

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2000, C.5, S.2 s.121-138.

KARAR ALMADA GELENEKSEL MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMINDA YAŞANAN GELİŞMELER VE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Arş. Gör. Dr. İsmet TITİZ*
Arş. Gör. A. Cüneyt ÇETİN**

ÖZET

İşletmelerde finansal bilgi sisteminin veri kaynaklarından biri olan maliyet muhasebesi ilk dönemlerde sadece işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerini saptamak ve maliyet kontrolü için gerekli bilgileri derlemek amacıyla kullanılmıştır. Ancak zamanla çevresel değişimin ve rekabetin işletmeler arasında artmasıyla finansal bilgi sistemi verilerinin yönetim kararlarında kullanılması yönetim muhasebesi dönemini başlatmıştır.

Bu günün yöneticileri firmanın stratejik hedeflerinin realizasyonunun ancak, örgütsel verilerin stratejik biçimde değerlendirilmesiyle mümkün olabileceğini düşünmektedirler. Finansal bilgi sistemindeki verilerin stratejik kararlarda kullanımı, stratejik maliyet muhasebesini ve veri denetimini sağlayan stratejik maliyet yönetim sürecini başlatmıştır.

GİRİŞ

Ekonomik gelişmeler, işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmiş, dolayısıyla yönetimin çeşitli alanlarda alacağı kararların sonuçları daha önemli olmuştur. İşletme yöneticilerinin karar vermedeki bilgi gereksinimi de bu ölçüde artmıştır. Yaşanan gelişme ve değişimler, sonunda iyi bir bilgi sisteminin gerekliliği ve bu bilgilerin doğru yerde ve zamanda kullanımını önemli kılmıştır. İşletme yönetiminin amaçları gerçekleştirmede gerekli bilgileri oluşturacak, araç ve yöntemleri ortaya koyacak bir finansal bilgi sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

Ekonomide yaşanan büyüme ve gelişmeler, üretimde otomasyon sisteminin artmasıyla, muhasebenin de bu gelişmelere uyum sağlama zorunluluğu doğmuştur. Bu durum yöneticilerin maliyet muhasebesi bilgi sisteminde ve bilgi oluşturma sürecinde yenilikler yapmaya zorlamıştır.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Elemanı.

** Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Elemanı.

Ayrıca maliyet muhasebesinin muhasebe bilgi sistemi içinde yönetim kararlarında daha etkili olmasını istemişlerdir. Ancak, işletmelerin bölgesel sınırları aşması, firmaların dış etkenleri ve her faaliyete girip girmemek konusunda verecekleri kararlarda artık maliyet muhasebesi de yetersiz duruma düşmüştür. Bundan dolayı bu çalışmada ilk olarak, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ilişkisine değinilecektir. Yönetim muhasebesinin işletme yönetimindeki rolü ve gelişimini etkileyen faktörler belirlenecektir. Son olarak maliyet yönetiminin gelişiminde rol oynayan yeni yaklaşımlara değinilerek, çalışmamızın ana gayesi ve nihai hedefi olan stratejik maliyet yönetimi konuları işlenecektir.

1. MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Maliyet ve yönetim muhasebesinin fonksiyonel yapıları dolayısıyla her biri ayrı birer muhasebe türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ayırım bir kısım yazarlar tarafından, maliyet ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişkiyi “modern maliyet muhasebesi ya da yönetim muhasebesi olarak adlandırılmaktadır. Maliyet muhasebesi, ilk dönemlerinde sadece yöneticilerin işletme içi kararlarına araç olurken, son yıllarda maliyet muhasebesinin işletme dışı her türlü gelişmelere doğru cevap verecek verileri yöneticilere sunmasına dayanmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi maliyet muhasebesinin daha ileri ve dinamik bir safhasını oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesi daha çok birim fiyatların tespitiyle yetinirken, yönetim muhasebesi bu birim fiyat ve diğer bilgileri yönetim kararlarında kullanmayı benimsemiştir.

Geleneksel maliyet muhasebesi ağırlıklı olarak; işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, işletme giderlerinin tespiti ve satış fiyatının saptanması gibi temel konularla ilgilenen muhasebe türü olmuştur.¹ Buna karşılık yönetim muhasebesi; işletme yöneticilerine, işletme yönetimine ilişkin alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol imkanı sağlayan muhasebe fonksiyonunu üstlenmiştir.² Günümüzde işletmeler arası artan rekabet şartları yönetim muhasebesinin oluşturduğu raporların önemini daha da artırmıştır.

2. YÖNETİM MUHASEBESİNİN İŞLETME YÖNETİMİNDEKİ ROLÜ

Yönetim Muhasebesi, işletme yöneticilerine, işletmeyi sevk ve idarelerinde alacakları kararlarda ihtiyaç duyulan bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, iş programları ve yıllık bütçe uygulamasıyla

¹ Ertuğrul ÇETİNER, *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*, 2. Baskı, Ankara, 1995, s. 9

² Osman ALTUĞ, *Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları*, Evrim Yayınları, İstanbul-1996, s. 2.

denetim imkanı sağlayan bir disiplindir. Yönetim muhasebesinin fonksiyonel olarak esas görevi, işletme yöneticilerinin işletme içine ve dışına yönelik politikalar geliştirmede ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktır. Yönetim ihtiyaç duyduğu söz konusu bilgilerin büyük bir kısmını kendi organizasyonunun üstün ve zayıf yönlerini ortaya koyduktan sonra almaktadır.³

Günümüz koşullarında işletme yöneticileri ancak muhasebeden elde edecekleri sağlıklı bilgiler yardımıyla firmayı başarılı bir şekilde yönetebilirler. Bu durumda muhasebenin, ileriye dönük, işletmenin planlama ve denetim faaliyetinde yöneticinin karar almasında yararlı bilgiler vermeye yönelmesi temel esas olacaktır. Muhasebenin bu işlevi yerine getirebilmesi, ancak yönetim muhasebesi ile mümkün olacaktır.

3. MALİYET YÖNETİMİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE YÖNETİM MUHASEBESİNDE YAŞANAN GELİŞMELER

3. 1. Yönetim Muhasebesinin Gelişiminde Rol Oynayan Faktörler

Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihi, maliyet muhasebesi tarihi kadar eski olmamaktadır. Maliyet muhasebesi ve sonrasında da yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı ve işletmelerin muhasebe sistemlerinin içerisinde yer alması, her şeyden önce bu sistemlerin çıktılarına gereksinme duyacak yönetim anlayışının ortaya çıkması ve gelişme göstermesine bağlı olmuştur.⁴

19. yüzyılda işletmelerde gözlenen ve muhasebe uygulamalarını biçimlendiren temel özellik, birkaç üretim aşamasından oluşan ve tek bir ekonomik hedefe dayalı, karlılık amacının güdülmesiydi. Bu yüzyılda işletmelerin iç süreçlerinin geliştirilmesi, yönetim muhasebesi uygulamalarının tek ortak amacıydı. Buna göre tek tip faaliyete dayalı firmalar, üretim süreçlerinde kullandıkları kaynakların etkinliği üzerinde yoğunlaşmışlardır. Bu yüzyılın teknolojik gelişmelerinin dolaylı etkileriyle, sermaye ve kâr arasındaki ayırım giderek önem kazanmıştır.⁵

Yönetim muhasebesi sistemlerindeki gelişmeler, bilimsel yönetim anlayışındaki gelişmeler paralelinde ortaya çıkmıştır. 19. yüzyılın son yirmi yılında ortaya atılan bilimsel yönetim anlayışıyla birlikte “çalışma

³ Nilüfer TETİK, “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İkt. ve İd. Bil. Fak. Dergisi*, Sayı: 2, 1997, s. 148.

⁴ John K. SHANK- Vijay GOVINDARAJAN, *Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993, s. 4.

⁵ Nalan AKDOĞAN- Hamdi AYDIN, *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yayın No: 44, Ankara, 1987, s. 71.

standartları” kullanılmaya başlanmıştır. Bu standartla, işletmelerde üretkenliği artırmak ve böylece hammaddenin etkin ve işçiliğin verimli bir biçimde kullanılması amaçlanmıştır.

Çalışma standartlarının doğmasıyla, işçilikler, direkt ve endirekt olarak sınıflandırılmaya başlanmıştır. Standart maliyet sistemlerinin kullanıldığı 20. yüzyılın başlarında bir ürün için kullanılması gerekli işçilik ve hammadde miktarı belirlenebilmiş ve bu miktarlar, işçilik ve hammadde maliyet standartlarına dönüştürülmüştür. Bu standartlar, standart maliyet sistemlerinin kullanılmasını gündeme getirmiştir.

20 yy. başlarına gelindiğinde ise bir çok önemli yürütme ve bütçeleme faaliyetlerine başlanılmış bulunulmaktaydı. Bu dönemde maliyet ve yönetim muhasebesi açısından en önemli yenilik, “yatırımın (aktiflerin) geri dönme ölçüsü”nün kullanılmaya başlanması olmuştur. Yatırımın geri dönme oranı, tek tek faaliyet gösteren işletme bölümlerinin ve bir bütün olarak işletmenin ticari başarısını ayrıntılı bir biçimde değerleyen bir ölçüdür. Üst düzey işletme yöneticileri, sermayeyi belirli kaynaklara dağıtırken, kendilerini yönlendirecek ve faaliyetlere katılan bölümlerin başarısını değerlemede yardımcı olacak bir ölçü olarak “yatırımın geri dönme oranını” kullanmaya başlamışlardır.⁶ Bu gelişmeler işletmelerde sorumluluk muhasebesinin gelişmesine yönelik atılan ilk temeller olmuştur.

20.yy. ilk çeyreğine gelindiğinde, bugün de kullanılmakta olan birçok yönetim muhasebesi uygulamalarının geliştirilmiş olduğu görülmektedir. Bunlar; işçilik, ilkmadde ve genel üretim giderlerine ilişkin hesaplamalar; nakit, gelir ve sermaye bütçeleri; esnek bütçeler; satış tahminleri teknikleri; standart maliyetler, sapma analizleri; transfer fiyatları ve bölümsel başarı ölçüleridir.⁷

İkinci Dünya savaşı sonrası ekonomiler arası artan rekabetten dolayı “karar sürecine yönelik” yönetim muhasebesi önem kazanmıştır. Maliyet muhasebesine finansal raporlama bazlı bakış açısını kapsayan bu yaklaşım, 1950’li yılların “direkt maliyetleme” konusunun hakimiyette olduğu bir dönemi kapsamaktadır.⁸

1930’larda “Fırsat maliyetleri”, 1940’larda yönetim muhasebesinin yönetim kararlarına yönelik geçerli bilgiler sağlaması gerektiği görüşleri ağır basmıştır. 1930-1990 yılları arası yatırım projelerinin değerlendirilmesinde “iskonto edilmiş nakit akışı” yaklaşımı ve 1950’li yılların ortalarında ise merkezkaç organizasyonların sorunları üzerine “transfer fiyatlaması” konusu ele alınmıştır. 1960-1975 yılları arasında yönetim kontrolü ve karar

⁶ Robert S. KAPLAN, “The Evolution Of Management Accounting”, **The Accounting Review**, July, 1984, s. 397

⁷ Münir ŞAKRAK, **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s. 31-34.

⁸ Robert S. KAPLAN- Thomas H. JOHNSON, **Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting**, Harward Business School Press, Boston, 1987, s. 138.

problemleri için geçerli bilgiler sağlamak üzere kantitatif tekniklerin maliyet verilerine uygulanabileceğini gösteren bir takım teknikler oluşturulmuştur.⁹

1960'lı yılların sonlarına doğru ise, muhasebe sistemlerinin değeri ve kapasitesinin analizine yönelik olarak "bilginin ekonomikliği yaklaşımı" geliştirilmiştir.¹⁰

1980'li yıllara kadar yönetim muhasebesi alanında başabaş analizi, direkt maliyetleme ve maliyetlerin yapısal analizi gibi konular dışında çok önemli yenilikler yer almamıştır.¹¹

1980'li yıllarda ise geniş ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisi maliyetler üzerinde uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamayla, üretim sistemlerindeki ve teknolojiadaki gelişmelerin ortaya çıkardığı yeni faaliyetlerle ilgili maliyetlerin mamullere yüklenmesinde, eski yöntemlerin kullanılmasının, hatalı yönetim kararlarına yol açtığı farkedilmiştir.¹² Böylece maliyet yönetimi kavramıyla birlikte önerilen yeni sistem modelleri ve yeni yöntemler, yaşanan tüm bu sorunları çözmede yararlı olmuş ve maliyet ile yönetim muhasebesi yaklaşımlarına yeni boyutlar kazandırmıştır. Söz konusu tüm bu uygulamalar, yeni sistemler ve modeller, karmaşık, geniş ve büyüyen işletmelerin yöneticilerinin, karar alma, kontrol etme ve ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaları için geliştirilmiştir.¹³

3. 2. Maliyet Yönetimi ve Kontrolünde Yeni Yaklaşımlar

Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür.¹⁴

İşletmelerde ürün hatlarının genişlemesine, kullanılan teknolojilerin değişmesine, ürünlerin hayat seyrinin kısılmasına, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap vermek amacıyla, yöneticilerin daha etkin ve zamanında bilgi sunabilen bir maliyet sistemi geliştirmeleri zorunlu olmuştur. Bu önemli değişimler karşısında maliyet muhasebesi, maliyet yönetimi için ilgili ve etkin olmaktan çıkarak ilgisini yeni yöntemlere terk etmiştir.¹⁵

⁹ Geniş bilgi için bkz., ŞAKRAK, s. 35-43, KAPLAN- JOHNSON, s. 138-171, Osman HALAÇ, *Kantitatif Karar Verme Teknikleri (Yöneylem Araştırması)*, İ.Ü. İşletme Fak. Yayın No: 86, İstanbul-1978, s. 3, KAPLAN, "The Evolution of Management Accounting", s. 397- 402.

¹⁰ AKDOĞAN-AYDIN, s. 148-149.

¹¹ ŞAKRAK, s. 46.

¹² Nasuhi BURSAL- Yücel ERCAN, *Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, İstanbul-1994, s. 484-490.

¹³ KAPLAN, s. 398-400.

¹⁴ James A. BRIMSON, *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1991, s. 204.

¹⁵ KAPLAN- JOHNSON, s. 145.

Maliyet yönetimi yaklaşımlarının gelişimini hazırlayan ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve bunların endüstri ve yönetim uygulamalarına etkileri birlikte değerlendirilebilir.

1980'li yıllardan itibaren maliyet ve yönetim muhasebesinde, yöneticiler yetersiz ve çoğu kez yanlış ve doğru olmayan bilgilere dayanarak teknoloji yoğun dış çevreye yönelik kararlar almak zorunda kalmışlardır.¹⁶ Mevcut maliyet muhasebesi ve uygulamaları, gelişmiş endüstriyel ortamın amaçlarını desteklemede yeterli görülmemiştir ve sabit genel üretim giderlerinin üretim hacmi bazında mamullere yüklenmesi aşırı stoku teşvik eder nitelikte olmuştur. Bu nedenle toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim sistemi, benchmarking ve bilgisayar destekli üretim sistemlerinin (esnek üretim sistemlerinin) uygulanması gerekli olmuştur. Üretim unsurlarından olan direkt işçiliğin önemli ölçüde düşmesinde bu sistemler ve uygulamalar öncülük görevi görmüştür. Maliyet yönetimi yaklaşımlarının gelişimini hazırlayan ve üretilen mamullerin direkt işçilik unsurunun önemli ölçüde düşmesini sağlayan bu yeni teknik ve uygulamalara aşağıda kısaca değinilmiştir.

3. 2. 1. Toplam Kalite Yönetimi

Müşteri tarafından opsiyonu tanımlanan, kaliteye büyük önem vererek geliştirilen, ürün ve hizmetleri yanında, yönetimin de kalitesini ve verimliliğini artırmayı hedefleyen bir çalışma ya da yönetim uygulamasıdır.”¹⁷

3. 2. 2. Tam Zamanında Üretim Sistemleri

İşletmenin satın alma, üretim ve dağıtım olmak üzere tüm fonksiyonlarına uygulanan bir felsefedir. Temel felsefesi; Bir mamul veya hizmete ilişkin katma değeri olmayan tüm faaliyetlerin çıkarılması veya azaltılması, tatmin düzeyi yüksek mamul kalitesini esas alıp, kusurlu mamullerin düzeltilmesi yerine üretim sürecinden tamamen çıkarmak ve faaliyetlerin verimliliğini sürekli iyileştirmektir. Ayrıca katma değeri olmayan faaliyetlerin tespiti, görünebilirlik ve işletmenin fonksiyonel işlevlerini basitleştirme üzerine yoğunlaşmıştır.¹⁸ Diğer bir geniş ifade ile, ihtiyaç duyulduğunda örgütün içindeki tüm bölümler tarafından yerine getirilen faaliyetler üzerinde odaklaşan bir felsefedir.¹⁹

¹⁶ Callie BERLİNER- James A. BRİMSON, **Cost Management For Today's Advanced Manufacturing**, Harvard Business School Boston, 1988, s. 1-2.

¹⁷ Zühal AKAL, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, **Verimlilik Dergisi**, Toplam Kalite Özel Sayısı, MPM Yayını, 1998, s. 85.

¹⁸ William PHEELER, “Straight Talk On Just-In-Time”, Coopers and Librand, 1989, Konferans Notu'ndan, Recep PEKDEMİR, “Genel İmalat Maliyetleri ve Faaliyet Tabanlı Muhasebe”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E., 1993).

¹⁹ George Foster-charles T. Horngern, “Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment”, Robin Cooper-Robert S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems-Text, Cases, and Deadings-*, Prentice-Hall International, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1991, s.433.

Sistemin temeli, stokların gerekli olmadığı, ya da çok kısa sürede elimine edilmelerinin veya minimize edilmelerinin gerekliliğine dayanmaktadır.²⁰ Tam zamanında üretim, son mamul talebine göre yürütülen, doğru mamulün doğru zamanda ve doğru miktarda üretildiği bir sistemdir.²¹ Tam zamanında üretim sistemi, mamullerin gerekli miktarda ve gerekli zamanda üretilmesi ya da sevk edilmesini kapsayan bir süreci tanımlar. Dolayısıyla tam zamanında üretim sisteminin amacı, üretim sürecindeki maliyetlerin azaltılması yoluyla toplam verimliliği artırmaktır.²²

3.2.3. Benchmarking

Daha iyi bir uygulamayı hedef alarak buna yönelik karşılaştırmaları ve uygulamaları içeren bir yönetim anlayışı olarak tanımlanır. Bir verimlilik araştırma yaklaşımı olan Benchmarking, son yıllarda ABD’de toplam kalite yönetimi programlarında kullanılan önemli bir araç haline gelmiştir.²³

3.2.4. Bilgisayar Destekli Üretim Sistemleri (Esnek Üretim Sistemleri)

Üretim alanında büyük değişimler meydana getiren ve bilgisayar destekli üretim sistemlerindeki yaşanan değişimlerin ortaya çıkardığı teknolojik yapı, “esnek üretim sistemleri” olarak adlandırılmaktadır. Esnek üretim sistemleri, mamul maliyetlerinin hesaplamasına yönelik olarak direkt maliyet unsurlarındaki değişimler, endirekt maliyetlerin dağıtımındaki değişimler ve dönem gideri olarak kabul edilen maliyetlerdeki değişimleri ayırmaya öncülük etmiştir.²⁴ Kısaca esnek üretim sistemleri, bağımsız iş birimleri ile otomatik hale dönüştürülmüş, hammaddeleri üretime alma ve üretim süreçlerinin birleştirilmesi sonucunda oluşan ve bilgisayar donanımlı sistemlerce sayısal olarak kontrol edilebilen üretim gruplarıdır.²⁵

3.2.5. Maliyet Yönetimi ve Denetiminde Diğer Yeni Yaklaşımlar

Bu çalışmanın sınırları içerisinde maliyet yönetimi sistemini oluşturan ve tamamlayan diğer yeni yaklaşımlara da değinilmesinde fayda görmekteyiz. Ayrıca bu yaklaşımlar maliyet yönetimi sistemini geleneksel maliyet muhasebesi sisteminden ayıran başlıca farklılıklar olmaktadır. Bu yaklaşımlar aşağıda sıralanmıştır.

- Yönetim raporlama amacına yönelik geliştirilmiş maliyet takibi,

²⁰ Selman Aziz Erden; İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme, İstanbul, 1999, s. 23-25.

²¹ Walter I. WİLLBORN- Y. P. GUPTA, “JIT and Quality”, **Assurance Form a New Partnership In Manufacturing Operatins**, December 1990, s. 219-223.

²² Colin DRURY, **Management and Cost Accounting**, Third Edition, Chapman-Hall, 2-6 Boundary Dow, London,1992, s. 623.

²³ Elnathan By DAN, “Benchmarking and Management Accounting: A Framework For Research”, **Journal of Management Accounting Research**, 1996, Vol: 8, s. 37.

²⁴ George FOSTER- C. T. FLORNGREN, “Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment”, **Journal of Cost Management**, Winter-1988, s. 22.

²⁵ Mete DOĞRUER, “İşletmelerde Bilgisayar Destekli İmalata Geçiş”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Ağustos-1993, s. 37.

- Katma değer sağlamayan maliyetlerin ortadan kaldırılması,
- Mamul yaşam döneminde maliyetleme,
- Hedef maliyetleme,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme,
- Kaizen maliyetlendirme,
- Değer mühendisliği.

Yukarıda sıralanan yaklaşımlar hem maliyet yönetimi sistemlerinin amaç ve ilkelerini yansıtmakta hem de küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak ve kaynak kullanımında kayıpları azaltıp, etkinliği artıracak mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlardır.²⁶

- Geliştirilmiş maliyet takibi, geçerli maliyet bilgilerinin öncelikle yönetim amaçlı raporlanmasını gerekli kılmakta ve bununla birlikte kolaylık, zamanlama ve sürekli iyileşen kalite özelliklerine sahip ve düşük maliyetli bir sistem tasarımını ön plana çıkartmaktadır.²⁷
- Katma değer sağlamayan maliyetlerin ortadan kaldırılması yaklaşımıyla, işletme yönetiminin dikkatini devamlı olarak maliyetlerin düşürülmesine çekebilmek için maliyet analizi raporlarında yapılmış olan ve yapılabilecek maliyet azaltışlarının ayrıntılı bir biçimde yansıtılması önerilmektedir.
- Mamul yaşam döneminde maliyetleme; bir mamulün tüm yaşam döneminde ortaya çıkan faaliyetlere ait maliyetlerin toplanarak hesaplanmasını ifade etmektedir.²⁸
- Hedef maliyetleme uygulaması, bir ürünün bütün olarak hedef maliyetle tanınmasını gerektirirken , ürünü oluşturan her bir ana parça veya kısmın dökümü ve değerlemesi yapılır.²⁹ Hedef maliyetlemenin en önemli özelliği ürün maliyetinin planlama ve tasarım aşamasında belirlenmesidir. Bir ürüne ilişkin maliyet kontrolü süreci değildir.³⁰
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yönetimi ise, ürün maliyetini saptamak için kullanılan bir maliyetleme yönetimi olmaktadır. Bu yöntemde bir ürünün maliyeti, hammaddenin maliyeti ile

²⁶ BURSAL-ERCAN, s. 484.

²⁷ ŞAKRAK, s. 80-81.

²⁸ BERLİNER- BRIMSON, s. 140.

²⁹ Fahir BİLGİNOĞLU, "Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı", **Yönetim Dergisi**, Sayı:21, Haziran-1995, s. 13-15.

³⁰ Süleyman Yükçü; "Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, sayı:2, Ekim-2000, s.23-28.

ürünü üretmek için gerekli olan tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamından oluşur.³¹

- Hedef maliyetlendirme sisteminde olduğu gibi kaizen maliyetlendirme sisteminde de bir maliyet azaltma hedefi konulduğu zaman çok etkili bir maliyet yönetim sistemi olabilmektedir. Hedef maliyetleme yönetiminin temel amacı, kâr ve maliyet plânlamasını birlikte yürüterek, uygun kârlar elde edilmesini sağlamaktır.³² Hedef maliyetlendirmenin tersine, kaizen maliyetlendirmesi ürün tasarımı ile ilgilenmek yerine belirli bir ürünle ilgili üretim sürecine veya işletme genelinde tüm fonksiyonel işlevlere odaklanmaktadır. Kaizen maliyetlendirme programının amacı; gereksiz maliyetleri ve verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırmaktır.³³
- Değer mühendisliği hedef maliyetlere ulaşabilmek için bununla ilgili fonksiyonların, araçların ve hizmetlerin iyi bir şekilde analiz edilmesini sağlayan organize bir çabadır.³⁴ Hedef maliyetlemesi gibi değer mühendisliği de ürün geliştirme safhası boyunca uygulanmakta olup, takım çalışmasını içeren bir yaklaşım olmaktadır.

Modern maliyet yönetimi, hedef maliyetleme, fonksiyonel analiz, maliyet hesaplama, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir yaklaşımdır. Bu tekniklerin, doğruluklarındaki önem göz önünde tutulmakla birlikte, örgüt stratejilerine bir muhasebe veri temeli de sağlar. Geçmiş yıllarda stratejinin maliyet yönetimi konusu üzerinde uygun bilgi üretebilen yaklaşımlar bir disiplin olarak geliştiğinden, stratejik yönetim muhasebesi giderek itibar görmektedir.³⁵

4. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ve MALİYET YÖNETİMİ

Son on yıl içinde batılı firmaların bir çoğu çok ciddi bir biçimde maliyet yönetimini ihmal ettiklerini ve maliyetlerin çoğu işletmede büyük ölçüde kontrolden çıktığının farkına varmışlardır.³⁶ Birçok batılı araştırmacı,

³¹ Patrick L. ROMANO, "Where Is Cost Management Going?", **Management Accounting**, U.S.A., August 1990, s. 56.

³² ERDEN, s.100.

³³ R. COOPER, "Sumitoma Electric Industries, Ltd.: The Kaizen Program", Case Study 9-1-5-078, Boston Harvard Business School, 1994, s. 5.

³⁴ Masayasu TANAKA- Takeo YOSHIKAWA- John INNES- Falconer MITCHELL, **Contemporary Cost Management**, International Thomson Business Press, Champaign-Hall, 1996, s. 57-60.

³⁵ TANAKA ve Diğerleri, s. 159.

³⁶ Peter R. RICHARDSON, **Cost Containment: The Ultimate Advantage**, New York, Collier Macmillan Publishers, 1988, s. 3.

maliyete ilişkin bu olumsuz tabloyu son on yıl içerisinde batılı pazarlarda artan talep ve dolayısıyla büyüyen pazarlar olgusuna bağlamışlardır.³⁷ Asıl sorun, finansal performansını iyileştirmeye yönelik olarak batılı işletmelerin ortaya koydukları maliyetlerle ilgili öneri ve önlemlerinin stratejik değil, tepkisel ve taktiksel nitelikte olmalarından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, birçok batılı yönetici ve idareci, maliyet yönetimini, önemli ve stratejik bir yönetim sorumluluğu olarak ele almayı başaramamıştır.³⁸ Bu nedenle işletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşımı ön plana çıkaran “maliyet yönetimi”, “firma stratejisinin ön planda tutulması” düşüncesiyle bütünleşen stratejik yönetim muhasebesi ve dolayısıyla stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına öncülük etmiştir.

4. 1. Stratejik Yönetim Muhasebesi

Stratejik yönetim muhasebesinin (SYM) genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Ancak SYM; stratejik kavramlardan yola çıkarak strateji ufkunu yakalayabilme gayreti içerisinde olan bir işletme yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak tanımlanabilir. SYM, maliyet muhasebesini daha geniş bir anlamda belirler. Böylece elde edilebilir rekabet avantajlarını elde etmek ve daha iyi stratejiler geliştirmek için finansal göstergelerden ve bültenlerden yararlanılmaktadır.

Stratejik yönetim muhasebesinin bir çeşitliliği ise stratejik maliyet yönetimi (SMY) olmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, uzun vadede sürekli olarak birim maliyeti düşürmeyi amaçlar. Yöneticiler, şirketin önemli masrafları ortaya çıktığında onları stratejik olarak yönlendirmeye başlarlar ve sonra onları azaltmak için çaba harcarlar.³⁹

4. 2. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetimi, stratejik unsurların çok daha ön planda tutulduğu, kesin açık ve biçimsel olarak, maliyet analizlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda, mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.⁴⁰

Her firmanın stratejisi birbirinden farklı olduğundan, her firma almış olduğu özel stratejilerini destekleyecek farklı maliyet yönetim sistemine sahip olmalıdır. Örneğin özel bir ürünü en düşük maliyetle üretmek

³⁷ Quinn T. SPITZER, *Cost Management : Pitfalls and Principles*, The Conference Board, Inc.,1994, s. 9.

³⁸ Richardson D. CARLTON, *How To Increase Profits With Cost Management*, New Jersey, Duquesne Publishing Company, 1978, s. 26.

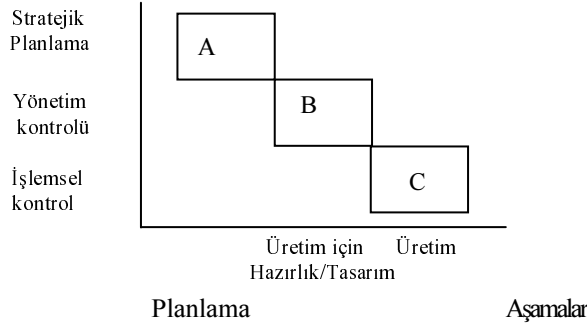
³⁹ Joseph DONELAN- Edward G. KAPLAN, “Value Chain Analysis, A Strategic Approach to Cost Management”, *Journal Of Cost Management*, Vol: 12, Mar/Apr98, s.7. Ayrıca Bkz. George FOSTER- Mahendra GUPTA, Marketing, Cost Management And Management Accounting, *Journal Of Management Accounting Research*, Fall 94, Vol: 6, s. 43.

⁴⁰ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 4.

stratejilerden biriye, üretim ve diğer maliyetlerin azalışını sağlamaya yardım edecek bir maliyet yönetim sistemi tasarlanmalıdır. Diğer taraftan eğer strateji ürün farklılaşmasına yardımcı olmaks, maliyet yönetim sistemi, belki yenilik ve değişim tasarımıyla tecrübe sağlayacağından, araştırma-geliştirme faaliyeti ve gideri, maliyetleme sistemince hatalı ve gereksiz olarak nitelendirilmekten ziyade, tümüyle teşvik edilerek ve ödüllendirilerek ürün farklılaştırma stratejisini desteklemeye yardımcı olmalıdır.⁴¹

Bununla birlikte stratejik karar süreci aslında oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Stratejik karar süreci, karmaşık olduğu kadar da dinamik bir yapıya sahiptir.⁴² Stratejik bir yönetim muhasebesi boyutu geliştirmek için, finansal ve finansal olmayan performans ölçümlerin alanının belirlenmesine ve stratejik kararların yapılmasına yönelik sahip olunan bilgilerin dış çevreyle karşılaştırılmalarının sağlanmasına ihtiyaç vardır. Aşağıdaki Şekil ile, mamulün yaşam dönemiyle ilişkili stratejik planlama, maliyet kontrolü ve işlemsel kontrol gibi faaliyetleri ve planlamanın farklı seviyelerini içeren stratejik yönetim muhasebesi oluşturulmaya çalışılmıştır.⁴³

Şekil:2- Yönetim Kontrolü ve Mamul Yaşam Dönemi



Kaynak: M. TANAKA- T. YOSHIKAWA- N. İNNES- F. MITCHELL, *Contemporary Cost Management*, International Thomson Business Press, Champment-Hall, 1996, s. 160-161.

Örneğin, mamul yaşam döneminde üretim aşaması esnasında, işlemsel kontrol düzeyinde, standart maliyetleme (C kutusu), kullanılan bir teknik olacaktır. Üretim aşaması için hazırlık ve tasarım esnasında, yönetim kontrol düzeyi için bütçeleme (B kutusu), kullanılan bir teknik olacaktır. Bununla birlikte, B ve C kutuları, geleneksel yönetim muhasebesindeki birçok teknikleri göstermektedir. Halbuki A kutusu ise, (mamulün yaşam döneminin çekirdek aşamasında stratejik planlama), göreceli olarak daha az sayıda geleneksel yönetim muhasebesi teknikleriyle ilişkilidir. Hissedar değerlendirme analizleri, değer zinciri analizleri, finansal olmayan performans

⁴¹ TANAKA ve diğerleri, s. 159.

⁴² H. MINTZBERG- D. RAISINGHANİ- A. THEORET, *The Structure of "Unstructured" Decision Processes*, *Administrative Science Quarterly*, June 21, 1976, s. 246.

⁴³ TANAKA ve diğerleri, s. 160-161.

ölçümleri ve mamul yaşam dönemince maliyetleme, maliyet yönetimi konularıyla irtibatlıdır ve bu nedenle tüm bu konular A kutusu içinde yer alabilmektedir. Dolayısıyla A kutusu tipi yönetim muhasebesi verilerine katkıda bulunabilir.⁴⁴

Global rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımının yeniliği; alınacak kararlarda, global rekabet ortamının doğurduğu koşulların daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınması ve stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizlerinin bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmesi özelliği açısından ortaya çıkmaktadır.⁴⁵

Maliyet muhasebesinden maliyet yönetimine geçilmiş olması önemli bir başarı olmakla birlikte, maliyet yönetiminden “stratejik maliyet yönetimi”ne geçiş , ileriye yönelik çok önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir.⁴⁶ Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.⁴⁷ Muhasebe, işletme stratejisinin geliştirilmesi ve yürütülmesini kolaylaştırmak için var olduğu halde, stratejik yönetim ise sürekli bir döngü olmaktadır. Söz konusu döngü aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

-Stratejilerin formüle edilmesi,

-Organizasyonun bütününde bu stratejilerin iletilmesinin sağlanması,

-Stratejilerin yürütülmesi için gerekli görülen taktiklerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi,

-Aşamaların yürütülmesinde ve bu nedenle de stratejik amaçlara ulaşılmasındaki başarıyı gözlemlemek üzere kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi.

Muhasebe bilgileri bu sürecin her dört aşamasında aynı rollere sahiptir ve stratejik alternatifler oluşturma sürecinin bir aşaması olan finansal analiz için temel alınmaktadır.⁴⁸

Stratejik maliyet yönetiminin temelini 3 anahtar konu oluşturmaktadır. Bunlar; değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizidir.⁴⁹

⁴⁴ TANAKA ve diğerleri, s. 161.

⁴⁵ BURSAL- ERCAN, s. 485.

⁴⁶ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 4.

⁴⁷ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 6.

⁴⁸ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 6-7.

⁴⁹ Stratejik maliyet yönetiminin temelleri konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. ŞAKRAK, s. 100-120.

4. 2. 1. Değer Zinciri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi kapsamında, maliyetlerin etkin yönetimi, firmaya dışsal açıdan geniş bir bakış gerektirir. Bu bakış “değerler zinciri” olarak adlandırılır. Yönetim literatüründe, herhangi bir iş kolundaki bir firma için “değerler zinciri”, parça satıcıları için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketiciye ulaşan nihai tüketim mallarına kadar ki tüm aşamalarda, değer katan faaliyetlerin birbirine bağlı bütünüdür.⁵⁰

İşletme bir değer sağlıyorsa bu, çevresel bağlılık zinciriyle ortaya çıkmaktadır. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer taraftan da değerler zincirindeki işletmelerle (tüm işletme ve kişilerle) çevresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmelidir.⁵¹

4. 2. 2. Stratejik Konum Analizi

Stratejik maliyet yönetiminde, maliyet analizlerinin rolü, işletmenin rekabet için seçtiği yollara bağlı olarak farklılaşır. İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve stratejik maliyet yönetimi kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.⁵²

-İşletmeler düşük maliyetlere sahip olarak (maliyet liderliği stratejisi) veya

-Üstün mamüller sunarak (mamul farklılaştırma stratejisi) rekabet edebilirler.

Farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri, farklı yönetim görüşlerini kapsadığı için, bu stratejiler aynı zamanda farklı maliyet analizi bakış açılarını da kapsamaktadır. Stratejik konum alma ise, çok daha özenli teknik tasarım ve geliştirme aşamasından geçmiş bir mamule yapılan yatırım kararı dikkate alındığında, maliyet analizlerinin rolünü önemli ölçüde etkileyebilmektedir.

4. 2. 3. Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetiminde, maliyetlerin birbirleriyle bir çok yönden ilişkili çeşitli faktörlerin sonucu ortaya çıktığı kabul edilir. Geleneksel bakışa göre, yönetim muhasebesinde maliyet, esas olarak sadece tek bir maliyet etkeninin (üretim miktarının) fonksiyonudur. Üretim miktarıyla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim-kar analizi, BBN analizi, esnek bütçeler, katkı payı v.b.maliyet literatüründe yaygın olarak kullanıldığı halde, stratejik maliyet yönetiminde üretim miktarı, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülür.⁵³

⁵⁰ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 13.

⁵¹ Erol EREN, *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, Der Yayınları, Yayın No:197, İstanbul, 1997, s. 166.

⁵² SHANK- GOVINDARAJAN, s. 17-27.

⁵³ SHANK- GOVINDARAJAN, s. 20.

4. 3. Küresel İşletme Yönetiminde Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi

Modern maliyet yönetimi, hedef maliyetleme, fonksiyonel analiz maliyet hesaplama, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir yaklaşımdır. Bu tekniklerin doğruluklarındaki önem göz önünde tutulmakla birlikte örgüt stratejilerine bir muhasebe veri temeli de sağlar. Geçmiş yıllarda stratejinin, maliyet yönetimi konusu üzerinde uygun bilgi üretebilen yaklaşımlar bir disiplin olarak gerektiğinden, stratejik yönetim muhasebesi giderek itibarının arttırmıştır.⁵⁴

Küresel rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımının yeniliği ve önemi alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının doğurduğu koşulları daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele almaktadır. Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatiflerin karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizinin bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmesi özelliği açısından ortaya çıkmaktadır.⁵⁵

4. 4. Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Yönetim Muhasebesi Modellerinin Karşılaştırılması

Geleneksel yönetim muhasebesi ile stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.⁵⁶

Tablo:1- Geleneksel Yönetim Muhasebesi İle Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

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

Kaynak: John K. SHANK- Vijay GOVINDARAJAN, *Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1993, s. 27.

⁵⁴ TANAKA ve diğerleri, s. 159.

⁵⁵ BURSAL-ERCAN, s. 485.

⁵⁶ SHANK-GOVINDARAJAN, s. 27.

Yönetim muhasebesinin, firmaların pazar ve rakiplerine ilişkin bilgileri rapor edecek daha stratejik bir perspektife ihtiyacı vardır. Stratejik maliyet yönetimi, değer zinciri üzerinde yoğunlaşarak maliyet yönetimi yaklaşımına daha geniş bir açıdan bakmaktadır. Bu açı, firmalar için değer zincirinin, hammadde kaynağından ürünün tüketiciye sunuluncaya kadarki tüm aşamalardaki değer katan faaliyetler dizisini kapsamı olarak görülmektedir. Yönetim muhasebesinin firmanın rekabet stratejilerini desteklemesi gerekmektedir. Bu nedenle stratejik maliyet yönetimi dolayısıyla stratejik maliyet muhasebesi bu işlevi görmektedir.⁵⁷

SONUÇ

İşletme yönetiminin ilk dönemlerinde maliyet muhasebesi sadece içsel veri sağlama fonksiyonunu yerine getirirken, daha sonraları bu verilerin yönetim kararlarında kullanılması yönetim muhasebesi sürecini başlatmıştır. Maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesine göre daha kapsamlı bir kavramdır. Yönetimin geleceğe yönelik bütçe ve planlama döneminin başlamasıyla, stratejik yönetim muhasebesinin de bu aşamadan itibaren geleceğe yönelik bilgiler sağlama fonksiyonuna büründüğü görülmektedir.

Geçmiş ve günümüzün yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi ve onun bir çeşidi olan stratejik maliyet yönetimine yönelik olmaktan çok, finansal raporları kullanma ve uygulayarak kendisini geliştirmiştir. İşletmelerin daha uzun vadeli kararlarına yönelik stratejik yönetim muhasebesinin önemi, strateji biliminin işletme kararlarında önem kazanması ve maliyet yönetimine uygun stratejiler üretmesiyle birlikte büyük önem kazanmıştır.

Dünya ekonomisindeki globalleşme süreciyle işletmeler arası başlayan yoğun rekabet, yöneticilerin tüm kararlarında stratejik düşünmeye ve karar vermeye zorlamaktadır. İşletme yönetiminde ve maliyet kontrolünde başarılı olmak, her şeyden önce işletme yöneticileri, etkili maliyet yönetimleri ve stratejilerini uygulamaları ile gerçekleşebilir. Globalleşme sürecinde iyi bir maliyet yönetim sistemi, aşırı rekabete karşı dayanabilme ve cevap verebilme açısından başarı denkleminin bir parçasıdır. İşletme yöneticileri günlük satın alma, dış piyasadan kaynak transferi ve fiyatlandırma gibi bir çok kararla karşı karşıya gelmektedirler. Bu yüzden güvenilir ve hedeflere ulaştırabilecek bir maliyet bilgi sistemi olarak stratejik maliyet kontrolü muhasebesi ya da stratejik maliyet yönetimi, işletme yönetiminde etkili karar alma ve uygulama için gerekli görülmektedir. Stratejik maliyet yönetimi, yöneticilerin bu kararlarına yardımcı olmak amacıyla, maliyetlerin denetim altına alınması, ürün kalitesi, verimlilik standartlarının geliştirilmesine birer veri derleme ve karar verme mekanizması olacaktır.

⁵⁷ John K. SHANK, Strategic Cost Management, New Wine or Just New Bottles, **Journal of Management Accounting Research**, (USA), Fall, 1989, s. 47-95.

KAYNAKÇA

1. AKAL Zühal, “**Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri**”, Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı, MPM Yayını, 1998.
2. AKDOĞAN Nalan - AYDIN Hamdi, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yayın No: 44, Ankara, 1987.
3. ALTUĞ Osman, **Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları**, Evrim Yayınları, İstanbul-1996.
4. BERLİNER Callie- BRİMSON A. James, **Cost Management For Today’s Advanced Manufacturing**, Harvard Business School Booden, 1988.
5. BİLGİNOĞLU Fahir, “**Hedef Maliyetleme (Target Costing) Yeni Bir Yönetim Aracı**”, Yönetim Dergisi, Sayı:21, Haziran-1995.
6. BRIMSON James A., **Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach**, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1991.
7. BURSAL Nasuhi- ERCAN Yücel, **Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul-1994.
8. COOPER R., “**Sumitoma Electric Industries, Ltd.: The Kaizen Program**”, Case Study 9-1-5-078, Boston Harvard Business School, 1994.
9. ÇETİNER Ertuğrul, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Ankara, 1995.
10. DAN By Elnathan, **Benchmarking and Management Accounting: A Framework For Research**; Journal of Management Accounting Research, Vol:8, 1996.
11. DİNÇER Ömer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Yayın No:659, İstanbul, 1996.
12. DOĞRUER Mete, “**İşletmelerde Bilgisayar Destekli İmalata Geçiş**”, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Ağustos-1993.
13. DONELAN Joseph- KAPLAN G. Edward, “**Value Chain Analysis, A Strategic Approach to Cost Management**”, Journal Of Cost Management, Vol:12, Mar/Apr98.
14. DRURY Colin, **Management and Cost Accounting**, Third Edition, Chapman-Hall, 2-6 Boundary Dow, London,1992.
15. ERDEN, Selman Aziz; **İleri Üretim Ortamlarında Maliyetleme**, İstanbul, 1999.
16. EREN Erol, **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Der Yayınları, Yayın No:197, İstanbul, 1997.

17. FOSTER George- FLORNGREN C. T., “**Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment**”, Journal of Cost Management, Winter,1988.
18. FOSTER, George -charles T. Horngern, “**Cost Accounting and Cost Management in a JIT Environment**”, Robin Cooper-Robert S. Kaplan, The Desing of Cost Management Systems-Text, Cases, and Deadings-, Prentice-Hall International, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1991.
19. GEORGE Foster- GUPTA Mahendra, **Marketing, Cost Management And Management Accounting**, Journal Of Management Accounting Research, Vol:6, Fall, 1994.
20. HALAÇ Osman, **Kantitatif Karar Verme Teknikleri (Yöneylem Araştırması)**, İ.Ü. İşletme Fak. Yayın No:86, İstanbul-1978.
21. KAPLAN Robert S.- JOHNSON H. Thomos, **Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting**, Harward Business School Press, Boston, 1987.
22. KAPLAN Robert S., “**The Evolution Of Management Accounting**”, The Accounting Review, July, 1984.
23. MİNTZBERG H.- RAİSİNGHANİ D. -THEORET A., **The Structure of “Unstructured” Decision Processes**, **Administrative Science Quarterly**, June 21, 1976.
24. O’GUIN Michael, **The Complete Guide To Activity-Based Costing**, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991.
25. PEKDEMİR Recep, “**Genel İmalat Maliyetleri ve Faaliyet Tabanlı Muhasebe**”, (Yayınlanmamış Tez), İ.Ü., 1993.
26. PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi-Genel Esaslar**, 4. Baskı, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Yayın No:534, İstanbul, 1988.
27. RİCHARDSON Carlton D., **How To Increase Profits With Cost Management**, New Jersey, Duquesne Publishing Company, 1978.
28. RİCHARDSON Peter R., **Cost Containment: The Ultimate Advantage**, New York, Collier Macmillan Publishers, 1988.
29. ROMANO Patrick L., “**Where Is Cost Management Going?**”, Management Accounting, U.S.A., August 1990.
30. SHANK Johon K.- GOVINDARAJAN Vijay, **Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage**, The Free Press, New York, 1993.
31. SPİTZER T. Quinn, **Cost Management: Pitfalls and Principles**, The Conference Board, Inc.,1994.
32. ŞAKRAK Münir, **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul,1997.

33. TANAKA M.- YOSHIKAWA T.- İNNES N.- MITCHELL F., **Contemporary Cost Management**, International Thomson Business Press, Champaign-Hall, 1996.
34. TETİK Nilüfer, “**Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi**”, Süleyman Demirel Üniversitesi İk. ve İd. Bil. Fak. Dergisi, Sayı:2, 1997.
35. WİLLBORN Walter I.- GUPTA Y.P., “**JIT and Quality**”, Assurance Form a New Partnership In Manufacturing Operatins, December 1990.
36. YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, İzmir, 1998.
37. Yükçü Süleyman; “**Maliyet Düşürmede Sistemantik Yaklaşımlar**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, sayı:2, Ekim-2000.