

# YÖNETİM MUHASEBESİNİN YENİ PARADİGMASI: BÜTÜNLEŞTİRME\*

Prof. Dr. Tunç KÖSE\*\*

Arş. Gör. Dr. Şafak AĞDENİZ\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Özel Sayı 2018; 20, ös518- ös541

ös  
518

## ÖZ

Çalışmada, yönetim muhasebesi kapsamında kullanılan yöntemlerin bütünleştirilmeleri ile ilgili 1990-2018 yılları arasında yayımlanan çalışmaların belirli parametreler çerçevesinde incelenmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda; literatürde yapılmış toplam 14 adet ikili, 4 adet ise üçlü bütünleştirme çalışması ele alınmıştır. En çok bütünleştirme çalışmalarının; kaynak tüketim muhasebesi ile zaman esaslı faaliyete dayalı maliyetleme alanlarında yapıldığı görülmektedir. Faaliyete dayalı maliyet ile ekonomik katma değer bütünleşmesi ise en çok çalışılan konulardan biri olarak ikinci sırada yer almaktadır. Üçlü bütünleştirme çalışmalarının ise 2000’li yıllardan sonra yapılmaya başlandığı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Yönetim Muhasebesi, Bütünleştirme, Paradigma

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M11

## NEW PARADIGM IN MANAGEMENT ACCOUNTING: INTEGRATION

### ABSTRACT

The aim of this study is to examine the papers about the integration of methods used within the frame of management accounting based on defined parameters between 1990 and 2018. Within this scope, totally 14 binary and 4 triple integration studies done in the literature

\* Makale gönderim tarihi: 16.06.2018; Kabul tarihi: 01.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

\*\*Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, tunckose@gmail.com, orcid.org/0000-0002-7578-4837

\*\*\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, agdenizsafak@gmail.com, orcid.org/ 0000-0003-0373-4694

**Atıf:** Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2018). Yönetim muhasebesinin yeni paradigması: bütünleştirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös518-ös541

were handled. It was seen that resource consumption accounting and time driven activity based costing are the most studied integration topics. Integration of the activity-based costing and economic value-added is the second most studied topic. It was also seen that, triple integration studies have started to be done after 2000 years.

**Keywords:** Management Accounting, Integration, Paradigm

**JEL Classification:** M40, M41, M11

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin içinde bulunduğu rekabetçi ortam, ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve müşteri beklentileri gibi birçok faktör, işletmenin yönetim uygulamalarını etkilemektedir. İşletmedeki muhasebe bilgi sistemi, özellikle içsel bir muhasebe sistemi olarak yönetim muhasebesi de bu faktörler ve bu faktörlerdeki değişimlerden etkilenmektedir. Bilgi devrimi, ürün hatlarının çoğalması, ekonominin küreselleşmesi, hizmet sektörünün artan önemi gibi önemli gelişmeler ve yenilikçi yönetim uygulamaları yönetim muhasebesinin tarihsel süreçteki değişimini doğrudan etkilemektedir. Bu değişim, aynı zamanda yönetim muhasebesindeki paradigma değişimini de yansıtmaktadır.

Paradigma (değerler dizisi), genel olarak ideal bir durum ya da örnek, bir şeye bakış tarzı; yargılama ölçütü sağlayan her türlü ideal tip ya da model olarak tanımlanmaktadır. Özel olarak ise, bilim adamının dünyaya bakışını belirleyen ve yönlendirdiği bilim dalındaki araştırma faaliyetlerinin standartlarını koyan bir teori olarak ele alınmaktadır (Kaygusuz 2006, 29). Mevcut sorunların çözümü için geçerli olan paradigmlar yeni ve farklı sorunlarda geçerliliğini yitirebilmektedir, dolayısıyla yeni sorunların çözümüne yönelik paradigmlar oluşturulmaktadır ki bu durum da paradigma değişimi olarak tanımlanmaktadır.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçteki değişimine baktığımızda; süreçler için muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetsel muhasebe, kurumsal maliyet yönetimi, değere dayalı yönetim olarak beş aşamadan oluştuğu görülmektedir (Kamal 2015, 16). Bu süreç incelendiğinde, her bir dönemin kendine özgü bir paradigması olduğu ve her bir paradigmanın ilgili dönemdeki sorunlara çözüm bulmak amacı ile geliştirildiği görülmektedir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçteki paradigma değişimleri, ortaya çıkan sorunlara yönelik geliştirilen farklı çözüm araçları ve yöntemlerinin bireysel olarak uygulanması üzerinde durmuştur. Yeni paradigma, doğru araç ve yöntemlerin bulunması ve bireysel olarak uygulanmasından ziyade bu araç ve yöntemlerin birlikte kullanılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Farklı araç ve yöntemlerin birlikte kullanılacağı bütünleşik bir stratejik yapıya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, yönetim muhasebesinin yeni paradigması bütünleştirme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı 1990 ile 2018 yılları arasında yayınlanmış bütünleştirme çalışmalarının bibliyometrik olarak incelenmesi ve bütünleştirme alanındaki eğilimlerin belirlenmesidir. Bu kapsamda çalışmada öncelikle yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçteki değişimi

ve bu bağlamda yeni bir paradigma olan bütünleştirme irdelenecektir. İzleyen bölümde ise, bütünleştirme çalışmalarına ilişkin literatür taraması bibliyometrik olarak verilecektir.

## 2. YÖNETİM MUHASEBESİNİN TARİHSEL SÜREÇTEKİ DEĞİŞİMİ

Yönetim muhasebesinin, muhasebe mesleğinin ayrı bir uzmanlık alanı ve üniversitelerde önemli bir disiplin olarak ortaya çıkması 1960'lardan sonra olsa da, maliyet bilgilerinin maliyet yönetimine yardımcı olarak kullanılması 19.yüzyılın ikinci yarısında başlamıştır. İlk yönetim muhasebesi uygulamaları o dönemdeki sanayi işletmelerinin maliyet yönetiminin önemini anlamalarından kaynaklanmaktadır.

Ös  
520

Muhasebe tarihçilerinin araştırmalarına göre; ABD'de yönetim muhasebesinin değişimine katkıda bulunan uygulamalar aşağıdaki gibidir (Gürsoy 2009, 7-8):

- 1855'de New England'da kurulan tekstil işletmesi, hammadde olarak kullanılan pamuğun çeşitli mamullere dönüştürülme sürecinde verimliliği ölçmek için yönetim muhasebesi teknikleri kullanmıştır. Bunlardan en önemlisi ise, kapasite kullanım oranının birim maliyet üzerindeki etkisinin ölçülmesidir.

- 1860 ve 1870'li yıllarda demiryolu işletmeleri, planlama ve kontrole yardımcı olacak yönetim muhasebesi yöntemleri geliştirmiştir. Bu kapsamda, ton-kilometre maliyeti, yolcu-kilometre maliyeti gibi ölçme ve değerlendirme teknikleri geliştirilmiştir. Demiryolu işletmeleri tarafından geliştirilen teknikler, çelik fabrikalarında da uygulanmaya başlanmıştır. Maliyet tabloları ve çeşitli istatistiki bilgiler, verimliliği denetlemede kullanılmış, özellikle hammadde ve işçilik maliyetlerinin tasarrufu üzerinde durulmuştur.

- 1880'den sonra metal işleme tesislerinde çeşitli genel üretim maliyetlerinden her mamule ne kadar pay verileceği önemli bir yönetim/maliyet muhasebesi sorunu haline gelmiştir. 20. yüzyılın hemen başında ise, Frederick Taylor'un öncülüğünü yaptığı bilimsel yönetim akımı, standart maliyetlerin üretim öncesinde saptanmasında ve üretim süreci sonunda fiili maliyetlerle karşılaştırılıp verimlilik denetiminde kullanılması vb. konularda yönetim muhasebesine yeni boyutlar kazandırmıştır.

- Bu süreçte ele alınması gereken bir diğer konu ise, 1903'de kurulan Du Pont şirketinin geliştirdiği ve kullandığı kâr/varlıklar oranıdır. Yatırımın kârlılık oranının, temel unsurlarına bölünerek analiz edilmesi ve bu sayede işletmenin genel finansal başarısının ölçülmesinde kullanılması 1920'lerde çok önemli bir araç olarak ele alınmıştır.

Yukarıdaki uygulamalara baktığımızda; 1850'lerden itibaren maliyet verilerinin yönetim kararlarında kullanılmakta olduğu fakat bu verilerin finansal muhasebe kayıtlarında bütünleştirilmesi ve maliyet muhasebesi olarak ele alınmasının ise 1920'li yıllarda olduğu görülmektedir. Yönetim muhasebesinin maliyet muhasebesinden ayrılması ise 1950'li yılları bulmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçteki değişimine baktığımızda beş aşamadan oluştuğu görülmektedir (Kamal 2015, 16):

- 1812-1920 (Süreçler İçin Muhasebe): İşlem maliyetleri ve süreçlerin verimliliği odak noktasıdır.
- 1920-1950 (Maliyet Muhasebesi): Maliyetlerin belirlenmesi ve finansal kontrol odak noktasıdır.
- 1951-1980 (Yönetimsel Muhasebe): Yönetimde planlama ve kontrol için bilgi sağlama odak noktasıdır.
- 1980'ler (Kurumsal Maliyet Yönetimi): İsrafin azaltılması, takım çalışması, faaliyete dayalı maliyetleme, hedef maliyetleme, kalite, yatırım ve ürün yaşam döngüsü yönetimi konuları odak noktasıdır.
- 1990'lar (Değere Dayalı Yönetim): Müşteri değerinin yaratılması, strateji, dengeli ölçüm kartı tekniği, ekonomik katma değer ve diğer ilişkili kavramlar odak noktasıdır.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreci incelendiğinde, her bir dönemin kendine özgü bir paradigması olduğu ve her bir paradigmanın ilgili dönemdeki sorunlara çözüm bulmak amacı ile geliştirildiği görülmektedir.

## 2.1. Yönetim Muhasebesi Paradigmasında Değişim ve Bütünleştirme

Yönetim muhasebesinin tarihsel süreçteki değişimine baktığımızda; 1990'lardan sonra yönetim muhasebesi fonksiyonun değer yaratma odaklı bir yapıya dönüştüğü görülmektedir. Bu yapı, değer yaratımını destekleme, müşteri değerini anlama, performans ölçüleri ve amaçlar arasında bağ oluşturma, süreç akışındaki engelleri belirleme ve ortadan kaldırma, kayıpları tanımlama, sürekli iyileştirmeyi yönetme ve bir değer yaratıcısı olma gibi rolleri gerekli kılmaktadır (Kaygusuz 2006, 112). Bu rollerin gerçekleştirilebilmesi için yeni bir paradigma anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır.

Bununla birlikte yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel sürecinde kullanılan araç ve yöntemlerin, birbirlerinden kopuk olmaları, bölgesel iyileştirmeler sunmaları ve sürece dayalı yaklaşımlar olarak değerlendirilseler bile süreçler üzerinde odaklanmamaları nedeniyle istenilen sonuçlar elde edilememektedir. Bir diğer sorun ise, kullanılan araç ve yöntemler, fayda sağlayabilmekte fakat her zaman değer yaratmayabilmektedir. Örneğin, bir organizasyon faaliyet maliyetlerini yüksek düzeylerde azaltabilmekte fakat müşteri memnuniyetini sağlayamamaktadır. Bu durum, süreç paradoksu (process paradox) olarak tanımlanmaktadır. Bu paradoksun irdelenmesi ve kullanılan araç ve yöntemlerin bir yapı çerçevesinde birlikte ele alınması gerekmektedir (Daly ve diğerleri 2004, 76).

Yukarıda değindiğimiz sorunlar nedeniyle yönetim muhasebesinde bütünleştirme önemli bir paradigma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütünleştirme, modern yönetim muhasebesi çözümlerinde anahtar bir unsur olarak ele alınmaktadır. Bütünleştirme üç unsurdan oluşmaktadır (Clinton ve Merwe 2006, 17):

- Kavramsal Bütünleştirme (Conceptual Integration): Üç temel unsurun kapsamlı bir yönetim muhasebesi yaklaşımı çerçevesinde tek bir maliyet modeli olarak birleştirilmesi

yeteneği olarak ele alınmaktadır. Bütünleştirilmiş maliyet modeli, etkin bir şekilde aşağıdaki unsurları birleştirmektedir:

- İşletmenin işlemlerindeki parasal yansımayı,
- Tüm işletme optimizasyonu için yönetim sürecini,
- Performans yönetim süreçleri için katkıda bulunmayı.

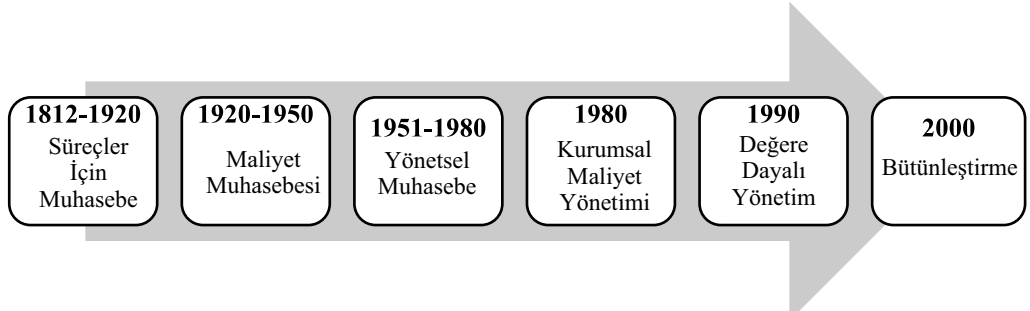
• Değer Zinciri Bütünleştirme (Value Chain Integration): Çeşitli işlemsel uygulamalarda nicel öğeleri izleme ve veri çoğaltmaya ihtiyaç duymadan bu öğeleri parasal olarak ifade etme yeteneği olarak ele alınmaktadır.

• Teknolojik Bütünleştirme: Hem kavramsal bütünleştirme hem de değer zinciri bütünleştirmesini tek bir teknolojik platformda karşılama yeteneği olarak ele alınmaktadır.

Ös  
522

Bu yeni anlayış çerçevesinde yönetim muhasebesi araç ve yöntemlerinin bütünleştirilerek stratejik bir yapı çerçevesinde kullanılması gündeme gelmiştir. Faaliyete dayalı maliyetleme, dengeli ölçüm kartı tekniği, kısıtlar teorisi, toplam kalite yönetimi, yalın üretim, altı sigma, kaynak tüketim muhasebesi gibi birçok araç ve yöntem bütünleştirilerek uygulanmakta ve başarılı sonuçlar elde edilmektedir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçteki değişimine yönetim muhasebesinin yeni paradigmasını da eklediğimizde değişim Şekil 1’de rahatlıkla görülebilmektedir.



Şekil 1. Yönetim Muhasebesinin Tarihsel Süreçteki Değişimi ve Yeni Paradigma

Şekil 1’de görülen, tarihsel süreçteki paradigma değişimine paralel olarak, yönetim muhasebesinin tanımını da değiştirmiştir. Günümüzde yönetim muhasebesi, organizasyonel kaynak kullanımına odaklı yönetim sürecinin bir parçası olarak, yönetim süreci ise, rekabetçi ortamda, kaynakların etkin kullanımı ile değer yaratmaya odaklı bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur 2015, 10).

### 3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmanın amacı, yönetim muhasebesi alanında bütünleştirme çalışmaları hakkında

bilgi sunmaktır. Bu kapsamda, 1990-2018 yılları arası bütünleştirme ile ilgili çalışmalar ele alınmıştır. Uluslararası/ulusal dergilerde yayınlanmış çalışmalar, uluslararası/ulusal konferanslarda sunulan bildiriler, kitap ve kitap bölümleri ele alınmıştır. Bu çalışmalar, içerik analizi ile analiz edilmiştir.

Toplamda 160 adet çalışma incelenmiştir. İnceleme kapsamında ele alınan çalışmalar Ek 1’de sunulmuştur. Zaman ve maliyet kısıtı nedeniyle tüm veritabanları araştırmaya dâhil edilememiştir. Çalışmalara sosyal bilimler alanında en çok kullanılan Google Scholar, Ebsco, Science Direct ve Scopus veri tabanları ile ulaşılmıştır. Ele alınan çalışmalar bütünleştirme yöntemi, yayınlandıkları yıl ve yayınlandıkları dergi adlarına göre sınıflandırılmıştır.

#### 4. ÇALIŞMANIN BULGULARI

Çalışmada; faaliyete dayalı maliyetleme, kısıtlar teorisi, yalın üretim, altı sigma, ekonomik katma değer, dengeli ölçüm kartı tekniği (balanced scorecard) ve hedef maliyetleme yönetim muhasebesi yöntemleri ile yapılan bütünleştirme çalışmaları ele alınmıştır. Çalışmalar ikili ve üçlü bütünleştirmeler olarak iki kategoriye ayrılmıştır. İkili bütünleştirme çalışmaları Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1. İkili Bütünleştirme Çalışmaları**

1	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Kısıtlar Teorisi
2	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Alman Muhasebe Sistemi <sup>1</sup>
3	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Zaman Denklemleri <sup>2</sup>
4	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği
5	Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Ekonomik Katma Değer
6	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği
7	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Kısıtlar Teorisi
8	Kısıtlar Teorisi	Yalın Üretim
9	Kısıtlar Teorisi	Altı Sigma
10	Yalın Üretim	Altı Sigma
11	Yalın Üretim	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği
12	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği	Ekonomik Katma Değer
13	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği	Kaynak Tüketim Muhasebesi
14	Kaynak Tüketim Muhasebesi	Hedef Maliyetleme

<sup>1</sup>) Faaliyete Dayalı Maliyetleme ile Alman Muhasebe Sistemi’nin bütünleştirilmesi literatürde “Kaynak Tüketim Muhasebesi” (Resource Consumption Accounting) olarak adlandırılmaktadır.

<sup>2</sup>) Faaliyete Dayalı Maliyetleme ile zaman denklemlerinin bütünleştirilmesi literatürde “Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme” (Time Driven Activity Based Costing) olarak adlandırılmaktadır.

Çalışmada toplam 14 adet ikili bütünleştirme çalışması ele alınmıştır. Üçlü bütünleştirme çalışmaları ise Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2. Üçlü Bütünleştirme Çalışmaları**

1	Kısıtlar Teorisi	Yalın Üretim	Altı Sigma
2	Faaliyete Dayalı Maliyet	Yalın Üretim	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği
3	Faaliyete Dayalı Maliyet	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği	Ekonomik Katma Değer
4	Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme	Dengeli Ölçüm Kartı Tekniği	Ekonomik Katma Değer

**ÖS  
524**

Çalışmada 4 adet üçlü bütünleştirme çalışmasına yer verilmiştir. Kısıtlar Teorisi, Yalın Üretim ve Altı Sigma yöntemlerinin bütünleştirilmesi ile ortaya çıkan model literatürde TLS (Theory of Constraints - Lean Manufacturing - Six Sigma) modeli olarak adlandırılmaktadır \*.

Tablo 1 ve 2’de görüleceği üzere faaliyete dayalı maliyetleme bütünleştirme çalışmalarında en çok kullanılan yöntemlerin başında gelmektedir. Yıllar itibariyle bütünleştirme çalışmalarına ilişkin bilgiler Tablo 3’de ve Grafik 1’de verilmiştir.

**Tablo 3. Yıllar İtibariyle Yayın Sayısı**

Yıl	Yayın Sayısı	Yüzde
1995	2	1,25
1996	1	0,63
1997	1	0,63
1998	5	3,13
1999	7	4,38
2000	3	1,88
2001	5	3,13

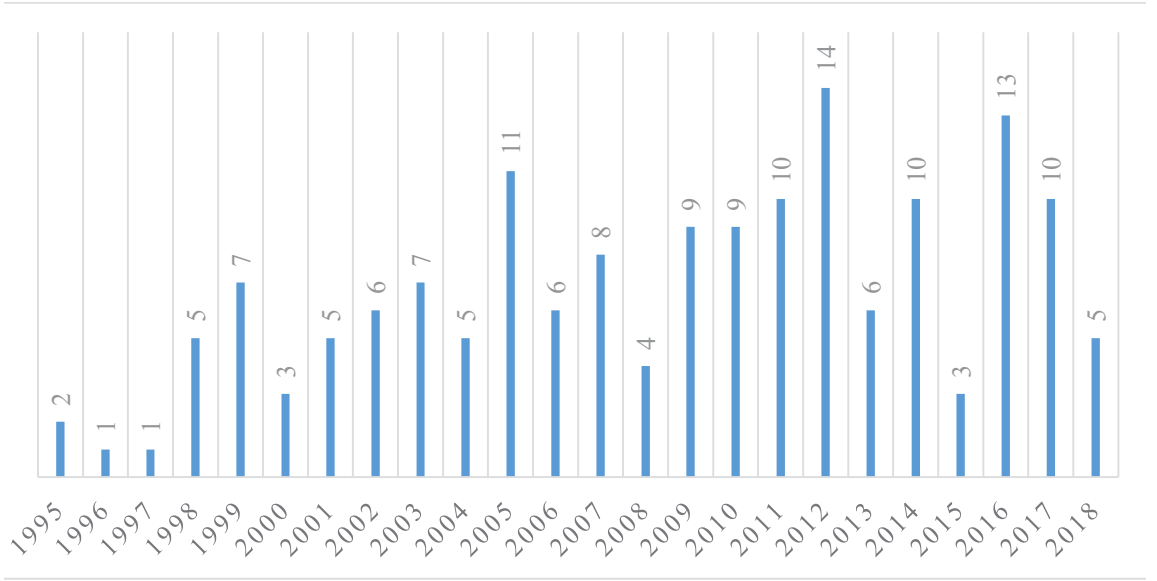
\*“TLS Modeli” ile ilgili ayrıntılı bilgi için Pirasteh ve Farah (2006); Köse ve Ağdeniz (2018) adlı çalışmalara bakınız.

Tunç Köse - Şafak Ağdeniz

2002	6	3,75
2003	7	4,38
2004	5	3,13
2005	11	6,88
2006	6	3,75
2007	8	5,00
2008	4	2,50
2009	9	5,63
2010	9	5,63
2011	10	6,25
2012	14	8,75
2013	6	3,75
2014	10	6,25
2015	3	1,88
2016	13	8,13
2017	10	6,25
2018	5	3,13
<b>TOPLAM</b>	<b>160</b>	<b>100</b>

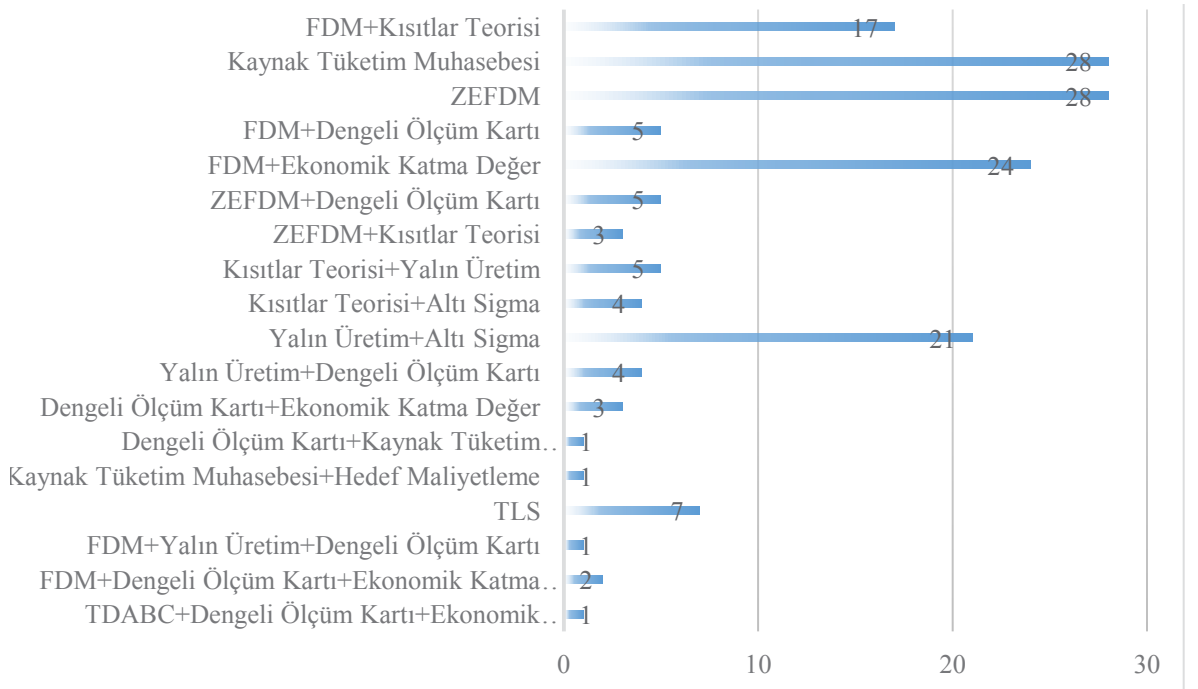
**ÖS**  
**525**





**Grafik 1. Yıllar İtibariyle Çalışmaların Dağılımı**

Yapılan bütünleştirme çalışmaları incelendiğinde; ilk çalışmaların 1995 yılında yapıldığı görülmektedir. Tablo 3 ve Grafik 1'e göre en çok bütünleştirme alanında yapılan çalışmaların en çok sırasıyla 2012 ve 2016 yıllarında yapıldığı görülmektedir.



**Grafik 2. Bütünleştirme Çalışmalarının Dağılımı**

Grafik 2'ye göre, en çok bütünleştirme çalışmasının faaliyete dayalı maliyet ile alman muhasebe sisteminin bütünleştirilmesi olan kaynak tüketim muhasebesi ile faaliyete dayalı maliyetleme ile zaman denklemlerinin bütünleştirilmesi olan zaman esaslı faaliyete dayalı maliyetleme alanlarında yapıldığı görülmektedir. Faaliyete dayalı maliyet ile ekonomik katma değer bütünleştirilmesi ise en çok çalışılan konulardan biri olarak ikinci sırada yer almaktadır. 2000 yılından sonra yapılmaya başlanan üçlü bütünleştirme çalışmaları ise ikili bütünleştirme çalışmalarına göre niceliksel olarak daha azdır.

**Tablo 4.** Çalışma Türü

Çalışma Türü	Sayısı	Yüzdesi
Makale	130	81,25
Bildiri	18	11,25
Kitap/Kitap Bölümü	11	6,87
Çalışma Kâğıdı	1	0,63
<b>TOPLAM</b>	<b>160</b>	<b>100</b>

**ÖS**  
**527**

Tablo 4'de görüldüğü üzere bütünleştirme çalışmalarının büyük çoğunluğu makale türünde çalışmalardır. 130 adet makalenin yayınlandıkları dergi isimleri ise Tablo 5'te verilmiştir.

**Tablo 5.** Makalelerin Yayınlandığı Dergiler

DERGİ ADI	Makale Sayısı
Journal of Cost Management	10
Strategic Finance	7
Muhasebe ve Denetime Bakış	6
Muhasebe ve Finansman Dergisi	5
International Journal of Quality and Reliability Journal	3
Journal of Applied Management Accounting Research	3
Journal of Corporate Accounting and Finance	3
Journal of Lean Six Sigma	3
Journal of Manufacturing Technology Management	3
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	3
Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	2
International Journal of Productivity and Performance	2
International Journal of Business and Management	2
International Journal of Production Research	2
Journal of Applied Business Research	2
Management Accounting	2
Total Quality Management and Business Excellence	2
Diğer*	70
<b>TOPLAM</b>	<b>130</b>

\*Diğer kapsamına birer çalışma yayınlanan dergiler alınmıştır.

Tablo 5’de görüldüğü üzere bütünleştirme konusunda en çok çalışma “Journal of Cost Management” dergisinde yayınlanmıştır. Türkiye’de ise “Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi”nin bu alanda çalışma yayımlayan dergilerin başında geldiği görülmektedir.

## 5. SONUÇ

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreci incelendiğinde, her bir dönemin kendine özgü bir paradigması olduğu ve her bir paradigmanın ilgili dönemdeki sorunlara çözüm bulmak amacı ile geliştirildiği görülmektedir. Günümüz yönetim muhasebesinin, 1990’lardan sonra değer yaratma odaklı bir yapıya dönüştüğü görülmektedir. Bu değişim çerçevesinde yeni bir paradigma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu paradigma, değer yaratma odaklı bir yapı çerçevesinde yönetim muhasebesinde kullanılan araç ve yöntemlerin bütünleştirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

ÖS  
528

Günümüze kadar geleneksel bir bakış açısıyla ele alınan farklı araç ve yöntemler, birbirleriyle bütünleştirilmedikleri ve işletmenin genel amaçlarına hizmet edecek şekilde kullanılmadıkları için uzun vadede işletmenin karşılaştığı sorunları çözmekte yetersiz kalmışlardır. Bu araç ve yöntemlerin bütünleştirilmesiyle işletmeler her bir araç ve yöntemin güçlü ve iyi yanlarını belirli bir mantık çerçevesinde birleştirmekte ve üretilen çözümler bölümsel ve kısa vadeli değil işletmenin tümünü kapsayan ve uzun vadeli sorunlarını çözmeye odaklı olabilmektedir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi, bütünleştirilmiş araç ve yöntemler ile işletmenin sürdürülebilirliğine katma değer sağlamaktadır.

Çalışmada; faaliyete dayalı maliyetleme, kısıtlar teorisi, yalın üretim, altı sigma, ekonomik katma değer, dengeli ölçüm kartı tekniği ve hedef maliyetleme yönetim muhasebesi yöntemleri ile yapılan bütünleştirme çalışmaları ele alınmıştır. Çalışmalar ikili ve üçlü bütünleştirmeler olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Çalışmada toplam 14 adet ikili, 4 adet ise üçlü bütünleştirme çalışması ele alınmıştır. Yapılan bütünleştirme çalışmaları incelendiğinde ilk çalışmaların 1995 yılında yapıldığı görülmektedir. En çok bütünleştirme çalışmalarının; faaliyete dayalı maliyet ile Alman Muhasebe sisteminin bütünleştirilmesi ile elde edilen kaynak tüketim muhasebesi ve faaliyete dayalı maliyetleme ile zaman denklemlerinin bütünleştirilmesi ile elde edilen zaman esaslı faaliyete dayalı maliyetleme alanlarında yapıldığı görülmektedir. Faaliyete dayalı maliyet ile ekonomik katma değer bütünleştirmesi ise en çok çalışılan konulardan biri olarak ikinci sırada yer almaktadır. Üçlü bütünleştirme çalışmalarının ise az çalışıldığı görülmektedir. Ancak, üçlü bütünleştirmelerden elde edilen faydalı sonuçların görülmesinin bu alanda yapılan çalışmaların niceliksel olarak artmasına katkıda bulunacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca alanında az sayıda yapılan çalışmalar, farklı yöntem ve metotları bütünleştirme üzerinde çalışıldığının bir göstergesi olmaktadır. Yapılan çalışmaların sonuçları, bu bütünleştirme alanında yapılacak diğer çalışmalara yol göstermektedir. Çalışma sonucunda ulaşılan bir diğer sonuç ise Türkiye’de bütünleştirme alanında yapılan çalışmaların uluslararası yayınlara göre oldukça az olmasıdır.

Bütünleştirme, sadece yönetim muhasebesinde değil muhasebe bilgi sisteminde de önemli bir paradigma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilgisayar teknolojilerinin denetim

ile bütünleştirilmesi ile sürekli denetim kavramının ve finansal raporlama ile finansal olmayan raporlamanın birleştirilmesi ile entegre raporlama kavramları muhasebe alanında bütünleştirme çalışmalarında en çok çalışılan konulardır. Yönetim muhasebesi, işletmeye değer katma sürecinde önemli sorumlulukları olan bir muhasebe türüdür. Bu alanda da yapılacak bütünleştirme çalışmaları, işletmelerin karar alma süreçlerinde önemli faydalar sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

Clinton, B.D. ve A.V.D. Merwe. 2006. "Management Accounting –Approaches, Techniques and Management Process", Cost Management, 20 (3).

Daly, D.C., P. L. Dowdle, R.T. McCarty ve J. W. Stevens. 2004. Process Based Management: A Foundation for Business Excellence. Consortium For Advanced Manufacturing International (CAM-I), Texas.

Gürsoy, C. T. 2009. Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.

Kamal, S. 2015. "Historical Evolution of Management Accounting", The Cost and Management, 43 (4), 12-19.

Kaygusuz, S. Y. 2006. Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, Alfa Aktüel Yayınları.

Kaygusuz, S. Y. ve Ş. Dokur. 2015. Yönetim Muhasebesi, 2. Baskı, DORA Basım-Yayın Dağıtım LTD. Şti, Bursa.

Köse, T. ve Ş. Ağdeniz. 2018. Kısıtlar Teorisi, Yalın Üretim ve Altı Sigmanın Bütünleştirilmesi – TLS Modeli", (Ed:F. Burcu Kaplan & Hakan Kapucu), Current Debates in Business Studies, IJOPEC Publication, London.

Pirasteh, R. M, ve K. S. Farah. 2006. "Continuous Improvement Trio", APICS Magazine, May, ss.31-33.

## Ek 1. İnceleme Kapsamında Ele Alınan Çalışmalar

1. Affes, H. 2016. “The Diffusion of an Integrated Activity-Based Costing (ABC) with the Economic Value Added (EVA) Next To Tunisian Enterprises”, Social Economic Debates, 5(2).
2. Afonso, P. ve Santana, A. 2016. Application of the TDABC Model in the Logistics Process Using Different Capacity Cost Rates”, Journal of Industrial Engineering and Management”, 9(5), ss. 1003-1019.
3. Ahmadpour, A. ve Barzegar, G. 2003. “The Approach and Integrated System Activity Based Costing (ABC) and Economic Value Added (EVA)”, Journal of Social and Human Sciences, 2003
4. Aksu, İ. 2013., “Kaynak Tüketimine Dayalı Muhasebe: Bir Örnek Uygulama”, NWSA Social Sciences, 8, (4), ss. 165-182.
5. Aktaş, R. 2013. “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2013, s. 55-75.
6. Al-Qady, M. ve El-Helbawy, S. 2016. “Integrating Target Costing and Resource Consumption Accounting”, Journal of Applied Management Accounting Research; 14(1), ss.39-54.
7. Alsmadi ,M., Almani, A. ve Khan, Z. 2014. “Implementing an Integrated ABC and TOC Approach to Enhance Decision Making in a Lean Context: a Case Study”, Intenational Journal of Quality and Reliability Journal, 31(8), ss.906-920.
8. Alves, J.M. ve Santos, R.F. 2005. “Activity-Based Costing and Throughput Accounting of TOC: a Hybrid System in the Managerial Accounting”, 18th International Congress of Mechanical Engineering November 6-11, 2005, Ouro Preto, MG
9. Antony,J. Krishan N. , Cullen,D. ve Kumar M. 2012 “Lean Six Sigma for Higher Education Institutions (HEIs): Challenges, Barriers, Success Factors, Tools/Techniques”, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 61 Issue: 8, pp.940-948.
10. Arnheiter, E.D. ve Maleyeff, J. 2005. “The Integration of Lean Management and Six Sigma”, The TQM Magazine, Vol.17, No.1, ss.5-18.
11. Ariyowongrat, P., Needy, M.S., LaScola, K. 2002. “Development of a Lean Activity-Based Scorecard for Process Improvement” IIE Annual Conference. Proceedings
12. Atalay, B. ve Kurulu, R. 2016. “Banka Şubelerinin Maliyet Ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(2), ss.453-475.

13. Atmaca, E. ve Girenes, S.S. 2013. "Lean Six Sigma Methodology and Application", *Quality and Quantity*, 47(4), ss.2107-2127.
14. Atmaca, M. ve Terzi, S. 2007. "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*
15. Ayvaz, E. ve Pehlivanlı, D. 2011. "The Use of Time Driven Activity Based Costing and Analytic Hierarchy Process Method in the Balanced Scorecard Implementation", *International Journal of Business and Management* Vol. 6, No. 3, ss.146-158.
16. Badewy, M.K. ve Ghany, A.E., Mohamed, M. ve Kandel, Y.S.S. 2016. "Time Driven ABC as a New Approach For Allocating Costs in The Egyptian Manufacturing Companies - Case Study", *Journal of Alternative Perspectives in the Social Sciences*, 8(2), 248-262.
17. Barret, R. 2005. "Time-Driven Costing: The Bottom Line on the New ABC", *Business Performance Management*, Marc 1-3.
18. Baroma, B., Bellisario, A., Chirico, A. ve Appollon, A. 2013. Breakthroughs in the Management Accounting Science: Imaging a Balanced Scorecard Thought by Lean Philosophy Rationales", *Transition Studies Review*, 20(2), 239-251.
19. Barros, R.S. ve Ferreira, A.M.D.S.C. 2017. "Time-Driven Activity-Based Costing: Designing a Model in a Portuguese Production Environment", *Qualitative Research in Accounting and Management*, 14(1).
20. Baxendale, S.J. ve Gupta, M. 1998. "Aligning TOC & ABC for Silkscreen Printing", *Strategic Finance*, 19(10), ss.39-44.
21. Baxendale, S.J. ve Raju, P.S. 2004. "Using ABC to Enhance Throughput Accounting: A Strategic Perspective", *Cost Management (January/February)*, ss. 31-38.
22. Bengü, H. ve Demirgüneş, K. 2005. "Ekonomik Katma Değer (EVA) Bakış Açısı ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Uygulaması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, ss. 65-79.
23. Bengü, H. ve Demirgüneş, K.2006. "Ekonomik Katma Değer ve Balanced Scorecard Yaklaşımlarının Entegrasyonu", *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, s.57-70
24. Benjamin, L. ve Todd, S. 2003. "A Planning and Control Model Based On RCA Principles", *Cost Management*, 2003 Jul/Aug, 17(4), ss. 20-27.
25. Berikol, B.Z. 2017. "Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir KOBİ'de Uygulama", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 52.
26. Bhowmik, C., Gangwar, S. ve Ray, A. 2018. "Integrating Six-Sigma and Theory of Constraint for Manufacturing Process: A Case Study", *Soft Computing: Theories and Applications*, ss 607-617.

27. Bruggemen, W., Everaert, P, Anderson, S.R. ve Levant, Y. 2005. “Modeling Logistics Costs Using Time Driven ABC:A Case in a Distribution Company, EurOMA 2005 : Annual Congress of European Operations Management Association
28. Bryne, G., Lubowe, D. ve Blitz, A. 2007. “Using a Lean Six Sigma Approach to Drive Innovation”, *Strategy and Leadership*, 35(2), ss.5-10.
29. Cengiz, E. 2012. “Gelişmiş Bir Maliyetleme Yaklaşımı Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(1), ss.215-233.
30. Chang, S.C. ve Zhuang, Z.Y. 2014. “A Product Mix Decision Model Based on Time-Driven Activity-Based Costing with Capacity Expansion”, *International Conference on Innovation and Management*, Hawaii, U.S.A., July 15-18, 2014.
31. Chen, M.N. ve Lyu, J.J. 2009. “A Lean Six-Sigma Approach To Touch Panel Quality Improvement”, *Production, Planning and Control*, 20(5).
32. Cheng, C.Y. ve Chang, P.Y. 2012. “Implementation of the Lean Six Sigma Framework in Non-Profit Organisations: A case study”, *Total Quality Management & Business Excellence*, 23(3-4), ss.431-447.
33. Chiadamrong, N. (2003). Integrating ABC and EVA to evaluate investment decisions. *ASEAN Journal on Science & Technology for Development*, 20(1): 87-95.
34. Choi, S. 2014. “Development of Integrated System of Time-Driven Activity-Based Costing(TDABC) Using Balanced Scorecard(BSC) and Economic Value Added(EVA), *Journal of the Korea Safety Management and Science*, 16(3), 451-469.
35. Chris, S. 1995. “Integrating The Theory of Constraints and Activity- Based Costing”, *Journal of Cost Management*, 9(3).
36. Clinton, B. D. ve Webber, S.A. 2004. “RCA At Clopay”, *Strategic Finance*, October 2004, ss. 21-26.
37. Coate, C. J., ve Frey, K. J. 1999. “Integrating ABC, TOC, and Financial Reporting”, *Cost Management*, 13(4), 22-27.
38. Cooper, R., ve Slagmulder, R. 1999. “Integrating Activity-Based Costing and the Theory Of Constraints” *Management Accounting*, 80(8), 20-21.
39. Cooper, R. ve Slagmulder,R. 1999. “Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added”, *Management Accounting*, January, s.16-17.
40. Çam, M. 2006. “Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin (FTMY)Birlikte Kullanımı”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:15, Sayı:2, s.95-118.
41. Dalcı, İ., Tanış, V.N. ve Koşan, L. 2010. “Customer Profitability Analysis with Time Driven Activity Based costing: A Case Study in a Hotel”, *International Journal of*

Contemporary Hospitality Management, 22(5), ss.609-637.

42. Delgado, C., Ferreira, M. ve Branco, M.C. 2010. “The implementation of Lean Six Sigma in Financial Services Organizations”, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 21 Issue: 4, pp.512-523.
43. Demchuk, L. ve Baitsar, R. 2015. “Combined Usage of Theory of Constraints, Lean and Six Sigma in Quality Assurance of Manufacturing Processes”, Key Engineering Materials, Vol. 637, pp. 21-26.
44. Demmy, S. ve Talbott, J. 1998. “Improve Internal Reporting with ABC and TOC”, Strategic Finance, 80(5), ss.18-24.
45. Dettmer William H. (2001), Beyond Lean Manufacturing: Combining Lean and the Theory of Constraints for Higher Performance. Goal System International, Port Angeles, USA. 2001. In: <http://www.goalsys.com/books/documents/TOCandLeanPaperrev.1.pdf>. (04/12/2017).
46. Dönmez, A. ve Başçıl G. 2017. “Kaynak Tüketim Muhasebesi: Bir Mobilya Üretim İşletmesinde Uygulama”, Mali Çözüm, 27, ss. 29-56.
47. Ehie, I. ve Sheu, C. 2005. “Integrating Six Sigma and Theory of Constraints for Continuous Improvement: A Case Study”, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol.16, No.5, ss.542-553.
48. Elmacı, O. 2014. “A Model Proposal Concerning Balance Scorecard (BSC) Application Integrated with Resource Consumption Accounting (RCA) In Enterprise Performance Management”, International Journal of Organizational Leadership; Ardabil 3(1), ss. 1-9.
49. Elshahat, M. F. 2016. “Resource Consumption Accounting: The Challenges and Application Obstacles”, International Journal of Business, Accounting, and Finance, 10(1), 103-125
50. Everaert, P., Bruggeman, W. 2007. “Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring The Underlying Model”, Cost Management, 21(2),16-20.
51. Everaert, P., Cleuren G.& Hoozee, S. 2012. “Using Time-Driven ABC to Identify Operational Improvements: A Case Study in a University Restaurant”, Cost Management, 26(2), 41-48.
52. Friedl, G., Küpper, H.U. ve Pedell, B. 2005. “Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting”, Strategic Finance, June, ss. 56-61.
53. Fritsch, R. B. 1997/1998. “Activity-Based Costing And The Theory Of Constraints: Using Time Horizons To Resolve Two Alternative Concepts Of Product Cost”, Journal of Applied Business Research, 14(1), ss. 83-89.
54. Gerberich, C.W., Schäfer, T. ve Teuber, J. 2006. “Integrierte Lean Balanced Scorecard, Methoden, Instrumente, Faalbeispiele, Gabler, Germany.



55. Ganorkar,, A.B. ,Lakhe, R.R., Agrawal, K.N. 2018. “Implementation of TDABC in SME:A Case Study”, *Journal of Corporate Accounting and Finance*”, 29(2).
56. Gervais, M., Levant, Y., Ducrocq, C. 2010. “Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study”, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2).
57. George, M.L. 2002. *Lean Six Sigma, Combining Six Sigma Quality with Lean Speed*, McGraw-Hill, New York, NY.
58. Gibaly, M.M.E. ve Diab, A.A.A. 2012. “A model to Integrate of the ABC and the BSC in the Egyptian Companies: Aligning Strategic Efficiency and Performance Improvement (Field study)”, *Journal of American Science*,8(6), ss. 543-554.
59. Gupta, M.C., Baxendale, S.J. ve Raju, P.S. 2002. “Integrating ABM/TOC Approaches for Performance Improvement: A Framework and Application”, *International Journal of Production Research*, 40(14).
60. Hilton,R.J., Sohal, A. 2012. “A Conceptual Model for the Successful Deployment of Lean Six Sigma”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 29 Issue: 1, pp.54-70
61. Hoerl, R.W. ve Gardner, M.M. 2010. “Lean Six Sigma, Creativity and Innovation”, *International Journal of Lean Six Sigma*, Vol. 1 Issue: 1, pp.30-38.
62. Huang, S.Y., Chen, H.J., Chiu, A.A. ve Chen, C.P. 2014. “The Application of the Theory of Constraints and Activity-Based Costing to Business Excellence: The Case Of Automotive Electronics Manufacture Firms”, *Journal Total Quality Management & Business Excellence*, 25(5-6).
63. Hubbell, W.W. 1996. “Combining Economic Value Added and Activitiy-Based Management”, *Journal of Cost Management*, Vol:1, No:10, ss.18-29.
64. Jeyaraman, K. - Teo, L. K. 2010. “A Conceptual Framework For Critical Success Factors of Lean Six Sigma”, *International Journal of Lean Six Sigma*, Vol.1, No.3, ss.191-215.
65. Jin, K., Abdul-Razzak, H., Elkassabgi, Y. , Zhou, H. - Herrera, A. 2009. “Integrating the Theory of Constraints and Six Sigma in Manufacturing Process Improvement”, *World Academy of Science, Engineering and Technology*, Vol.49, ss.550-554.
66. Kaplan, R.S. 2001. “Integrating Shareholder Value and Activity-Based Costing with The Balanced Scorecard”, *Harvard Business School Publishing*
67. Kaplan, R. S., Anderson, S. R. .2007. (a), *Time-Driven Activity Based Costing*, Boston:Harvard Business School Press.
68. Kaplan, R. S., Anderson, S. R. .2007. (b). *The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing*. *Cost Management*, 21(2), 5-15.

69. Kayıhan, B. ve Tepeli, Y. 2016. “Yeni Bir Maliyetleme Tekniği Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı.
70. Kee, R.C. 1999. “Using Economic Value Added with ABC to Enhance Your Production –Related Decision Making”, Journal of Cost Management, ss.3-15.
71. Kee, R. 1995. “Integrating Activity-Based Costing with the Theory Of Constraints to Enhance Production-Related Decision-Making”, Accounting Horizons, 9(4), ss.
72. Kirche, E.T., Kadipasaoglu, S.N. ve Khumawala, B.M. 2005. “Maximizing Supply Chain Profits With Effective Order Management: Integration Of Activity-Based Costing And Theory Of Constraints With Mixed-Integer Modelling”, International Journal of Production Research, 43(7).
73. Kırılıoğlu, H. ve Yıldız, Ş. 2012. “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi Enerji Sektöründe Bir Uygulama” Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan , ss. 1-24.
74. Kırılıoğlu, H. ve Atalay, B. 2014. “Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 41, ss.141-161.
75. Koşan, L. ve Karadeniz E. 2011. “Otel İşletmelerinde Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Ekonomik Katma Değer ve Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemlerinin Entegrasyonu”, Journal of Travel and Tourism Research (Online); Kusadasi-Avdin (Fall 2011): 169-187.
76. Koning, H.D. ,Does, R.J.M.M. ve Bisgaard, S. 2008. “Lean Six Sigma in Financial Services”, International Journal of Six Sigma and Competitive Advantage, 4(1),
77. Köse, T. 2005. “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 14(4), ss. 127-148.
78. Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. 2015. “Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 15(45), ss.51-74.
79. Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. 2018. Kısıtlar Teorisi, Yalın Üretim ve Altı Sigmmanın Bütünleştirilmesi – TLS Modeli”, (Ed:F. Burcu Kaplan&Hakan Kapucu), Current Debates in Business Studies, IJOPEC Publication, London
80. Kuma, C. 2013. “Integrating Activity-Based Costing (ABC) and Theory of Constraints (TOC) for Improved and Sustained Cost Management”, Journal of Modern Accounting and Auditing, 9(8), ss.1046-1058.
81. Kurtlu, A.E. 2016. “Kaynak Tüketim Muhasebesi : Silah Fabrikası Örneği”, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF dergisi, 9(3).
82. Krumwiede, K. ve Suessmair, A. 2007. “Getting Down to Specifics on RCA”, Strategic

Finance, June 2007, ss. 50-55.

83. Laureani, A., Antony, J. ve Douglas, A. 2010. "Lean Six Sigma in a Call Centre: A Case Study", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 59 Issue: 8, pp.757-768.
84. Lawrie, G. 2001. "Combining EVA with Balanced Scorecard to Improve Strategic Focus and "Alignment", *2GC Active Management*, January, pp. 1-6.
85. Lee J.S. ve Suh Y.H. 2004. "A Study on the Development and Application of the Integrated Quality Models of BSC, EVA, ABC", *Journal of The Korean Society for Quality Management*, 32(3), ss.81-93.
86. Lee, C.H., Lusk, E.J., ve Halperin, M. 2011. "A Lean Balanced Scorecard Using the Delphi Process: Enhancements for Decision Making", *Efficient Decision Support Systems – Practice and Challenges in Multidisciplinary Domains*, September
87. Li, D.X. 2014. "Resource Consumption Accounting in Engineering Project", *Applied Mechanics and Materials*, Vol. 448-453, ss. 4207-4210, 2014.
88. Liberatone, M.J. ve Miller, T. 1998. "A Framework for Integrating ABC and the Balance Scorecard into the Logistics Strategy Development and Monitoring Process", *Journal of Business Logistics* 19 (2) ss.131-155.
89. Maiga, A.S. ve Jacobs, F.A. 2003. "Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance: An Empirical Analysis", *Journal of Managerial Issues*, 15(3), ss.283-301.
90. Martin, J.A., Mayhew, C.R., Morris, A.J., Bader, A.M., Tsai MH., Urman R.D. 2018. "Using Time-Driven Activity-Based Costing as a Key Component of the Value Platform: A Pilot Analysis of Colonoscopy, Aortic Valve Replacement and Carpal Tunnel Release Procedures", *Journal of Clinical Medicine Research*, 10(4)
91. McGowan, C. 2009. *Time-Driven Activity-Based Costing*. Accountancy Ireland, 41(6), 60-61.
92. Mitchell, M. 2007. *Leveraging Process Documentation for Time-Driven Activity Based Costing*. *Journal of Performance Management*, 20(3), 16-28.
93. Merwe, A.V.D ve Keys, D.E. 2001. "The Case for RCA:Decision Support in an Advanced Cost Management System", *Journal of Cost Management*, November/December.
94. Merwe, A.V.D ve Keys, D.E. 2002. "The Case for Resource Consumption Accounting", *Strategic Finance*, 8(10), ss. 30-36.
95. Namazi, M. 2016. "Time-Driven Activity-Based Costing: Theory, Applications and Limitations", *Iranian Journal of Management Studies (IJMS)*, Vol. 9, No. 3, Summer 2016, pp. 457 – 482

96. Näslund, D. 2008. "Lean, Six Sigma and Lean Sigma: Fads Or Real Process Improvement Methods?", *Business Process Management Journal*, 14(3), 269-287.
97. Navarro, C. ve Cleto, M.G. , 2014. "The iTLS™ Model - Integration Of Theory Of Constraints, Lean Manufacturing And Six Sigma: A Case Study To Best Practice Of Operations At A Value Chain Of Multinational In Brazil", *ANNUAL IIE CONFERENCE AND EXHIBITION*; 1; 311-320; Institute of Industrial Engineers Institute of Industrial Engineers , Norcross.
98. Nielsen, S. 2017. "Business Analytics and Performance Management: A Small Data Example Combining TD-ABC and BSC for Simulation and Optimization", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2991537> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2991537>
99. Okutmuş, E. 2015. "Resource Consumption Accounting with Cost Dimension and an Application in a Glass Factory", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(1), ss. 46-57.
100. Otlu, F. ve Karaca, S. 2006. "Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemine Göre Ekonomik Katma Değer Analizi", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı:29, s.140-151.
101. Öker, F. ve Adıgüzel, H. 2016. "Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company", *Journal of Corporate Accounting and Finance*
102. Öktem, B. 2016. "Üretim İşletmelerinde Kaynak Tüketim Muhasebesine Duyulan Gereksinim ve Uygulama Boyutu" *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(1).
103. Özyapıcı, H. ve Tanış, V. N. 2016. "Improving Health Care Costing With Resource Consumption Accounting". *International Journal of Health Care Quality Assurance*, 29(6), 646-663.
104. Pacheco, D.A.J. 2014. "Theory of Constraints and Six Sigma: Investigating Differences and Similarities For Continuous Improvement", *Independent Journal Of Management & Production*, 5(2), ss.331-343.
105. Parlakkaya, R. 2003. "Maliyet ve Performans Yönetim Aracı Olarak Tümlleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi", *Afyon Kocatepe Üniv,İ.İ.B.F.Dergisi*, C.5, S.2, ss.75-91.
106. Pawłyszyn, I. 2017. "Time-Driven Activity Based Costing As A Basis For Undertaking Lean Activities", *Scientific Journal of Logistics*, 13(2), ss.135-149.
107. Pepper, M.P.J. - Spedding, T.A. 2009. "The Evolution of Lean Six Sigma", *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 27, No.2, ss.138-155.
108. Perkins, D. ve Stovall O.S. 2011. "Resource Consumption Accounting- Where Dose It Fit?", *Journal of Applied Business Research*, Sep/Oct 2011, 27(5), ss.41-51.

109. Pineno, C.J. 2002. "The Balanced Scorecard with Time-Driven Activity Basedcosting: An incremental Approach Model to Health Care Cost Management" , Health Care Finance.
110. Pineno, C.J. 2012. "Simulation of the Weighting of Balanced Scorecard Metrics Including Sustainability and Time-Driven ABC Based on the Product Life Cycle", Strategic Finance, 93(11), ss. 21-38.
111. Pirasteh, R.M, ve Farah, K.S. (2006), "Continuous Improvement Trio", APICS Magazine, May, ss.31-33
112. Pirasteh, R. M. ve Fox, R. E. 2010. Profitability With No Boundaries: Optimizing TOC and Lean-Six Sigma, ASQ Quality Press, USA.
113. Pohlen, T.L., Coleman, B.J. 2005. "Evaluating Internal Operations and Supply Chain Performance Using EVA and ABC", S.A.M. Advanced Management Journal, 70(2), ss.45-59.
114. Polat, L. 2011. "Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Bir Sanayi İşletmesinde Uygulanması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 49, ss.126-137.
115. Qin, S.H. ve Yan, D. 2011. "The Application of Resource Consumption Accounting in Cost Management of Manufacturing Engineering Project", Advanced Materials Research, 323, 229-233.
116. Quesado, P.R., Rodrigues, L.L. ve Guzman, B.A.2014. "The Balanced Scorecard, The Activity Based Costing and the Activity Based Management: An Empirical Study of Its Integration", RIC - Revista de Informação Contábil, 8(1), ss.71-94.
117. Roztockı N. 2003. "The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System for the Service Sector", International Journal of Services Technology and Management, Vol:4, No:4-6, ss.494-506.
118. Roztockı N. 2000. "The Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System", Society for Advancement of Management (SAM) 2000c International Management Conference, St.Augustine, Florida, March 30 - April 1, <http://www.newpaltz.edu/~roztockn/florida00.htm>
119. Roztockı, N. 2000. "The Integrated Activity- Based Costing and Economic Value Added System as a Strategic Management Tool:A Field Study", Pasific Conference on Manufacturing Proceedings, Soutfield-Detroit,MI, USA, September 6-8,2000b, s.84-89.
120. Roztockı, N. 2000. "Implementing an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System: A Case Study, Industrial Engineering Research Conference
121. Roztockı, N. "Using the Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System for Project Management", Seventh American Conference on Information Systems, August 2-5, Boston, MA, USA,2001, s.1454-1460.
122. Roztockı, N. ve Needy, K. L. "How To Design and Implement an Integrated Activity-

Based Costing and Economic Value Added System”, 1999 Annual Industrial Engineering Research Conference, Phoenix, AZ, May 23-25,1999, <http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/phoenix99.htm>

123. Roztockki, N. ve Needy, K. L. “An Integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System As An Engineering Management Tool For Manufacturers”, 1998 American Society of Engineering Management (ASEM) National Conference, Virginia Beach,VA, October 1-3,1998, s.77-84.
124. Roztockki, N. ve Needy, K. L. 1999. “Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing””, Engineering Management Journal, 11(2)
125. Saban, M. ve İrak, G. 2009. “Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(10), ss.97-108.
126. Salah, S.,Rahim, A. ve Carretero, J. A. 2010. “The Integration of Six Sigma and Lean Management””, International Journal of Lean Six Sigma, Vol.1, No.3, ss.249-274.
127. Sims, T. ve Wan, H. 2017. “Constraint Identification Techniques For Lean Manufacturing Systems”, Robotics and Computer-Integrated Manufacturing,43, ss.50-58.
128. Snee, R.D. 2010. “Lean Six Sigma – Getting Better All The Time””, International Journal of Lean Six Sigma, 1(1), ss.9-29.
129. Snee, R.D. and Hoerl, R.W. (2007), “Integrating Lean and Six Sigma – A Holistic Approach””, Six Sigma Forum Magazine, May, pp. 15□21.
130. Sproull, B. 2009. The Ultimate Improvement Cycle, CRC Press, New York.
131. Sproull, B. ce Nelson, B. 2012. Epiphanized, CRC Press, New York.
132. Sreedharan, V.R. ,Raju, R., Rajkanth, R. ve Nagaraj, M. 2018. “An empirical Assessment of Lean Six Sigma Awareness in Manufacturing Industries: Construct Development and Validation””, Total Quality Management & Business Excellence, 29(5-6), ss. 686-703.
133. Srinivasan, M.M. 2012. Building Lean Supply Chains With The Theory Of Constraints, <https://xllnslaw04.storage.googleapis.com/MDA3MTc3MTIxMg==04.pdf>
134. Srinivasan, M., Darren, J, ve Miller, A. 2004. “Applying Theory Of Constraints Principles and Lean Thinking at the Marine Corps Maintenance Center, Defense AR Journal, 11(2), ss.134-145
135. Syed, A.A. ve Mehboob, M. 2011. “Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In An Educational Institute, Pakistan Business Review, January 2011, s.755-775.
136. Sheu, C., Chen, M.H. ve Kovar, S. 2003. “Integrating ABC and TOC for Better Manufacturing Decision Making””, Integrated Manyfacturing Systems, 14(5), ss.433-441.
137. Shil, N.C. ve Das, B. 2012. “Right Product Pricing: Application Of Activity-Based

Costing (ABC)-and-Economic Value Added (EVA) as an Integrated Tool”, African Journal of Business Management

138. Sözen, M. 2017. “Kaynak Tüketim Muhasebesinin Gelişim Süreci, Maliyet Avantajları Ve Teorik Bir Uygulama”, U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10(2), ss.229-255.
139. Timans, W., Antony, J., Ahaus, K. Ve Solingen, R.V. 2012. “Implementation of Lean Six Sigma in Small- and Medium-Sized Manufacturing Enterprises in the Netherlands”, Journal of the Operational Research Society, 63(3), ss.339-353.
140. Tinoco, J.e.P. ve Carvalho, J.V. 2005. “Economic Results Otimization in Manufacturer Companies That Use Costing and Management Systems ABC/ABM Combined with EVA”, Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, 2(1).
141. Thomas, A., Barton, R. ve Chiamaka C.O. 2008. “Applying Lean Six Sigma in A Small Engineering Company – A Model For Change”, Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 20 Issue: 1, pp.113-129
142. Taliani, E.C. ve Escobar, S.G. 1998. “The Integration Of The Systems ABC/ABM and TOC, and Their Incidence In The Management Control”, IV I.F.S.A.M. World Congress, Alcalá de Henares; July 13th - 16th, 1998
143. Tanç, Ş.G. 2012. “Yeni Performans Ölçüm Yöntemleri (Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Performans Karnesi Ve Ekonomik Katma Değer) Entegrasyonu ve Örnek Bir Uygulama”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), ss.203-230.
144. Tanış, V.N., Özyapıcı, H. 2012. “The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System” Journal of Applied Management Accounting Research, 19(2), 43-55.
145. Tanış, İ.E. ve Demircioğlu, E.N. 2017. “Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Önemi”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 21(2), ss.175-187.
146. Tioanda, P., Whitman, L. Ve Malzhan, D. 1999. “IV I.F.S.A.M. World Congress, Alcalá de Henares; July 13th - 16th, 1998”, The 4th Annual International Conference on Industrial Engineering Theory, Applications and Practice November 17-20, 1999, San Antonio, Texas, USA
147. Ünal, E.N., Demircioğlu, M. ve Küçüksavaş, N. 2006. “Optimal Ürün Karması Belirlemede Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Kısıtlar Teorisi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 15(2), ss.327-344.
148. Vergauwen, P. 2002. “Using Theory of Constraints and ABC to Enhance Cost Calculations at DuoGraphic B.V. - a Case Study”, <https://cris.maastrichtuniversity.nl/portal/files/1661157/guid-7174425c-591b-4921-b4dc-b5f131bb0f08-ASSET1.0>, Erişim tarihi: 02/05/2018
149. Webber, S. ve Douglas, C.B. 2004. “Resource Consumption Accounting Applied: The

Clopay Case”, Management Accounting Quarterly, 6(1).

150. Wang, Y., Zhuang, Y., Hao, Z. and Li, J. 2009. “Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting”, International Journal of Business and Management 4(5): 84-88.
151. Wernke, R., Lembeck, M., Junges, I., Medeiros, J.P.ve Zanin, A. 2016. “TDABC (Time-Driven Activity-Based Costing) Aplicado Em Uma Pequena Empresa De Costura Industrial”, Revista de Contabilidade e Controladoria, 8(3), ss. 28-44.
152. White, L. 2009. “Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting”, The Journal of Corporate Accounting and Finance, May/June 2009, s.63-77.
153. Yaşa, A.ve Birgün, S. 2013. “Kumaş Etiket Basma Sürecinde Kısıtlar Teorisi Yaklaşımı”, 13. Üretim Araştırmaları Sempozyumu
154. Yaşar, Ş.R. 2017. “Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak.
155. Ye, X. 2011. “Logisitics cost management based on ABC and EVA Integrated Mode”, IEEE International Conference on Automation and Logistics, ICAL2011, China; 15 August 2011 through 16 August 2011; Code 86868
156. Yıldız, Ş. ve Karaca, N. 2011. “Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi Temmuz, ss.1-26.
157. Yükçü S.,Gönen S. 2009. “Zaman Esaslı FDM Yaklaşımının Otomobil Parçaları Üreten Bir İşletmede Uygulanması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 28, 19-36.
158. Yılmaz, B. ve Ceran, M.B. 2017. “The Role Of Resource Consumption Accounting in Organizational Change And Innovation”, Economics, Management and Financial Markets, 12(2), ss. 131-140.
159. Zhang, X. ve Yi, H. 2008. “The Analysis of Logistics Cost Based on Time-Driven ABC and TOC Service Operations and Logistics, and Informatics”, IEEE International Conference on Service Operations and Logistics, and Informatics, IEEE/SOLI 2008.
160. Zhang, Q., Dong, X. ve Huang, R. 2011. “The Application of Resources Consumption Accounting in an Enterprise”, Artificial Intelligence, Management Science and Electronic Commerce (AIMSEC), 2nd International Conference, 8-9 August 2011