

20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yöntemi

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Adnan Menderes Üniversitesi, İİBF

Dr. Çağrı Köroğlu

Adnan Menderes Üniversitesi, İİBF

Özet

Küreselleşmeyle birlikte günümüz iş yaşamında rekabet son derece yoğun yaşanmaktadır. Bu rekabet ortamında başarılı olmak ve yaşamını sürdürebilmek isteyen işletmeler, sahip oldukları kaynakları en etkin biçimde kullanma çabası içindedirler. Bu kaynakların en önemlisini, stratejik bir güç unsuru olan bilgi oluşturmaktadır. 19. yüzyılın başlarında ortaya atılan ve gelişim gösteren maliyet muhasebesi, gerek üretilen mamul ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesinde gerekse bu maliyetlerle yöneticilerin verecekleri kararlar arasında bir bağlantının kurulmasında ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamada etkin bir sistemdi. Ancak, 20. yüzyılın sonunda üretim ortamlarının geçmiştekinden farklı hale gelmesi, bilgisayar ve otomasyonun artışı muhasebeden beklenen bilgi düzeyinde köklü değişimleri beraberinde getirmiştir. Maliyet muhasebesi, yoğun rekabet ortamında muhasebe bilgi düzeyindeki bu değişimleri sağlamada yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeye olanak tanıyan, daha kesin, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten bir maliyet yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerinin gerçekleştirilmesine ve gereksinim duyulan bilgileri sağlamaya yardımcı olan "Stratejik Maliyet Yönetimi" yaklaşımıdır.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki amaç, muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi incelemek ve maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm sürecini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe bilgi sistemi, maliyet muhasebesi, stratejik maliyet yönetimi.

JEL Sınıflandırması: D51, M41

Abstract (A New Approach Which Replaced Cost Accounting by the End of 20th Century: Strategic Cost Management)

Competition is very heavy in today's business environments due to globalisation. In order to survive and be successful, businesses try hard to use resources they own in the most productive manner. The most important resource they own is information, which is a strategic vitality element. Cost accounting, which emerged and developed beginning from the early 19TH century, was a powerful instrument for to determine and watch the costs related with products and services that are being produced, and to gather the data necessary to bridge the gaps between the aforementioned costs and decisions the managements would have to make. On the other hand, changes which took place within the production environments by the end of 20TH century, increase of computers' and automation systems's presence raised the expectations from accounting in terms of relevant data. Cost accounting failed to satisfy the increasing needs for data in the increasing competition environment. Because of all these reasons a new cost approach has emerged, which enables measuring success of businesses, and produces more accurate, more error-free and more reliable data. This approach is "Strategic Cost Management", which helps businesses create forward strategies and gather necessary data.

The aim of this study is to review historical development of cost accounting within accounting information system and to tell the process of conversion from cost accounting into strategic cost management.

Keywords: Accounting information system, cost accounting, strategic cost management.

JEL Classification: D51, M41

Giriş

İşletme faaliyetlerinin ve başarı düzeylerinin mali anlamda değerlendirilmesini amaçlayan ve bir bilgi sistemi olarak ortaya çıkan muhasebe kavramı, M.Ö. 3000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir (Güvemli, 2000: 8). Diğer bir ifade ile uygarlıkların oluşumu ile birlikte muhasebenin de oluştuğu söylenmektedir (Selimoğlu vd., 2009: 220). Bu kadar eski bir tarihe sahip olan muhasebenin bilimsel kurallarla incelenmesi ancak 1494 tarihinde gerçekleşmiştir. Muhasebeye ait bilinen bilimsel ilk yapıt 1494 tarihinde Luca PACIOLI adında bir İtalyan rahibi ve matematikçi tarafından kaleme alınmıştır.

PACIOLI, muhasebeyi çift yanlı defter tutma olarak tanımlamış ve

yayınladığı eserde; envanter ve yevmiye defterindeki kayıtlarla, stokların değerlendirilmesi tahsili olanaksız alacaklar için karşılık ayrılması, kâr ve zarar hesaplarının tesisi, mizan, bilançoların düzenlenmesi gibi çift yanlı defter tutma sistemine ilişkin usul ve kurallar ortaya koyarak günümüzde uygulanan muhasebe teorisinin temelini atmıştır (Uragun,1993: 2).

Muhasebenin bilimsel bir yöntem olarak uygulama alanı bulması beraberinde 15. yüzyıldan 20. yüzyılın başlarına kadar çeşitli anlayışlar getirmiştir. Şöyle ki, Kara Avrupası'nda borç-alacak ilişkisine dayanan ve ihtiyatlılık ilkesine önem veren anlayış, Amerika Birleşik Devletleri'nde yatırımcının çıkarını ön plana çıkaran Anglo-Sakson muhasebe anlayışı ve her iki sistemin birleşimini temsil eden İngiliz anlayışı dünyanın büyük bölümünde uygulama alanı bulmuştur (Altıntaş, 2011: 177 ; Bilginoğlu, 1996: 6). Bu üç anlayışla birlikte 19. ve 20. yüzyıllarda muhasebe kendini hızla geliştiren ve yeniliklere ayak uydurabilen önemli bir unsur haline gelmiştir. Özellikle doğa kuvvetlerinin keşfi ve kullanılması, el emeğinin yerini makinenin alması, ulaşım araçlarının geliştirilmesi, elektronik cihazlar ile haberleşme araçlarının yeni buluşlarla donatılması karşısında muhasebe de kendi alanını zorunlu olarak genişletmiş ve bir bilgi sistemi olarak milletlerin ekonomik kalkınmalarına çok önemli katkılarda bulunmuştur (Uragun, 1993: 3).

Muhasebenin bilgi sistemi olarak kendi alanını genişletmesi, beraberinde farklı muhasebe türlerini ortaya çıkarmıştır. İşletme içi ve dışındaki çıkar gruplarına çeşitli bilgileri sağlayan finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi, muhasebe bilgi sistemini oluşturan muhasebe türleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu üç muhasebe türü, 20. yüzyılın sonuna kadar işletmelerin gereksinim duyduğu bilgileri sağlama konusunda yeterliydi. Ancak, 20. yüzyılın sonlarına doğru küreselleşmeyle birlikte rekabetin artması sonucunda muhasebenin işlevini sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plan ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinimlerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 388). Bu nedenle, 21 yüzyılda, işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeye olanak tanıyan, daha doğru ve

daha güvenilir bilgiler üreten bir muhasebe yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşım, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olan “Stratejik Maliyet Yönetimi” (SMY) yaklaşımıdır.

Çalışmada muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan maliyet muhasebesinden SMY’ye dönüşüm süreci açıklanmıştır. Bu amaçla, ilk önce MBS ve maliyet muhasebesi kavramları incelenmiştir. Daha sonra maliyet muhasebesinin eksik yönlerine değinilerek SMY dönüşüm süreci ve SMY yaklaşımlarına ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir.

1. Muhasebe Bilgi Sistemi Kapsamında Maliyet Muhasebesi

19. yüzyılın sonları ve 20 yüzyılın başlarından itibaren gelişen teknoloji ve iş hayatında makine ve elektronik cihazların kullanılmaya başlanması, önceden mümkün olmayan veri ve bilgilerin oluşturulmasına olanak tanımaktadır. Özellikle rekabet avantajı yakalamanın önemli olmaya başladığı bu yüzyıllarda işletmelerin muhasebe konusunda en düşük maliyetle en yüksek kâr elde etme amacı, bilgilerin toplanması, raporlanması, kontrolü ve ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümü gibi konularda muhasebe bilgi sistemine (MBS) gerekliliği ortaya çıkarmıştır (Hyvönen, 2003: 155). En genel anlamıyla MBS, kullanıcılara gerekli bilgiyi sunarken veri toplama, kayıt etme, özetleme, analiz etme ve muhasebeyle ilgili bilgi yönetim tekniklerini kullanarak birbirleriyle ilişkili her türlü bilgiyi kapsayan bir bütündür (Minars, 2003: 1).

Dünya ekonomisinin gelişmesine paralel olarak artan ticari ilişkiler, muhasebenin boyutlarını genişletmiş ve muhasebenin bilgi sağlamak durumunda olduğu kişi ve kuruluşlara gereksinim duydukları bilgileri sunmasını zorunlu hale sokmuştur. Ancak, aynı anda bu gruplara bilginin sunulması çok kolay olmamakta ve birtakım farklılıklar oluşturmaktadır. Bu farklılıkların önlenmesi için bir bilgi sistemi olan muhasebenin alt sistemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Muhasebenin bu alt sistemleri temel olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlar finansal (genel) muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesidir (Murthy ve Wiggins, 1999: 3).

Çift yanlı muhasebe olarak da bilinen finansal muhasebe, sanayi

devrimine kadar tek başına uygulanmış olup, MBS'nin esas olarak işletme dışına yönelik alt sistemini oluşturmaktadır (Chia, 1995: 812). Ancak, sanayi devriminden sonra artan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, muhasebenin çözmesi gereken bazı sorunları doğurmuştur. Bu sorunların başında maliyet, fiyat tespiti, kısa ve uzun vadeli planlama ve bütçeleme, faaliyet kontrolü ve maliyet yönetimi konuları gelmektedir (Uragun, 1993: 3). Muhasebenin çözmesi gereken bu sorunlar, maliyet ve yönetim muhasebesinin gelişmesine neden olmuştur.

Yönetim muhasebesinin geçmişi maliyet muhasebesinden daha yeni olup, özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra gelişmeye başlamıştır. Yönetim muhasebesi, yöneticilere alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol imkânı sağlayan MBS'nin içe yönelik alt sistemini oluşturmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000: 122).

Maliyet muhasebesinin gelişimi ise, 19. yüzyılın başlarına rastlamaktadır. Henüz yönetim muhasebesi gelişmeden önce maliyet muhasebesi, sadece üretilen ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasını sağlayarak işletme içi kararlara yardımcı olmaktaydı. Ancak, İkinci Dünya Savaşı sonrasında yönetim muhasebesinin gelişimi ile birlikte MBS içerisinde maliyet muhasebesinin görevi ve amacı da değişmiştir. Maliyet muhasebesi artık, sadece üretilen ürünlerin birim maliyetlerini saptamakla kalmayıp planlama, kontrol ve özel yönetim kararları gibi işletme dışına yönelik bilgileri yöneticilere sunarak finansal muhasebe ve yönetim muhasebesinin ortak noktasını oluşturmaktadır (Şener, 2004: 8-13 ; Büyükmirza, 2003: 82).

Maliyet muhasebesi, SMY yaklaşımının temelini oluşturduğu için maliyet muhasebesine ilişkin ayrıntılı bilgiler alt başlıklarda yer almaktadır.

1.1 Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin bilimsel kuralları içinde görülen ve bir yönü ile MBS içerisinde bulunan maliyet muhasebesi alanında önemli ve kayda değer gelişmelerin başlangıcı 19. yüzyılın başlarına rastlamaktadır (Uragun, 1993: 3). Özellikle, dünya ekonomisini ve dolayısı ile ticareti etkileyen Sanayi

Devrimi'nden sonra; emeğin yerini makinenin alması, hizmet kavramının gelişimi, üretilen ürün sayısındaki artış, ulaşım ve haberleşme imkânlarının artması gibi etmenler, işletme sayılarında önemli artışlara neden olmuştur. İşletme sayılarındaki bu artış, işletmeleri sadece kâr elde etme amacının dışına iterek düşük maliyet, üretim planları, yeni üretim kararları, maliyet hesaplama teknikleri, kârlılık ve maliyet analizleri gibi amaçlara yöneltmiştir (Cooper ve Kaplan, 1986: 204). İşletmeler açısından bu gelişmeler, maliyet muhasebesi uygulamalarının gelişimine öncülük etmiştir.

Maliyet muhasebesi alanındaki bu gelişmeleri, tarihsel açıdan şu şekilde özetlemek mümkündür (Yükçü ve Atağan, 2012: 39; Uragun, 1993: 3 ; Titiz ve Çetin, 2000: 123-124):

- Maliyet muhasebesine ait ilk çalışmalara 1832 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde başlanmıştır. Bu çalışmalarda, mamul ve hizmet üretim işlemlerinin belirli bir büyüklüğe erişmesi sonucunda ortaya çıkan üretimle ilgili maliyet sorunları, uygun bir biçimde teşhis edilmiş ve kısımlara ayrılmıştır.

- General Motors, 1919-1920 yılları arasında Amerikan ekonomisine yardımcı olan modern maliyet muhasebesi teknikleri geliştirmiştir. Bu teknikler, bugünkü maliyet uygulamalarına esas teşkil eden yöntem ve tekniklerin temellerini oluşturmaktadır.

- 19. yüzyılın son yirmi yılında ortaya atılan bilimsel yönetim anlayışıyla birlikte “çalışma standartları” kullanılmaya başlanmıştır. Bu çalışma standartları, standart maliyet sisteminin kullanılması gündeme getirmiş olup, 20. yüzyılın başlarında ilk olarak İngiltere'de standart maliyet sistemi uygulamalarına başlanılmıştır. Bu uygulamalarda işçilikler direkt ve endirekt olarak sınıflandırılmış ve bir ürün için kullanılması gerekli hammadde ve işçilik miktarları belirlenerek standartlara dönüştürülmüştür.

- 1924-1925 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri'nde üretim miktar ve maliyet değişikliğinin disiplin altında tutulması amacıyla tekdüzen maliyet sistemi üzerinde çalışmalar yapılmıştır.

- 1947 yılında National Association of Cost Accountants (NACA)'nın yayınladığı bültende Hamilton Church'un ortaya attığı tam maliyetleme

sisteminin en modern, etkili, etkin ve kabul edilebilir maliyetleme sistemi olduğu kabul edilmiştir.

- 1980’li yıllara kadar maliyet muhasebesi alanında başa baş analizi, direkt maliyetleme ve maliyetlerin yapısal analizi gibi konular dışında çok önemli yenilikler yer almamıştır.

- 1980 ile 2000 yılları arasında geniş ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisi maliyetler üzerinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamayla, üretim sistemlerindeki ve teknolojideki gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni faaliyetlerle ilgili maliyetlerin ürünlere yüklenmesinde, eski maliyet muhasebe yöntemlerinin kullanılmasının, hatalı yönetim kararlarına yol açtığı fark edilmiştir.

Maliyet muhasebesi kavramının ilk ortaya atılmasından önceki muhasebeyle ilgili gelişmeler, maliyet muhasebesinin yukarıda belirtilen tarihsel gelişimini şekillendirmiş ve aynı biçimde bu tarihsel gelişim, 21. yüzyılda maliyet muhasebesinde meydana gelen değişimin temelini atmıştır (Yükücü ve Atağan, 2012: 42).

1.2 20. Yüzyılın Sonlarına Doğru Maliyet Muhasebesinin Eksik Yönleri

Maliyet muhasebesi, bir işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin elde edilmesinden bunların alıcılara ulaştırılmasına kadar geçen süreçte işletmenin yaptığı fedakârlıkların parasal ölçüsünü gösteren, birim maliyetleri hesaplayan ve bu maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan, 1998: 6). Bu tanım ışığı altında, maliyet muhasebesinin temel amacını işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin birim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması olarak belirtebiliriz. Maliyet muhasebesinin bu temel amacı, her bir mamul ve hizmete direkt işçilik ve direkt hammadde giderleri ile bu giderlerin dışında kalan genel üretim giderlerinin uygun bir şekilde yüklenmesi ile gerçekleşir.

İşletmede doğrudan üretimle ilgili olmayan ya da üretime yardımcı faaliyetler sonucu oluşan genel üretim giderleri, 20. yüzyılın son otuz yılına kadar direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri gibi üretim hacmine bağlı

dağıtım araçları vasıtasıyla mamul ve hizmetlere yüklenmekteydi (Karcioğlu, 2000: 156). Bu durum, genel üretim giderlerinin işletmede üretilen her mamul veya hizmetin üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değiştiğinde, maliyetleri daha doğru olarak hesaplanma imkânı sunmaktaydı. Ancak, genel üretim giderlerinin üretilen mamul ya da hizmetin birim miktarıyla ilişkisi olmayan faaliyetlerin ve işlemlerin de yerine getirilmesi durumunda ise, bu giderlerin dağıtımını yapılırken doğruluk amacına ulaşılmamıştır (Gündüz, 1997: 86-87).

Maliyet muhasebesiyle ilgili verilen bilgiler çerçevesinde, 20 yüzyılın sonları ve 21. yüzyılın başlarında maliyet muhasebesinin temel amacı olan doğru maliyet tespiti ve bu maliyetlerin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi konularında büyük sorunlar oluşmuştur. Özellikle bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile sadece makineye bağlı olan üretim, bilgi destekli üretime doğru hızlı bir değişim göstermiş, üretim ortamlarında direkt nitelikli giderlerin paylarını azaltmış ve bu durumun aksine genel üretim giderlerinin payının artmasına neden olmuştur. Teknolojik ve üretim alanındaki bu değişim işletmeleri, yeni bir üretim ortamı ve yeni bir maliyet yapısı ile karşı karşıya bırakmıştır (Çabuk, 2003: 110).

Maliyet muhasebesi çerçevesinde yukarıda bahsedilen üretim ortamlarındaki değişim ve yeni bir maliyet yapısı ihtiyacı rekabetin acımasız olduğu günümüz çağında, 20. yüzyılın ortalarına kadar uygulanan maliyet muhasebesini, maliyet bilgisi üretme konusunda yetersiz kılmıştır (Yükçü, 2000: 23). Bu nedenle, daha doğru, daha güvenilir maliyet bilgisi üretme gerekliliği, işletmeleri yeni maliyet muhasebesi yaklaşımlarına olan ihtiyacı arttırmıştır. Maliyet konusunda bu ihtiyaç işletmeleri, SMY yaklaşımına sevk etmiştir.

2. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı

20. yüzyılın sonlarına kadar işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama konusunda yeterli bilgi düzeyine sahip olan maliyet muhasebesinin temel işlevini, finansal tablolar için gerekli maliyet bilgileri oluşturmaktaydı. Bu bakımdan geçmiş dönemlerde maliyet muhasebesi uygulamaları maliyetlere, katlanılması zorunlu bir çıktı olarak bakılmaktaydı.

Ancak, teknolojik gelişmeler, bilgisayar destekli üretim, otomasyonun yüksek seviyelere ulaşması, özellikle Japon ve günümüzde hızla artan Çin sanayilerinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesi konularında, ülkeler ve şirketler arası rekabetin yoğunlaşması nedeniyle geçmiş yıllarda uygulanan maliyet muhasebesinin, maliyet konusundaki anlayışı önemini yitirmiştir (Civelek, 2000: 554).

21. yüzyılın başlarında maliyet muhasebesinin önemini büyük ölçüde yitirmesi sonucunda muhasebe alanında yeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Bu kavram, maliyet muhasebesine göre daha geniş ve farklı anlamlar taşıyan, maliyetleri katlanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim süreçlerinde yönetilmesi gerekli bir girdi olarak gören ve geleceğe ilişkin rekabet avantajının elde edilebilmesi için maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirerek maliyet verilerinin etkin kullanılmasını sağlayan SMY yaklaşımıdır (Simons,1999: 111).

20. yüzyıla kadar muhasebenin bir alt sistemi olan maliyet muhasebesinin uygulanması, işletmelerin gelişim sürecinde önemli bir başarı olmuştur. Ancak, maliyet muhasebesinden, geleceğe yönelik stratejiler geliştirerek rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlayan SMY yaklaşımına geçiş, çok daha önemli bir başarıdır.

Tarihsel gelişim süreci içerisinde işletmeleri, SMY yaklaşımına yönelten gelişme ve değişimleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Öker, 2003: 17 ; Atmaca ve Terzi, 2007: 294):

- Bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler,
- Üretim teknolojileri ve kalite kontrolündeki yenilikler,
- Haberleşme ve taşımacılıktaki gelişmeler,
- Uluslararası rekabetin artması,
- Üretim sürecinde direkt işçilik maliyetlerinin azalması ve genel üretim maliyetlerinin artması,
- Mamul yaşam sürelerinin kısalması ve
- Değişen pazar koşulları ve pazarda tüketici odaklı anlayışın yerleşmesidir.

SMY yaklaşımının tanımı, önemi, amacı, SMY yaklaşımında

kullanılan teknikler ve SMY yaklaşımları çalışmanın alt başlıklarında yer almaktadır.

2.1 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımının Tanımı

SMY, strateji kavramının öneminin artması ile birlikte ortaya çıkarak uluslararası ölçekte büyük ilgi gören ve dikkate değer bir yaklaşım olup, maliyetlerin uzun dönemde stratejik olarak yönetilmesini kapsamaktadır (Moliner vd., 2010: 13 ; Seuring vd., 2002: 37). Bu bakımdan SMY yaklaşımını, işletmelerin maliyetlerini düşürmek ve stratejik pozisyonlarını iyileştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanması olarak tanımlayabiliriz (Cooper ve Slagmulder, 2003: 23). Bir diğer tanıma göre ise, SMY yaklaşımı, küresel rekabet ortamında başarılı olabilmek için oluşturulan stratejik unsurların kesin, açık olarak ön planda tutulduğu ve maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır (Shank ve Govindarajan, 1993: 4).

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, SMY yaklaşımıyla ilgili literatürde çok sayıda farklı tanıma rastlanmaktadır. Ancak, bu tanımların üç ortak özelliği bulunmaktadır. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Smith, 2008: 206): SMY yaklaşımı;

- Rakiplerle ilgili bilgi verir.
- Maliyet düşürme olanaklarının değerlendirilmesini sağlar.
- İşletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurar.

2.2 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımının Önemi ve Temel Amacı

Günümüzde hâkim olan serbest rekabet piyasası ortamında mamul ve hizmet fiyatları genellikle belirli bir işletmenin kontrolü dışında kalan toplam arz ve talebe göre oluşurken, mamul ve hizmet maliyetlerini geniş ölçüde işletme içi koşullar ve etkenler belirlemektedir. SMY yaklaşımı, böyle bir ortamda işletmenin uzun süreli kârlılığını sağlayabilecek önemli bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır (Yalçın, 2006: 17). Ayrıca, bu rekabet ortamında maliyet muhasebesinin geleneksel rolü olan mamul ve hizmet maliyetlemesi anlayışının yerine, maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi

gereği SMY yaklaşımının önemini bir kat daha fazla arttırmıştır (Köse, 2004: 51). Bu bakımdan, SMY yaklaşımının işletmeler açısından önemini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimi,
- İşletmenin dış çevresi ile çevre faktörlerinin göz önüne alınarak hareket edilmesi,
- Maliyet liderliği ya da mamul farklılaştırma stratejileri doğrultusunda rekabet edebilirliği içeren maliyet analizi,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınması,
- Maliyet dağıtımının faaliyetler temel alınarak faaliyet ölçüleri yardımıyla gerçekleştirilmesi konularında bilgiler sağlamaktır.

SMY yaklaşımının önemine ilişkin yukarıda yer alan bilgiler ışığı altında bu yaklaşımın temel amacını, maliyetlerin azaltılırken aynı zamanda işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirilerek kendisini işletmenin dört duvar arasına sıkıştıran ya da işletme için sınır koyan maliyet muhasebesini ileri boyuta taşımaktır şeklinde ifade edebiliriz (Erol, 2008: 105). SMY yaklaşımının bu temel amacı, çeşitli tekniklerin bulunup, kullanılmasına yol açmıştır.

2.3 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Kullanılan Teknikler

SMY yaklaşımının amacına ulaşmasında kullanılan teknikler önemli rol oynamaktadır. SMY yaklaşımında kullanılan teknikler genel olarak üç grupta ifade edilmektedir. Bunlar; değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma analizi ve maliyet etkenleri analizidir.

Değer Zinciri Analizi: En genel kapsamda değer, tüketicilerin işletmelerin kendilerine sunduğu faydaya karşılık ödemeye razı oldukları bedel olarak ifade edilmektedir (Porter, 1998: 10). SMY yaklaşımı kapsamında değer ise, maliyetlerin etkin yönetimi ve farklılaştırma olarak iki temel stratejik boyuttur. Bu stratejik boyut, değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. Değer zinciri, işletme tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim mamulüne kadar işletmeye değer katan

faaliyetlerin hepsinin zinciri olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006: 20). Bu tanımlamada “zincir” kavramının özellikle tercih edilmesi işletme içerisindeki faaliyetlerin birbirine bağlı olduğunu benzeşim yoluyla somutlaştırma açısından önemlidir. Bu benzeşim aynı zamanda, zincirdeki zayıf ve güçlü halkaların tanımlanmasına, yani işletmenin stratejik rekabetteki avantaj ya da zayıflıklarını belirlemeye hizmet etmektedir (Kuyucak ve Şengür, 2009: 134). Değer zincirinin en temel amacı, rakiplerden daha düşük maliyetlerle daha yüksek müşteri değeri yaratarak ya da rakiplerin sunduğu müşteri değerini onlardan daha düşük bir fiyatla sunarak sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmektir (Hansen vd., 2007: 377).

Stratejik Konumlandırma Analizi: Stratejik konumlandırma analizi, işletmenin rekabet ederken üstleneceği pozisyonun analizidir. Bu analizin esasını, rakiplerden farklı olarak müşteri beklentilerini yerine getirmek suretiyle müşterinin ödemeyi kabul ettiği daha yüksek bir fiyat uygulaması ve sektörün üzerinde bir kazancın sağlanması oluşturmaktadır (Erol, 2008: 106). Bu esasın gerçekleştirilebilmesi için stratejik konumlandırma analizinde, işletmelerin üç farklı strateji izleyip, rekabet avantajı elde etmesi gerekmektedir. Stratejik konumlandırma analizinde kullanılan bu stratejiler; maliyet liderliği, mamul farklılaştırma ve odaklanma stratejileridir.

Maliyet Etkenleri Analizi: SMY yaklaşımının üçüncü tekniğini maliyet etkenleri analiz oluşturmaktadır. Bu analizde, maliyetlerin mamul ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılacak olan dağıtım araçlarının neden olduğu karmaşıklığın önlenmesi amaçlanır. Ayrıca, maliyetlerin hangi sınıf içerisinde yer alacağını ve çıktı sürecinde hangi etmenlerin etkisi altında kalacağını belirleme konusunda önemli bir tekniktir.

2.4 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

Küresel rekabet ortamında işletmeler değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, büyük miktarlarda standart mamuller üreterek satma ve pazarda sürdürülebilir bir rekabetçi üstünlük sağlayabilmede zorlanır hale gelmişlerdir. Bu süreçte SMY tarzını benimseyen işletmeler tarafından maliyet muhasebesi uygulamalarını sorgulamaya başlamış ve işletmeler açısından bu uygulamaların

rekabetçi piyasada yöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür (Öndeş vd., 2007: 248).

Rekabetçi piyasada yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda modern SMY yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olarak sıralanabilir (Gümüş, 2007: 37).

Hedef Maliyetleme Yaklaşımı: Hedef maliyetleme, 1960-1970’li yıllarda Japonya’da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır (Çetin ve Atmaca, 2009: 317 ; Kato, 1993: 33). Yeni bir mamulün ilk tasarımından tüketiciye ulaşıncaya kadarki tüm faaliyetlerin planlanmasını savunan hedef maliyetleme yaklaşımı, sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için stratejik bir kâr elde etmek ve etkili bir maliyet yönetimi sağlamak amacıyla ortaya atılmış bir yaklaşımdır (Monden, 1991: 18).

En genel anlamıyla hedef maliyetleme yaklaşımını, yeni bir mamulün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlayabiliriz (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362).

Kaizen Maliyetleme Yaklaşımı: Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak kaizen maliyetleme yaklaşımı, 1970’li yıllarda geliştirilmiş olup, halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılan bir SMY yaklaşımıdır. Kaizen maliyetleme yaklaşımını, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlayabiliriz (Altınbay, 2006: 104). Bu yaklaşımda gelecekte hedeflenen kârlılık düzeyine ulaşabilmek için geçmiş yıllarda mevcut mamuller için katlanılan maliyetler esas alınarak içinde bulunulan dönemde sürekli iyileştirme yapılması suretiyle maliyet azaltımına gidilir (Modarress vd., 2005: 1753).

Kaizen maliyetleme yaklaşımının amacını, gereksiz verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetlerinin azaltılması oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile kaizen

maliyetleme yaklaşımı, işletmenin hedeflerine ulaşmada mamule değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Yalçın, 2009: 299).

Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı: Mamulün tüm yaşamı boyunca tüm aşamalardaki faaliyetler nedeniyle oluşan maliyetlerin incelenmesi olarak tanımlanan mamul yaşam seyri maliyetleme yaklaşımı, işletmelerin son yıllarda üzerinde durduğu ve uyguladığı göreceli bir kavramdır (Gümüş, 2007: 47-48). Bu yaklaşım, işletmede üretilen mamul veya hizmetlerin farklı yaşam seyri aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri daha üretim başlamadan önce görmeye ya da göstermeye çalışan, başka bir ifade ile mamulün toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getiren bir yaklaşımdır.

Yöneticilerin bir mamulün tüm yaşamı boyunca karşılaştığı maliyetleri anlama ve yönetme konusunda yararlı bilgiler sağlaması bakımından bu yaklaşıma, çoğu işletmenin başvurabileceği ifade edilmektedir (Otlu ve Karaca, 2005: 252).

Geriye Dönük Maliyetleme Yaklaşımı: Geriye dönük maliyetleme yaklaşımı, tam zamanında üretim ortamında esas alınan bir SMY yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, tam zamanında üretim ortamında kullanılan standart maliyet bilgilerini esas alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Terzi, 2007: 296).

Geriye dönük maliyetleme yaklaşımı, belli bir dönemdeki üretim çıktısını dikkate almakta ve maliyetleri, satılan mamullerle, stoklara yüklerken geriye doğru işlemektedir. Bu yaklaşımda, üretim esnasında girdilerle ilgili tüketim ve maliyet hesaplama ile ilgili yevmiye kayıtları yapılmadığı için muhasebe işlemlerinin hızı da artmaktadır (Erden, 2004: 142). Geriye dönük maliyetleme yaklaşımının temel sınırlaması, stoklar sıfır bile olsa üretim düzeyindeki maliyetlerin yönetimine önem verilmek zorunda olunmasıdır. Başka bir ifadeyle, fiili maliyetler üretim sürecinde takip edilmezse bu tür maliyetlerin kontrolü ve planlanması zorlaşacaktır (Gersil, 2006: 43).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı: Faaliyet tabanlı

maliyetleme yöntemi ilk defa 1986 yılında Harvard İşletmecilik Okulu'nda öğretim üyeleri olan Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve mamul maliyetlerinin hesaplanması için farklı bir yaklaşım olarak ortaya atılmıştır (Cooper ve Kaplan, 1988: 96). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ilk olarak ABD'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanmış ve 1990'lı yıllarda hizmet sektörünün tüm dünyada hızlı bir gelişim göstermesi sonucu hizmet sektöründe de uygulanması gerekliliğini ortaya konulmuştur (Cooper ve Kaplan, 1991: 130 ; Jackson vd., 2007: 181).

En genel anlamıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, maliyetlerin doğru bir biçimde hesaplanabilmesi için endirekt maliyetlerin ilk önce faaliyetlere yüklenmesini sağlayan, daha sonra faaliyetlerde yüklenen bu maliyetleri mamullere, hizmetlere ve müşterilere aktaran bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Kaplan ve Atkinson, 1998: 97). Tanımdan da anlaşılacağı üzere bu yaklaşımın temel amacı, maliyet muhasebesinde maliyetlerin mamul ya da hizmetlere yüklenmesinde kullanılan üretim hacmine bağlı dağıtım araçlarının sebep olduğu yanlışlıkları ortadan kaldırmaktır (Cooper ve Kaplan, 1992: 11).

21. yüzyılın başında üretim ve hizmet sektörleri gibi dinamik ortamlarda temel faaliyetlerin hesaplanmasının, maliyet yöntemlerinin kurulmasının ve işletilmesinin çok maliyetli ve zaman alıcı olması nedeniyle birçok işletme yukarıda sayılan SMY yaklaşımlarını bırakıp yeni bir maliyet yaklaşımı arayışına girmiştir (Everaert vd., 2008: 176). Böylece, S. R. Anderson ve Acorn Systems ekibi tarafından SMY yaklaşımlarına alternatif olarak geliştirilen ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini temel alarak çeşitli eksiklikleri önlemede başarılı olan, sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını geliştirmişlerdir.

Sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, SMY yaklaşımlarının eksikliklerini gidermek için ortaya atılmış bir yaklaşım olup, diğer yaklaşımlara kıyasla son derece basit, düşük maliyetli ve daha güçlü çözümler sunan bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaplan ve Anderson, 2007: 7). En genel anlamıyla bu yaklaşımı, işletmelere maliyet yönetim sistemlerini geliştirme olanağı sağlayarak süreç geliştirme

için öncelikleri belirleme, mamul ve hizmet miktarını belirleme, müşteri siparişlerini fiyatlama ve müşteri ilişkilerini karşılıklı fayda esasına göre yönetmede kendilerine çok fayda yaratacak doğru maliyet bilgisi sağlamada etkili ve yeni bir SMY yaklaşımı olarak tanımlayabiliriz (Kaplan ve Anderson, 2004: 133).

Yukarıda belirtilen SMY yaklaşımları, 20. yüzyılın sonlarına doğru maliyet muhasebesi uygulamalarının çeşitli konularındaki eksiklerini gidermek amacıyla ortaya atılmış yaklaşımlardır. Her yaklaşım, dünyanın çoğu ülkesinde uygulanmakta olup, etkili bir maliyet yönetiminin oluşturulması, sürdürülebilir rekabet avantajı elde edilmesi, müşteri tatmini sağlanarak yüksek kâr ve düşük maliyet gibi konular bu yaklaşımların ortak noktasını oluşturmaktadır.

3. Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı ile Maliyet Muhasebesinin Karşılaştırılması

Günümüz şartlarında yaygınlaşan bir kavram olan SMY yaklaşımı, değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizlerini bütünleştiren bir unsurdur. Stratejik yönetim sürecinin her aşamasında ve bir işletmenin güçlü bir rekabet avantajına ulaşmaya yönelik çabaları içinde, bu analiz düzenli olarak tekrarlanır. Geçmiş yıllarda uygulanan maliyet muhasebesi bu üç analiz tekniğine yeterli desteği sağlayamamıştır. Bu nedenle, SMY yaklaşımı bu gereksinimleri karşılayarak geçmiş maliyet muhasebesi uygulamalarının yerini almıştır (Şakrak, 1997: 115).

SMY yaklaşımı ile maliyet muhasebesi, Tablo-1'deki gibi karşılaştırılabilir.

Tablo-1: SMY Yaklaşımı ile Maliyet Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması

İşlev Türü	Maliyet Muhasebesi Yaklaşımı	SMY Yaklaşımı
Maliyetlerin Analizi	Mamul, müşteri ve fonksiyon maliyetlerinin analizi o andaki şartlara bağlıdır. Güçlü bir içe dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer, anahtar bir kavram olarak görülür.	Maliyetlerin analizi, işletmenin bir parçası olan genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlıdır. Güçlü bir dışa dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizinin Amaçları	Stratejik bir amaç olmaksızın uygulanan ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat amaçları bulunmaktadır.	Maliyet muhasebesi yaklaşımındaki amaçlar mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, işletmenin temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet temelde, çıktı düzeyinin fonksiyonudur. Değişken ve sabit maliyetler, maliyet analizinin temel dayanağıdır.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Kaynak: Titiz ve Çetin, 2000: 134.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Maliyet muhasebesi, 20. yüzyıla kadar işletmelerin gerek iç yapısına gerekse de dış kaynaklarına bilgi sağlama konusunda yeterli bir muhasebe anlayışındı. Ancak, küreselleşmenin hâkim olmaya başladığı 20. yüzyılın sonlarına doğru rekabetin artması maliyet muhasebesinin işlevini, sadece birim maliyetlerin hesaplanıp, çeşitli bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plan ve stratejilerin

oluşturulması ve ortaya çıkabilecek gereksinimlerin önceden belirlenmesine olanak tanıyacak önemli araç konumuna getirmiştir. Maliyet muhasebesi alanındaki bu gelişme, işletmeleri stratejik anlamda önemli karar almasına yol açmıştır. Stratejik anlamda alınacak bu karar, değişen evre koşulları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel diye adlandırabileceğimiz maliyet muhasebesi uygulamaları ile bu amacı gerçekleştirmek olanaksızdır. nkn, teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir.

Üretim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, indirekt maliyetlerinde önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesi uygulamalarında indirekt maliyetlerin, bunların geleneksel anahtarları aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplanmasına yol açmıştır. Böylece, indirekt maliyetlerin, üretilmesi planlanan mamullere ya da hizmetlere gerçeğe yakın biçimde yüklenmesine olanak verecek SMY yaklaşımlarına gereksinim olmuştur.

Özellikle Japonya, ABD ve in endüstri alanında ortaya ıkmiş olan bu yaklaşımlar, 20. yüzyılın sonları ve 21. yüzyılın başlarında başarılı bir biçimde uygulanmış ve uygulanmaya devam etmektedir. Temel olarak hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, geriye dönük maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olmak üzere beşe ayrılan bu yaklaşımlara sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı da eklenmiştir. Bu yaklaşımlar, işletmelerin özelliklerine göre farklı biçimlerde uygulanıp, geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımının neden olduğu eksiklikleri giderme konusunda başarılı olmaktadır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. (1998) *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, (4. Baskı), Cem Kitabevi: Ankara
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001) “Pazarda Rekabetçi stnlk

Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.11, ss.357-371.

- Altınbay, A. (2006) *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama*, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Kütahya.
- Altıntaş, N. (2011) “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, s.1, ss.175-188.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007) “Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.22, s.1, ss.293-309.
- Bilginoğlu, F. (1996) “Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe”, *Yönetim Dergisi*, y.7, s.24, Haziran, ss.3-7.
- Büyükmirza, K. (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Chia, Y. M. (1995) “Decentralization, Management Accounting System (MAS), Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study”, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol.22, no.6, September, pp.811-830.
- Civelek, M. (2000) *Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar*, A Ajans Tesisleri: İstanbul.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1988) “Measure Cost Right: Make the Right Decision”, *Harvard Business Review*, September-October, pp.96-103.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1991) “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June, pp.130-135.
- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. (1992) “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, vol.6, no.3, pp.1-13.

- Cooper, R. ve Kaplan, R. S. *Accounting & Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School: Boston.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2003) “Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries”, *Journal of Cost Management*, vol.17, no.1, Jan-Feb., pp.5-23.
- Çabuk, Y. (2003) “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *ZKÜ, Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, c.5, s.5, ss.109-116.
- Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009) “Hedef ve Standart Maliyet Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.26, s.1, ss.313-329.
- Erden, A. S. (2004) *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
- Erol, M. (2008) “Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.39, ss.101-109.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R. ve Levant, Y. (2008) “Cost Modeling in Logistics Using Time-Driven ABC: Experiences from a Whole Saler”, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol.38, no.3, pp.172-191.
- Gersil, A. (2006) *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Ankara.
- Gümüş, Y. (2007) *Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir.
- Gündüz, H. G. (1997) *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları-99: Ankara.

- Güvemli, O. (2000) *Muhasebe Tarihi I. Cilt*, Sürayay: İstanbul.
- Hansen, R. D., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007) *Cost Management Accounting & Control*, South-Western Cengage Learning: Mason.
- Hyvönen, T. (2003) “Management Accounting and Information Systems: ERP Versus BoB”, *European Accounting Review*, vol.12, no.1, pp.155-173.
- Jackson, S., Sawyors, R. ve Jenkins, G. (2007) *Managerial Accounting: A Focus on Ethical Decision Making*, Thomson/ South-Western: Mason.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2004) “Time-Driven Activity-Based Costing”, *Working Papers Series*, November, pp.1-18.
- Kaplan, R. S. ve Anderson, S. R. (2007) *Time-Driven Activity Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profit*, Harvard Business School Pres: Boston.
- Kaplan, R. S. ve Atkinson, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall Inc: New York.
- Karcıoğlu, R. (2000) *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Kitabevi: Erzurum.
- Kato, Y. (1993) “Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies”, *Management Accounting Research*, vol.4, no.1, May, pp.33-47.
- Köse, T. (2004) *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Faaliyete Dayalı Yönetim İlişkisi-Bir Uygulama*, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Eskişehir.
- Kuyucak, F. ve Şengür, Y. (2009) “Değer Zinciri Analizi: Hava Yolu İşletmeleri İçin Genel Bir Çerçeve”, *KMU, İ.İ.B.F. Dergisi*, y.11, s.16, Haziran, ss.132-147.
- Minars, D. (2003) *Accounting, Barron's Educational Series, Inc:* New York.
- Modarress, B., Ansari, A. ve Lookwood, D. C. (2005) “Kaizen

Costing for Lean Manufacturing: A Case Study”, *International Journal of Production Research*, vol.43, no.9, May, pp.1751-1760.

- Moliner, J. P., Cortes, E. C. ve Azorin, F. M. (2010) “Strategy and Performance in the Spanish Hotel Industry”, *Cornell Hospitality Quarterly*, vol.51, no.4, pp.513-528.
- Monden, Y. (1991) “Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies”, *Journal Management Accounting Research*, vol.3, Fall, pp.16-34.
- Murthy, U. S. ve Wiggins, E. C. (1999) “A Perspective on Accounting Information Systems Research”, *Journal of Information Systems*, vol.13, no.1, pp.3-6.
- Otlu, F. ve Karaca, S. (2005) “Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyetleme Analizi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.10, s.2, ss.245-270.
- Öker, F. (2003) *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Öndeş, T., Ardıç, M., Öztürk, A. ve Kayacan, B. (2010) “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği”, *III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi*, c.1, 20-22 Mayıs, ss.247-258.
- Porter, M. E. (1998) *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance with a New Introduction*, The Free Press: New York.
- Selimoğlu, S., Aslan, Ü. ve Güvemli, B. (2009) “12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi’nde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri; Bir Literatür İncelemesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.42, ss.217-228.
- Seuring, S., Goldbach, M. ve Kajüter, P. (2002) *Cost Management in Supply Chains*, Pysica-Verlag: Heidelberg.
- Shank, J. K. ve Govindarajan, V. (1993) *Strategic Cost Management the New Tool for Competitive Advantage*, The Free

Press: New York.

- Simons, R. (1999) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall Inc: New Jersey.
- Smith, K. L. (2008) “Strategic Management Accounting: How Far Have We Come in 25 Years”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.21, no.2, pp.204-228.
- Şakrak, M. (1997) *Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Yasa Yayınları: İstanbul.
- Şener, R. (2004) *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Titiz, İ ve Çetin, C. (2000) “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.5, s.2, ss.121-138.
- Uragun, M. (1993) *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Yetkin Basımevi: Ankara.
- Yalçın, S. (2006) “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s.15, Ağustos, ss.15-34.
- Yalçın, S. (2009) “Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi”, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, s.23, Ağustos, ss.15-34.
- Yükçü, S. (2000) “Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s.2, Ekim, ss.23-42.
- Yükçü, S. ve Atağan, G. (2012) *20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi*, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, s.2, ss.39-67.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004) “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.12, ss.387-410.