

YÖNETİM MUHASEBESİNİN KAVRAMSAL GELİŞİM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING CONCEPTUAL DEVELOPMENT PROCESS

Adnan DÖNMEZ*

P. Başak BERBEROĞLU**

Burcu DEMİREL UTKU***

Ayten ERSOY****

ÖZET

Bu çalışmada, yönetim muhasebesinin ortaya çıkışından günümüze kadar nasıl bir kavramsal değişim ve gelişim süreci geçirdiğinin, maliyet ve yönetim muhasebesi ders kitapları içerikleri incelenerek ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Araştırma, ülkemizdeki üniversitelerin kütüphaneleri ile belli başlı yayın kuruluşlarının internet sitelerinde yer alan maliyet/yönetim muhasebesi kitapları içerikleri incelenerek gerçekleştirilmiştir. İnceleme konusu maliyet ve yönetim muhasebesi kavramlarının zaman içerisindeki değişimi olduğundan, aynı yazarların aynı konuda güncellenerek yayınlanmış olan kitapları araştırma kapsamına alınmıştır. İnceleme sonucunda, 80'li yılların ikinci yarısına kadar genellikle ders kitapları içeriklerinin klasik sistemler olarak adlandırılan konulardan oluştuğu, 1987 yılından itibaren ise tam zamanında üretim ve faaliyet tabanlı maliyetleme gibi yönetim muhasebesine ilişkin yeni konuların ders kitaplarına girmeye başladığı açık bir şekilde görülmüştür..

Anahtar Sözcükler: *Yönetim muhasebesi, kavramsal gelişim süreci, geleneksel ve çağdaş maliyetleme sistemleri*

ABSTRACT

The aim of this study is to explore the conceptual change and development process of management accounting form it's emergence till today. Research is conducted through the investigation of the contents of the textbooks. Because the research subject is the conceptual change and development process of management accounting, the publications written periodically by the same author are involved to the research. The results of the study clearly shows that the book contents involve subjects of traditional cost accounting systems until the second half of 1980s and the new subjects such as just in time and activity based costing have been involved to the textbooks after 1987.

Keywords: *Management accounting, conceptual development process, traditional and contemporary costing systems*

* Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Araştırma Görevlisi

** Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Doktora Öğrencisi

*** Akdeniz Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y.O., Araştırma Görevlisi

**** Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi

GİRİŞ

1990'ların başından bu yana, geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerinin, günümüz rekabet çevresi koşullarına uygunluğu hem akademisyenler hem de uygulamacılar tarafından tartışılır olmuştur. Yönetim muhasebesi, değişen çevre koşullarına cevap verebilmek için, hacim temelli sistemler, bütçeleme, varyans analizi ve sorumluluk muhasebesini kapsayan teknik ve araçları kullanmıştır. Ancak artan rekabet, globalleşme, teknolojideki gelişmeler ve üretim çevresinde yaşanan değişimler nedeniyle bu yöntemlerin yöneticilerin planlama ve kontrol ihtiyaçlarını karşılamada sınırlılıkları ortaya çıkmış ve sorgulanır hale gelmiştir. Bütün bu gelişmeler karşısında her alanda olduğu gibi yönetim muhasebesinde de önemli bir değişim gelişim süreci yaşanmıştır. Yönetim muhasebecileri süreç ve yapılarıdaki değişimler ile stratejik faaliyetlerin desteklenmesi üzerine odaklanan yeni teknik ve yaklaşımlara yönelmişlerdir. Bu teknik ve yaklaşımlar arasında faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim, stratejik performans değerlendirme sistemleri (dengeli puan kartı), değer zinciri analizi v.b. gibi yöntemler yer almaktadır.

Maliyet ve yönetim muhasebesindeki değişimler akademisyenler, mesleki kuruluşlar ve uygulamacılar tarafından pek çok yönüyle araştırılmıştır. Bu çalışmada ise maliyet ve yönetim muhasebesindeki değişimler kavramsal çerçevede incelenmeye çalışılmıştır. Yönetim muhasebesindeki kavramsal değişimin ortaya konması amacıyla araştırmanın gerçekleştirilmesinde yöntemi olarak maliyet ve yönetim muhasebesi kitapları içerikleri incelenmiştir. Araştırma, ülkemizdeki üniversitelerin kütüphanelerinde yer alan yerli ve yabancı maliyet/yönetim muhasebesi ders kitapları ile belli başlı yabancı yayın kuruluşları tarafından (PrenticeHall, McGraw Hill, Wiley vb.) yayınlanmış maliyet/yönetim muhasebesi ders kitapları içerikleri incelenerek gerçekleştirilmiştir. İnceleme konusu, maliyet ve yönetim muhasebesi kavramlarının zaman içerisindeki değişimi olduğundan, aynı yazar tarafından aynı konuda güncellenerek yayınlanmış olan kitaplar araştırma kapsamına alınmıştır. Çalışma kapsamında incelenen yayınlardan en fazla baskıya sahip olanlar tarihsel süreç içinde sürekliliği yansıması bakımından öncelikli olarak araştırılmıştır. Bu amaçla, yerli yayınlardan N. Bursal ve Y. Ercan'a ait "Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar" kitabı ile yabancı yayınlardan C. T. Horngren'e ait "Cost Accounting: A Managerial Emphasis" kitabının yayın yıllarının 1960'lardan günümüze 2000'lere kadar süreklilik göstermesi nedeniyle araştırmada öncelikli olarak ele alınmıştır.

Çalışmada yukarıda bahsedilen yazarlara ek olarak yabancı yazarlardan D.R.Hansen-M.M.Moven, R.H.Garrison-E.W.Noreen, Colin Drury ve R.S.Kaplan-A.A.Atkinson'a ait, yerli yazarlardan ise K. Büyükmirza, M.

Civelek, S. Yükçü, O. Altuğ, S. Sevgener, R. Hacırüstemoğlu, R. Üstün'e ait maliyet ve yönetim muhasebesi kitaplarının ulaşılabilen baskılarının incelenmesine de yer verilmiştir.

Çalışmada öncelikle maliyet ve yönetim muhasebesinin ortaya çıkışından günümüze kadar geçirdiği kavramsal gelişim süreci kısaca özetlenmiştir. Sonraki bölüm yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim sürecine ilişkin gerçekleştirilen araştırma bulgularına ve bulguların değerlendirilmesine ayrılmıştır. Son bölümde ise elde edilen sonuçların genel değerlendirilmesi yapılmış ve çalışmanın sınırlılıklarına değinilmiştir.

YÖNETİM MUHASEBESİ KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI VE KAVRAMSAL GELİŞİM SÜRECİ

Bu çalışmada yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı ve gelişim süreci maliyet muhasebesi kavramıyla birlikte ele alınmıştır. Maher'in (2000) de belirttiği gibi maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasındaki ayrım, kitaplarda ve müfredatta tam olarak yapılamamaktadır. Bazı yönetim muhasebesi eğitmenlerine göre maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi ile aynı müfredatı temsil etmektedir. Dış finansal raporlama için maliyetlerin kayıtlanması yönetim muhasebesi kavramıyla bağdaşmamaktadır ancak, maliyet muhasebesi kitaplarında yer alan bunun dışındaki konular yönetim muhasebesi konularıdır. Bu nedenle yönetim muhasebesi müfredatı incelenirken maliyet muhasebesi kitaplarının içeriklerinin incelenmesi anlamlıdır.

Yönetim muhasebesi anlayış ve uygulamalarının ilk izlerine 1.Dünya Savaşı'ndan sonraki yıllarda yaşanan yüksek enflasyonlu dönemlerde Almanya'da rastlanmaktadır. Muhasebenin bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticiler için çok önemli bir araç haline getirilmesi ise 2.Dünya Savaşı sonlarından itibaren A.B.D.'de gerçekleştirilen çalışmalarda göze çarpmaktadır (Peker, 1980: 2).

Birçok yönetim muhasebesi kavramı Endüstriyel Devrim başlangıcına kadar uzansa da, bu kavramların yönetim muhasebesi eğitim-öğretim disiplinine girişi 1940'ların sonuna rastlanmaktadır. William J. Vatter'ın Chicago üniversitesi'nde ders notları ve bu notlardan ortaya çıkan kitap yönetim muhasebesine ilişkin işletme okulları müfredatına giren ilk çalışma olarak anılmaktadır (Maher, 2000: 336; Anthony, 1989: 2).

Böer (2000) çalışmasında, maliyet muhasebesi konularının ilk ortaya çıktığı dönemlerde 2000'li yıllardan çok farklı olduğunu belirtmektedir. Böer (2000) bu sonuca, 1919 ve 1934 yılı basımı iki kitabı inceleyerek ulaşmıştır. Böer'in incelediği 1919 basımı kitapta ağırlıklı olarak maliyet kartlarının hazırlanması sürecine ilişkin konuların yer aldığı, 1934 baskısı "The Cost and Pruduction Handbook" adlı bir kitapta da geleneksel maliyet

konularının yer aldığını ve modern yönetim muhasebesi konuları olarak adlandırılan konuların hiç birisinin yer almadığını belirtmiştir.

Yönetim muhasebesi için önemli gelişmelerden biri, R. Anthony'nin 1956 yılında "Managerial Accounting" adlı kitabının yayınlanmasıyla gerçekleşmiştir. Bu kitabın en önemli özelliği daha önceki maliyet muhasebesi kitaplarından farklı olarak maliyet muhasebesi yerine yönetim muhasebesine odaklanılmış olması ve daha önce maliyet muhasebesi kitaplarında yer alan problemler yerine vaka çalışmalarına yer vermesidir. Anthony'nin 1965 yılında yayınladığı "Planning and Control Systems: A Framework for Analysis" isimli kitabı da yayımlandığı dönemde yönetim muhasebecileri üzerinde önemli bir etki yaratmıştır (Maher, 2000: 337).

1962 yılında ilk baskısı yayınlanan ve günümüzde de basımına devam edilen C.T.Horngren'e ait "Cost Accounting: A Managerial Emphasis" isimli kitap, eğitim müfredatının yönetim muhasebesiyle tanışmasında resmi bir araç olmuştur. Kitabın başlığı maliyet muhasebesi olmasına rağmen Horngren kitabında yönetim muhasebesi konularına önemli düzeyde yer vermiştir. Horngren kitabında stok değerlendirme ve prosedürel yöntemlere daha az yer verirken, karar alma için yönetim muhasebesi konularına ağırlık vermiştir (Maher, 2000: 337). Şakrak (2001) yönetim muhasebesinin 1950'lerin sonundan itibaren Anthony (1956), Shillinglaw (1961), ve Horngren (1962-2005) tarafından popüler hale getirildiğini ve uygulamaların gelişerek günümüze kadar geldiğini belirtmektedir.

Maher (2000), yönetim muhasebesinin gelişim sürecini 1950'lerden başlayan 1960'lı yıllarda da devam eden ilk dönem ve 1983 yılından başlayan ve 2000'li yıllarda da devam eden ikinci dönem olarak ikiye ayırarak değerlendirmiş ve 1983 yılından başlayan ikinci dönemde yönetim muhasebesi eğitmenlerinin kitaplarda, faaliyet tabanlı maliyetleme, ekonomik katma değer, dengeli puan kartı ve hedef maliyetleme gibi yeni yönetim muhasebesi kavramları ile tanışmaya başladıklarını belirtmiştir. Yönetim muhasebesinin bu gelişimine ilişkin değerlendirme "C.T.Horngren Cost Accounting: A managerial Emphasis" adlı kitabının 1982 yılında yayınlanan 5.baskısı ile 2000-2002-2005 yıllarında yayınlanan 10-11 ve 12. baskıları karşılaştırıldığında da açıkça ortaya çıkmaktadır. 2005 yılında yayınlanan 12.baskıyı incelediğimizde, faaliyet tabanlı maliyetleme/yönetim, backflush maliyetleme, JIT, dengeli puan kartı, müşteri karlılık analizi, ekonomik katma değer, kaizen bütçeleme/maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme/bütçeleme, finansal olmayan performans ölçümleri, kalite maliyetleri, stratejik karlılık analizi, tedarik zinciri, hedef maliyetleme ve değer zinciri analizi konularının 82 yılında yayınlanan 5.baskıda yer almadığı görülmektedir.

Hansen ve Mowen ile Hilton vd.'nin, 2000 yılında yayınlanan kitaplarının, müfredatı, yönetim konularına daha fazla odaklanacak,

geleneksel maliyet muhasebesi konularına ise daha az yer verecek şekilde yönlendirdiği söylenebilir. Bu yazarlar ayrıca, 2000 yılında kitaplarının adını “maliyet muhasebesi”nden “maliyet yönetimine” çevirerek yönetsel yaklaşımlarını açıkça ortaya koymuşlardır.

Yukarıda da değinildiği gibi yönetim muhasebesinin kavramsal değişim sürecinin maliyet ve yönetim muhasebesi kitaplarına yansımaları bir çok çalışmaya konu olmuştur. Ülkemizde de Özbirecikli (2003) tarafından bu konuda yapılan bir çalışma söz konusudur. Ancak yukarıda sözü geçen araştırmacıların tamamı, konuyu tek yada bir kaç yazara ait yayınların bir yada bir kaç baskısını ele alarak gerçekleştirmişlerdir. Ayrıca yerli yayınların incelenmesi ve yönetim muhasebesindeki gelişmelerin ders kitaplarına yansımalarının ülkemiz açısından değerlendirmesi yeterli düzeyde yapılmamıştır. Bu çalışmada, yabancı yazarlardan C. T. Horngren vd., D.R.Hansen-M.M.Moven, R.H.Garrison-E.W.Noreen, Colin Drury ve R.S.Kaplan-A.A.Atkinson’a ait, yerli yazarlardan ise N. Bursal-Y. Ercan, K. Büyükmirza, M. Civelek, S. Yükçü, O. Altuğ, S. Sevgener, R. Hacirüstemoğlu ve R. Üstün’e ait maliyet ve yönetim muhasebesi kitaplarının ulaşılabilen baskılarının incelenmesine yer verilmiş ve böylelikle konunun derinlemesine incelemesi yapılarak yönetim muhasebesi kavramsal gelişim süreci daha net ortaya konmaya çalışılmıştır.

YÖNETİM MUHASEBESİNİN KAVRAMSAL GELİŞİM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim sürecinin ortaya çıkarılmasına yönelik olarak gerçekleştirilen araştırmanın yöntemine, bulgularına ve bulguların değerlendirilmesine yer verilecektir.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırma, ülkemizdeki üniversitelerin kütüphanelerinde yer alan yerli ve yabancı maliyet/yönetim muhasebesi ders kitapları ile belli başlı yabancı yayın kuruluşları tarafından (PrenticeHall, McGraw Hill, Wiley vb.) yayınlanmış maliyet/yönetim muhasebesi ders kitapları içerikleri incelenerek gerçekleştirilmiştir. İnceleme, ülkemiz üniversitelerinin kütüphanelerinin kataloglarının ve belli başlı yerli ve yabancı yayınevlerinin internet aracılığıyla taranması aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacı maliyet ve yönetim muhasebesi kavramlarının zaman içerisindeki değişimi olduğundan, aynı yazar tarafından aynı başlıkla güncellenerek yayınlanmış olan kitapların içerikleri araştırma kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda toplam 67 kitap araştırma kapsamında incelenmiştir. Bu yayınların 32 adeti yabancı, 35 adeti yerli yazarlara aittir.

Kitap içeriklerinin araştırılması amacıyla, öncelikle geleneksel ve yeni geliştirilmiş maliyet ve yönetim muhasebesi yöntem ve kavramları

listelenmiştir. Araştırma kapsamında incelenen bütün yayınların içerikleri, bu listeye bağlı kalınarak yazarlar ve yayın yılları temelinde bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Sonuç olarak, maliyet/yönetim muhasebesi konuları, yazarlar ve yayın yılları temelinde toplanan bilgiler tablolştırılmış, bu tablolar aracılığıyla maliyet/yönetim muhasebesinde hangi yıllarda hangi kavramların maliyet/yönetim muhasebesi kitaplarına girdiği ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve kavramsal gelişim sürecinin ülkemiz ve yabancı yayınlar arasında karşılaştırılması yapılmıştır.

Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde incelenen yayınlara ve yazarlara ait bilgiler ile araştırma sonucunda ulaşılan sonuçlara yer verilecektir.

Tablo 1’de araştırma kapsamında incelenen yayınlar yazarları, yayın adları ve yayın yılları, basımları itibariyle verilmiştir. İncelenen yayınlardan en fazla baskıya sahip olanlar tarihsel süreç içinde sürekliliği yansıtması bakımından öncelikli olarak araştırılmıştır. Tablo 1’de görüldüğü gibi, yerli yayınlardan N. Bursal ve Y. Ercan’a ait “Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar” kitabı ile yabancı yayınlardan C. T. Horngren’e ait “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” kitabının yayın yıllarının 1960’lardan günümüze 2000’lere kadar süreklilik göstermektedir. Bu nedenle araştırmada öncelikli olarak bu kitapların incelenmesine yer verilmiştir.

Tablo 1: Çalışma Kapsamında İncelenen Yayınlar

Yazar	Yayın Adı	Yayın Yılı/Basım (E)
Türk Yazarlar		
K. Büyükmirza	Yönetim Muhasebesi	1977 (1/E), 1985 (2/E), 1987 (3/E), 1995 (4/E), 2000 (8/E), 2003 (9/E)
N. Bursal – Y. Ercan	Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama	1968, 1974, 1975, 1980, 1983, 1987 (2/E), 1990 (3/E), 1992 (4/E), 1994 (5/E), 1999 (7/E), 2000 (8/E)
M. Civelek	Maliyet Muhasebesi: Sorunlar, Sorular, Cevaplar	2000 (2/E), 2002 (3/E)
O. Altuğ	Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar	1982 (1/E), 1985 (2/E), 1991 (10/E), 1999 (11/E), 2001 (13/E)
S. Sevgener – R. Hacırüstemoğlu	Yönetim Muhasebesi	1986 (1/E), 1993 (3/E), 1998 (5/E), 2000 (7/E)
R. Hacırüstemoğlu	Maliyet Muhasebesi	1995 (8/E), 2000 (9/E)
R. Üstün	Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar	1984 (1/E), 1985 (2/E), 1988 (3/E), 1994 (4/E)
S. Yükçü	Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi	1992 (1/E), 1993 (2/E), 1998 (3/E), 1999 (4/E), 2005 (5/E)

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

Yabancı Yazarlar		
C.T.Horngren	Cost Accounting: A Managerial Emphasis	1962 (1/E), 1967 (2/E), 1972 (3/E), 1982 (5/E), 1987 (6/E), 1991 (7/E), 1997 (9/E), 2000 (10/E), 2003 (11/E), 2005 (12/E)
C.T.Horngren	Introduction to Management Accounting	1978 (4/E), 1987 (7/E), 1990 (8/E), 1993 (9/E), 1996 (10/E), 2002 (12/E), 2004 (13/E)
D.R.Hansen – M.M. Moven	Cost Management Accounting and Control	1992 (2/E), 2000 (3/E), 2006 (5/E)
R.H.Garrison – E.W. Noreen	Managerial Accounting	1988, 1994 (7/E), 2000 (9/E), 2003 (10/E)
C.Drury	Management and Cost Accounting	1988 (2/E), 1992 (3/E), 1996 (4/E), 2000 (5/E), 2004 (6/E)
R.S.Kaplan – A.A. Atkinson	Advanced Management Accounting	1982 (1/E), 1989 (2/E), 1998 (3/E)

Tablo 2, C. T. Horngren'e ait Cost Accounting: A Managerial Emphasis kitabının içeriklerinin incelenmesi sonucu elde edilen bulguları göstermektedir. Tablodan da görüldüğü gibi çalışma kapsamında yayının 4. ve 8.basımları hariç diğer bütün basımlarına ulaşılarak incelenmiştir.

Tablo 2: C.T.Horngren'in "Cost Accounting: A Managerial Emphasis" İsimli Kitabının Yıllar İtibariyle Analizi

YILLAR VE YAZARLAR KONULAR	1962 (1/E)	1967 (2/E)	1972 (3/E)	1982 (4/E)	1987 (6/E)	1991 (7/E)	1997 (9/E)	2000 (10/E)	2003 (11/E)	2005 (12/E)
Maliyet Terminolojisi ve Amaçları	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Değer Zinciri Kavramı	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
b) FTM'ye İlişkin Kavramlar	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
c) Hizmet İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
d) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
e) Ticaret İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Maliyet Dağıtım	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Sipariş Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Hizmet İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Evre Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Birleşik Ürünler ve Yan Ürünler	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Fire, Artık, Kusurlu mamul	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Değişken Maliyetleme (Direkt Maliyetleme)	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Standart Maliyetler ve Sapma Analizi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Stok Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Bütçeleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Genel Bütçe	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
c) Kaizen Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
d) Esnek Bütçe	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√

e) Ömür Boyu Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
f) Sıfır Esaslı Bütçeleme	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√	√
Sorumluluk Muhasebesi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Maliyet Davranışının Belirlenmesi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Regresyon Analizi	-----	-----	√	√	√	√	√	√	√	√
Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyetler	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Yönetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi İçin Yatırımların Karlılığı Oranı (ROI)	√	√	-----	√	√	√	-----	-----	-----	-----
Maliyet Muhasebesi ve İstatistiksel Yöntemler	√	√	√	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Maliyet Muhasebesi ve Doğrusal Programlama	√	√	-----	√	√	√	-----	-----	-----	-----
Sermaye Bütçeleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Yönetim Kontrol Sistemleri	-----	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Transfer Fiyatlama	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu Değ.	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Merkezkaçlaşma	-----	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Performans Ölçümü	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Ekonomik Katma Değer	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
b) Finansal ölçüler	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
c) Finansal olmayan ölçüler	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Faaliyet Tabanlı Yönetim	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
Hedef Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
Fiyatlama Kararları ve Maliyet Yönetimi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Değer Mühendisliği	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
b) Katma Değer Maliyetleri	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Dengeli Puan Kartı	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Müşteri Karlılık Analizi	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Kalite Maliyetleri	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
JIT	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Tedarik Zinciri	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Yaşam Boyu Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Kaizen Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Backflush Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Kısıtlar Teorisi	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√

Yazarın “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” isimli yayınının yönetim muhasebesindeki kavramsal gelişim sürecini daha iyi yansıtması nedeniyle, “Introduction to Management Accounting” kitabına bu bölümde kısaca değinilecektir.

Tablo 2’de görüldüğü gibi yazar “Cost Accounting: A Managerial Emphasis” isimli kitabının 1962 yılındaki ilk basımında, geleneksel maliyet muhasebesi konuları olan, maliyet-hacim-kar analizleri, maliyet dağıtımı, sipariş maliyetleme, evre maliyetleme, birleşik ve yan ürünler, fire-artık ve kusurlu mamul, değişken maliyetleme, standart maliyetleme, stok maliyetleme, bütçeleme (genel bütçe, esnek bütçe), sorumluluk muhasebesi, maliyet davranışının belirlenmesi, yönetim kararlarında geçerli maliyetler, yönetim etkinliğinin değerlendirilmesi için yatırımların karlılığı oranı (ROI: Return on Investment), maliyet muhasebesi ve istatistiksel yöntemler,

maliyet muhasebesi ve doğrusal programlama, sermaye bütçeleme, performans ölçümü (finansal ölçüler), fiyatlama kararları konularına yer vermektedir.

1967 yılındaki ikinci basım incelediğinde yazarın ilk kitaptaki konulara ek olarak, yönetim kontrol sistemleri, transfer fiyatlama ve merkezkaçlaşma konuları kitabına dahil ettiği görülmektedir. 1972 yılındaki 3.baskı ise 2.baskı ile tamamen aynı konuları içermekle birlikte, sadece maliyet davranışının belirlenmesinde regresyon yönteminin kullanılmasına bir yenilik olarak ortaya çıkmaktadır. 1982 yılında yayınlanan 5.baskıda daha önceki baskılarla bir farklılık olmamakla birlikte, maliyet muhasebesinde istatistiksel yöntemler konusu bu baskıda yer almadığı saptanmıştır. 1987 yılında yayınlanan 6.baskıda ise yazar diğer baskılardan farklı ve o dönem için yeni kavramlar olan Tam Zamanında Üretim (JIT : Just in Time:) ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerine yer vermektedir. Ayrıca transfer fiyatlamada çok uluslu değerlendirmeler ve performans değerlemede finansal olmayan ölçüler de bu baskıda yer alan yeni konulardır. Kitabın 1991 yılında yayınlanan 7.baskısında, önceki basımda yer alan konulara yeni bir ilave yapılmamıştır. Kitabın 9.baskısında (1997) ise yukarıda bahsedilen konulara ek olarak, hizmet işletmelerine ilişkin maliyet kavramları, değer zinciri, faaliyet tabanlı bütçeleme, kaizen bütçeleme, faaliyet tabanlı yönetim, hedef maliyetleme, müşteri karlılık analizi, kalite maliyetleri, yaşam boyu maliyetleme, kaizen maliyetleme, backflush maliyetleme ve kısıtlar teorisi konuları yer almaktadır. Ayrıca, kitabın 9.baskısına kadar olan bütün baskılarda yer alan maliyet muhasebesi ve doğrusal programlama konusunun, bu baskıdan çıkarıldığı görülmektedir. 2000, 2003 ve 2005 yıllarında yayınlanan 10., 11. ve 12.baskılarının ise ana konu başlıkları itibariyle birbirlerinin aynı olduğunu görüyoruz. Bu üç baskıda, 9.baskıya ek olarak, fiyatlama kararları başlığı altına değer mühendisliği, katma değer maliyetleri ve bunların dışında dengeli puan kartı, değişim mühendisliği, stratejik karlılık analizi gibi yeni konular kitabın kapsamına alınmıştır.

Araştırma kapsamında Horngren'e ait "Introduction to Management Accounting" kitabı da incelenmiştir. Yazarın bu yayınının 1978 (4/E), 1987 (7/E), 1990 (8/E), 1993 (9/E), 1996 (10/E), 2002 (12/E) ve 2004 (13/E) yılları baskılarına ulaşılmıştır. İnceleme sonucunda, maliyet/yönetim muhasebesinde çağdaş yöntemler olarak anılan faaliyet tabanlı maliyetleme/yönetim/bütçeleme, kalite maliyetleme, tam zamanında üretim, kalite maliyetleme gibi konuların 1993-1996 yılları arasında bu yayın kapsamına alındığı bu yıllardan önceki basımlarda klasik konulara yer verildiği saptanmıştır.

Daha önce belirtildiği gibi yerli yayınlardan N. Bursal ve Y. Ercan'a ait "Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar" kitabı yayın yıllarının 1960'lardan günümüze 2000'lere kadar süreklilik göstermesi nedeniyle

araştırmada incelenen yerli yazarlara ait yayınlar arasından öncelikli olarak ele alınmıştır. Bu yayının incelenmesi sonucu elde edilen bilgiler Tablo 3'te verilmektedir.

N. Bursal ve Y. Ercan tarafından yazılmış olan “Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama” kitabı, yayımlandığı ilk yıllarda (1968) N. Bursal tarafından “Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı” adıyla kaleme alınmıştır. Kitabın 1968 yılından sonraki basımlarında (1974/1975) kitabın ismi “Maliyet Muhasebesi Prensipler ve Uygulama” olarak değiştirilmiştir. 1980’de kitabın ismi “Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama” olarak değiştirilmiştir. 1983’ten sonraki basımlarda ise kitap N. Bursal ve Y. Ercan tarafından yazılmıştır.

Tablo 3’de görüldüğü gibi, kitabın 1968-1980 arasındaki basımlarında, maliyet muhasebesi terminolojisi, amaçları, malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri, genel üretim giderlerine ilişkin dağıtımlar, evre ve sipariş maliyet sistemleri, bileşik mamul, yan mamul maliyetleme, direkt maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi gibi geleneksel maliyet muhasebesi konularına yer verilmiştir.

Tablo 3: N. BURSAL ve Y. ERCAN’ın Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama İsimli Kitabının Yıllar İtibariyle Analizi

YILLAR VE YAZARLAR⇒ KONULAR ↓	1968	1974	1975	1980	1983	1987 (2/E)	1990 (3/E)	1992 (4/E)	1994 (5/E)	1999 (7/E)	2000 (8/E)
Maliyet Terminolojisi ve Amaçları	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Değer Zinciri Kavramı	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
b) FTM’ye İlişkin Kavramlar	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
c) Hizmet İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
d) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
e) Ticaret İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Maliyet Dağıtım	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Sipariş Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Hizmet İşletmelerinde	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Evre Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Birleşik Ürünler ve Yan Ürünler	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Fire, Artık, Kusurlu mamul	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Değişken Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Standart Maliyetler ve Sapma Analizi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Stok Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
a) Genel Bütçe	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
b) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
c) Kaizen Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
d) Esnek Bütçe	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√
e) Ömür Boyu Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
f) Sıfır Esaslı Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Sorumluluk Muhasebesi	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√	√

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

Maliyet Davranışının Belirlenmesi	----	----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
a) Regresyon Analizi	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyetler	----	----	-----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√
Yönetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi İçin Yatırımların Karlılığı Oranı (ROI)	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Maliyet Muhasebesi ve İstatistiksel Yöntemler	----	----	-----	-----	-----	√	√	√	√	√	√
Maliyet Muhasebesi ve Doğrusal Programlama	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Sermaye Bütçeleme	----	----	-----	√	√	√	√	√	√	√	√
Yönetim Kontrol Sistemleri	----	----	-----	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Transfer Fiyatlama	----	----	-----	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu Değ.	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
c) Merkezkaçlaşma	----	----	-----	√	√	√	√	√	√	√	√
Performans Ölçümü	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
a) Ekonomik Katma Değer	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
b) Finansal ölçüler	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
c) Finansal olmayan ölçüler	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	√	√	√
Faaliyet Tabanlı Yönetim	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Hedef Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Fiyatlama Kararları ve Maliyet Yönetimi	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
a) Değer Mühendisliği	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
b) Katma değer maliyetleri	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Dengeli Puan Kartı	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Müşteri Karlılık Analizi	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kalite Maliyetleri	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
JIT	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Tedarik Zinciri	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Yaşam Boyu Maliyetleme	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kaizen Maliyetleme	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Backflush Maliyetleme	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kısıtlar Teorisi	----	----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Kitabın 1980/1983 yılı basımlarında yukarıdaki konulara ek olarak yönetim aracı olarak maliyet muhasebesi başlığı altında uzun/kısa vadeli kararlar için maliyet muhasebesi başlıklı bölüm ile kontrol ve başarı değerlemesi aracı olarak maliyet muhasebesi (sorumluluk muhasebesi, maliyet/kar/yatırım merkezleri, transfer fiyatlama) başlıklı bölüm kitaba eklenmiştir. 1987/1990/1992 yılındaki basımlarda ise maliyet-hacim ilişkileri, maliyet-hacim ilişkilerinin saptanmasında kullanılan istatistikî ve matematik yöntemler kitabın kapsamına alınmıştır. Ayrıca daha önceki basımlarda direkt maliyetleme olarak anılan yöntem, değişken maliyet yöntemi olarak alınmıştır. Kitabın yönetim aracı olarak maliyet muhasebesi başlıklı bölümünün alt başlıkları uzun dönemli kararlar yerine, sermaye yatırım kararları olarak ve kısa dönemli kararlar yerine alternatif seçim kararları olarak değiştirilmiş ve yine bu başlığın altı da genişletilerek geçerli maliyetler konusu eklenmiştir. Bu başlık kanımızca maliyet muhasebesine yeni bir

yaklaşımın -yönetimsel yaklaşım- ifadesidir. 1994/1999/2000 yılı basımlarında kitaba, THP (Tekdüzen Hesap Planı) nın yürürlüğe girmesi nedeniyle maliyet muhasebesine ilişkin THP ile ilgili açıklamalar ile maliyet yönetimi yaklaşımı başlığı altında yeni bir bölüm eklenmiştir. Bu bölüm, kapsamında faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi incelenmiştir. Yukarıdaki açıklamalardan görülebileceği gibi incelenen yayın kapsamında, 1980 öncesi dönemde maliyet muhasebesinin sadece maliyetlerin belirlenmesinde kullanılması amacına hizmet ettiği 1980'den sonraki dönemlerde ise, maliyet belirlemenin yanında bir karar verme ve yönetim aracı olarak kullanımına yönelindiği ve 1994 yılından itibaren çağdaş maliyet muhasebesi sistemleri ve kavramlarına ilişkin gelişmelerin ele alınmaya başlandığı saptanmıştır. Ancak, çağdaş sistemlerden sadece faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin, maliyet dağıtımında yeni bir yaklaşım olarak ele alındığı görülmüştür.

Çalışma kapsamında ele alınan diğer yerli yazarlar ve yabancı yazarların yayınlarının içeriklerine ilişkin bulgular Tablo 4 ve Tablo 5'te verilmektedir.

Tablo 4'te görüldüğü gibi çalışma kapsamında incelenen yabancı yazarların yayınlarında da 90 yıllara kadar genellikle klasik maliyet ve yönetim muhasebesi konularının yer aldığını görüyoruz. 90'lı yıllara gelindiğinde ise yazarlar kitaplarında çağdaş gelişmeler olarak değerlendirilen konulara da yer vermeye başlamışlardır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında çağdaş gelişmelerin hangi yıllarda yazarların kitaplarına girmeye başladığı daha ayrıntılı inceleneceğinden burada daha fazla değinilmeyecektir.

Tablo 5'te ise Bursal ve Ercan dışında kitaplarının daha az sayıda baskısına ulaşılabilen, kitaplarının daha az baskısı olan yada daha yakın tarihlerde yayınlanmış olan yazarların (Büyükmirza, Sevgener, Rüstemoğlu, Altuğ, Üstün, Yükçü, Civelek) kitap içeriklerinin yıllar itibariyle analizine yer verilmiştir. Tabloda aynı yayının aynı konuları içeren baskıları için tek bir sütun ayrılmıştır. Çalışmada diğer yayınlardan farklı olarak, Civelek'e ait "Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar" kitabı (2000, 2002) ile Hacırüstemoğlu'na ait "Maliyet Muhasebesi" (1995, 2000) kitabı iki baskısına ulaşılmış olmasına rağmen yer verilmiştir. Bu kitaplar, son yıllarda yayınlanmış olmaları ve yönetim muhasebesindeki çağdaş gelişmeleri yansıtmaları nedeniyle araştırmaya dahil edilmiştir.

Tablo 5'te görüldüğü gibi, incelenen yerli yayınların tamamında 90'lı yılların ortalarına kadar klasik maliyet sistemleri yer almaktadır. Büyükmirza, JIT ve faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kitabının 2000 ve 2003 yılı basımlarına dahil etmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi kitaplarının tek yada iki baskısına ulaşılmış olan yazarlardan Hacırüstemoğlu, JIT, kalite maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme konularına 1995 yılı basımına dahil etmiştir. Civelek (2000), faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kalite maliyetleme ve kaizen maliyetleme, Yükçü (1998, 1999, 2005) ise

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kalite maliyetleme, JIT ve kaizen maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, kısıtlar teorisi, değişim mühendisliği gibi konuları kitaplarına dahil ederek yerli yazarlar arasında çağdaş gelişmeleri en kapsamlı ele alan yazarlar olmuşlardır.

Tablo 4: Diğer Yabancı Yazarlara Ait Yayınların Yıllar İtibariyle Analizi

YILLAR YAZARLAR⇒ KONULAR ↓	VE	D.R.Hansen- M.M.Moven			R.H.Garrison E.W.Noreen			C.Drury					R.S.Kaplan A.A.Atkinson		
		<i>Managerial Acc.</i>			<i>Managerial Acc.</i>			<i>Management and Cost Acc</i>					<i>Advanced Management Acc.</i>		
		199 2 2/ E	200 0 3/ E	200 6 5/E	1988 5/E	199 4 7/ E	200 0 9/ E	200 3 10/ E	1988 2/E	199 2 3/ E	199 6 4/ E	200 0 5/ E	200 4 6/ E	198 2 1/ E	198 9 2/ E
Maliyet Terminolojisi ve Amaçları	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Değer Zinciri Kavramı	----	√	√	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----
b) FTM'ye İlişkin Kavramlar	----	√	√	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----
c) Hizmet İşletmelerinde	----	√	√	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	√
d) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----	√	√	----	----	√
e) Ticaret İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Maliyet Dağıtım	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Sipariş Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----
a) Üretim İşletmelerinde	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----
b) Hizmet İşletmelerinde	----	√	√	√	√	√	√	----	----	----	----	----	----	----	----
Evre Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----
Birleşik Ürünler ve Yan Ürünler	----	√	√	----	----	----	----	√	√	√	√	√	√	√	----
Fire, Artık, Kusurlu mamul	----	----	----	----	----	----	----	√	----	----	√	√	----	----	----
Değişken Maliyetleme (Direkt Maliyetleme)	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----
Standart Maliyetler ve Sapma Analizi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Stok Maliyetleme	√	√	√	√	----	----	----	√	√	√	√	√	----	----	----
Bütçeleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Genel Bütçe	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	----	√	√	----	----	----	----	----	----	----	√	√	----	----	----
c) Kaizen Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----
d) Esnek Bütçe	√	√	√	√	√	√	√	----	----	----	----	----	----	----	----
e) Ömür Boyu Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----
f) Sıfır Esaslı Bütçeleme	----	√	√	√	√	√	----	√	----	----	√	√	----	----	√
Sorumluluk Muhasebesi	----	√	----	√	√	√	----	----	----	----	√	√	----	----	----
Maliyet Davranışının Belirlenmesi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----
a) Regresyon Analizi	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	----

Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyetler	√	√	√	√	√	√	√	√	√	---	---	√	√	---	---	---
Yönetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi İçin Yatırımların Karlılığı Oranı (ROI)	√	√	---	√	√	√	√	√	---	---	√	√	√	√	√	√
Maliyet Muhasebesi ve İstatistiksel Yöntemler	---	---	---	---	---	---	---	√	√	√	---	---	---	---	---	---
Maliyet Muhasebesi ve Doğrusal Programlama	---	---	---	---	---	---	---	√	√	√	√	√	√	---	√	---
Sermaye Bütçeleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	---	---	---
Yönetim Kontrol Sistemleri	---	---	---	√	√	√	√	---	√	---	√	√	---	---	---	---
a) Transfer Fiyatlama	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
b) Transfer Fiyatlama, Çok Uluslu Değ.	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	---	√	---	---	---
c) Merkezkaçlaşma Performans Ölçümü	√	√	√	√	√	√	√	√	---	---	---	---	---	√	---	---
a) Ekonomik Katma Değer	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
b) Finansal ölçüler	√	√	√	---	√	√	√	√	√	√	√	√	√	---	---	√
c) Finansal olmayan ölçüler	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	√	√	√	---	√	√	√	---	√	√	√	√	√	---	---	√
Faaliyet Tabanlı Yönetim	---	---	√	---	---	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Hedef Maliyetleme	---	√	√	---	√	√	---	---	---	---	---	---	√	---	---	√
Fiyatlama Kararları ve Maliyet Yönetimi	√	√	√	√	√	√	---	√	√	√	√	√	√	√	√	---
a) Değer Mühendisliği	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
b) Katma Değer Maliyetleri	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Dengeli Puan Kartı	---	√	√	---	---	√	√	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Müşteri Karlılık Analizi	---	---	---	---	√	√	√	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Kalite Maliyetleme	√	√	√	---	√	√	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
JIT	√	√	√	√	√	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	---
Tedarik Zinciri	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Yaşam Boyu Maliyetleme	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Kaizen Maliyetleme	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	√	√	---	---	√
Backflush Maliyetleme	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Kısıtlar Teorisi	---	√	√	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	√

Tablo 5: Diğer Türk Yazarlara Ait Yayınların Yıllar İtibariyle Analizi

YILLAR VE YAZARLAR⇒ KONULAR ↓	K.Büyükmirza			S. Sevgener, R. Hacırustemoğlu	R.Hacırustemoğlu	
	Yön. Mub. / Mal ve Yön. Mub.			Yön. Mubasebesi	Maliyet Mubasebesi	
	77-85-87 (1/E,2/E,3/E)	95 (4/E)	2000-03 (8/E,9/E)	1986-93-98-00 (1/E, 3/E, 5/E, 7/E)	1995 (8/E)	2000 (9/E)
Maliyet Terminolojisi ve Amaçları	√	√	√	√	√	√
a) Değer Zinciri Kavramı	---	---	---	---	---	---
b) FTM'ye İlişkin Kavramlar	---	---	---	---	---	---
c) Hizmet İşletmelerinde	---	---	---	---	---	---

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

d) Üretim İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----
e) Ticaret İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	√	√	√	√	√	√
Maliyet Dağıtımı	√	√	√	√	√	√
Sipariş Maliyetleme	√	√	√	----	√	√
a) Üretim İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----
b) Hizmet İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----
Evre Maliyetleme	√	√	√	----	√	√
Birleşik Ürünler ve Yan Ürünler	----	√	√	----	√	√
Fire, Artık, Kusurlu mamul	----	----	√	----	√	√
Değişken Maliyetleme	----	----	√	√	----	----
Standart Maliyetler ve Sapma An.	√	√	√	√	----	----
Stok Maliyetleme	----	----	√	----	√	√
Bütçeleme	√	√	√	√	√	√
a) Genel Bütçe	----	----	√	√	----	----
b) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	----	----	----	----	----	----
c) Kaizen Bütçeleme	----	----	----	----	----	----
d) Esnek Bütçe	√	----	√	√	----	----
e) Ömür Boyu Bütçeleme	----	----	----	----	----	----
f) Sıfır Esaslı Bütçeleme	----	----	----	----	----	----
Sorumluluk Muhasebesi	----	----	----	√	----	----
Maliyet Davranışının Belirlenmesi	√	√	√	√	----	----
a) Regresyon Analizi	√	√	√	√	----	----
Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyetler	√	√	√	√	√	√
Yönetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi İçin Yatırımların Karlılığı Oranı (ROI)	----	----	----	√	----	----
Maliyet Muhasebesi ve İstatistiksel Yöntemler	√	√	√	√	----	----
Maliyet Muhasebesi ve Doğrusal Programlama	√	√	√	----	----	----
Sermaye Bütçeleme	----	----	----	----	----	----
Yönetim Kontrol Sistemleri	----	----	----	√	----	----
a) Transfer Fiyatlama	----	----	----	√	----	----
b) Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu Değ.	----	----	----	----	----	----
c) Merkezkaçlaşma	----	----	----	√	----	----
Performans Ölçümü	----	----	----	√	----	----
a) Ekonomik Katma Değer	----	----	----	----	----	----
b) Finansal ölçüler	----	----	----	----	----	----
c) Finansal olmayan ölçüler	----	----	----	----	----	----
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	----	----	√	----	----	√
Faaliyet Tabanlı Yönetim	----	----	----	----	----	----
Hedef Maliyetleme	----	----	----	----	----	----
Fiyatlama Kararları ve Maliyet Yönetimi	----	----	----	√	----	----
a) Değer Mühendisliği	----	----	----	----	----	----
b) Katma Değer Maliyetleri	----	----	----	----	----	----
Dengeli Puan Kartı	----	----	----	----	----	----
Müşteri Karlılık Analizi	----	----	----	----	----	----
Kalite Maliyetleme	----	----	----	----	√	√
JIT	----	----	√	----	√	√
Tedarik Zinciri	----	----	----	----	----	----
Yaşam Boyu Maliyetleme	----	----	----	----	----	----
Kaizen Maliyetleme	----	----	----	----	----	----
Backflush Maliyetleme	----	----	----	----	----	----
Kısıtlar Teorisi	----	----	----	----	----	----

(Tablo 5'in Devamı)

YILLAR VE YAZARLAR⇒	O. Altuğ	R. Üstün	M.Civelek	S.Yükü
---------------------	----------	----------	-----------	--------

KONULAR ↓	Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar		Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uyg.	Mal. Mub.	Mal. Muhasebesi				
	1982-85-91 (1/E, 2/E, 10/E)	1999-2001 (11/E, 13/E)	1984-85-88-94 (1/E, 2/E, 3/E, 4/E)	2000-02 (2/E, 3/E)	1992 (1/E)	1993 (/E)	1998 (3E)	1999 (4/E)	2005 (5/E)
Maliyet Terminolojisi ve Amaçları	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Değer Zinciri Kavramı	----	----	----	----	----	----	----	----	√
b) FTM'ye İlişkin Kavramlar	----	----	----	----	----	----	----	----	----
c) Hizmet İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----	----	----	√
d) Üretim İşletmelerinde	----	----	----	√	√	√	√	√	√
e) Ticaret İşletmelerinde	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	----	----	----	√	√	√	√	----	√
Maliyet Dağıtımı	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Sipariş Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Üretim İşletmelerinde	----	----	----	√	√	√	√	√	√
b) Hizmet İşletmelerinde	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Evre Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Birleşik Ürünler ve Yan Ürünler	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Fire, Artık, Kusurlu mamul	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Değişken Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Standart Maliyetler ve Sapma An.	√	√	----	√	√	√	√	√	√
Stok Maliyetleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Bütçeleme	√	√	√	√	√	√	√	√	√
a) Genel Bütçe	----	----	----	√	----	----	----	√	√
b) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----
c) Kaizen Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----
d) Esnek Bütçe	√	----	----	----	----	----	----	√	√
e) Ömür Boyu Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----
f) Sıfır Esaslı Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Sorumluluk Muhasebesi	----	----	----	----	√	√	√	√	√
Maliyet Davranışının Belirlenmesi	----	----	√	√	√	√	√	√	√
a) Regresyon Analizi	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Yönetim Kararlarında Geçerli Maliyetler	----	----	√	√	---	---	√	---	----
Yönetim Etkinliğinin Değerlendirilmesi İçin Yatırımların Karlılığı Oranı (ROI)	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Maliyet Muhasebesi ve İstatistiksel Yöntemler	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Maliyet Muhasebesi ve Doğrusal Programlama	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Sermaye Bütçeleme	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Yönetim Kontrol Sistemleri	----	----	----	----	√	√	√	√	----
a) Transfer Fiyatlama	----	----	----	----	√	√	√	√	----
b) Transfer Fiyatlama ve Çok Uluslu Değ.	----	----	----	----	√	√	√	√	----
c) Merkezkaçlaşma	----	----	----	----	√	√	√	√	----
Performans Ölçümü	----	----	----	----	----	----	----	----	----
a) Ekonomik Katma Değer	----	----	----	----	----	----	----	----	----
b) Finansal ölçüler	----	----	----	----	----	----	----	----	----
c) Finansal olmayan ölçüler	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	----	----	----	√	----	----	√	√	√
Faaliyet Tabanlı Yönetim	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

Hedef Maliyetleme	----	----	----	√	----	----	----	√	√
Fiyatlama Kararları ve Maliyet Yönetimi	√	----	----	---	---	---	---	√	---
a) Değer Mühendisliği	----	----	----	---	---	---	---	√	---
b) Katma Değer Maliyetleri	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Dengeli Puan Kartı	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Müşteri Karlılık Analizi	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Kalite Maliyetleme	----	----	----	√	---	√	√	√	√
JIT	----	----	----	----	----	----	√	√	√
Tedarik Zinciri	----	----	----	----	----	----	----	----	----
Yaşam Boyu Maliyetleme	----	----	----	√	----	----	----	---	√
Kaizen Maliyetleme	----	----	----	√	----	----	----	√	√
Backflush Maliyetleme	----	----	----	---	---	---	---	---	---
Kısıtlar Teorisi	----	----	----	---	---	---	---	---	√

Çalışma kapsamında ayrıca maliyet ve yönetim muhasebesi yeni kavramlarının incelenen yayınlara hangi yıllardan itibaren girmeye başladığının ortaya konulması amacıyla incelenen yayınların tamamının yer aldığı bir tablo oluşturulmuştur (Tablo 6). Bu tablo aracılığıyla maliyet ve yönetim muhasebesi kavramsal değişim sürecinin kitaplara tarihsel süreçte nasıl yansıdığı daha net bir şekilde ortaya konmaya çalışılmıştır.

Yapılan inceleme sonucu, hem yabancı hem de yerli yayınların tamamında 1960lardan günümüze kadar geleneksel maliyet ve yönetim sistemlerine ilişkin hemen hemen aynı yöntemler ve kavramların yer aldığı görülmektedir. Bu nedenle, Tablo 6'da maliyet ve yönetim muhasebesindeki kavramsal gelişim sürecini ortaya koymak için sadece sonradan ortaya çıkan ve çağdaş maliyet ve yönetim sistemlerine ilişkin olan kavramlar ele alınmıştır.

Tablo 6'da görüldüğü gibi, transfer fiyatlama ve merkezkaçlaşma konularının yabancı yayınlarda ilk olarak 1967 yılında, yerli yayınlarda ise bu konuların ilk olarak 1980 yılında ortaya çıktığı gözlenmiştir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, JIT ve performans değerlemede finansal olmayan ölçüler konularının ilk ortaya çıkışı ise yabancı yayınlarda 1987 yılına rastlamaktadır. Bu konuların genellikle 1990'ların başı olmakla birlikte en geç 2000 yılında incelenen yayınların neredeyse tamamının kapsamına alındığı görülmektedir. Araştırma kapsamında incelenen ülkemiz yayınlarına bakıldığında faaliyet tabanlı maliyetleme ve JIT konularının ilk olarak sırasıyla 1994 ve 1995 yıllarında kitapların kapsamına dahil edildiği ve bu konuların incelenen yayınların neredeyse yarısında 2000 yılına kadar yer almadığı görülmekte, performans değerlemede finansal olmayan ölçüler konusuna ise incelenen yayınlardan hiç birisinin içeriğinde rastlanmamaktadır. Hizmet işletmelerine ilişkin kavramların yabancı yayınlarda ilk olarak 1992 yılında ele alındığı gözlemlenmiştir, yerli yayınlarda ise 2005 yılında ele alındığı saptanmıştır.

Tablo 6: Tüm Yazarların Kavramsal Gelişmeler Açısından Birlikte İncelenmesi

Yazarlar ve Kitaplar ⇒ Konular ↓	Horngren <i>Cost Acc.</i>	Horngren <i>Int. Man. Acc.</i>	Hansen - Moven <i>Managerial Acc.</i>	Garrison – Noreen <i>Managerial Acc.</i>	C.Drury <i>Man. and Cost Acc.</i>	Kaplan - Atkinson <i>Adv. Man. Acc.</i>	K.Büyükmi rza <i>Mal. ve Yön. Mub.</i>
Transfer Fiyatlama	1967 (2/E)	1978 (4/E)	1992 (2/E)	1988 (5/E)	1988 (2/E)	1982 (1/E)	-----
Merkezkaçlaşma	1967 (2/E)	-----	1992 (2/E)	1988 (5/E)	1988 (2/E)	1982 (1/E)	-----
JIT	1987 (6/E)	1993 (9/E)	1992 (2/E)	1988 (5/E)	2000 (5/E)	1989 (2/E)	2003 (9/E)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1987 (6/E)	1993 (9/E)	1992 (2/E)	1994 (7/E)	1992 (3/E)	1998 (3/E)	2000 (8/E)
Performans Değerleme: Finansal Olmayan Ölçüler	1987 (6/E)	-----	2000 (3/E)	-----	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Performans Değerleme: Ekonomik Katma Değer	1997 (9/E)	2002 (12/E)	2000 (3/E)	-----	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Hizmet İşl. İlişkin Kavramlar	1997 (9/E)	2002 (12/E)	1992 (2/E)	-----	-----	1998 (3/E)	-----
Değer Zinciri	1997 (9/E)	2002 (12/E)	2000 (3/E)	-----	-----	-----	-----
Faaliyet Tabanlı Yönetim	1997 (9/E)	1993 (9/E)	2006 (5/E)	-----	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1997 (9/E)	1996 (10/E)	2000 (3/E)	-----	2000 (5/E)	-----	-----
Kaizen Bütçeleme	1997 (9/E)	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Hedef Maliyetleme	1997 (9/E)	1996 (10/E)	2000 (3/E)	1994 (7/E)	2004 (6/E)	1998 (3/E)	-----
Müşteri Karlılık Analizi	1997 (9/E)	-----	-----	1994 (7/E)	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Kalite Maliyetleri	1997 (9/E)	1996 (10/E)	1992 (2/E)	1994 (7/E)	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Yaşam Boyu Maliyetleme	1997 (9/E)	-----	2000 (3/E)	-----	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Kaizen Maliyetleme	1997 (9/E)	-----	2000 (3/E)	-----	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Backflush Maliyetleme	1997 (9/E)	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kısıtlar Teorisi	1997 (9/E)	-----	2000 (3/E)	-----	-----	1998 (3/E)	-----
Dengeli Puan Kartı	2000 (10/E)	-----	2000 (3/E)	2000 (9/E)	2000 (5/E)	1998 (3/E)	-----
Stratejik Karlılık Analizi	2000 (10/E)	-----	-----	-----	-----	-----	-----

(Tablo 6'nın Devamı)

Yazarlar ve Kitaplar ⇒ Konular ↓	Bursal- Ercan <i>Mal.Mub: İlk. ve Uyg</i>	Sevgener - Hacırüstem oğlu <i>Yönetim Mub.</i>	R.Hacırüst emoğlu <i>Maliyet Mubasebesi</i>	S.Yükçü <i>Maiyet. Mub.</i>	M.Civelek <i>Maiyet. Mub.</i>	O.Altuğ <i>Mal.Mub: İlk. ve Uyg</i>	R.Üstün <i>Mal. Mub: İlk.ve Uyg.</i>
Transfer Fiyatlama	1980	1986	-----	1992	-----	-----	-----

Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi

				(1/E)			
Merkezkaçlaşma	1980	1986	-----	1992 (1/E)	-----	-----	-----
JIT	-----	-----	1995 (8/E)	1998 (3/E)	-----	-----	-----
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1994 (5/E)	-----	1995 (8/E)	1998 (3/E)	2000 (2/E)	-----	-----
Performans Değerleme: Finansal Olmayan Ölçüler	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Performans Değerleme: Ekonomik Katma Değer	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Hizmet İşl. İlişkin Kavramlar	-----	-----	-----	2005 (5/E)	-----	-----	-----
Değer Zinciri	-----	-----	-----	1999 (4/E)	-----	-----	-----
Faaliyet Tabanlı Yönetim	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kaizen Bütçeleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Hedef Maliyetleme	-----	-----	-----	1999 (4/E)	2000 (2/E)	-----	-----
Müşteri Karlılık Analizi	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kalite Maliyetleri	-----	-----	1995 (8/E)	1998 (3/E)	2000 (2/E)	-----	-----
Yaşam Boyu Maliyetleme	-----	-----	-----	2005 (5/E)	2000 (2/E)	-----	-----
Kaizen Maliyetleme	-----	-----	-----	1999 (4/E)	2000 (2/E)	-----	-----
Backflush Maliyetleme	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Kısıtlar Teorisi	-----	-----	-----	2005 (5/E)	-----	-----	-----
Dengeli Puan Kartı	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Stratejik Karlılık Analizi	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Performans değerlemede ekonomik katma değer, değer zinciri, kaizen maliyetleme ve bütçeleme, yaşam boyu maliyetleme, backflush maliyetleme ve kısıtlar teorisi konularının ilk ortaya çıkışı yabancı yayınlarda 1997 yılıdır. İlk olarak, faaliyet tabanlı yönetim 1993'te, faaliyet tabanlı bütçeleme 1996'da, hedef maliyetleme ve müşteri karlılık analizi 1994'te, kalite maliyetleri 1992'de incelenen yayınların içeriğine dahil edilmiştir, dengeli puan kartı (1998) ve stratejik karlılık analizi konularının (2000) ise en son ortaya çıkan maliyet ve yönetim muhasebesi konuları olduğu görülmektedir. Kalite maliyetleri konusu incelenen yerli yayınlarda ilk olarak 1995 yılında, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme konuları ise 1999 yılında, , yaşam boyu maliyetleme 2000 yılında, kısıtlar teorisi 2005 yılında ortaya çıkmıştır. Performans değerlemede finansal olmayan ölçüler ile ekonomik katma değer, değer zinciri, faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı bütçeleme, kaizen bütçeleme, müşteri karlılık analizi, backflush maliyetleme, dengeli puan kartı ve stratejik karlılık analizi konularına ise incelenen yerli yayınlarda yer verilmediği gözlemlenmiştir.

SONUÇ

Bu çalışma ile yönetim muhasebesinin ortaya çıkışından günümüze kadar geçirdiği kavramsal gelişim sürecinin maliyet ve yönetim muhasebesi kitaplarına (yerli ve yabancı) nasıl yansıdığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

Yönetim muhasebesi ortaya çıktığı ilk dönemlerde maliyet muhasebesinin bir alt dalı olarak kabul edilmiş ve yönetim muhasebesine ilişkin konularda genel olarak maliyet muhasebesi kitaplarında yer almıştır.

Yönetim muhasebesi konuları, ilgili kitaplara 1940 yıllarda girmeye başlamıştır. 1950 yılında Bill Vater'ın yazdığı kitap bu konuda önemli bir gelişmedir. 1956 yılında Anthony tarafından yayınlanan "Managerial Accounting" adlı kitap ise maliyet muhasebesi yerine yönetim muhasebesine odaklanarak yönetim muhasebesinin gelişimine önemli bir katkı sağlamıştır. 1961 yılında Shillinglaw ve 1962 yılında Horngren'in kitapları da bu gelişimi desteklemiştir.

Yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim sürecine ilişkin yapılan araştırmanın sonuçları özetle aşağıdaki gibidir.

- Maliyet ve yönetim muhasebesi ders kitaplarının içeriklerinin 1980'li yılların ikinci yarısına kadar klasik maliyet ve yönetim maliyet muhasebesi konuları olarak adlandırılan konulardan oluşmaktadır.
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, JIT ve performans değerlemede finansal olmayan ölçüler konuları incelenen yabancı kitapların içeriğine 1987 yılından itibaren girmeye başladığı görülmüştür. Bu konular genellikle 1990ların başı olmakla birlikte en geç 2000 yılına kadar incelenen yayınların neredeyse tamamının kapsamında yer almaktadır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve JIT konularının ülkemizdeki yayınların kapsamına 1994-95 yılında girmeye başladığı saptanmış ve bazı yerli yayınlarda bu konulara halen yer verilmediği gözlenmiştir. Performans değerlemede finansal olmayan ölçüler konusuna ise incelenen yerli kitaplardan hiç birisinin içeriğinde rastlanmamaktadır.
- Hizmet işletmelerine ilişkin kavramların yabancı yayınlarda ilk olarak 1992 yılında ele alındığı gözlemlenmiştir. Performans değerlemede ekonomik katma değer, değer zinciri, kaizen maliyetleme ve bütçeleme, yaşam boyu maliyetleme, backflush maliyetleme ve kısıtlar teorisi konularının ilk ortaya çıkışı yabancı yayınlarda 1997 yılıdır. İlk olarak, faaliyet tabanlı yönetim 1993'te, faaliyet tabanlı bütçeleme 1996'da, hedef maliyetleme ve müşteri karlılık analizi 1994'te, kalite maliyetleri 1992'de incelenen yayınların içeriğine dahil edilmiştir, dengeli puan kartı (1998) ve stratejik karlılık analizi konularının (2000) ise en son ortaya çıkan maliyet ve yönetim muhasebesi konuları olduğu görülmektedir. Kalite maliyetleri

konusu incelenen yerli yayınlarda ilk olarak 1995 yılında, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme konuları ise 1999 yılında, yaşam boyu maliyetleme 2000 yılında, kısıtlar teorisi ise 2005 yılında ortaya çıkmıştır.

- Performans değerlemede finansal olmayan ölçüler ile ekonomik katma değer, hizmet işletmelerine ilişkin kavramlar, değer zinciri, faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı bütçeleme, kaizen bütçeleme, müşteri karlılık analizi, backflush maliyetleme, dengeli puan kartı ve stratejik karlılık analizi konularına ise incelenen yerli yayınlarda yer verilmediği gözlemlenmiştir.
- Yukarıdaki sonuçlara ek olarak vurgulanması gereken bir diğer nokta da yabancı yayınlarda yeni konuların kapsama alınmasıyla birlikte bu konuların daha önce yer alan konularla da bütünleştirilerek ele alınmasıdır. Örneğin faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kapsama dahil edilmesiyle bu konu daha önce yayın kapsamında yer alan klasik maliyet ve yönetim muhasebesi konuları diyebileceğimiz, maliyet terminolojisi, maliyet dağıtımı, bütçeleme ve fiyatlama kararları konuları ile de bütünleştirilmiştir ve değerlendirmeler bu kapsamda yapılmaya başlamıştır. Yabancı yayınlarda gözlemlenen bu yeni konular ve klasik konular bütünleşmesinin yerli yayınlarda ise henüz yer almadığı söylenilebilir.

ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Bu araştırmada maliyet ve yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim ve değişim sürecinin incelenmesi amacıyla yıllar itibariyle süreklilik gösteren maliyet/yönetim muhasebesi ders kitapları incelenmiştir. Ancak, incelenen kitapların bütün basımlarına ulaşamamış olması bu araştırmanın sınırlılıklarından birisidir.

Maliyet ve yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim sürecinin incelenmesine sadece maliyet ve yönetim muhasebesi kitapları dahil edilmiş, farklı isimlerle yayınlanan kitaplar araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Son yıllarda hem yabancı hem de ülkemiz akademisyenlerinin sadece çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi konularını ele alan ve bu konuların başlıklarıyla yayınlanan kitaplarının da azımsanamayacak kadar çok olduğu dikkate alınmalıdır.

Bu çalışmada maliyet ve yönetim muhasebesinin kavramsal gelişim ve değişim sürecinin incelenmesinde sadece üniversitelerde okutulan ders kitapları kullanılmıştır. Kanımızca, ders kitaplarının yanında bu konuda hem akademisyenler hem de uygulamacılar tarafından yayımlanan makalelerin nitelik ve nicelik olarak incelenmesi dahil edilerek araştırma geliştirilebilir.

KAYNAKÇA

- ALTUĞ, O. (1982) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamaları*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1.baskı, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (1985) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 2.baskı, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (1991) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 10.baskı, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (1999) *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, 12.baskı, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (2001) *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, 13.baskı, İstanbul.
- ANTHONY, R.N. (1989) Reminiscences About Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1, s:1-20.
- BOER, G.B. (2000) Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. *Issues in Accounting Education*, 15 (May), s: 313-334.
- BURSAL, N. (1968) *Maliyet Muhasebesi: Prensipleri ve Tatbikatı*, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul.
- BURSAL, N. (1974) *Maliyet Muhasebesi: Prensipleri ve Uygulama*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- BURSAL, N. (1975) *Maliyet Muhasebesi: Prensipleri ve Uygulama*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- BURSAL, N. (1980) *Maliyet Muhasebesi: Prensipleri ve Uygulama*, Sermet Matbaası, 6.baskı, İstanbul.
- BURSAL, N. (1983) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, AR Basım Yayım ve Dağıtım, İstanbul.
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1987) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Avcıol Matbaası, 2.baskı, İstanbul.
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1990) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, 3.baskı, İstanbul.
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1992) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, 4.baskı, İstanbul.
- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1994) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, 5.baskı, İstanbul.

- BURSAL, N. ve ERCAN, Y. (1999) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, 7.baskı, İstanbul.
- BURSAL, N. VE ERCAN, Y. (2000) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, 8.baskı, İstanbul.
- BÜYÜKMİRZA, K. (1977) *Yönetim Muhasebesi*, Bayrak Matbaası, 1.baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. (1985) *Yönetim Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları, 2.baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. (1987). *Yönetim Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları, 3.baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. (1995) *Maliyet Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Polat Yayıncılık, 4.baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2000) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, 8.baskı, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2003) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, 9.baskı, Ankara.
- CİVELEK, M. (2000) *Maliyet Muhasebesi: Sorunlar, Sorular, Cevaplar*, A Ajans, 2.baskı, İstanbul.
- CİVELEK, M. (2002) *Maliyet Muhasebesi: Sorunlar, Sorular, Cevaplar*, Detay Yayıncılık, 3.baskı, Ankara.
- DRURY, C. (1988). *Management and Cost Accounting*, Chapman and Hall Publication, 2nd edition.
- DRURY, C. (1992) *Management and Cost Accounting*, Chapman and Hall Publication, 3rd edition.
- DRURY, C. (1996) *Management and Cost Accounting*, International Thomson Business Press, 4th edition, London.
- DRURY, C. (2000) *Management and Cost Accounting*, Thomson Business Press, 5th edition, London.
- DRURY, C. (2004) *Management and Cost Accounting*, Thomson Business Press, 6th edition, London.
- GARRISON, R.H. (1988) *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Business Publications, 5th edition, Texas.
- GARRISON, R.H. ve NOREEN, E.W. (1994) *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, 7th edition.

- GARRISON, R.H. ve NOREEN, E.W. (2000) *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, McGraw-Hill, 9th edition..
- GARRISON, R.H. ve NOREEN, E.W. (2003) *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Mc-Graw-Hill, 10th edition.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R. (1995) *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, 7.baskı, İstanbul.
- HACIRÜSTEMOĞLU, R. (2000) *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, 8.baskı, İstanbul.
- HANSEN, D.R. ve MOWEN, M. M. (1992). *Management Accounting*, South Western Publication, 2nd edition, ABD.
- HANSEN, D.R. ve MOWEN, M. M. (2000) *Cost Management: Accounting and Control*, South Western Publication, 3rd edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. (1962) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 1th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. (1967) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 2nd edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. (1972) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 3rd edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. (1982) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication., 5th edition, ABD..
- HORNGREN, C.T. ve FOSTER, G. (1987) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 6th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. ve FOSTER, G. (1991) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 7th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., FOSTER, G. ve DATAR, S. M. (1997) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 9th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., FOSTER, G. ve DATAR, S. M. (2000) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 10th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., FOSTER, G. ve DATAR, S. M. (2003) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 11th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., FOSTER, G. ve DATAR, S. M. (2005) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall Publication, 12th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T. (1978) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 4th edition, ABD.

- HORNGREN, C.T. ve SUNDEM, G. L. (1987) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 7th edition, ABD..
- HORNGREN, C.T. ve SUNDEM, G. L. (1990) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 8th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G. L. ve SELTO, F. H. (1993) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 9th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G. L. ve STRATTON, W. O. (1996) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 10th edition, ABD.
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G. L. ve STRATTON, W. O. (2002) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 12th edition, ABD
- HORNGREN, C.T., SUNDEM, G. L. ve STRATTON, W. O. (2004) *Introduction to Management Accounting*, Prentice-Hall Publication, 13th edition, ABD.
- KAPLAN, R.S. (1982) *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall Publications, 1st edition, ABD.
- KAPLAN, R.S. ve ATKINSON, A. A. (1989) *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall Publications, 2nd edition, ABD.
- KAPLAN, R.S. ve ATKINSON, A. A. (1998) *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall Publications, 3rd edition, ABD.
- MAHER, W. M. (2000) Management Accounting Education at The Millennium, *Issues in Accounting Education*, 15 (May), s:335-346.
- MOORE, C. L. ve JAEDICKE, R. K. (1980) *Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Basıdan Çeviri, Çeviren: Alparslan PEKER, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- ÖZBİRECİKLİ, M. (2003) Yönetim Muhasebesi Kavramsal Gelişim Süreci ve Öğretimde Yararlanma Boyutları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 5 (Eylül), s: 23-47.
- SEVGENER, S. (1986) *Yönetim Muhasebesi*, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları, 1.baskı, İstanbul.
- SEVGENER, S. ve HACİRÜSTEMOĞLU, R. (1993) *Yönetim Muhasebesi*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 3.baskı, İstanbul.
- SEVGENER, S. ve HACİRÜSTEMOĞLU, R. (1998) *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 5.baskı, İstanbul.

- SEVGENER, S. ve HACİRÜSTEMOĞLU, R. (2000) *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 7.baskı, İstanbul.
- ŞAKRAK, M. (2001) Muhasebe Eğitiminde Amaç Tanımının Değişim Gereği: Fonksiyonel Yönetici ve Çalışanların Muhasebe Eğitimi, XX. *Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Kitapçığı*, s:105-125.
- ÜSTÜN, R. (1984) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar*, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1.baskı, Eskişehir.
- ÜSTÜN, R. (1985) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar*, Bilim Teknik Yayınevi, 2.baskı. İstanbul.
- ÜSTÜN, R. (1988) *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulamalar*, Bilim Teknik Yayınevi, 3.baskı, İstanbul.
- ÜSTÜN, R. (1994) *Maliyet Muhasebesi: Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.baskı, İstanbul.
- YÜKÇÜ, S. (1992) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaası, 1.baskı, İzmir.
- YÜKÇÜ, S. (1993) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaası, 2.baskı, İzmir.
- YÜKÇÜ, S. (1998) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaası, 3.baskı, İzmir.
- YÜKÇÜ, S. (1999) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaası, 4.baskı, İzmir.
- YÜKÇÜ, S. (2005) *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Birleşik Matbaacılık, 5.baskı, İzmir.