

# YÖNETİM MUHASEBESİNİN BEŞ TEMEL BOYUTU VE UYGULAYICILARININ STRATEJİK YAKLAŞIMLARI

Doç. Dr. Ümit GÖKDENİZ\*

## ABSTRACT

The aim of this study is to present "The Five Dimensions of Management Accounting and the Management Accountants" which have a new concept in the area of the Management Accounting. The relationship between the new tools and techniques in order to demonstrate common systematic themes, which are at times obscured by accounting jargon. The development of management accounting techniques may depend on the position of management accountants in firms just as their position may be supported by the possibilities of intervention via information reflected by the techniques. Both are aspects of their mobilisation of professional expertise.

## 1- GİRİŞ

Yönetim Muhasebesi uygulamalarında yeni bir yaklaşım modeli olan ve orjinal adı "Five Dimensions of Management Accounting", "Yönetim Muhasebesinin Beş Temel Boyutu" muhasebe uygulama teknikleri ve kavramları açısından yeni bir yaklaşımdır. Yönetim Muhasebesinde teknolojik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni uygulama özellikleri bu bağlamda üretim girdileri (input) ve üretim çıktıları (output) kapsamında maliyetlerin karar aracı olarak kullanılmasına yeni boyutlar kazandıracığı izlenimi vermektedir.

Konu içeriğinde "Beş Temel Boyut"un "Hedefler, Müşteriler, Çalışanlar, Süreçler ve Bilgi" gibi olgularla değerlendirilmiş olması Yönetim Mu-

\* Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

hasebesinde uygulanan yöntemlere destek sağlanması açısından önemli gelişmedir.

İncelememizde, yukarıda belirtilmiş olan olgularla sınırlı kalınmay aynı zamanda yönetim muhasebecilerinin "Beş Temel Çalışma Boyutu" irdelenmiştir.

## 2- Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemleri (Information Systems of Management Accounting)

Yönetim Muhasebesi Bilgi sistemleri "Information Systems Management Accounting" dünyada ülkelerinde yüksek üretim teknolojilerinin uygulanması sonucu işletmelerde daha fazla gereksinim duyulan sistemdir. Geniş anlamda düşünüldüğünde ",literatürde "Information Systems of Accounting" olarak bilinen "Muhasebe Bilgi Sistemleri"nin Yönetim Muhasebesi kapsamındaki etkilerinin oluşturmuş olduğu bir bilgi sistemidir.

Bilindiği gibi "Muhasebe Bilgi Sistemleri"nin iki önemli konuları vardır. Şöyle ki:

- Finansal Muhasebe
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi(1) Moscave, Simkin, Bagranoff

Finansal Muhasebe, işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkileyen önemli bilgileri içerir. Yönetim Muhasebesi ise, Bilanço, Gelir Tablosu, Fon Akış Nakit Akış Tabloları, Bütçe, Bütçe kontrolü ve Maliyet Analizleri kapsamındaki bilgilere ek olarak çeşitli yöntemler aracılığı ile yönetimin kararlarını etkileyen olabilecek bilgileri sağlar. Böylesine türsel yoğunluk içinde bilgi sistemlerinin uygulanması elbette ki işletmelere önemli derecede katkı kazandıracaktır.

Yönetim Muhasebesi ve Bilişim Teknolojileri birbirleriyle örtüşen ve iletişim sağlayabilen ortak özelliklere sahiptirler. Bu nedenle hangisinin amacının üstün olduğunun tartışılması yerine, birbirlerine hangi boyutlarla entegre olmaları gerektiği öncelikli olmalıdır.

Sonuç olarak, bu entegrasyondan elde edilecek kar önemlidir. İşletmelerde stratejik kararların alınması "Stratejik Maliyet Yönetimi" ve "Bütçe Kontrol" gibi tekniklerin uygulanması, yönetim muhasebesi bilgi sistemlerinden yararlanılmasını zorunlu kılmaktadır. İçinde bulunduğumuz yüzyılda, gerek finansal muhasebe ve gerekse maliyet ve yönetim muhasebesi uygulama teknikleri "Bilişim Teknolojisi - Information Technology" kısaca "IT"

nin etkileri bağlamında değişmektedir. Bu değişimler işletmelerde stratejik olguları ön plana çıkartmıştır.

Bu bağlamda, Uluslar arası Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Kasım 2000 ayında "Ekstra Aktif Endüstriler" "Extractive Industries" için finansal raporlama standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak bir çalışmayı tartışmaya açması önemli bir gelişme niteliğindedir. (2) IASC

Bundan başka, "Yönetim Muhasebesi" uygulamaları içinde "Çevre Muhasebesi", "Environmental Accounting" ya da "Green Accounting" in gelişmesi de işletmelerde maliyetlerin karar verme aracı olarak uygulanmasında artan bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır. (3) Milne

İşletmelerde bazen açık olmayan stratejik kararlar da uygulanmaktadır. Ancak bu kararlar, işletmelerdeki tüm değişim isteğine rağmen yeni bilgi teknolojilerinin katma değer kazandırmasını olumsuz yönde etkilenmektedir. Diğer yandan uygun olmayan bir bilgi teknolojisinin kullanılmasında, yeni yönetim düşüncesinde büyük zorluklar oluşturacaktır. Bu nedenle yönetim sel kararların alınmasına destek olarak Yönetim Muhasebecilerin bilgi yönetimine müdahalede bulunmaları yeni düzende öncelikli olarak savunulmaktadır.

### 3- Yönetim Muhasebesine Fonksiyonel Yaklaşım

Yönetim Muhasebesinin "Beş Temel Boyut"unu açıklamadan önce, işletmelerin gereksinimi olan ve onları hedeflerine ulaştıracak yönetim kararlarına etken olabilecek nitelikteki bilgilerin önemini belirtmek gerekir. Bu nedenle işletmelerin plan hedeflerinin saptanmasında ve yönetim muhasebesinin işletme kararlarının alınmasındaki klasik rolü dışında günümüzde stratejik kararların alınmasındaki fonksiyonları şöyle sıralanabilir: (4) Chadwick

- Tarafsız ulaşılma
- Politikaların Formüle Edilmesi
- Kontrol ve Performans Ölçümlenmesi
- Planlama
- Alternatif Değerleme

### 3.1- Yönetim Muhasebesine Yeni Yaklaşımlar

Yönetim Muhasebesinde yeni boyutlar,klasik anlamda şimdiye kadar uygulanan yöntemlerin uygulanma biçimlerinde yer alan unsurların dışına çıkılarak onlara sistematik olarak daha verimli bir potansiyel getirmektedir. Örneğin; işletme faaliyetlerinin hangi amaçlar yönünde düzenleneceği onlar için bir hedeftir. Bu hedefe işletmelerin faaliyet akışı içinde özellikle kar maksimizasyonunda oluşacak sapmaların önceden tespit edilip önlenmesinde uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle, işletmelerin gelecekteki beklentilerinin gerçekleştirilmesinde oluşabilecek negatif etkenlerin minimize edilmesini amaçlamaktadır.

Yönetim Muhasebesinde beş temel boyut şunlardır:(5) Smith

- a- Hedefler
- b- Müşteriler
- c- Çalışanlar
- d- Süreçler
- e- Bilgi

Yukarıda sırasıyla açıklanan boyutların birbirleriyle koordine edilerek düşünülmesi gerekir. Diğer yönden Yönetim Muhasebesinin amacı, işletme yönetiminin gereksinimi olan bilgileri sunmaktır. Bu bilgiler, işletmelerin faaliyetlerini etkileyen aşağıda belirtilen unsurları içermesi açısından oldukça önemlidir:

- Faaliyetlerin Geliştirilmesi
- Faaliyet Kontrolü
- Faaliyetlere Odaklanmada Dikkat
- Sorunların Giderilmesi
- Davranış Faktörlerinin Değerlendirilmesi

Ancak yönetim muhasebesinin bu bağlamdaki rolü yukarıda açıklanan unsurlarla sınırlandırıldığında; diğer etken rollerin elimine edilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Örneğin; işletmelerde hesaplanan maliyetlerin kontrol ve karar aracı olarak kullanılması, maliyet kavramının ve bu kavramın öğelerinin ayrıntılı olarak tanımına önemli ölçüde bağlıdır.

Bu tanımlar, maliyet bilgilerinin kullanım alanları ve işletmenin işlem bölümleri göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Maliyet bilgilerinin de-

gişen koşullara, karar ve kontrol alanlarına uyum esnekliği, tanımların ayrınımlı olarak yapılmasıyla önemli ölçüde sağlar.(6) Hacirüstemoğlu, Sevgener

#### 4- Yönetim Muhasebesinin Beş Temel Boyutunun Kapsamı

Yönetim Muhasebesindeki yeni gelişmeler kapsamında "Üretim" ve "Bilişim Teknolojisi" kısaca "IT" olarak literatürde kullanılan bu kavramların etki alanlarının "Temel Boyutlar" içeriğinde açıklanması konuya işlerlik kazandıracaktır. Bu nedenle söz konusu konuya ilişkin daha detaylı bilgilerin verilmesi amacıyla aşağıda tablo 1'de her bir boyutun hangi teknolojik ve üretim bazındaki gelişmelerle örtüşmüş olduğu açıklanmıştır:

Tablo (1) Yönetim Muhasebesinin Beş Temel Boyutu (5) Smith

<u>AMAÇLAR</u>	
Stratejik Yönetim Muhasebesi (SYM)	Kalite
Strateji	Amaçlar ve Objeler
Planlama	Yönetim İşlevi
<u>MÜŞTERİLER</u>	
Rekabet	Piyasalar
Çevre	Müşteriye Odaklanma
<u>CALIŞANLAR</u>	
Çalışanlarla İlgilenme	Katılımcılık
Yaratıcılık	Alışkanlıklar
Esneklik	Davranışsal Önem
Organizasyonun Önemi	
<u>SÜREÇLER</u>	
Dünya Çapında Üretim	Yüksek Üretim Teknikleri
Katma Değerin Yönetimi	Aktivite Temelinde Maliyetler
Tam Zamanında Üretim	Sürekli Gelişme
Aktiviteler	Stoklar
Genel Üretim Giderleri	Atıkların Elimine Edilmesi
Üretim Maliyeti	Farklılaştırma, Çeşitlilik
Rehberlik Zamanları	Maliyet Yükleyicileri
<u>BİLGİ</u>	
Etkin Olmayan Kararlar	Finansal Olmayan Göstergeler
Geri Dönüşüm	Genişleme, Güç Kaybı, Fırsatlar ve Sözleşmeler
Sistemler	İstatistikler

Yukarıda Tablo (1)'de görüldüğü gibi her bir unsurun "Yönetim Bilgi Sistemleri"ne entegrasyonu bir gereksinim olarak işletmelerin yönetim kararlarında etken olacaktır. Bu etkenlik, Yönetim Muhasebesi uygulamaları kapsamındaki yöntemler bazında açıklanabilir:

#### 4.1- Amaçlar

İşletmelerde belirlenen hedefler, faaliyetlerin ölçülmesiyle birleştirilmeli ve birlikte düşünülmelidir. Müşteriler, ortaklar ve işverenler işletmelerde stratejik amaçların katılımcı rolünü üstlendiğinden, toplam güven, kısa vadeli kararların planlanmasında yeterli olamamaktadır.

Gelişmiş ülkelerde işletmelerin gelecekteki beklentileri onların amaçları ile sınırlı değildir. Bu nedenle işletmelerin çevresinde oluşan ve stratejik olarak hedeflenen unsurların da yönetim muhasebesinin karar verme teknikleri içinde değerlendirilmesi gerekir.

Öte yandan son yıllarda üretim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişme, örneğin robotlar, bilgisayar destekli tasarım (CAD- ve esnek üretim sistemleri) işletmelerin üretim sistemlerinde büyük bir değişime öncülük etmiştir. Buna paralel olarak, uluslar arası rekabet çok daha kuvvetlenmiştir. (7) Altuğ

Diğer yönden, Yönetim Muhasebesi açısından stratejik platformlar sadece işletmelerde üretimin geliştirilmesi bazında değil, ancak organizasyon, işletim, zamanlama gibi fonksiyonların gerçekleştirilmesi yanında, esnek üretim sistemlerinin uygulanmasına da olanak sağlar. (8) Groot, Lukka

#### 4.2- Müşteriler

İşletmelerde müşteri odaklı yapılan faaliyetler yönetim muhasebesi kapsamında değerlendirildiğinde, maliyetlerin minimize edilmesi ve satışlar üzerine etken olacağı bilinmektedir. Bu açıdan bakıldığında, düşürülen maliyetler ve kalite odaklı bir üretimin gerçekleştirilmesi sonucu müşterilerde bir artış olması doğaldır.

Modern Endüstrilerde, işletmeler mal ve hizmetlerini sunmuş oldukları müşterilerini değişik stratejiler uygulayarak onların ilgilerini çekmeye çalışırlar. (9) IFAC

Gerçekleştirilen talep ve maliyet analizleri, karar verme teknikleri ve işletmelerden siparişlerle talep edilen bilgilerle hedeflenen iç raporlama kap-

samındaki değerlerde değişimin katma değer yaratan aktivitelerin ön planda raporlanmasının uygun olacağı sonucunu vermektedir. Bu olgu, sadece üretim işletmeleri için değil, aynı zamanda hizmet işletmeleri içinde geçerlidir.

Öte yandan, işletmelerin hedef kitlesinde oluşan ve müşterilerin sadece sonuncusunu hedeflemeden bunlardan tesadüfen seçilen birine özel bir yaklaşımla odaklanmada, aşağıda belirtilen işletme unsurlarının ön plana çıkmış olduğunu görmekteyiz:

- a- Yöneticiler
- b- Karar verme pozisyonunda olanlar
- c- Bilgi analistleri
- d- Kendi uzmanlık alanlarında hizmet vermek durumunda olanlar

Diğer yünden müşteri ilişkileri yaklaşımına göre, tüketicilere ilişkin bilgiler, bir veri tabanı oluşturularak değerlendirilirse, hem müşteri odaklı hem de firma açısından kar odaklı faydalar sağlayacaktır.

### 4.3- Çalışanlar

Klasik anlamda, işletmelerde çalışan gerek personel ve gerekse işçiler işletmelerin hedeflerin yönünde kendilerinden beklenen işleri yapmakla yükümlüdürler. Ancak "Beş Temel Boyut" kapsamında farklı ve destekler nitelikte bir bakış açısı öngörülmektedir. İşletmelerin özellikle üretim birimlerinde çalışan işçilerinin, işlerini başarmada pozitif yönde bir eğilimleri varsa, bu bağlamda işletmenin onlara karşı tutum ve davranışlarında da bir değişimin yaratılması yönünde politikalarını değiştirmeleri anlamındadır.

Üretimle bağlantılı olarak uzun vadede işçilerin seçimi ve dağıtım planlandığında, onların istemlerinin ve yaratıcılıklarının ortaya çıkartılması rasyonel bir yaklaşımdır. Kısa vadeli planlamalarda ise, işçilerin yönetim boyutlarıyla yaratıcılığı kolaylaştırmak için daha fazla eğitimin sağlanmasının ön planda olacağı varsayılmaktadır.

### 4.4- Süreçler

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmelerinde yapılan denetimler ve faaliyet etkinliği olmayan unsurların elimine edilmesi önemlidir. Bundan başka işletmelerdeki faaliyetlere ilişkin performans ölçümlenmesi de bu amaçlara ulaşılmada odaklanması gereken bir diğer husustur. Örneğin; mali-

yet yükleyicileri ve katma değer yaratan aktivitelerin gerçekçi bir tutumla izlenmesi maliyetlerin yönetiminde çeşitli faydalar sağlamaktadır. Ancak yapılan faaliyetlerin izlenmesi önceden belirlenen yöntemlerin uygulanması ve onlara ilişkin süreçler kapsamında değerlendirilebilir. Bu nedenle işletmelerin dünya ile entegre olmalarındaki zamanlamaları da ayrıca önem arz etmektedir.

#### 4.5- Bilgi

Endüstri işletmelerinde, kesin bilgi ve doğal önemi olan faaliyetlerde zamanlamanın üstünlüğü tartışılmaz bir husustur. Özellikle yönetim muhasebeciler işletme aktiviteleri öncesinde, işletmeye fayda sağlamayan unsurları tespit edip bunları elimine etmesi sözü edilen zamanlamayla örtüşmesi yönünden önemlidir.

Bundan başka işletmelerin hedef kitlelerinin bilgi gereksinimlerini kendi hedefleri yönünde planlamaları rakip işletmelerle karşılaştırıldığında üstünlük kazandıracak niteliktedir. Bu nedenle, işletme kararlarında etken olabilecek karar formatlarının düzenlenip önceden hedef kitlelerin bilgisine sunması işletmelerin onların diğer işletmelere yönlenmesini önleyecektir.

Bilgi toplumunda, hem çalışan profili hem de işletmeler açısından ortaya çıkan derin rekabet koşulları nedeniyle yeni bir yönetim anlayışına ve farklı örgüt yapılarına ihtiyaç duyulmaktadır.

İşgücünün niteliğinde meydana gelen farklılaşma yeni örgüt yapılarını ve yönetim biçimlerini gündeme getirmektedir. Ancak bu yenilikler sadece işgücünün nitelik farklılaşmasının bir sonucu olmayıp büyük ölçüde maliyet, kalite, hız konularında rekabet avantajı elde etme gerekliliğinin de bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.(10) Ataman

Bilginin önemi tartışılmaz. Yönetim Muhasebesi ve muhasebecileri yönünden oluşacak platformlar, artık bilişim teknolojisinin gereksinimlerine açık ve daha fazla ve bilgilendirmeye yönelik olarak düşünülmesi ve uygulanması günümüzde bir gereksinim olarak geniş kabul görmektedir.

Yönetim Muhasebesi, klasik bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde, işletmelerin çevresinde oluşan ve onları etkileyen faktörlerin öncelikli olmadığını görmek mümkündür. Ancak yeni yönetim teknikleri, bu faktörlerinde sadece üretim ve üretim sonrası için değil aynı zamanda üretim öncesi dikkate alınmasını öngörmektedir. Stratejik konulara entegrasyon işlet-



melerde yönetim muhasebesinin uygulamasında ortaya çıkabilecek olumsuzlukları da elimine edebilmesini destekler niteliktedir.

## 5- Yönetim Muhasebecilerinin Beş Temel Çalışma Boyutu

Yönetim Muhasebesinde yeni bir bakış açısı olan "Beş Temel Boyut" muhasebe teori ve uygulamaları bağlamında olduğu kadar Yönetim Muhasebecilerinin bu boyutlara entegrasyonunda önemli bir gelişmedir.

"Yönetim Muhasebecilerinin Beş Temel Çalışma Boyutu" da literatürde "Management Accountants Work in Five Dimensions" olarak bilinen bir farklı yaklaşımla öngörülmektedir. Bu yaklaşımda muhasebe disiplini içinde yer alan ve birbirleriyle kombine olan kavramların ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlar sırasıyla şöyledir:(11) Mouritsen

### a- Kayıtlar

Muhasebe kayıt sisteminin, finansal raporlama, yönetim ve denetimlerin geliştirilerek finansal kayıt sistemlerine odaklaştırılması,

### b- Müşavirler( Danışmanlar )

Müşavirlerin muhasebe departmanlarıyla ve işletme organizasyon temelindeki aktivitelerine daha fazla entegrasyonunun sağlanması,

### c- Banka ve Kredi İşlemleri

Banka ve kredi işlemlerinin, işletme organizasyonu içinde yer alan tüm aktivitelerden ayrılması,

### d- Denetçiler

Özellikle gerçekleştirmesi öngörülen iç denetimlerde (İnternal Audit) bütçe kontrolü aracılığıyla işletmelerin aktivitelerine müdahale edilmesi.

### e- Yönetim

İşletme yönetiminin müşterilerine ve satıcılarına doğru daha fazla yönlendirilmesi, gibi önemli konularda etken olmaları öngörülmektedir. Gerçekten de teknolojik gelişmeler ve üretim tekniklerindeki değişimler, "Yönetim Muhasebesi" ve uygulayıcılarının yeni roller üstlenmesine neden olmuştur. Bu nedenle "Sosyal Muhasebe" kavramına literatürde geniş yer verilmekte olduğu görülmektedir. Bu çerçevede, yönetim muhasebecilerin

yukarıda açıklanan "Temel Çalışma Boyut"u bağlamında çalışmalarını onların aynı zamanda işletmelerde stratejik kararların alınmasındaki rollerini açıkça ortaya koymaktadır.

## 6- Maliyet Yönetiminde Stratejik Konular

Maliyet Yönetimi ve Stratejik yaklaşımlar, birbirlerini tamamlayan unsurlardır. Bu iki kavram birlikte düşünüldüğünde işletmelerin artan bilgi gereksiniminin karşılanmasında aynı zamanda alternatif değişimi de ifade etmektedir. Günümüzde bilgi ve değişimin dinamiği, yöneticiler için açık bir zorunluluğu ortaya koymaktadır. Buna göre; her organizasyon, değişim yönetimini kendi bünyesi içinde geliştirmek zorundadır.(12) (Luft, Shields)

Tablo(2) Maliyet Yönetiminde Stratejik Konular[4] Chadwick

Maliyet Yönetiminde Stratejik Konular	
Stratejik Yönetim Muhasebesi	Strategic Management Accounting
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Activity-Based Cost Management
Katkı Maliyeti	Attribute Costing
Faaliyetlerinin Ölçülmesi	Benchmarking
Hayat Eğrisi Maliyeti	Life Cycle Costing
Kalite Maliyetleri	Quality Costing
Hedef Maliyetler	Target Costing
Rekabetçi Değeri	Competitor Assessments
Bilgi Kartlarının Dengesi	The Balanced Scorecard

Yukarıdaki Tablo (2) kapsamında görüldüğü gibi Maliyet Yönetiminde öngörülen konuların tümü işletmelerin stratejik yaklaşımlarıyla örtüşmektedir.

Ancak farklı bir görüşe göre; dünyadaki çeşitli ülkelerin yukarıdaki konulara ne kadar yaklaşım yapabilecekleri ve herhangi bir sosyal bilim teorisi şeklinde belirli bir kategoride varsayılmaktadır.(13) Öcal

Yine, tablo(2) kapsamında bir yaklaşım yapılacak olursa, Stratejik Maliyet Yönetimine ilişkin konularının önceden saptanması, işletmelerce yapılacak kar planlamaları üzerine de doğrudan etkendir.

Örneğin; Kar Planlamasının amacı, maksimum karı getirecek uygulamaların belirlenmesini sağlamak olmakla birlikte, dolaylı olarak çeşitli yararları da sağlayacaktır.(14) Şakrak

## 7- Sonuç ve Öneriler

Bilişim ve Üretim Teknolojilerinin büyük bir hızla gelişmesi, işletmelerde yönetimin karar verme istekleriyle koordine olarak faaliyetlerin geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Yönetim muhasebesi ve Muhasebecilerinin bu gelişmeler kapsamında ki yeni rolleri düşünüldüğünde; farklı boyutlar bağlamında bu alandaki yeni tasarımlara entegre olmaları bir gereksinim olarak ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe uygulama ve uygulayıcıları bağlamında öngörülen "Beş Temel Boyut" ve "Beş Temel Çalışma Boyutu" nun yararlı olacağı izlenimi vermektedir.

Bu alandaki araştırma ve uygulamalar, objektif olarak değerlendirildiğinde, şimdiye kadar uygulanan yöntemlerin değerini yitirdiği sonucuna varmak kesinlikle yanlıştır. Ancak Yönetim Muhasebesinin bilişim teknolojisinin getirmiş olduğu yeniliklere, işletmelerin açık olması ve varolan yöntemlerle karar vermeyi hızlandırıcı pozitif yönde değişiklikler yapmaları şeklinde değişiklikleri ifade etmektedir.

Bilginin artan rolü, dünya ile entegrasyon ve değişimin ön plana çıkması gerek Muhasebe Bilimi ve gerekse Uygulayıcıları yönünden de söz konusu değişimlere entegrasyonu zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, Muhasebe Organizasyonları içinde öncelikle, Bilişim Teknolojisinin etkileri kapsamında yeni stratejilerin geliştirilmesi, kavramsal ve yönetsel bazdaki değişimlere uyum sağlanması önerilebilir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- Moscave, A, S. Simkin. G.M, Bagranoff. A.N, **Core Concepts of Accounting Information Systems, Fifth Edition**, N.York, Toronto, Singapore, 1997 [pp,4]
- 2- International Accounting Standarts Coommittee, **Summary of Issues Extractive Industries, Comments due** [ by 30. June. 2001 [3]
- 3- Milne. M.J, The Chartered Institute of Management Accountants, **Management Accounting Research**, London, Vol.7.No.1, March 1996 [pp,136 ]
- 4- Chadwick. L., **Management Accounting, Elements, of Business Edition**, London, 1999, [pp,5,171]
- 5- Smith, M., **New Tools for Management Accounting Putting Activity Based Costing and Non-Financial Indicators to Work**, Great Britain, 1995 [ pp,224,2251
- 6- Hacirüstemoğlu. R., Sevgener. A.Sait, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul, 2000, [s,14 ]
- 7- Altuğ, O. **Maliyet Muhasebesi**,Türkmen Kitabevi,İstanbul,2001,[ s,435 ]7-Groot.
- 8- Lukka, T, Groot T, **Cases in Management Accounting, Current Practices in European Companies**, Financial Times, Prentice Hall, 2000, [pp 106 ]
- 9- International Federation Of Accountants, **Into the Twenty-First Century with Information Management**, Newyork ,1998, [pp,55]
- 10- Ataman, G. **İşletme Yönetimi, Temel Kavramlar ve Yeni Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, [s,55 ]
- 11- Mouritsen, J. **Management Accountants Work Five Dimensions, a Discussion Paper**, 1995 [ pp,8 ]
- 12- Luft, J, Shields. D.M, **Mapping Management Accounting: Graphics and guidelines fortheory-Consistent Empirical Research, Accounting, Organizations and Society**, Volume, 28, Issues 2-3, February-April 2003, [pp, 28]
- 13- Öcal, F. **Yönetim Muhasebesi Ders Notları**, M.Ü Nihat Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.401/635,İstanbul,1985,[s,95]
- 14- Şakrak, M, **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, [s,98]