

# STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ UYGULAMALARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZÇELİK<sup>a</sup>  
Dr. Öğr. Üyesi Nurcan YAĞMURLU<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2020; 13 (1): 73-91

## ÖZ

Teknolojik değişim ve dönüşüm, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin değişimini gerektirmiş ve çağın gereklerine uygun stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları geliştirilmiştir. Bu yaklaşımlar araştırmada; hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite maliyetleri olarak sınıflandırılmıştır. Araştırmanın amacı; imalat sanayi işletmelerinin stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarını uygulama düzeylerinin ve yaklaşımların uygulamasını etkileyen faktörlerin tespit edilmesidir. Amaç doğrultusunda, BİST'te yer alan 181 imalat sanayi işletmelerinin muhasebe yöneticilerine yönelik anket araştırması yapılmış, 79 işletmeden cevap alınmıştır. Verilerin analizi için, SPSS paket programında çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre; BİST imalat sanayi işletmelerinde stratejik maliyet yönetim yaklaşımları olarak, kalite maliyet sistemi, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme yaklaşımlarının kullanım oranı yüksek iken, mamul yaşam döneminde maliyetleme yaklaşımının kullanım oranının oldukça düşük olduğu belirlenmiştir. Maliyet sistemleri uygulamalarını etkileyen faktörler; muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, üst yönetim bakış açısı, ekonomik gelişmeler ve teknolojik gelişmeler olarak tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Stratejik Maliyet Yönetimi, Hedef Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Kalite Maliyetleri, Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme.

**JEL Kodları:** M10, M41, M49.

## APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özçelik, H., Yağmurlu, N. (2020). Stratejik Maliyet Yönetimi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (1), 73-91.

\* Makalenin gönderim tarihi: 26.08.2019; Kabul tarihi: 25.12.2019, iThenticate benzerlik oranı %10

<sup>a</sup> Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [hakanozcelik@sdu.edu.tr](mailto:hakanozcelik@sdu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0003-0494-0561](https://orcid.org/0000-0003-0494-0561).

<sup>b</sup> Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Yalvaç Büyükkutlu Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, [nurcanyagmurlu@isparta.edu.tr](mailto:nurcanyagmurlu@isparta.edu.tr), ORCID: [0000-0002-6402-4031](https://orcid.org/0000-0002-6402-4031).

## FACTORS AFFECTING STRATEGIC COST MANAGEMENT PRACTICES: A RESEARCH IN BORSA ISTANBUL

### ABSTRACT

Technological change and transformation led to the change of cost and management accounting systems and strategic cost management approaches were developed in accordance with the requirements of the era. These approaches are; target costing, activity based costing, product life cycle costing, kaizen costing and quality costs. Purpose of the study; to determine the level of implementation of strategic cost management approaches and factors affecting the application of approaches in manufacturing industry enterprises. For this purpose, a survey was conducted on the accounting managers of 181 manufacturing industry enterprises in BIST and 79 companies were answered. For the analysis of the data, multiple regression analysis method was used in SPSS package program. According to the findings; While strategic cost management approaches in BIST manufacturing industry enterprises, the usage rate of quality cost system, kaizen costing, activity based costing and target costing approaches are high, the usage rate of costing approach in product life is very low. Factors affecting cost systems applications; accounting experience, legal regulations, senior management perspective, economic developments and technological developments.

**Keywords:** Strategic Cost Management, Target Costing, Acitivity Based Costing, Kaizen Costing, Quality Cost System, Product Life Cycle Costing.

**JEL Codes:** M10, M41, M49.

### 1. GİRİŞ<sup>1</sup>

1980’li yıllardan itibaren üretim, yönetim, pazarlama ve bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler rekabet şartlarını değiştirmiş ve işletmeler değişen rekabet ortamlarına uyum sağlayabilmek için yeni çözüm arayışlarına yönelmişlerdir. Değişen rekabet şartlarına uyum sağlamasında en önemli unsurlardan birisi üretim sistemi ve teknolojisidir (Gersil, 2007:108). İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemleri üretim sistemi ve teknolojileri ile doğrudan bağlantılıdır.

İşletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin yaşanan gelişmelere uyumlaştırılabilmesi için, müşteri hizmetleri, yüksek kalite, maliyet kontrolü ve maliyet düşürme ilkelerinin uygulanabilmesi gerekmektedir. Bunun için, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde, basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda, stratejilerle bütünleştirme, temel hedef olarak kabul edilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002). İşletmeler maliyet yönetimleri ile belirledikleri stratejik amaçlar arasında uyum sağlamanın yollarını aramaktadır (Akbaş, 2011: 108). İşletmenin maliyet yapısının tam olarak anlaşılması, sürdürülebilir rekabet avantajı

<sup>1</sup> Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından desteklenen 4406-D1-15 proje numaralı, “İmalat Sanayinde Stratejik Maliyet Yönetimi Uygulamaları ve İşletme Performansı Üzerindeki Etkileri: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma” isimli Doktora Tezinden geliştirilmiştir.

sağlamasında çok önemlidir. Bu noktada stratejik maliyet yönetimi kritik öneme sahiptir (Shank and Govindarajan, 1993:6).

Ayrıca yönetimde stratejik konuların önem kazanması ile birlikte maliyet yönetimi geleneksel mamul maliyetleme kavramından daha geniş ve stratejik odaklı olan stratejik maliyet yönetimine dönüşmüştür. Stratejik maliyet yönetimi, yönetim fonksiyonuna stratejik yönetimin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini üretmektedir (Blocher vd., 2002: 8). Stratejik maliyet yönetimi sürdürülebilir bir rekabet avantajı üretecek üstün stratejilerini belirlenmesi ve geliştirilmesi için maliyet verilerinin kullanılmasını sağlamaktadır (Hansen ve Mowen, 2006: 487).

Stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetim ve maliyet yönetiminin birlikte kullanımından geliştirilmiş olup (Bekçi ve Özal, 2010), işletmenin maliyet sistemi ile stratejisinin uyumlaştırılmasıyla maliyetlerin yönetimini sağlamaktadır (Anderson ve Dekker, 2009: 202). Cooper ve Slagmulder (1998)'e göre maliyet yönetimi, işletmenin stratejik konumunu iyileştirmek ve maliyetleri azaltmak için yapılan eş zamanlı olarak maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır. Stratejik maliyet yönetimi işletmelere, rakiplerin analizi, maliyetlerin düşürülmesi ve işletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurma imkanı sağlamaktadır (Smith, 2008: 206).

Bu çalışmada, sanayi işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi kullanım düzeyleri ve stratejik maliyet yönetim yaklaşım uygulamalarını etkileyen faktörlerin, BİST imalat sanayi işletmelerinin muhasebe yöneticilerinin algıları üzerinden ölçümü amaçlanmıştır. BİST imalat sanayi işletmelerinin seçilmesinin nedeni ise, bu işletmelerin kurumsallaşmış olmaları ve etkin maliyet yönetim sistemlerine sahip olmalarıdır. Bu durumun çalışmanın kalitesini arttıracığı düşünülmüştür. Çalışma giriş bölümünü takiben ikinci bölümde stratejik maliyet yönetimi kavramı ve yaklaşımları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde araştırmanın amacı, kısıtları, betimleyici istatistikler ve araştırma kapsamında geliştirilen ve regresyon analizi ile test edilen model analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışma dördüncü ve son bölümünde değerlendirme yapılarak sonuçlandırılmıştır.

## 2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Stratejik maliyet yönetimi sürdürülebilir bir rekabet avantajı üretecek üstün stratejilerin belirlenmesi ve geliştirilmesi için maliyet verilerinin kullanılmasıdır (Hansen ve Mowen, 2006: 487). Stratejik maliyet yönetiminin temel amacı, maliyetleri etkileyen faktörlerin belirlenmesi, değersiz faaliyetlere son verilerek maliyetlerin düşürülmesi (Çarıkçı ve Acar, 2017), işletmenin maliyetlerini düşürürken aynı zamanda stratejik boyutunu güçlendirerek (Lockamy, 2003: 598), işletmenin karlılığını

artırmaktır. Amaç doğrultusunda işletme kendini sürekli geliştirerek rekabet etmek zorundadır. İşletmelerde küresel rekabet ve sürekli gelişme için liderlik edecek bir maliyet yönetim sisteminin kurulması amaçlanmalıdır (Agrawal vd., 1998: 60). SMY'nin işletmelere, maliyetlerin etkin yönetimi, dış çevre faktörlerinin dikkate alınması ve rekabet odaklı maliyet analizi gibi temel faydalarından söz edilebilir (Erol, 2008: 105).

Çalışmada stratejik maliyet yönetimi uygulamaları SMY yaklaşımları açısından ele alınmıştır. Bu yaklaşımlar; hedef maliyetleme (HM), faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), mamul yaşam döneminde maliyetleme (MYDM), kaizen maliyetleme (KM) ve kalite maliyetleri (KAM) kapsamında değerlendirilmiştir.

Teknoloji tabanlı ileri üretim ortamlarında geleneksel maliyet sistemlerinde tespit edilen yetersizlikler, işletmeleri pazar odaklı yeni maliyetleme yöntemleri geliştirmeye yönlendirmiştir (Yükçü ve Gönen, 2008: 72). Pazar odaklı maliyet sistemlerinin başında hedef maliyetleme sistemi vardır. Hedef maliyetleme; yeni üretilecek bir üründen arzu edilen karlılığa ulaşabilmek için, maksimum kabul edilebilir maliyetin belirlenme sürecidir (Garrison vd., 2012). HM sistemi, bir işletmenin maliyetlerinin kontrolü ve planlanmasının, kâr planlarının oluşturmasının, pazar payının ele geçirilmesinin ve müşteri memnuniyetinin aynı anda nasıl sağlanacağını planlamak için stratejik değişkenleri entegre ederek, işletmenin gelecekte kârlarının yönetilmesini sağlamaktadır (Borgernäs, 2003: 4).

Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında, mamul maliyetlerinin hesaplanması, raporlanması ve performans değerlemesinde işletme faaliyetleri esas alınır (Basık, 2012). İşletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları stratejik bilgileri sağlayabilecek nitelikte bilgi sistemidir (Cooper ve Kaplan, 1991). Faaliyet tabanlı maliyetleme, maliyet hesaplama sistemi olduğu kadar kurumsal bir strateji aracı olarak; fiyatlandırma, pazarlama, mamul tasarımı gibi kararlarda yöneticilere veri sağlayabilecek (Cooper ve Kaplan, 1988: 97), mamul maliyetinin doğru hesaplanabilmesi ve işletme yönetimine stratejik bilgiler sunabilecek (Doğan, 1997) karar destek sistemidir. FTM sistemi fiyatlama kararlarından, kaynakların etkin kullanımına kadar birçok konuda yönetime katkı sağlayarak karlılığı artırır (Karğın, 2013: 27).

İlk olarak, 1960'larda A.B.D. Savunma Bakanlığı tarafından silah alım sistemlerinin etkinliğinin artırılması amacıyla kullanılmaya başlanan mamul yaşam döneminde maliyetleme (Güneş ve Aksu, 2003) hem üretici hem de tüketici bakış açılarından uygulanabilecek bir yaklaşımdır (Okutmuş, 2019). Yöntemin amacı; mamulün yaşam döneminde ortaya çıkması muhtemel maliyetlerin yönetimidir (Gersil, 2007). MYDM, bir yandan işletme yönetiminin mamulün tüm yaşam dönemi boyunca ortaya çıkacak maliyetleri görebilmesine, anlayabilmesine ve maliyetleri yönetebilmesine

olanak sağlamakta, diğer yandan da işletme yönetiminin dikkatini üretim öncesi aşamalara çekerek, bu aşamalarda daha fazla önem verilmesini önermektedir (Öztürk, 2011: 96).

Kaizen maliyetleme işletme faaliyetlerinin sürekli iyileştirilmesi üzerine kurgulanmış olup, mevcut durumun yetersiz görülüp sürekli iyileştirme ve geliştirme esasına dayalıdır (Acar, 2005). Kaizen maliyetleme işletmeye para, zaman ve işgücü tasarrufu, iş süreçlerinin kısaltılması, iş sürecindeki aşamaların azaltılması, stokların azaltılması gibi yararlar sağlar (Manos, 2007: 47).

Literatürde kalite maliyetleri, uygunluğun maliyetini (veya kaliteyi geliştirmek) uygunsuzluk maliyeti (veya kalitesizlik) olarak ifade edilmektedir (Kim ve Nakhai, 2008: 844-845). Kalite maliyetleri hedef kalite seviyesine ulaşabilmek için yapılan faaliyetlerin maliyeti ile ulaşılamaması durumunda katlanılmak zorunda kalınan maliyetler olarak tanımlanabilir (Koç ve Demirhan, 2007: 88). Kalite maliyeti ölçümü; hataların önlenmesi, değerlendirmesi üzerine yoğunlaşarak hataların sayısı en aza ya da sifıra indirilmekte ve böylece maliyetlerin düşürülmesi mümkün olabilmektedir (Arpat vd., 2014). Kalite maliyetlerini azaltarak, verimliliği sağlamak dolayısıyla karlılığı artırmak ve üretilen hizmet kalitesini artırarak pazarda üstünlük sağlanmaktadır. Yöntem yüksek kalite ile düşük maliyetin aynı anda gerçekleşmesini hedeflemektedir (Bekçi ve Toraman, 2011: 40).

### 3. ARAŞTIRMA

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı; Borsa İstanbul imalat sanayi işletmelerinin muhasebe yöneticilerinin bakış açılarından, stratejik maliyet yönetimi uygulama düzeylerinin ve stratejik maliyet yönetim yaklaşım uygulamalarını etkileyen faktörlerin tespit edilmesidir. Araştırma kapsamındaki 181 imalat sanayi işletmesinden 79'undan geri dönüş sağlanmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın verileri, muhasebe yöneticileri ile yüz yüze görüşme ve mail yoluyla anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılarak tanımlayıcı ve yorumlayıcı istatistikler yapılmıştır. Araştırma kapsamında geliştirilen modeller, çoklu regresyon analizi ile test edilmiştir.

#### 3.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma bulguları, ankete cevap veren bu 79 işletmenin, SMY uygulamaları ile istatistiki bilgilerden, stratejik maliyet yönetimi

yaklaşımlarının uygulama düzeylerinin ve stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını etkileyen faktörlerin analiz sonuçlarından oluşmaktadır.

### 3.3.1. Genel Bilgiler

Genel bilgiler kapsamında ankete cevap veren 79 işletmenin, faaliyet gösterdikleri sektör, SMY etkileyen faktörlerin dağılımı, işletmelerin uyguladıkları SMY yaklaşımları ve dört performans boyutu kapsamında performans puanları verilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin alt sektörlere göre dağılımları şöyledir; taş ve toprağa dayalı 15 işletme, gıda, içki ve tütün 14 işletme, metal ana sanayii 11 işletme, metal eşya, makine ve gereç yapım 11 işletme, kimya, petrol, kauçuk ve plastik mamuller 10 işletme, kağıt, kağıt mamulleri, basım ve yayın 9 işletme, dokuma, giyim eşyası ve deri 7 işletme, orman mamulleri ve mobilya 2 işletmedir.

Araştırmada sanayi işletmelerinin maliyet sistemlerini etkileyen faktörler 5 başlık altında ele alınmıştır. Bu faktörler; muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, üst yönetimin bakış açısı, ekonomik gelişmeler ve teknolojik gelişmelerdir. İşletmelerin muhasebe yöneticilerine maliyet yönetimi sisteminizi oluştururken verilen bu faktörlerin ne derecede etkili olduğu sorulmuştur (1 çok düşük, 2 düşük, 3 orta, 4 yüksek, 5 çok yüksek).

Tablo 1’de stratejik maliyet yönetim sistemlerini etkileyen faktörlerin aritmetik ortalama ve standart sapmaları verilmiştir.

**Tablo 1:** Stratejik Maliyet Yönetimi Sistemlerini Etkileyen Faktörlerin Aritmetik Ortalamaları ve Standart Sapmaları

İmalat Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler	Aritmetik ortalamaları	Standart sapma
Muhasebe deneyimi	4,24	0,804
Yasal düzenlemeler	3,99	0,759
Üst yönetimin bakış açısı	3,77	0,933
Ekonomik gelişmeler	3,58	0,914
Teknolojik gelişmeler	3,11	1,143

İmalat sanayi işletmelerinin maliyet sistemlerinin oluşturulmasında en önemli faktörün muhasebe deneyimi faktörü olduğu görülmektedir. Muhasebe deneyimini sırasıyla; yasal düzenlemeler, üst yönetim bakış açısı, ekonomik gelişmeler ve teknolojik gelişmelerle ilgili faktörler maliyet yönetim sistemlerini etkileyen faktörler olarak izlemiştir.

İşletmelerin uyguladıkları stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına ilişkin bilgiler Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2: SMY Yaklaşımlarını Uygulanma Durumu**

Yaklaşımlar	Uygulayan	Uygulamayan	Toplam
KAM	57	22	79
KM	51	28	79
FTM	49	30	79
HM	48	31	79
MYDM	29	50	79

Araştırmaya dahil edilen işletmelerin stratejik maliyet yönetim yaklaşımları olarak, kalite maliyetleri, kaizen maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ve mamul yaşam döneminde maliyetleme uygulayan işletme oranlarına göre sıralanmıştır. Yaklaşımlar içinde en çok uygulanan kalite maliyet sistemi iken, en az uygulananı ise mamul yaşam döneminde maliyetlemedir.

Karcıoğlu ve Öztürk (2012) tarafından İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmeleri üzerine yapılan araştırmada kullanılan maliyet yaklaşımları kullanım oranlarına göre sırasıyla; faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, kalite maliyetleri, hedef maliyetleme ve mamul yaşam dönemi maliyetleme yaklaşımının olduğu tespit edilmiştir.

Önder ve Kalay (2017) tarafından araştırmada, BİST imalat sanayi işletmelerinde kullanılan maliyet yönetim sistemleri olarak sırasıyla; Faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite maliyet sistemi olarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada elde edilen bulgular, literatürde ki diğer araştırmalar ile karşılaştırıldığında, maliyet yönetim yaklaşımlarının kullanım oranları farklı olarak gerçekleşmiştir. Farklılığın sebebi, anket araştırmasının farklı işletmeler üzerine uygulanmış olmasından kaynaklanmış olabilir. Ancak üç araştırmada kullanım oranı en yüksek olan maliyet yaklaşımları olarak; faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme, kalite maliyet sistemi ve hedef maliyetleme sistemlerinin BİST imalat sanayi işletmelerinde yaygın olarak kullanıldığı, mamul yaşam döneminde maliyetleme kullanım düzeyinin oldukça düşük olduğu ifade edilebilir.

Tablo 3'te işletmelerin stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarını uygulayan işletmelerin uygulama yeteneklerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 3: İşletmelerin SMY Yaklaşımlarını Uygulama Yeteneklerine İlişkin Dağılım**

HM Uygulama Yeteneği Açısından	Frekans	Yüzde
Çok düşük	0	0
Düşük	6	12,5
Orta	16	33,3
Yüksek	18	37,5
Çok Yüksek	8	16,7
<b>TOPLAM</b>	<b>48</b>	<b>100,00</b>
FTM Uygulama Yeteneği Açısından	Frekans	Yüzde
Çok düşük	0	0
Düşük	3	6,1
Orta	8	16,3
Yüksek	25	51,0
Çok Yüksek	13	26,6
<b>TOPLAM</b>	<b>49</b>	<b>100,00</b>
MYDM Uygulama Yeteneği Açısından	Frekans	Yüzde
Çok düşük	0	0
Düşük	3	10,34
Orta	8	27,59
Yüksek	7	24,14
Çok Yüksek	11	37,93
<b>TOPLAM</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
KM Uygulama Yeteneği Açısından	Frekans	Yüzde
Çok düşük	0	0
Düşük	5	9,8
Orta	21	41,2
Yüksek	18	35,3
Çok Yüksek	7	13,7
<b>TOPLAM</b>	<b>51</b>	<b>100,00</b>

KAM Uygulama Yeteneği Açısından	Frekans	Yüzde
Çok düşük	0	0
Düşük	5	8,8
Orta	15	26,3
Yüksek	22	38,6
Çok Yüksek	15	26,3
<b>TOPLAM</b>	<b>57</b>	<b>100,00</b>

Araştırmaya katılan muhasebe yöneticilerine göre, uygulama yeteneği yüksek olan yaklaşımlar faaliyet tabanlı maliyetleme, kalite maliyetleri ve mamul yaşam döneminde maliyetleme olarak sıralanmaktadır.

### 3.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

Bu aşamada kullanılacak regresyon modeli bağımsız değişkenleri olarak; üst yönetim bakış açısı (ÜYBA), muhasebe deneyimi (MD), yasal düzenlemeler (YD), teknolojik gelişmeler (TG) ve ekonomik gelişme (EG) değişkenlerinin yer aldığı model ve eşitlikler aşağıda verilmiştir.

$$y = \alpha_0 + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_n x_n + \varepsilon$$

**Eşitlik 1;**  $HM = \alpha_1 + \beta_1 \text{ÜYBA} + \beta_2 \text{MD} + \beta_3 \text{YD} + \beta_4 \text{TG} + \beta_5 \text{EG} + \varepsilon$

**Eşitlik 2;**  $FTM = \alpha_2 + \beta_6 \text{ÜYBA} + \beta_7 \text{MD} + \beta_8 \text{YD} + \beta_9 \text{TG} + \beta_{10} \text{EG} + \varepsilon$

**Eşitlik 3;**  $MYDM = \alpha_3 + \beta_{11} \text{ÜYBA} + \beta_{12} \text{MD} + \beta_{13} \text{YD} + \beta_{14} \text{TG} + \beta_{15} \text{EG} + \varepsilon$

**Eşitlik 4;**  $KM = \alpha_4 + \beta_{16} \text{ÜYBA} + \beta_{17} \text{MD} + \beta_{18} \text{YD} + \beta_{19} \text{TG} + \beta_{20} \text{EG} + \varepsilon$

**Eşitlik 5;**  $KAM = \alpha_5 + \beta_{21} \text{ÜYBA} + \beta_{22} \text{MD} + \beta_{23} \text{YD} + \beta_{24} \text{TG} + \beta_{25} \text{EG} + \varepsilon$

### 3.3.3. Hedef Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

İşletmenin hedef maliyetleme uygulamaları üzerinde, maliyet yönetim sistemini etkileyen üst yönetimin bakış açısı, muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler ve ekonomik gelişme değişkenlerinin etkilerinin belirlenebilmesi için regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 4-6 arasında verilmiştir. Analizde aşağıda belirtilen eşitlik 1 modeli kullanılmıştır.

**Eşitlik 1;**  $HM = \alpha_1 + \beta_1 \text{ÜYBA} + \beta_2 \text{MD} + \beta_3 \text{YD} + \beta_4 \text{TG} + \beta_5 \text{EG} + \varepsilon$

**Tablo 4:** Hedef Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörlere İlişkin Regresyon Analizi Model Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart hata
1	,432 <sup>a</sup>	,186	,131	1,771

Model özeti tablosu Tablo 4'te görüldüğü gibi hedef maliyetleme değişkeninin uygulanmalarındaki değişimin %18,6'sı modele dahil bağımsız değişkenler tarafından, % 81,4'lük kısım ise modele dahil edilmeyen başka değişkenler tarafından açıklanmaktadır.

**Tablo 5:** Hedef Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi ANOVA

Model	Kareler Top.	Serb. derecesi	Kareler Ort.	F	Sig.
1 Regression	52,499	5	10,500	3,347	,009 <sup>b</sup>

Tablo 5'te gösterilen, hedef maliyetleme uygulamalarını üst yönetimin bakış açısı, muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler ve ekonomik gelişme değişkenlerinin yer aldığı regresyon modeli anlamlıdır.

**Tablo 6:** Hedef Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörlere İlişkin Regresyon Analizi Katsayılar

Model	Standardize edilmemiş Katsayılar		Standardize edilmiş Katsayılar	t	Sig.	Benzerlik İstatistikleri	
	B	Stan. hata	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	1,247	1,864		,669	,506		
ÜYBA	,358	,240	,176	1,492	,140	,804	1,245
MD	-,275	,252	-,116	-1,091	,279	,977	1,024
YD	-,335	,267	-,134	-1,254	,214	,976	1,025
TG	,019	,201	,012	,095	,924	,764	1,308
EG	,565	,273	,272	2,068	,042	,644	1,552

Tablo 6'da gösterilen parametrelere ait significant değerleri incelendiğinde, bağımsız değişkenlerden ekonomik gelişmeler ile % 95 güven aralığında istatistiksel açıdan anlamlı olduğu görülmektedir. Diğer değişkenler sabit kalmak şartıyla ekonomik gelişmelerin 1 puanlık artışı hedef maliyetleme uygulamalarında 0,565'lik bir değişime neden olacaktır.

Bu analiz sonuçları değerlendirilerek aşağıdaki eşitlik oluşturulmuştur.

$$\text{Eşitlik 1; HM} = 1,247 + 0,358\text{ÜYBA} - 0,275\text{MD} - 0,335\text{YD} + 0,019\text{TG} + 0,565\text{EG} + \varepsilon$$

### 3.3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

İşletmenin faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlerin tespiti için regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 7-9 arasında verilmiştir. Analizde, aşağıda belirtilen Eşitlik 2 modeli kullanılmıştır.

$$\text{Eşitlik 2; } FTM = \alpha_2 + \beta_6 \text{ÜYBA} + \beta_7 \text{MD} + \beta_8 \text{YD} + \beta_9 \text{TG} + \beta_{10} \text{EG} + \varepsilon$$

**Tablo 7:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörlere İlişkin Regresyon Analizi Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart hata
1	,893 <sup>a</sup>	,797	,783	,954

Model özeti tablosu Tablo 7'de yer alan R<sup>2</sup> değerine bakıldığında, faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarının %79,7'si modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığı ifade edilebilir.

**Tablo 8:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi ANOVA

Model	Kareler Top.	Serb. derecesi	Kareler Ort.	F.	Sig.
1 Regression	261,255	5	52,251	57,431	,000 <sup>b</sup>

Tablo 8'de gösterilen faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlere ilişkin geliştirilen regresyon modeli anlamlıdır.

**Tablo 9:** Maliyet Yönetim Sistemini Etkileyen Faktörlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Katsayılar

Model	Standardize edilmemiş Katsayılar		Standardize edilmiş Katsayılar	t	Sig.	Benzerlik İstatistikleri	
	B	Stan. hata	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	3,691	1,004		3,678	,000		
ÜYBA	,203	,129	,092	1,571	,121	,804	1,245
MD	,205	,136	,081	1,512	,135	,977	1,024
YD	,324	,144	,120	2,253	,027	,976	1,025
TG	1,682	,108	,938	15,567	,000	,764	1,308
EG	-,133	,147	-,059	-,905	,369	,644	1,552

Tablo 9’da parametre değerleri ve bunlara ilişkin significant değerleri verilmiştir. Parametrelere ait significant değerleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerden yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmelerin 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Bu analiz sonuçları değerlendirilerek FTM ile ilgili olarak aşağıdaki eşitlik oluşturulmuştur.

$$\text{Eşitlik 2; } FTM = 3,691 + 0,203 \text{ ÜYBA} + 0,205 \text{ MD} + 0,324 \text{ YD} + 1,682 \text{ TG} - 0,133 \text{ EG} + \varepsilon$$

### 3.3.5. Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

İşletmenin mamul yaşam döneminde maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlerin tespiti için regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 10-12 arasında verilmiştir. Analizde aşağıda belirtilen Eşitlik 3 modeli kullanılmıştır

$$\text{Eşitlik 3; } MYDM = \alpha_3 + \beta_{11} \text{ ÜYBA} + \beta_{12} \text{ MD} + \beta_{13} \text{ YD} + \beta_{14} \text{ TG} + \beta_{15} \text{ EG} + \varepsilon$$

**Tablo 10:** Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart hata
1	,457 <sup>a</sup>	,209	,154	1,720

Model özeti tablosu Tablo 1’da yer alan R<sup>2</sup> değerine bakıldığında, mamul yaşam döneminde maliyetleme uygulamalarındaki değişimin %20,9’u modele dahil bağımsız değişkenler tarafından açıklandığı görülmektedir.

**Tablo 11:** Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi ANOVA

Model	Kareler Top.	Serb. derecesi	Kareler Ort.	F.	Sig.
1 Regression	56,938	5	11,388	3,850	,004 <sup>b</sup>

Tablo 11’de gösterilen ve tüm modelin anlamlılığını gösteren F testi sonucunun anlamlı olduğu görülmektedir.

**Tablo 12:** Mamul Yaşam Dönemi Maliyetlemesi Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Katsayılar

Model	Standardize edilmemiş Katsayılar		Standardize edilmiş Katsayılar	t	Sig.	Benzerlik İstatistikleri	
	B	Stan. hata				Beta	Tolerance
1 (Constant)	-1,161	1,810		-,641	,523		
ÜYBA	,240	,233	,120	1,029	,307	,804	1,245

MD	-,094	,245	-,040	-,384	,702	,977	1,024
YD	,109	,260	,044	,420	,675	,976	1,025
TG	-,238	,195	-,146	-1,224	,225	,764	1,308
EG	1,099	,265	,537	4,141	,000	,644	1,552

Tablo 12’da parametre değerleri ve bunlara ilişkin significant değerleri verilmiştir. Parametrelere ait significant değerleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerden ekonomik gelişmelerin 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Diğer değişkenler sabit kalmak şartıyla, ekonomik gelişmelerdeki 1 puanlık artış, mamul yaşam döneminde maliyetleme uygulamalarında 1,099’luk bir artış meydana getirecektir.

Bu analiz sonuçları değerlendirilerek MYMD ile ilgili olarak aşağıdaki eşitlik oluşturulmuştur.

$$\text{Eşitlik 3; } MYDM = -1,161 + 0,240 \text{ ÜYBA} - 0,094MD + 0,109YD - 0,238TG + 1,099EG + \varepsilon$$

### 3.3.6. Kaizen Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

İşletmenin kaizen maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlerin tespiti için regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 13-15 arasında verilmiştir. Analizde aşağıda belirtilen Eşitlik 4 modeli kullanılmıştır.

$$\text{Eşitlik 4; } KM = \alpha_4 + \beta_{16} \text{ ÜYBA} + \beta_{17} MD + \beta_{18} YD + \beta_{19} TG + \beta_{20} EG + \varepsilon$$

**Tablo 13:** Kaizen Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörlere İlişkin Regresyon Analizi Model Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Tahmini Standart hata
1	,617 <sup>a</sup>	,380	,338	1,491

Model özeti tablosu Tablo 13’de yer alan R<sup>2</sup> değerine bakıldığında, kaizen maliyetleme değişkeninin uygulanmalarındaki değişimin %38’i modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığı görülmektedir.

**Tablo 14:** Kaizen Maliyetleme Uygulamalarını Etkileyen Faktörlere İlişkin Regresyon Analizi ANOVA

Model	Kareler Top.	Serb. derecesi	Kareler Ort.	F.	Sig.
1 Regression	99,553	5	19,911	8,954	,000 <sup>b</sup>

Tablo 14'te gösterilen, kaizen maliyetleme uygulamalarını üst yönetimin bakış açısı, muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler ve ekonomik gelişmelerle açıklamaya çalışılan regresyon modeli anlamlıdır.

**Tablo 15:** Kaizen Maliyetleme Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Katsayıları

Model	Standardize edilmemiş Katsayılar		Standardize edilmiş Katsayılar	t	Sig.	Benzerlik İstatistikleri	
	B	Stan. hata	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-,726	1,569		-,463	,645		
ÜYBA	,034	,202	,018	,170	,865	,804	1,245
MD	-,106	,212	-,046	-,498	,620	,977	1,024
YD	-,212	,225	-,088	-,940	,350	,976	1,025
TG	,066	,169	,041	,392	,696	,764	1,308
EG	1,178	,230	,588	5,122	,000	,644	1,552

Tablo 15'teki parametrelere ait significant değerleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerden ekonomik gelişmelerin 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Diğer değişkenler sabit kalmak şartıyla, ekonomik gelişmeler değişkeninde 1 puanlık artış, kaizen maliyetleme uygulamalarında 1,178'lik bir artışa neden olacaktır. Bu analiz sonuçları değerlendirilerek KM ile ilgili olarak aşağıdaki eşitlik oluşturulmuştur.

$$\text{Eşitlik 4; } KM = 0,726 + 0,034 \text{ ÜYBA} - 0,106 \text{ MD} - 0,212 \text{ YD} + 0,066 \text{ TG} + 1,178 \text{ EG} + \varepsilon$$

### 3.3.7. Kalite Maliyetleri Uygulamalarını Etkileyen Faktörler

İşletmenin kalite maliyetleri uygulamalarını etkileyen faktörlerin belirlenebilmesi için regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 16-18 arasında verilmiştir. Analizde aşağıda belirtilen Eşitlik 5 modeli kullanılmıştır.

$$\text{Eşitlik 5; } KAM = \alpha_5 + \beta_{21} \text{ ÜYBA} + \beta_{22} \text{ MD} + \beta_{23} \text{ YD} + \beta_{24} \text{ TG} + \beta_{25} \text{ EG} + \varepsilon$$

**Tablo 16:** Kalite Maliyetleri Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R Kare	Standart hata
1	,711 <sup>a</sup>	,506	,472	1,378

Model özeti tablosu Tablo 16'da yer alan R<sup>2</sup> değerine bakıldığında, kalite maliyetleri değişkeninin uygulanmalarındaki değişimin %50,6'sı modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığı görülmektedir. Geri

kalan %49,4'lük kısım ise modele dahil edilemeyen başka değişkenler tarafından açıklanmaktadır.

**Tablo 17:** Kalite Maliyetleri Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi ANOVA

Model	Kareler Top.	Serb. derecesi	Kareler Ort.	F.	Sig.
1 Regression	141,870	5	28,374	14,949	,000 <sup>b</sup>

Tablo 17'de yer alan ve tüm modelin anlamlılığını gösteren F testi sonucunun anlamlı olduğu görülmektedir. Bu durumda kalite maliyetleri uygulamalarını etkileyen faktörler için geliştirilen regresyon modeli anlamlıdır.

**Tablo 18:** Kalite Maliyetleri Yaklaşımına İlişkin Regresyon Analizi Katsayılar

Model	Standardize edilmemiş Katsayılar		Standardize edilmiş Katsayılar	t	Sig.	Benzerlik İstatistikleri	
	B	Std hat.				Beta	Tolerance
(Constant)	5,376	1,450		3,708	,000		
ÜYBA	1,125	,187	,554	6,031	,000	,804	1,245
MD	,203	,196	,086	1,032	,305	,977	1,024
YD	,356	,208	,143	1,714	,091	,976	1,025
TG	,066	,156	,040	,426	,672	,764	1,308
EG	,508	,213	,245	2,389	,019	,644	1,552

Tablo 18'de parametre değerleri ve bunlara ilişkin significant değerleri verilmiştir. Parametrelere ait significant değerleri incelendiğinde bağımsız değişkenlerden üst yönetimin bakış açısının ve ekonomik gelişmelerin 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Diğer değişkenler sabit kalmak şartıyla, üst yönetimin bakış açısının maliyet sistemleri üzerinde etkisinin 1 seviyelik artışı kalite maliyetleri uygulamalarında 1,125'lik bir artış; ekonomik gelişmelerin maliyet sistemleri üzerinde etkisinin 1 seviyelik artışı kaizen maliyetleme uygulamalarında 0,508'lik bir artışa neden olacaktır.

Bu analiz sonuçları değerlendirilerek kalite maliyetleri ile ilgili olarak aşağıdaki eşitlik oluşturulmuştur.

$$\text{Eşitlik 5; } KAM = 5,376 + 1,125ÜYBA + 0,203MD + 0,356YD + 0,066TG + 0,508EG + \varepsilon$$

#### 4. SONUÇ

BİST İmalat Sanayi işletmeleri üzerinde yapılmış olan araştırmanın amacı, işletmelerin SMY yaklaşımlarını uygulama düzeylerini ve SMY yaklaşımlarını etkileyen faktörlerin, bu yaklaşımlar üzerindeki etki düzeylerini ortaya çıkarmaktır. Araştırma sonucunda, maliyet sistemlerini etkileyen faktörlerin önem derecesine göre, sıralamaları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir;

- Muhasebe Deneyimi,
- Yasal Düzenlemeler,
- Üst Yönetimin Bakış Açısı,
- Ekonomik Gelişmeler,
- Teknolojik Gelişmelerdir.

Araştırmaya dâhil edilen imalat sanayi işletmelerini stratejik maliyet yönetim yaklaşımı olarak, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite maliyetleri uygulamalarını kullananların oranı yüksek olduğu görülürken, mamul yaşam dönemince maliyetleme uygulamasının kullanım oranının düşük olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe yöneticilerine göre işletmelerin faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımını uygulama yeteneği yüksek görülürken, kaizen maliyetleme yaklaşımının ise uygulama yeteneği düşük görülmektedir.

Hedef maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörler ile ilgili olarak ekonomik gelişmeler, teknolojik gelişim ve üst yönetim bakış açısı değişkenleri ile istatistiksel anlamda pozitif yönde, muhasebe deneyimi ve yasal değişimler değişkenleri ile istatistiksel anlamda negatif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Değişkenler arasında en önemli değişkenin ekonomik gelişmeler olduğu görülmüştür.

Faaliyet tabanlı maliyetleme değişkenini etkileyen faktörlerle ilgili olarak geliştirilen model kabul edilmiştir. Model sonucuna göre; faaliyet tabanlı maliyetleme uygulaması ile üst yönetim bakış açısı, muhasebe deneyimi, yasal değişiklikler ve teknolojik değişiklikler değişkenleri arasında pozitif, ekonomik gelişmeler değişkeni arasında negatif yönde bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. FTM uygulamaları ile ilgili olarak en önemli değişkenin teknolojik değişiklikler değişkeni olduğu görülmüştür.

Mamul yaşam dönemince maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlerle ilgili olarak; MYDM uygulamaları ile üst yönetim bakış açısı, yasal değişiklikler ve ekonomik gelişmeler değişkenleri arasında istatistiksel anlamda pozitif yönde anlamlı bir ilişki söz konusudur. MYDM uygulamaları ile muhasebe deneyimi ve teknolojik gelişmeler değişkenleri

arasında ise istatistiksel anlamda negatif yönde anlamlı bir ilişki söz konusudur.

Kaizen maliyetleme uygulamaları ile üst yönetim bakış açısı, teknolojik gelişmeler ve ekonomik gelişmeler arasında istatistiksel anlamda pozitif yönlü anlamlı bir ilişki söz konusu iken, muhasebe deneyimi ve yasal düzenlemeler değişkenleri arasında negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Kaizen maliyetleme uygulamalarını etkileyen faktörlerle ilgili geliştirilen ve kabul edilen modeldeki en önemli değişkenin ekonomik gelişmeler değişkeni olduğu tespit edilmiştir.

Kalite maliyetleri uygulamaları ile üst yönetim bakış açısı, muhasebe deneyimi, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler ve ekonomik gelişmeler değişkenleri ile istatistiksel anlamda pozitif yönde anlamlı bir ilişki söz konusudur. Bu modeli yapılandıran en önemli değişkenler üst yönetimin bakış açısı ve ekonomik gelişmelerdir.

#### KAYNAKÇA

- Acar, D. (2005). *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü Üzerine Bir Araştırma*. Ankara, Asil Yayın Dağıtım.
- Agrawal S.P., Mehra, S. ve Siegel, P.H., (1998). Cost Management System: An Operational Overview. *Managerial Finance*, 24 (1), 60-78.
- Akbaş, H.E., (2011). Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (2), 107-127.
- Anderson, S. W. ve Dekker H. C., (2009). Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management. *Accounting Horizons*, 23 (2), 201-220.
- Arpat, B., Şaşmaz, N. Ve Yürekli, E., (2014). Sağlık Hizmetlerinde Kalite Maliyetleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (3), 313-332.
- Basık, F.O., (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Bekçi, İ. ve Özal, H., (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2 (3) Kasım, 78-97.
- Bekçi, İ.,- Toraman, A., (2011). *Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması*, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16 (2), 39-57.
- Blocher, E.J.- Chen, K.H.- Lin, T.W., (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. Boston, McGraw-Hill.

Borgernäs, H., (2003), *The Use Target Costing in Swedish Manufacturing Firms*, D-Thesis, Göteborg University School of Economics and Commercial Law.

Cooper, R. ve Kaplan, R.S. (1991). Activity Based Systems; Measuring The Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, September, 1 - 14.

Cooper, R. ve Kaplan, R.S., (1988). Measure Cost Right: Make The Right Decisions. *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.

Cooper, R. ve Slagmulder, R., (1998). What is Strategic Cost Management?. *Management Accounting*, 79 (7), 14–16.

Çarıkçı, O. ve Acar, D., (2017). Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 20(3), 275-298.

Doğan, Z. (1997). Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin İşletmeler Açısından Önemi, *Yaklaşım Dergisi*, (59), 128-137.

Erol, M., (2008). Kısıtlar Teorisi (Yaklaşımı) ve Teorisinin Stratejik Maliyet Yönetiminde Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (39), 101-109.

Garrison, R.H., Noren, E.W. ve Brewer, P.C., (2012). *Managerial Accounting*. Fourteenth Edition, McGraw-Hill, Irwin.

Gersil, A., (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 62 (4), ss.107-123.

Güneş, R. ve Aksu, İ., (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 43-61.

Hacırustemoğlu, R. ve Şakrak, M., (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul, Türkmen Kitapevi.

Hansen, D.R. ve Mowen.M.M., (2006). *Cost Management Accounting and Control*, Fifth Edition.

Karcıoğlu, R. ve Öztürk, M., (2012). İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (1), 477-496.

Karğın, S., (2013). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, 21-40.

Kim, S., Nakhai, B., (2008). The dynamics of quality costs in continuous improvement, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 25 (8), 842-859.

Koç, T., Demirhan, O.,(2007). Önleme ve Değerlendirme Maliyetleri ile Uygunsuzluk Maliyeti Arasındaki İlişkinin Analizi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 6 (11), 87-97.

Lockamy, A., (2003). A Constraint – Based Framework For Strategic Cost Management, *Industrial Management & Data Systems*, (103), 591-599.

Manos, A., (2007). The Benefits of Kaizen and Kaizen Events, *Quality Progress*, 40 (2), 47-48.

Okutmuş, E., (2019). Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin İncelenmesi: Bir Vaka Analizi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (1), 216-226.

Önder, Ş. ve Kalay, Ü., (2017). BİST İmalat Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemlerinin İşletme Karlılığına Etkisi, *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 2 (4), 91-100.

Öztürk, M., (2011), *İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerde Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulama Düzeyinin Belirlenmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Shank, J.K.- Govindarajan, V., (1993). *Strategic Cost Management-The New Tool For Competitive Advantage*, The Free Press.

Smith, K. L., (2008). Strategic Management Accounting: How Far Have We Come In 25 Years?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 204-228.

Yükçü, S. ve Gönen, S., (2008). Tedarik Zinciri Yönetimi İle Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 71-83.

