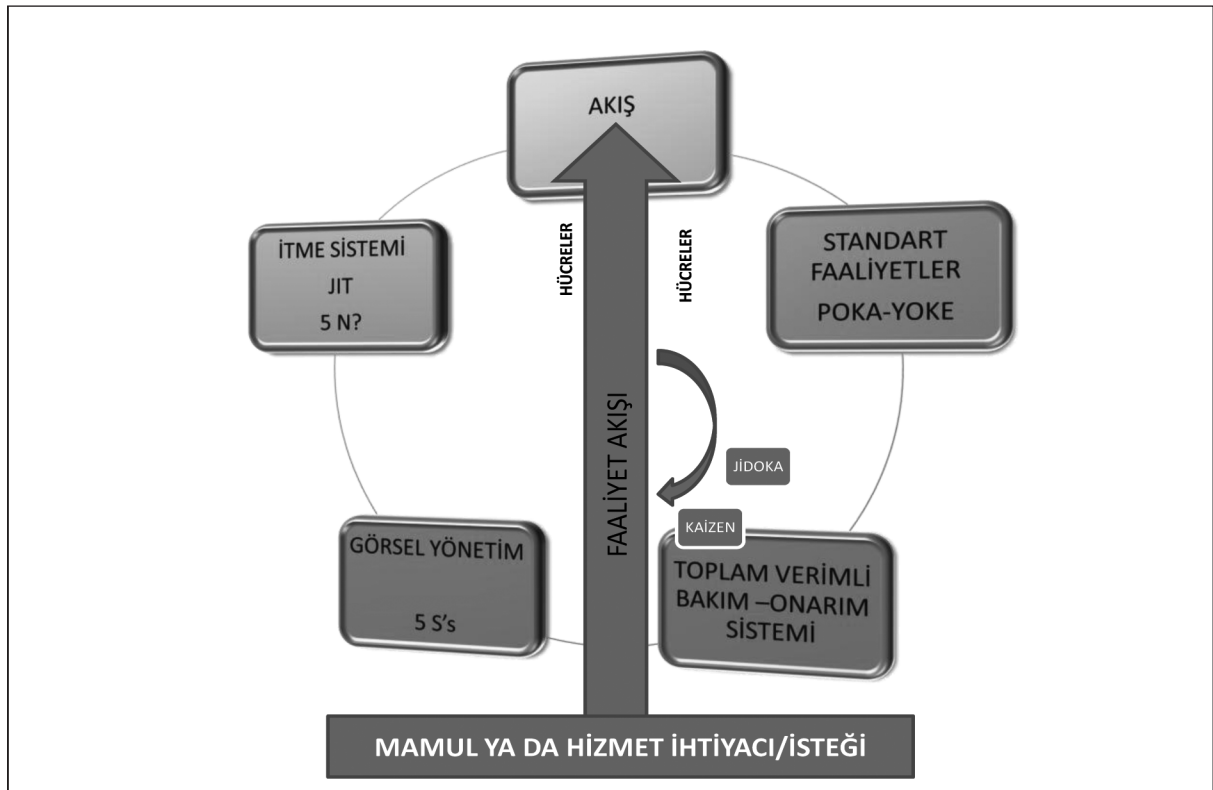
Özellikle 1980'li yıllar öncesinde, Batı Avrupa'da ve Amerika Birleşik Devletleri'nde işletmeler rekabet avantajlarını korumaya hedeflenmişlerdir. İletişim ağının ve araçlarının günümüze göre daha az gelişmiş olması, coğrafyalar arasındaki büyük farklılıklar gibi sınırlar, işletmeleri yerel pazarlarda karlılık elde etme amaçlarına yöneltmiştir. Bu nedenle de işletmeler; etkinlik, yönetim kabiliyetlerinin geliştirilmesi, maliyet düşürme ve müşteriye odaklanma, kalite, zaman, yenilikçilik gibi kavramlara daha az odaklanmışlardır (Bhimani, Horngren, Datar, Foster, 2008, s.14-17). 1925-1985 yılları arasında geçen 60 yıl, yönetim muhasebesi ve yönetim muhasebesi yöntemlerinin gelişimi için çok verimli olmayan yıllardır ve 1980'li yıllar yönetim muhasebesi için bir çok temel uğraş getirmiştir. (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.7-8). 1980'li yıllar boyunca, işletmeler yüksek kalitede ve düşük maliyetli mamul üreten denizaşırı rekabetçi işletmeler ile birçok konuda rekabet etme zorunluluğu ile karşı karşıya gelmişlerdir. Dünyanın birçok ülkesinde ilk madde tedariklerinin değişik ülkelere sağlanması, üretilen mamullerin denizaşırı birçok ülkeye dağıtımı, bazı ülkelerdeki işçilik avantajları ve vergisel teşvikler gibi nedenler, işletmelere dünyadaki birçok ülkenin yerel pazarlarına girebilme şansını sağlamıştır. İşletmelerin başarısı, artık sadece

yerel işletmelerle rekabet edebilmek ile değil aynı zamanda da dünyanın en iyi işletmeleri ile rekabet edebilme güçlerine bağlıdır (Drury, 2008, s.11). Akademisyenler ve işletmeler 1980'lerden beri, yeni yönetim muhasebesi prosedürleri ile dinamik küresel rekabet ortamındaki sanayilerin kısıtlayıcı şartlarını kaldırmanın uğraşını vermektedirler (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.9).

3.2. Üretim Teknolojilerindeki Değişim

İşletmelerin rekabetçi pazarlarda rekabet avantajları elde edebilmek için üretim üstünlükleri sağlama çabaları her geçen gün biraz daha artmaktadır. İşletmelerin, rekabet etkinliği sağlamak için yenilikçi olmaları, yüksek kalitede ve

düşük maliyetli yeni mamuller üretmeleri ve en üst düzeyde müşteri hizmetlerine odaklanmaları gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin, kısa mamul yaşam süreci ile başa çıkabilme esnekliğinde olmaları ve yüksek düzeyde mamul çeşitliliği yaratabilme kapasiteleri olması, uluslararası rekabetçi piyasalarda işletmeler için rekabet avantajları sağlayan ana unsurlardır. Bu nedenlerle de dünya standartlarında üretim yapan (*world-class manufacturing*) işletmeler, rekabetçi piyasalarda taleplere cevap verebilmek ve kaliteyi yükseltmek amacıyla üretim süreçlerini değiştirmekte, makine ayar sürelerini kısaltmakta ve üretim esnekliğini artırmaktadırlar (Hoque, 2006, s.72).



Şekil 2: Yeni Üretim Sistemleri

Kaynak: Huntzinger, James R.; Lean Cost Management: Accounting For Lean By Establishing Flow, J.Ross Publishing, 2007, s. 33

3.2.1. Yalın Üretim- Yalın Yönetim ve Yalın Muhasebe

Son yıllarda işletmeler rekabet avantajı sağlayabilmek için maliyet yönetim stratejilerini gözden geçirmektedirler. Bu durum işletmeleri ana faaliyet konularına odaklanmaya ve değer yaratmayan faaliyetlerden kaçınmaya itmektedir. Bu gelişmeler ekonomik yaşam içerisinde dış kaynak kullanımı (outsourcing) ve lojistik gibi kavramların dahil olmasına ve bu sektörlerin gelişmesine neden olmaktadır. Böylece işletmeler için yalın üretim-yalın yönetim ve yalın muhasebe gibi kavramlar önem kazanmaktadır.

Bir işletmenin “Yalın Muhasebe” sistemi geliştirebilmesi için, işletmedeki üretim sisteminin ve işletme faaliyetlerinin yalınlaştırılması gerekmektedir. Çünkü maliyet ve yönetim muhasebesindeki esas amaç, işletme yönetiminin zamanında ve doğru kararlar verebilmesi için faaliyetler ile ilgili uygun ve kullanılabilir bilgileri hazırlamaktır. İşletmelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, işletmelerin üretim sistemlerinin özelliklerine ve değişkenliklerine göre geliştirilebilir ve uygulanabilir olmalıdır (Huntzinger, 2007, s.1).

Emanuel Schwarz, 2000 yılında basılan “Internal Accounting” isimli kitabında, maliyet muhasebesinin, muhasebe literatürünün çoğunda belirtildiği gibi, sadece stok değerlerinin elde edilmesini amaçlamadığını; maliyet muhasebesinin öncelikli amacının mamul maliyetlerinin saptanması olduğunu vurgulamıştır. Schwarz, adı geçen eserinde, mamul maliyetlerine duyulan *işletme içi bilgi ihtiyacı*¹ ile stok değerlerine du-

yulan *işletme dışı bilgi ihtiyacı*² arasında fark olduğunu ve bu iki durumun karıştırılmaması gerektiğini de belirtmiştir (Huntzinger, 2007, s.3). Schwarz, Yarı Mamul-Üretim (Work-in-Process) hesabı ile ilgili de şunları söylemektedir:

“Doğru bir hesap planı, hiçbir hesabı yarımamul-üretim (work-in-process) olarak adlandırmamalıdır. Sebebi çok basittir. Hesabın ismi, hesabın temel amacını belirtmelidir. Ayrıca, hesabın amacı, dönem sonunda kapanış anında, yarımamullerin tutarını ortaya çıkarmak olmamalıdır, dönemin mamul maliyetinin yönetilmesine ilişkin bilgiler sunmaktır.”

Schwarz, akademik tecrübelerine dayanarak, İşletme İçi Muhasebenin (Internal Accounting), Finansal Muhasebenin bir parçasıymış gibi varsayıldığını ve bu durumun kabul edilemez olduğunu, Genel Gider (overhead) kavramının kullanılmasının hatalı olduğunu, Finansal Muhasebe ile İşletme İçi Muhasebe'nin karıştırılmaması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca Schwarz, İşletme İçi Muhasebenin (Internal Accounting), işletmeye daha önce edinmediği yönetim bilgilerini sağlayacağını da savunmaktadır (Huntzinger, 2007, s.3).

3.3. Yeni Ekonomi: Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı, İnternet ve E-Ticaret

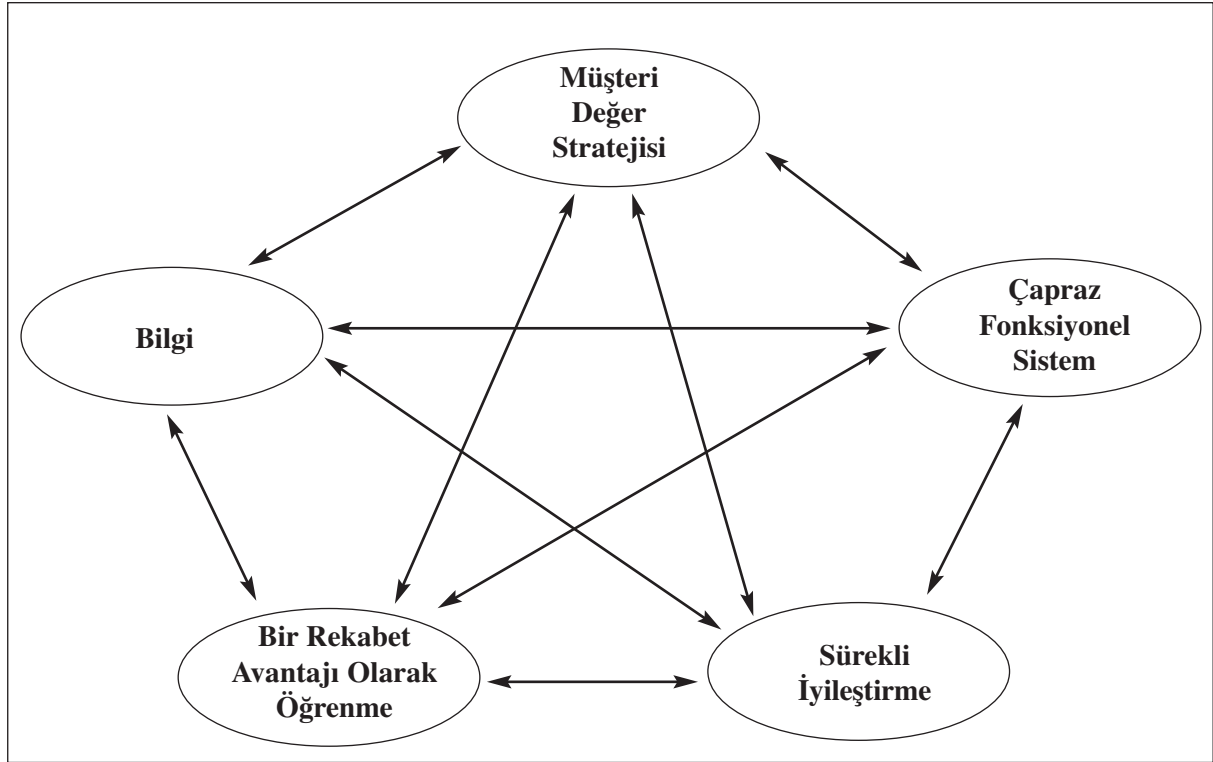
Son yıllarda, birçok faktörden dolayı birçok işletme, organizasyonel, rekabet çevresi ve bilgi teknolojileri açısından değişimler yaşamaktadırlar. İşletme çevreleri; yatay organizasyonlar, çok boyutlu matriks organizasyonlar, sanal or-

¹ **İşletme içi bilgi ihtiyacı:** İşletme yönetimleri tarafından planlama, kontrol ve karar verme amacıyla talep edilen ve işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde kullanılan bilgilere duyulan ihtiyaçtır.

² **İşletme dışı bilgi ihtiyacı:** Genellikle finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin finansal durum tablosundaki (bilanço) ve finansal tablo dipnotlarındaki bilgilere (stoklar gibi) duyduğu ihtiyaçtır.

ganizasyonlar gibi yapısal ve süreçsel değişiklikler göstermektedir. Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler (*kurumsal kaynak planlaması-ERP, e-ticaret, internet, elektronik veri değişimi ve elektronik ortamda toplantılar gibi*), organizasyonlar arası ve organizasyonlar içindeki bilgilerin toplanmasında, ölçülmesinde, analiz edilmesinde ve bilgi iletişimde, değişim ve yenilik-

ler getirmiştir (Burns ve Vaivio, 2001, s.389). Aşağıdaki şekilde de görülebileceği gibi bilgi, yönetim muhasebesindeki beş ana konudan biridir; ancak bilgi diğer ana konularla da doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle bilginin zamanında ve eksiksiz sağlanması ve kullanılması etkin bir bilgi sisteminin varlığını gerektirmektedir.



Şekil 3: Yönetim Muhasebesinde 5 (Beş) Ana Konu

Kaynak: Landry and Chan (1999), "Making the New Transition from Functional Cost Center "Big Brother" To Value Adding Key Team Member: A Paradigm for the Changing Role of Management Accountants in a Customer-Focused, Quality-Driven, Value-Added World", The Role of Management Accounting in Creating Value, Issued by the International Federation of Accountants, New York, USA.

Günümüzde, ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerde şirketlerin büyük bir kısmı ERP sistemi kullanmakta iken gelişmekte olan ülke ekonomilerinde faaliyet gösteren şirketlerde de ERP kullanma eğilimi hızlanmaktadır.

ERP, işletmelerin birçok fonksiyonunu bütünlendirerek bir veritabanında toplamakta ve oradan da bilgi kullanımını sağlamaktadır. ERP sistemlerinde son gelişmeler ise, işletmelerin ERP sistemlerini internet ve web kullanarak daha fonksiyonel kılmalarıdır. Son yirmi yılda, yönetim muhasebesi tekniklerindeki gelişmeler ile bilgi teknolojilerindeki gelişmeler birbirine paralel olmuştur. Bu nedenle de ERP sistemleri, stratejik yönetim ve yönetim muhasebesi tekniklerindeki gelişmeler ile birlikte ve iç içe anılır olmuştur. Bütünleşik bilgi sistemleri³ (integrated information systems) kavramı ise *işleme dayalı* olan ERP sistemleri ile *analize dayalı* stratejik yönetim sistemlerini kapsamaktadır (Rom ve Rohde, 2007, s.51). Yönetim muhasebesi teknikleri ise ERP sistemi ile oluşan verileri kullanarak stratejik yönetimin amaçlarına hizmet etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, yönetim muhasebesinin de bütünleşik bilgi sistemlerinin önemli bir unsuru olduğu söylenebilmektedir.

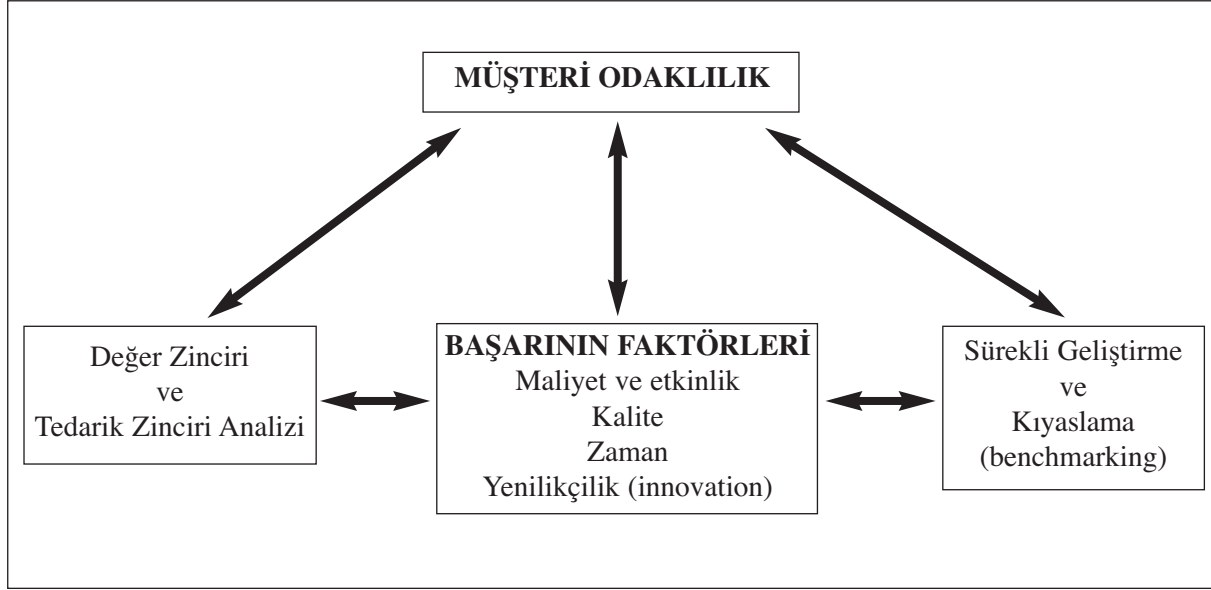
3.4. Müşteri Odaklılık

Günümüzde işletmelerin kar elde edebilmeleri, işletmenin sürekliliği ve pay sahipleri ile menfaat gruplarının çıkarlarını doğrudan etkilemektedir. Karın bağlı olduğu iki parametreden biri *gelir* iken diğeri de *maliyet* ve *gider*'dir. İşletmeler, karlarını müşterilerden elde ettikleri geliri maksimize ederek ve maliyetlerini kontrol ederek artırmak istemektedirler. Rekabetçi işletme çevresi, işletmelerin müşteri kazanmaları ve bu müşterileri elde tutarak sürekli kazanç elde etmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu durum işletmelere müşteri odaklı çalışma zorunluluğu getirmektedir. Müşteri odaklılık; işletmelerin müşteri beklentilerini dikkate alarak, uygun fiyata, kaliteli mal ya da hizmet üretip, zamanında teslim etmesi ve teslim (satış) sonrası ortaya çıkabilecek sorunlara karşı duyarlı olarak gerekli hizmetleri sağlamasıdır.

Müşteri odaklılık genelde müşteri uygunluğunu sağlama olarak da tanımlanabilmektedir (Drury, 2008, s.13). Müşteri uygunluğunun sağlanması için öncelikli faktörler şunlardır :

- (1) maliyet etkinliği, (2) kalite, (3) zaman, (4) yenilikçilik-buluşçuluk (innovation), (5) sürekli geliştirme, (6) değer zinciri ve tedarik zinciri analizi ve (7) kıyaslama (benchmarking).

³ Bütünleşik bilgi sistemlerini (integrated information systems) oluşturan, bütünleşik bilgi teknolojileri (integrated information technologies); internet, aynı ağ üzerinde ve aynı işi yapanlar için tasarlanan programlar (groupware) ve ERP sistem teknolojilerinden oluşmaktadır (Granlund, 2007, s.3).



Şekil 4: Müşteri Odaklılık

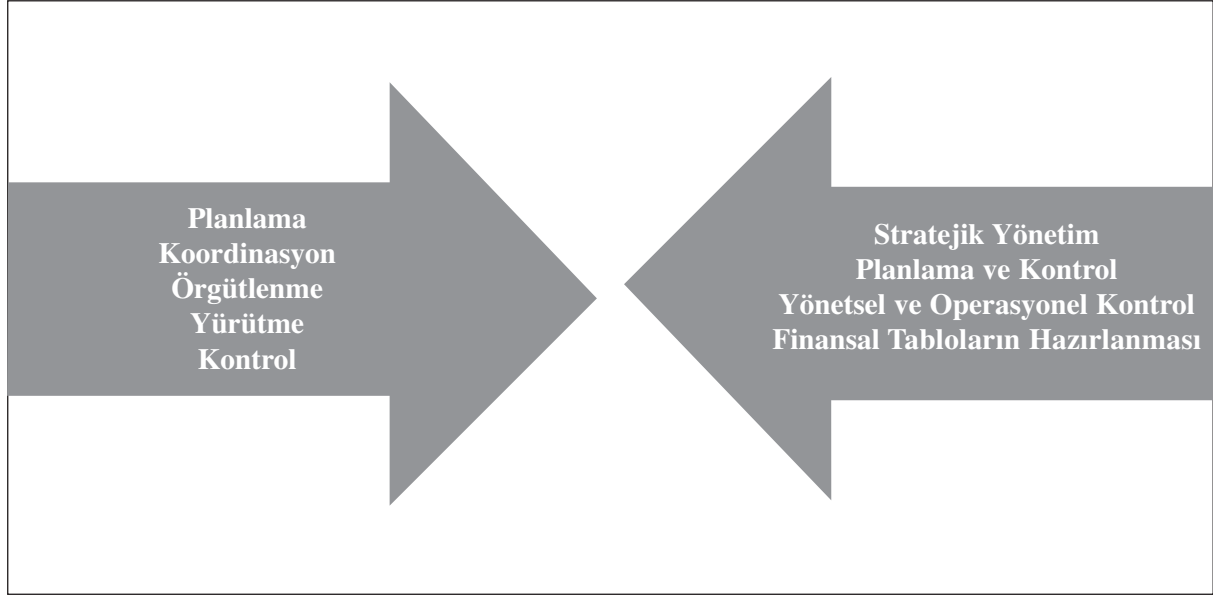
Kaynak: Bhimani, A.; Horngren, C.; Datar, S.; Foster, G. (2008); "Management and Cost Accounting", Forth Edition, Prentice Hall, UK, s.15

İşletmelerin müşteri odaklı çalışabilmeleri için stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları gerekmektedir. Bu da müşterilere sunulan mal ve hizmetler için yaşam süreci analizi yapmayı, bu mal veya hizmetler için hedef maliyetleme yöntemini uygulamayı, müşteri maliyetlerini doğru ve zamanında hesaplayabilecek sistemler kurmayı ve tüm verileri kullanarak müşteri karlılık analizleri ile rekabet avantajı elde etmeye odaklanmayı gerektirmektedir.

3.5. Yönetim Fonksiyonlarının Şekil Değişmesi, Stratejik Yönetim ve Rekabet Stratejileri

Yönetim muhasebesinin değişimine neden olan

en önemli faktörlerden biri *yönetim fonksiyonlarının* şekil değiştirmesidir. Klasik temel yönetim fonksiyonları; *planlama, koordinasyon, örgütlenme, yürütme (harekete geçirme) ve kontrol* olarak sıralanabilmektedir (Yalkın, 1989, s.20). Bu fonksiyonlar işletmelerin stratejik hedeflerini de gözönünde bulundurarak, daha rekabetçi bir anlayışla farklı bir boyut kazanmıştır. Böylece yönetimin temel fonksiyonları; (1) *stratejik yönetim*, (2) *planlama ve karar verme*, (3) *yönetsel ve operasyonel kontrol*, (4) *finansal tabloların hazırlanması* olarak sıralanabilmektedir (Blocher ve diğerleri, 2008, s.4).



Şekil 5: Klasik ve Modern Yönetim Fonksiyonları

Yönetim muhasebesi, yönetim faaliyetlerinin yürütülmesi için bilgi sağlayan bir sistem olarak ele alındığında, *yönetim muhasebesi* ve *stratejinin* birbirinden ayrılmaz biçimde bağlı oldukları söylenebilir.

Yönetim tarafından stratejinin ortaya çıkarılması ve uygulanmasında yönetim muhasebesindeki teknikler kullanılmaktadır. Aynı zamanda, stratejik karar alma süreci de yönetim muhasebesi süreçlerini etkileyebilmekte ve yönetim kontrol sistemlerinin tasarımının da yönetim muhasebesinin performansı üzerinde olumlu etkisi olabilmektedir (Dixon, 1998, s.273).

Stratejik yönetim, işletmelerin pazardaki rekabetçi durumlarının devamlılığının sağlanması ve geliştirilmesi olarak tanımlanabilmektedir. İşletmeler *rekabet stratejilerini* hayata geçirmede

stratejik yönetimi kullanmaktadırlar (Bloucher ve diğerleri, 2008, s.4) ve stratejik amaçları doğrultusunda gerek işletme içi bilgilere, gerekse işletme dışı bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmelerin dış bilgiye odaklanmalarının örgütün stratejik hedefleri üzerinde etkileri bulunmaktadır. Stratejik hedef⁴ kavramı;

“işletmenin başarıya odaklanmasını, hedefin açıklanarak çalışanların motive edilmesini ve katkı konusunda bireylerin ve takımların cesaretlendirilmesini sağlayan aktif bir yönetim sürecini gerektirmektedir.”

Stratejik hedefin oluşturulması ise stratejik yönetim muhasebesi tarafından sağlanan bilgi ile mümkündür. Maliyet yapısının bilinmesi, fiyatlama stratejisi ve rakiplerin pazar payları gibi bilgiler, işletmenin rekabet avantajı kazanmasını

⁴ Literatürde *stratejik hedef* kavramı yerine *stratejik amaç* ve *stratejik niyet* kavramları da kullanılmaktadır.

sağlayacaktır. Bunun tersine, rakiplerin stratejik hedefleri de stratejik yönetim muhasebesi sürecinde toplanan bilginin değerini artıracak hayati öneme sahip bir bilgidir. Eğer rakiplerin stratejik hedefleri bilinmiyorsa, mevcut maliyet bilgisi ve fiyatlama bilgisi de yararlı bir bilgi olmayacaktır (Dixon, 1998, s.273).

Blocher, Stout, Cokins ve Chen tarafından (2008, s.4-5) **rekabet stratejilerinin** uygulanması için SWOT analizi, uygulamaya odaklanma yaklaşımı, değer zinciri analizi ve kurumsal karnelerin (*The Balanced Scorecard*) kullanılabilmesi belirtilmiştir

3.5.1. SWOT Analizi (Strengths-Weaknesses-Opportunities-Threats: Güçlü-Zayıf Yönler-Fırsatlar-Tehditler): SWOT analizi; bir işletmenin kritik başarı faktörlerini tanımlayan sistematik bir prosedürdür. Kritik başarı faktörleri; iç ve dış faktörlerden oluşmaktadır. İç faktörler, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerine odaklanmakta iken dış faktörler fırsat ve tehditlere odaklanmaktadır (Blocher ve diğerleri, 2008, s.31). SWOT analizi, işletmelerin buldukları çevrede rekabet avantajı sağlamak veya mevcut avantajı devam ettirebilmek için çeşitli stratejiler geliştirmeleri ve bu stratejileri uygulamalarını sağlamaktadır. Bu stratejiler, saldırgan-hücum özellikli olabileceği gibi, savunma özellikli de olabilmektedir. SWOT analizi sonrası işletmeler; kurumsal, işletme ve fonksiyonel düzeyde izlenebilecek en uygun kaynak kullanma yollarını

(stratejilerini) belirlemeye çalışmaktadırlar (Koçel, 2005, s.356).

3.5.2. Uygulamaya Odaklanma (Focus on Execution): İşletmede amaçların uygulanmasında odaklanılan rekabet stratejilerinin nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Aşağıda Tablo 1’de bir işletmenin *maliyet liderliği ve farklılık stratejilerini* başarıya ulaştırabilmek için uygulamanın nasıl yapılacağı özetlenmektedir (Blocher ve diğerleri, 2008, s.34). Bu tabloda strateji sütunu; Michael Porter’ın 1980’de geliştirdiği *rekabetçi strateji (competitive strategy)* düşüncesini oluşturan ve özellikle de sanayi işletmeleri için daha fazla geçerli olan maliyet liderliği (düşük maliyet) ve farklılık stratejilerinden oluşmaktadır (Hoque, 2006, s.35-36).

Maliyet liderliği stratejisi; *işletmenin rakiplerinden daha düşük maliyet ile benzer mamulleri üretebilme ve pazarlayabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bu düşünce; düşük maliyete, yüksek düzeyde pazar paylaşımına, standart mamullere, ölçek ekonomisine ve sıkı maliyet kontrolüne odaklanmıştır.*

Farklılık stratejisi ise; *işletmenin her işletme tarafından üretilmeyen (nadir) ve yüksek kalitede üretilen mamulleri üretebilme ve pazara sunabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bu strateji; az bulunan mamulleri üretebilmeye, marka kalitesi oluşturmaya, pazarlama araştırmalarına ve yüksek düzeyde satış sonrası hizmetlere odaklanmıştır.*

Tablo 1: İhtiyaç Duyulan Kaynaklarda ve Uygulamada Rekabetçi Stratejilerin Etkileri

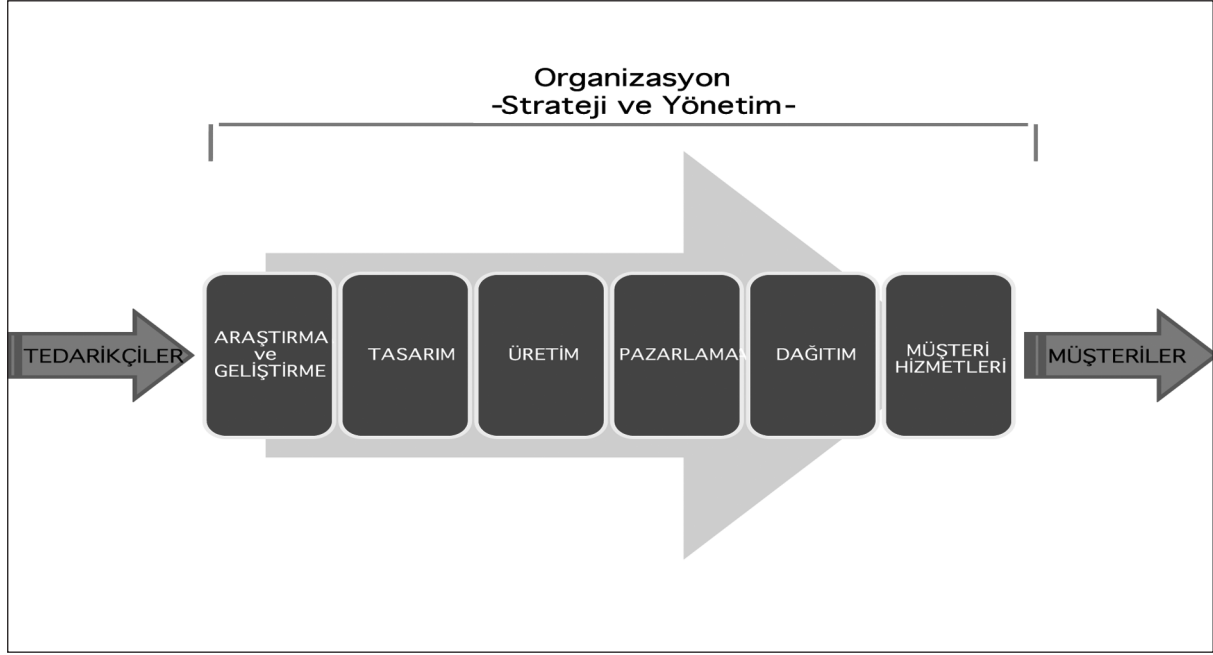
Strateji	İhtiyaç Duyulan Kaynaklar	Uygulama
Maliyet Liderliği	Sermaye	Sıkı Maliyet Kontrolü
	Mühendislik Becerileri	Sık ve Detaylı Kontrol Raporları
	İşçiliğin Denetimi	Yapılanmış Organizasyon ve Politikalar
	Üretimin Kolaylaşması için Mamul Tasarımı	Keskin Nicel Hedeflere Güdülenme
Farklılık	Güçlü Pazarlama Yeteneği	Araştırma, Mamul Geliştirme, Üretim ve Pazarlama Fonksiyonları Arasında Güçlü Koordinasyon
	Üretim Mühendisliği	
	Teknolojik Liderlik veya Kalite Liderliği için Şirket İsmi	
	Diğer İşletmelerden Farklı Benzersiz Yetenekler veya Uzun Süreli Sektörel Deneyimler	

Kaynak: Blocher, E.J.; Stout, D.; Cokins, G.; Chen, K.H. (2008); “*Cost Management: A Strategic Emphasis*”, Forth Edition, McGraw-Hill International Edition, USA, s.34

3.5.3. Değer Zinciri Analizi (Value Chain Analysis): Değer zinciri analizi, müşteri uygunluğunun artırılması ve maliyet yönetiminin daha etkin hale getirilmesi olarak tanımlanabilir (Drury, 2008, s.552). Değer zinciri analizi, yönetim muhasebesinin klasik *yönetim maliyet analizi veya yönetsel maliyet analizi (managerial cost analysis)*’nden *stratejik maliyet analizi (strategic cost analysis)* veya *stratejik yönetim muhasebesi (strategic management accounting)*’ne odaklanması nedenlerinin başında gelmektedir (Hoque, 2006, s.116). Değer zinciri analizi yapılmasında amaç, işletmenin müşterileri için değer yaratmayan faaliyetleri tanımlayabilmek ve bu faaliyetleri ortadan kaldırmaktır (Morse ve Zimmerman, 1997, s.6-7).

Değer zinciri içerisinde maliyet yönetimi metodolojisi Porter (1985)’a göre 3 aşamaya sahiptir (Hoque, 2006, s.116 ve Blocher ve diğerleri, 2008, s.35-36):

- o Değer zinciri faaliyetlerinin tanımlanması (hasılat, varlıklar ve maliyetlerin değer zinciri ilişkilerinin belirlenmesi).
- o Her faaliyetin maliyet taşıyıcılarının saptanması.
- o Maliyet tasarrufu veya değer ekleme ile rekabet avantajı geliştirilmesi.

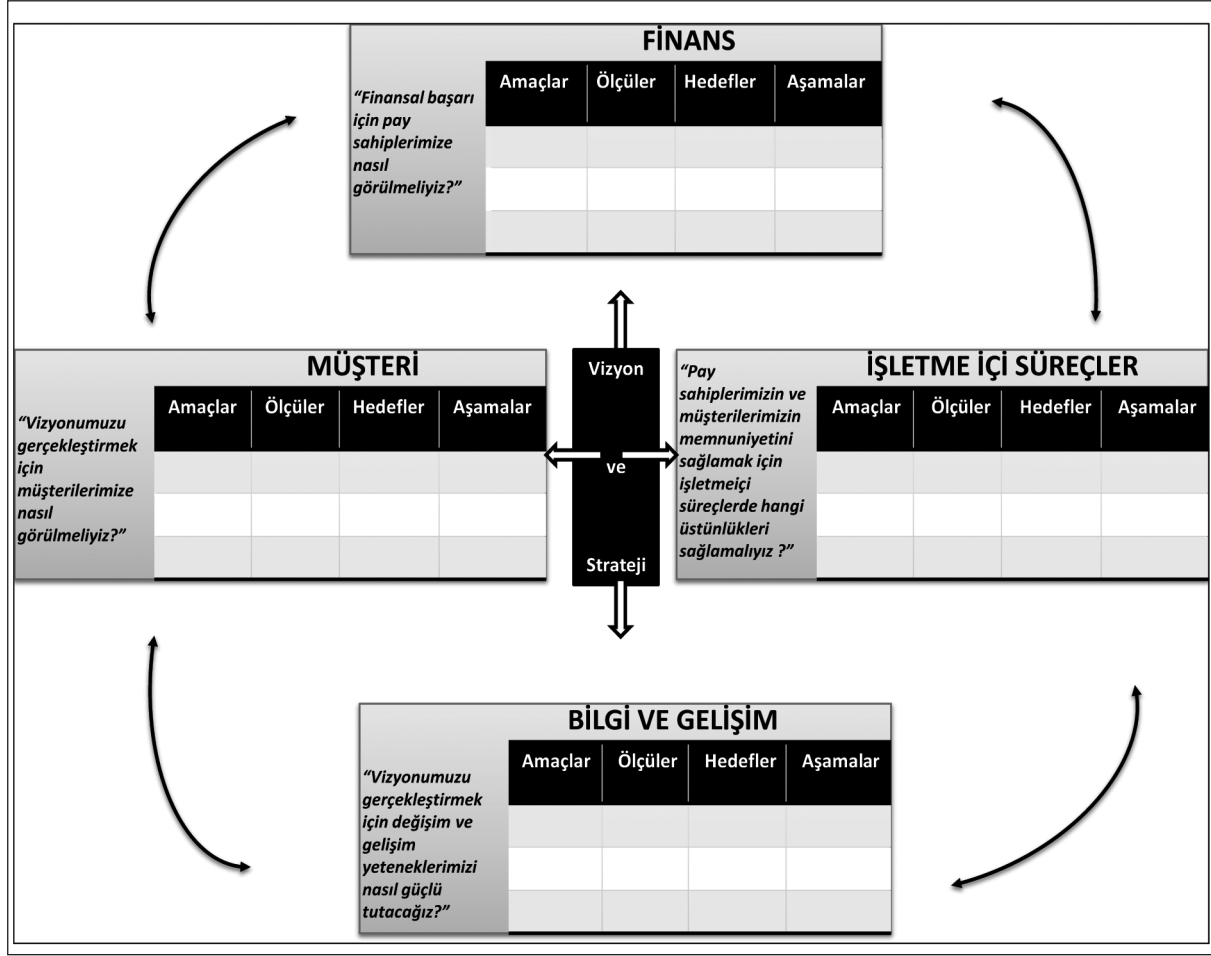


Şekil 6: Değer Zinciri

Kaynak: Drury, C. (2008); "Management and Cost Accounting", Seventh Edition, South Western Cengage Education, UK, s.552

3.5.4. Kurumsal Karneler (The Balanced Score-card): Kurumsal karneler (*the balanced score-card-BSC*), finansal ve finansal olmayan ölçümlere odaklanan performans ölçümüne dayanan bir yaklaşımdır (Hoque, 2006, s.168). Bu yaklaşım, işletmelerde sadece fiziksel varlıkların performanslarının ölçümüne değil, aynı zamanda yenilikçilik ve yetenek yarışına odaklanan işletmelerin, stratejik hedeflerine ulaşmalarında

başarmak zorunda oldukları birçok ve birbiriyle ilişkili amaçlarını gerçekleştirmekteki performanslarının ölçümüne dayanmaktadır. Kurumsal karneler, işletme misyonlarını amaçlara ve ölçümlere odaklanmış stratejilere çevirmektedir. Bu yaklaşımda 4 bakış açısı bulunmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.368); (1) finansal, (2) müşteri, (3) işletme içi süreçler ve (4) bilgi (öğrenme) ve gelişim.



Şekil 7: Balanced Scorecard

Kaynak: ICAEW (2004); "New Reporting Models: The Challenge for Business", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, A Finance & Management Special Report, UK., s.11 (Robert S.Kaplan ve David P.Norton, Boston, 1996, s.9'da uyarlanmış halidir.)

3.6. Sosyal, Politik ve Kültürel Faktörler

Yönetim muhasebesinde ülkeler arası farklılıklar için tarihi olaylar, ekonomik şartlar gibi birçok sebepten bahsetmek mümkündür. Bu sebeplerin özüne inildiğinde ülkeler arası temel farklılıkların kültürel olduğu anlaşılmaktadır (Nobes and Parker, 2006, s.514-515). Sosyal, politik ve kültürel faktörlerin muhasebe standartları ve finansal raporlama, vergi ile ilişkisi olduğu kadar

yönetim muhasebesi ile de ilişkisi vardır. Bu yönden bakıldığında özellikle sosyal ve kültürel olaylar yönetim muhasebesinin ilgi alanını genişletmiş ve sosyal raporlama konuları yönetim muhasebesine dahil olmuştur. Yönetim muhasebesi, daha önceleri makro ve mikro düzeyde ekonomik olaylardan etkileniyor iken; iklim, açlık, yokluk, savaş gibi birçok sosyal faktör de yönetim muhasebesini etkilemeye başlamıştır.

Küresel ısınma ile birlikte dünya çapında çevreye karşı duyarlılığın artması işletmeler için “*çevre raporlaması*” ya da “*emisyon raporlaması*” gibi değişik çevresel raporlar ve projeler üretilmesine yol açmıştır. Gelişmemiş ülkelerdeki açlık, yoksulluk ve eğitim eksiklikleri küresel şirketleri harekete geçirmiş ve *kurumsal sosyal sorumluluk (KSS)* projeleri ile bu konulara olan duyarlılığı artmıştır. Dünyanın bir çok bölgesinde nesli tükenmekte olan canlıların ve iklimleri etkileyebilecek düzeyde büyük olan ormanların yok edilmesine karşı uluslararası kuruluşlar ile birlikte küresel şirketler de “*doğal hayatı koruma projelerini*” hayata geçirmeye başlamıştır.

SONUÇ

Yönetim muhasebesi de diğer muhasebe disiplinleri gibi küresel gelişmelerden etkilenmektedir. Bu değişimi etkileyen faktörler incelendiğinde, aslında bu faktörlerin işletmelerin tüm fonksiyonlarını etkilediği de söylenebilmektedir. Yönetim muhasebesi, strateji kavramı ile birleşmiş ve stratejik yönetim muhasebesi kav-

ramı ortaya çıkmıştır. Son yıllarda yönetim muhasebesinin değişimine ilişkin yapılan çalışmalar göstermektedir ki; yönetim muhasebesi, işletmelerde karar vermeye ve performans ölçümlemeye odaklanmış, aynı zamanda da sosyal ve kültürel olaylardan etkilenerek farklı raporlama teknikleri geliştirmiştir.

İşletme yönetimleri için, stratejik hedefler oluşturmada ve bu hedeflere ulaşmada yönetim muhasebesi teknikleri en önemli araçlarda biri olmuştur. Bilgi sistemleri içerisinde de, bilgilerin toplanması ve amaçlara uygun olarak kullanılmasını sağlamak için yönetim muhasebesi tekniklerinden faydalanılmaktadır. Yönetim muhasebesinin etkileyen tüm gelişmeler yeni yöntem ve yaklaşımlarla yönetim muhasebesini zenginleştirmişlerdir.

Bu nedenlerden dolayı; yönetim muhasebesinin değişimine ilişkin araştırmalar hızlanmıştır. Bu çalışmalar, yönetim muhasebesinin geleceğine ilişkin yeni yaklaşımların ve tekniklerin geliştirilmesine faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Altuğ, O. (2006); “*Maliyet Muhasebesi*”, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul.
- Bhimani, A.; Horngren, C.; Datar, S.; Foster, G. (2008); “*Management and Cost Accounting*”, Forth Edition, Prentice Hall, UK.
- Blocher, E.J.; Stout, D.; Cokins, G.; Chen, K.H. (2008); “*Cost Management: A Strategic Emphasis*”, Forth Edition, McGraw-Hill International Edition, USA
- Burns, J.; Vaivio, J. (2001); “*Management Accounting Change*”, Management Accounting Research, Volume 12 (4).
- Büyükmirza, K. (2008); “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzen Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*”, Gazi Kitabevi (12. Baskı), Ankara
- Dixon, R. (1998); “*Accounting for Strategic Management: A Practical Application*”, Long Range Planning, Vol. 31, No:2.
- Drury, C. (2008); “*Management and Cost Accounting*”, Seventh Edition, South Western Cengage Education, UK.
- Edmonds, T.; Edmonds, C.; Yi Tsay, Bor (2000); “*Fundamental Managerial Accounting Concepts*”, McGraw-Hill, USA.
- Fleischman, R.; Funnel, W. (2007); “*The Relevance of The Past*”, Issues in Management Accounting, Third Edition, (Edited by Hopper, T.; Northcott, D.; Scapens, R.), Prentice Hall, UK.
- Glautier, M.W.E.; Underdown, B. (2001); “*Accounting Theory and Practice*”, Seventh Edition, Prentice Hall, UK.
- Granlund, M. (2007); “*On the Interface Between Management Accounting and Modern Information Technology – A Literature Review and Some Empirical Evidence*”, Working Paper, <http://ssrn.com/abstract=985074>
- Gürsoy, C.T. (1999); “*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*”, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2.Bası, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R.; Şakrak, M. (2002); “*Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*”, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Hoque, Z. (2006); “*Strategic Management Accounting: Concepts, Process and Issues*”, Second Edition, Pearson Education, Australia.
- Huntzinger, J. (2007); “*Lean Cost Management: Accounting for Lean by Established Flow*”, J.Ross Publishing, USA.
- ICAEW (2004); “*New Reporting Models*”, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, A Finance & Management Special Report, UK.
- Islam, M.; Kantor, J. (2005); “*The Development of Quality Management Accounting Practices in China*”, Managerial Auditing Journal, Volume 20, No 7, (www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm)
- Kaplan, R.S.; Atkinson, A.A. (1998); “*Advanced Management Accounting*”, Third Edition, Prentice Hall.
- Koçel, T. (2005); “*İşletme Yöneticiliği*”, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 10.Baskı, İstanbul
- Laitinen, E.K. (2003); “*Future-Based Management Accounting: A New Approach with survey Evidence*”, Critical Perspectives on Accounting, Volume 14, Elsevier.

Landry and Chan (1999), “*Making the New Transition from Functional Cost Center “Big Brother” To Value Adding Key Team Member: A Paradigm for the Changing Role of Management Accountants in a Customer-Focused, Quality-Driven, Value-Added World*”, The Role of Management Accounting in Creating Value, Issued by the International Federation of Accountants, New York, USA.

Lukka, K. (2007); “*Management Accounting Change and Stability: Loosely Coupled Rules and Routines in Action*”, Management Accounting Research (18).

Morse, D.; Zimmerman J. (1997); “*Managerial Accounting*”, McGraw-Hill, USA.

Nobes, C.; Parker, R. (2006); “*Comparative International Accounting*”, (9th Edition), Prentice Hall.

Rom, A.; Rohde, C. (2007); “*Management Accounting and Integrated Information Systems: A Literature Review*”, International Journal of Accounting Information Systems (8).

Scorgie, M.E. (2001); “*Progenitors of Modern Management Accounting Concepts and Mensurations in pre-industrial England*”, The History of Accounting: Critical Perspective on Business and Management, (Edited by John Richards Edwards), Volume III Cost and Management Accounting, Routledge.

Waweru, N.M.; Hoque, Z.; Uliana, E. (2004); “*Management Accounting Change in South Africa*”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Volume 17, No 5, (www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm)

Yalkın, Y.K. (1989); “*Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*”, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.