

MUHASEBE UYGULAMALARINDA İNOVATİF ETKİLER

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.
celitas@aku.edu.tr

Öğr. Gör. Serkan ÖZDEMİR

Pamukkale Üniversitesi Buldan MYO
sozdemir@pau.edu.tr

Arş. Gör. Mehtap KARAKOÇ

Uşak Üniversitesi İ.İ.B.F.
mehtap.karakoc@usak.edu.tr

Arş.Gör.Dr.Bilge Leyli ELİTAŞ

Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.
bdemirel@aku.edu.tr

ÖZET

İnovasyon Latince bir sözcük olan "innovatus"tan türetilmiş bir sözcük olup, kavram olarak hem bir süreci yenilemeyi veya yenilenmeyi anlatır. İşletmeler arasında yaşanan rekabette inovasyon kavramının öneminin anlaşılması, işletmelerin araştırma ve geliştirmeye verdikleri önemin artmasına neden olmuştur. Artan inovasyon faaliyetleri sonucu ortaya çıkan birçok yeni ürün, işletmelerin büyümesine ve daha karmaşık bir yapı haline gelmesine neden olmuştur. Bu durum işletmelerin yönetilmesini zorlaştırmış ve yöneticilerin doğru ve hızlı üretilen finansal bilgilere olan ihtiyaçlarını arttırmıştır. Yaşanan inovatif ortama ayak uydurmak zorunda olan geleneksel muhasebe yöntemlerinde bu sebeple birçok yenileşme hareketi ortaya çıkmıştır. Bu inovasyon çalışmalarının odak noktası, işletme performanslarını ve maliyetlerini doğru ve hızlı tespit edebilecek yöntemlerin geliştirilmesidir. Muhasebe belli sistem ve süreçlerin bir araya gelmesi ile oluşan bir bilgi sistemidir. Bu sebeple, muhasebede gerçekleşen inovasyon çalışmaları literatürde yer alan inovasyon çeşitlerinden Süreç İnovasyonu'nun içinde yer almaktadır. Ayrıca muhasebe inovasyonlarını, süreç inovasyonunun altında iki alt başlık halinde incelemek mümkündür. Bunlar planlanmış inovasyonlar ve zorunlu inovasyonlardır. Planlanmış inovasyonlar, ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkan ve uygulanan inovasyonlardır. Bunlardan en önemlileri sırasıyla, hedef maliyetleme yöntemi, Kaizen maliyetleme yöntemi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, adli muhasebe, faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ve stratejik maliyet yönetimidir. Zorunlu inovasyonlar ise, muhasebe alanında yaşanan zorunlu değişikliklerin sonucu ortaya çıkan bir inovasyon türüdür. Zorunlu olarak gerçekleşen muhasebe inovasyonlarına örnek olarak, ülkemizde yürürlükte bulunan "Enflasyon Muhasebesi" uygulaması verilebilir.

Anahtar Kelimeler İnovasyon, muhasebe inovasyonu, inovatif etkiler

INNOVATIVE ACCOUNTING PRACTICES AFFECT

ABSTRACT

Innovation is a Latin word "innovatus" is a word derived from the diagnosis, as a concept and describes a process of renewal or regeneration. Understanding the importance of the concept of innovation in the competition between enterprises, has led to an increase in the importance given to research and development enterprises. Increased product innovation activities, resulting in many new businesses to grow and become more complex structure caused. This is the difficulty and were bitten by the management of enterprises and financial information is produced accurately and quickly to the needs of managers has increased. Innovative environment to keep pace in the reform movement has emerged in many traditional accounting methods, for this reason. This is the focus of innovation activities, the costs of operating performance and to develop methods to detect accurately and quickly. Accounting of certain systems and processes together with the arrival of an information system. Therefore, innovation in accounting studies in the literature are included in the innovation process innovation types. In addition, accounting innovations, process innovation is possible to examine the case under the two sub-topics. They forced the planned innovations and innovations. Planned innovations, resulting from the needs and applied innovations. The most important of these, respectively, the target costing method, the method Kaizen costing, activity-based costing method, forensic accounting, strategic cost management and activity-based budgeting method. Required innovations, the result of changes required in the emerging field of accounting is a type of an innovation. Accounting innovations as an example of which was compulsory, in force in our country, "Inflation Accounting" application can be given.

Keywords: *Innovation, accounting innovation, innovative impact*

1. GİRİŞ

İnovasyon Latince bir sözcük olan "innovatus"tan türetilmiş bir sözcük olup, kavram olarak hem bir süreci yenilemeyi veya yenilenmeyi ve hem de bir sonuç "yenilik" anlamına gelmektedir. AB ve OECD literatürüne göre, inovasyon, süreç olarak, bir fikri pazarlanabilir bir ürün ya da hizmete, yeni ya da geliştirilmiş bir üretim ya da dağıtım yöntemine ya da yeni bir toplumsal hizmet yöntemine dönüştürmeyi ifade etmektedir. İnovasyon sözcüğü aynı zamanda bu dönüştürme süreci sonunda ortaya konan, pazarlanabilir, yeni ya da geliştirilmiş ürün, yöntem ya da hizmeti de anlatır (TÜSİAD, 2003: 1).

OECD'nin yayınladığı OSLO Kılavuzunda yer alan inovasyon (yenilik) tanımı ise; "işletme içi uygulamalarda, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş bir ürün (mal veya hizmet), veya süreç, yeni bir pazarlama yöntemi ya da yeni bir organizasyonel yöntemin gerçekleştirilmesi" şeklindedir (OSLO Kılavuzu, 2005: 50).

Avrupa Komisyonunun raporuna göre inovasyon; ekonomik ve sosyal alanlarda yeniliğin başarılı şekilde üretimi, özümsemesi ve kullanımıyla eşanlamlıdır (Green Paper on Inovation, 1995:1).

Literatürde her yenilik inovasyon olarak değerlendirilmemektedir. OSLO Kılavuzuna göre; bir sürecin, bir pazarlama yönteminin veya bir organizasyon yönteminin kullanımının veya bir ürün pazarlamasının durdurulması, basit bir sermaye yenileme ya da sermaye artırımı, yalnızca üretim faktörlerinin fiyatında yaşanan değişim nedeniyle meydana gelen değişiklikler, özel üretim işletmeleri tarafından yapılan kişiselleştirmeler, düzenli, mevsimsel ve diğer döngüsel değişiklikler ile yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş ürünlerin ticareti inovasyon olarak değerlendirilmeyen değişikliklerdir (OSLO Kılavuzu, 2005: 60-61).

Literatürde birçok yazar tarafından yapılan farklı inovasyon sınıflamaları bulunmaktadır. Bu çalışmada inovasyon türleri dört başlık altında incelenmektedir. Bunlar; ürün inovasyonu, pazarlama inovasyonu, organizasyonel inovasyon ve süreç inovasyonudur.

Ürün inovasyonu; mevcut özellikleri veya öngörülen kullanımlarına göre yeni ya da önemli derecede iyileştirilmiş bir mal veya hizmetin ortaya konulmasıdır. Otomobillerdeki ABS frenleme sistemi ürün inovasyonuna örnek olarak gösterilebilir (OSLO Kılavuzu, 2005: 53).

Pazarlama inovasyonu; ürün tasarımı veya ambalajlaması, ürün konumlandırması, ürün promosyonu veya fiyatlandırmasında önemli değişiklikleri kapsayan yeni bir pazarlama yöntemidir. Örneğin; bir vücut losyonuna yeni bir şişe tasarımı kullanılması pazarlama inovasyonu olarak kabul edilmektedir (OSLO Kılavuzu, 2005: 53).

Organizasyonel inovasyon; bir örgütsel yeniliğin, işletmelerin ticari uygulamalarında, işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerinde yeni bir organizasyonel yöntem olarak uygulanmasıdır. Ticari yeniden yapılandırma ve kalite yönetim sistemleri gibi genel üretim veya arz faaliyetlerine yönelik yönetim sistemlerinin ilk defa uygulanması organizasyonel inovasyona bir örnektir (OSLO Kılavuzu, 2005: 55).

Süreç inovasyonu ise yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş bir üretim ya da teslimat yönteminin gerçekleştirilmesidir. Bu inovasyon, teknikler, teçhizat veya yazılımlarda önemli değişiklikleri kapsar. Süreç inovasyonu, birim üretim veya teslimat maliyetlerini azaltmak, kaliteyi artırmak veya yeni ya da önemli derecede iyileştirilmiş ürünler üretmek veya teslim etmek için uygulanabilmektedir.

Süreç inovasyonu muhasebe, satın alma, hesaplama ve bakım gibi yardımcı destek faaliyetlerindeki yeni veya öneli derecede iyileştirilmiş yazılım, teçhizat ve teknikleri kapsamaktadır (OSLO Kılavuzu, 2005: 53).

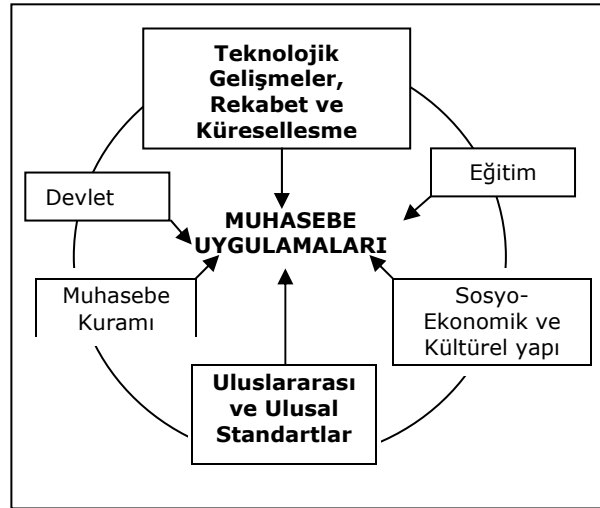
Yapılan bu çalışmanın amacı, muhasebe alanında gerçekleşen inovasyon uygulamalarını tespit etmek, tanımlamak, sınıflamak, ortaya çıkış nedenlerini belirlemek ve getirdiği yenilikleri ortaya koymaktır.

2. MUHASEBE İNOVASYONU

Bilginin öneminin sürekli arttığı çağımızda, muhasebe gibi bilgi üreten sistemlerin de önemi ortaya çıkmıştır. Bilgi çağında rekabet ve değişime bağlı olarak işletmeler daha yoğun olarak bilgi kullanmak durumunda kalmaktadır ve bilgi giderek stratejik bir önem kazanmaktadır. Bilgi çağı, teknolojideki gelişmelerle desteklenmektedir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak, muhasebedeki veri işleme ve kayıt işlemleri elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır. Değişen koşullar, muhasebe mesleğinden olan beklentileri de arttırmaktadır (Nalbantoğlu, 2003: 1).

Muhasebe uygulamaları yalnızca kuramsal yapı ile etkileşim içinde değildir. Şekil 1’de görüldüğü gibi, muhasebe uygulamaları devletin yapısı, devlet kurumlarının örgütlenmesi, küreselleşme, teknolojik yenilikler, eğitim düzeyi ve anlayışı, kültürel faktörler, toplumun sosyal ve ekonomik yapısı, uluslararası ve ulusal standartlar gibi çok sayıdaki faktörden etkilenmektedir (Nalbantoğlu, 2003: 3).

Şekil 1. Muhasebe Uygulamaları ve Etkileşimleri



Kaynak: (Nalbantoğlu, 2003: 3)

Son otuz yılda inovasyon kavramının öneminin anlaşılmasına paralel olarak işletmelerin araştırma ve geliştirmeye verdikleri önem de artmıştır. Bu süreçte geliştirilen birçok yeni ürün ve marka ile işletmeler daha da büyümüş ve karmaşık hale gelmiştir. Ortaya çıkan bu yeni ortamda, işletmelerin yönetilmesi zorlaşmış ve yöneticilerin doğru ve hızlı üretilen finansal bilgilere olan ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca belirtilen dönemde teknolojinin kısa sürede yaygınlaşması ile birlikte her işletme inovatif düşünebilme ve bu düşüncelerini uygulayabilme yeteneğine de sahip olmuştur. Bu ortamda rekabet artmış ve kâr oranları önemli ölçüde azalmıştır. Böyle bir durumda geleneksel muhasebe yöntemlerinin üreteceği bilgilerin işletmeler için yeterli olamayacağı görülmüştür. Yaşanan inovatif ortama ayak uydurmak zorunda olan geleneksel muhasebe yöntemlerinde bu sebeple birçok yenileşme hareketi ortaya çıkmıştır. Bu inovasyon çalışmalarının odak noktası, işletme performanslarını ve maliyetlerini doğru ve hızlı tespit edebilecek yöntemlerin geliştirilmesidir.

Muhasebe belli sistem ve süreçlerin bir araya gelmesi ile oluşan bir bilgi sistemidir. Bu sebeple, muhasebede gerçekleşen inovasyon çalışmaları literatürde yer alan inovasyon çeşitlerinden Süreç İnovasyonu'nun içinde yer almaktadır. Günümüzde uygulanan muhasebe inovasyonu uygulamalarının başlıcalarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- Hedef maliyetleme yöntemi,
- Kaizen maliyetleme yöntemi,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi,
- Adli muhasebe,
- Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi,
- Stratejik maliyet yönetimi.

Pacharn vd. (2006) tarafından yayınlanan çalışmada, muhasebe sistemlerinin inovasyonun süreç inovasyonu altında iki alt başlıkta incelendiği görülmektedir. Bunlar planlanmış inovasyonlar ve zorunlu inovasyonlardır.

Planlanmış inovasyonlar, ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkan ve uygulanan inovasyonlardır. Örneğin; günümüz işletmeleri için, artan rekabet ortamında ve azalan kârlılık oranları ile birlikte, doğru ve hızlı sonuçlar verebilen maliyet yöntemlerine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç göz önünde bulundurularak oluşturulmuş Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi, maliyet muhasebesi literatürü içinde kısa sürede yer edinmiştir. Bu şekilde gerçekleşen inovasyonlara planlanmış inovasyon denilmektedir (Pacharn vd., 2006: 115-116).

Zorunlu inovasyonlar ise, muhasebe alanında yaşanan zorunlu değişikliklerin sonucu ortaya çıkan bir inovasyon türüdür. Bu zorunlu inovasyonlar bazen ulusal bazdaki kanun değişiklikleri sonucu ortaya çıkmakta, bazen de uluslararası düzenlemeler sonucu ortaya çıkabilmektedir. Örneğin günümüzde birçok ülke tarafından kabul edilen ve kullanılan Uluslararası Muhasebe Standartları ile birlikte, Ulusal Muhasebe Sistemlerinin standartlara uygun hale getirilmesi amacı ile inove edilmesi gerekmektedir (Pacharn vd., 2006: 116).

Çalışmanın bu kısmında, yukarıda belirtilen iki tür muhasebe inovasyonunun alt sınıflandırmaları yapılarak, ulusal ve uluslararası alandaki uygulamalarının hangi ihtiyaç ve sebeplerden ortaya çıktığı, uygulama alanları ve muhasebe literatüründeki yerleri detaylı bir şekilde incelenecektir.

2.1 Planlanmış İnovasyonlar

Planlanmış inovasyonlar işletme ihtiyaçları sonucu ortaya çıkan ve uygulanan inovasyonlardır. Son yıllarda teknolojik alanda meydana gelen hızlı gelişmeler, küreselleşme, büyüyen ticaret hacmi, artan rekabet, azalan kâr oranları işletmeleri yeni arayışlara sevk etmiştir. Bu arayışlar inovatif fikirlerin ortaya çıkmasına sebep olmuş, muhasebe sektörü de bu gelişmelere ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Muhasebe alanındaki inovatif uygulamalar başta maliyet yönetimi ve muhasebesinde olmak üzere, muhasebe denetiminde ve yönetim muhasebesinde ortaya çıkmıştır.

2.1.1. Maliyet Yönetimi ve Muhasebesindeki İnovatif Uygulamalar

1980'li yıllarda başlayan teknolojik gelişmeler ve bilgisayarlı ileri üretim teknikleri;

- Yeni ürün çeşitlerindeki büyük artışlara,
- Ekonominin birçok sektöründe teknik performans artışı ve maliyetlerde düşümlere,
- İşletmelerin ve endüstrilerin üretim, yönetim ve organizasyon yapılarında büyük değişimlere,
- Kısa mesafe gereksiniminin azalması, başka bir ifadeyle üretim yerinin pazara yakınlığının önemini yitirmesine sebep olmuştur (Elitaş vd. , 2006: 329).

İleri üretim ve yoğun rekabet ortamında, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin günümüz koşullarına bağlı olarak ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamanın gerisinde kalmasının nedenlerini bulmak amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, yeni maliyetleme yaklaşımları ve yöntemler oluşturulmuştur. Bugünün ileri üretim ve küresel rekabet ortamına özgü bilgi üretebilecek maliyet yönetim sistemlerinin oluşturulabilmesi de mümkün hale gelebilmiştir (Aydemir, 2005: 162).

Maliyet yönetimi ve muhasebesi alanında ortaya çıkan inovatif uygulamaları şöylece açıklamak olanaklıdır.

2.1.1.1. Hedef Maliyetleme Yöntemi

Rekabetin yoğunlaşması, benzeş mamüllerin çoğalması, ikame mallarının değerinin bu sebeplerle düşmesi, işletmeleri maliyetleri nasıl azaltabileceklerini incelemeye sevk etmiştir. Bu durum inovatif bir etki yaratarak, mamül üretim süreçlerinin incelenerek azaltılabilecek veya/ve tamamen kaldırılabilir maliyetlerin mamül maliyetinden ayrıştırılmasını temel alan hedef maliyetleme yöntemini (HMY) doğurmuştur.

Japon menşeli olan HMY, Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management) olarak da adlandırılmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan HMY; işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır. HMY, öncelikle müşteri arzularını, beklentilerini analiz ederek, belirlemekte ve ürünün gelecekteki maliyetlerini hesaplamaktadır (Alagöz ve Ceran, 2006: 62).

HMY'nin hareket noktasını, sürekli değişen ve şiddetlenen rekabet koşullarında tüm işletme faaliyetlerine tutarlı bir biçimde stratejik yönetim oluşturmaktadır. Bu da ancak, müşteri beklentilerine dayalı pazara uygun ürünler üretmekle gerçekleştirilebilir. HMY, yeni ürün geliştirilme sürecinde müşteri tatminini de dikkate alarak kârlılık ile maliyet planlaması arasında denge kurmak için kullanılmaktadır. Bu nedenle HMY yalnızca bir maliyet düşürme tekniği ya da maliyet kontrolü sistemi değil, aynı zamanda değer analizini ve değer mühendisliğini de içine alan oldukça kapsamlı stratejik kâr yönetimi sisteminin de bir parçası olmaktadır. Yeni ürün tasarımı ve geliştirme aşamalarında ortaya çıkan maliyetlerin yönetiminde kullanılan etkin bir sistem olarak da tanımlanan HMY; ürün geliştirme aşamasında işletmenin kâr yönetimini de içermektedir (Alagöz ve Ceran, 2006: 63). Geleneksel ve hedef maliyetleme yöntemleri arasındaki farklar Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Geleneksel ve Hedef Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyetleme	Hedef Maliyetleme
Pazar faktörleri maliyetlemede etken değildir.	Rekabetçi pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyeti belirler.
Kayıplar ve verimsizlikler, maliyet düşürmeyi gerektirir.	Tasarım maliyet düşürmenin anahtarıdır.
Maliyetlerden maliyet muhasebecisi sorumludur.	Departmanların karşılıklı ilişki ekipleri sorumludur.
Maliyet düşürmeyi müşteriler yönlendirmez.	Müşteri verileri maliyet düşürmede etkilidir.
Tedarikçi ile mamul tasarımı arasındaki irtibat sonradan sağlanır.	Tedarikçi ile önceden irtibat gereklidir.
Müşterinin ödediği fiyatı azaltmak hedeflenir.	Maliyetlerin düşürülmesi hedefdir.
Maliyet yönetiminde değerler zinciri dikkate alınmaz.	Maliyet planlamasında değerler zinciri esas alınır.

Kaynak: (Aydemir, 2005: 173)

2.1.1.2. Kaizen Maliyetleme Yöntemi

Küreselleşme ile birlikte artan rekabet, değişen müşteri istekleri, işletmeleri sürekli araştırma geliştirme yapmaya ve ürün maliyetlerini sürekli izlemeye yöneltmiştir. İşletmelerin artan rekabet koşullarında sürekli araştırma geliştirme faaliyetlerine yönelmesi inovatif etkiye neden olmuş ve sürekli gelişmeyi hedefleyen işletmelerin maliyetlerini takip edebilen Kaizen maliyetleme yöntemi (KMY) ortaya çıkmıştır.

Japonlar tarafından geliştirilen KMY, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilmektedir. KMY, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini artıracak alternatif yollar arayarak mevcut mamullerin üretim maliyetini düşürmektedir. Teknolojik gelişmelere paralel olarak kısa ömürlü mamullere sahip çoğu işletmede, üretim süreçlerinin ömrü mamullerin ömründen daha uzundur. Bundan dolayı, mamulün kendisinden ziyade mamulün üretim safhasındaki üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle daha büyük tasarruflar başarılabılır. KMY'nin temel amacı, etkin olmayan her türlü unsurun üretim süreçlerinden kaldırılmasıdır (Altınbay, 2006: 104).

Geleneksel maliyetleme yönteminde standart maliyetler, sistemdeki kısıtların durağan oldukları düşüncesine göre belirtmektedir. Oysa Kaizen yaklaşımında gerçek maliyetler, geleneksel sistemdeki standart maliyetlere ve hedef maliyetlere kıyasla daha azaltılabilir durumdadır. İşçiler, geleneksel maliyetleme yönteminde nötr veya problemlerin muhtemel kaynağı olarak görülürken, KMY'de çözümün kaynağı olarak görülmektedir (Altunay, 2007: 18-19). Geleneksel ve KMY'leri arasındaki farklar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Geleneksel ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Kavram	Geleneksel Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme
Maliyet Odağı	Standart maliyetler durağan kısıtlara dayanır. Muhasebeciler ve mühendisler direkt malzeme ve direkt çalışma saati için standart geliştirirler.	Gerçek maliyetleri dinamik kısıtlar varsaymak.
Maliyet Yönetim Odağı	Maliyet kontrolü. Gerçek maliyet standart maliyetlerle karşılaştırılarak standartlar oluşturmak.	Hedeflenen maliyet düşürmeye bağlı olarak sürekli maliyet düşürme.
Üretimde İşçilerin Rolü	Değişimlerin olumsuz sebebi olarak gösterilebilir.	Sürekli gelişmenin kaynağı olarak görür.

Kaynak: (Altunay, 2007: 19)

2.1.1.3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi

Günümüz modern işletmelerinde üretim, makine yoğun şekilde gerçekleştirilmektedir. Üretimde artan teknoloji kullanımı ile maliyet unsurları bileşiminde önemli değişimler meydana gelmiştir. Direkt ilk madde malzeme giderlerinin aynı oranda kaldığı bu bileşimde, direkt işçilik giderleri oranı önemli oranda azalmış, buna karşılık genel üretim giderlerinin (GÜG) oranı önemli oranda artmıştır (Karayaka, 1999: 70). Böylece GÜG'ün mamüllere dağıtımının önemi de artmıştır. Bu durum inovatif bir etki yaratarak, GÜG'ün mamüllere aktarılmasında birden çok dağıtım anahtarının kullanılmasını temel alan, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ortaya çıkışına neden olmuştur. Bu yöntemdeki inovatif etkinin kaynağı, üretim maliyetleri içerisinde ağırlığı ve önemi artan GÜG'dür.

Geleneksel maliyetleme yöntemi, kullanılan kaynakları etkileyen tek faktörün üretim hacmi olduğunu kabul etmektedir. Fakat faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, kaynak kullanımının çok sayıda nedeninin bulunduğunu ve bunlardan birisinin üretim hacmi olduğunu ifade etmektedir. Nitekim, geleneksel maliyetleme de genel üretim giderleri için yalnızca tek bir maliyet havuzu bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde çok sayıda maliyet havuzu yer almaktadır. Geleneksel maliyetleme sadece bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanmakta ve o da üretim hacmine bağlı olmaktadır. Geleneksel maliyetlemeye göre ortak maliyet dağıtım anahtarı üretilen birim sayıları, direkt işçilik saatleri ve makine saatleridir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise her bir maliyet havuzu için bir tane olmak üzere birkaç maliyet dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Sonuç olarak, geleneksel maliyetleme yalnızca bir tek maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini hesaplarken, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet dağıtım anahtarı kullanarak ürün maliyetlerini tespit etmektedir. Kısaca geleneksel maliyet sisteminde mamuller kaynakları tüketirken, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde faaliyetler kaynakları tüketmekte, mamullerde faaliyetleri tüketmektedir (Alkan, 2005: 42). Geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri arasındaki farklar Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Kavram	Geleneksel Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
Kullanılan Kaynakları Etkileyen Faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Hareket geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
Maliyet Havuzları Sayısı	Bir	Kaynakların kullanımı etkileyen her faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
Maliyet Dağıtım Anahtarları Sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
Ürünlerin Nasıl Maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Kaynak: (Alkan, 2005: 42)

2.1.2. Muhasebe Denetiminde İnovatif Uygulamalar

Muhasebe denetiminde son yıllarda ortaya çıkan en önemli inovatif gelişme "Adli Muhasebe"dir. 1980’li yıllardan itibaren ağırlıklı olarak ABD olmak üzere gelişmiş olan ülkelerdeki işletmelerde çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe hilelerinin ve bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması, ticari ve ekonomik anlaşmazlıklar, yaratıcı muhasebe (Creative Accounting), bulanık muhasebe (Fuzzy Accounting) gibi mali tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamaların artması, inovatif bir etki

yaratmış ve "Adli Muhasebe" kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Pazarçeviren, 2005: 2).

Muhasebe, denetleme ve inceleme becerilerinin bütünü olarak ifade edilen adli muhasebecilik mesleğinin uzmanlık sahasının oluşumunda, genel olarak aşağıda sıralanan nedenler etkili olmuştur (Bozkurt, 2000: 57).

- Ticari işlemlerin giderek karmaşıklaşması sonucu, bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamıştır.
- Toplumda birey ve kurumlarla devlet arasındaki ilişkiler giderek sorun doğurmaya başlamıştır.
- İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmış, yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmıştır.
- Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.
- Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaktadır.

Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür (Pazarçeviren, 2005: 4). Bunlar:

2.1.2.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, bir adli dava öncesinde veya dava esnasında ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Daha çok ekonomik kayıplarla ilgilidir. Örneğin bir sözleşme ihlalinin sonucunda ortaya çıkan mali kaybı hesaplamak, tipik bir dava desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 4).

Adli muhasebecilerin bu açıdan avukatlara yardımcı olabilecekleri konular iki temel noktada toplanmaktadır (Crumbley, 1995: 23):

- Gerekli verilerin ortaya konulması
- Toplanan verilerin analiz edilmesi

2.1.2.2. Hile Denetçiliği/Araştırmacı Muhasebecilik

Son yıllarda, işletme çalışanların, tepe yönetimi tarafından veya farklı alanlarda ve şekillerde yapılan hileler önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Çeşitli ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin % 6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettiklerini göstermektedir. Sayı ve tutarları gün geçtikçe artış gösteren bu hilelere aşağıdaki örnekler verilebilir (Bozkurt, 2000: 64-68):

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından yapılan hileler,
- İşletme tepe yönetimlerinin ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili yapılan hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,
- Kredi kartı, bilgisayar ve internet hileleri.

2.1.2.3. Uzman Şahitlik

Bir adli muhasebecinin mahkemede duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunması uzman şahitliktir. Burada önemli olan muhasebe problemlerinin açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır. Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 67):

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
- Bu verilerden bir sonuca vararak bir kaniya ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.

2.1.3. Yönetim Muhasebesinde İnovatif Uygulamalar

Hızla değişen iş çevrelerinde, işletmelerin başarılarını kısıtlayan birçok yeni etken görülmeye başlamıştır. Oluşan bu yeni yapı, muhasebe ile ilgilenenlerin yeniden organize olma ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Çünkü günümüzde muhasebecilerin rollerinde, ihtiyaç duydukları hüner ve yeteneklerde önemli değişimler meydana gelmiştir. Muhasebecilerin, geleneksel olarak defter tutmanın yanında, finansal analiz, bilanço okuma, karar verme gibi yönetim muhasebesinin gereklerini de yerine getirme zorunlulukları ortaya çıkmıştır. Yönetim muhasebesinin konusu olan bu işlemlerin öneminin artması ile birlikte, yeni tekniklere olan ihtiyaç artmıştır (Yang vd., 2006: 338).

Son yıllarda yönetim muhasebesinde gerçekleşen inovasyonlar, dünyada yaygın olarak kabul gören Toplam Kalite Yönetimi (Total Quality Management) sisteminin paralelinde gerçekleşmiştir (Yang vd., 2006: 338). Bu inovasyon uygulamalarının en önemlileri, "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Yöntemi" ve "Stratejik Maliyet Yönetimi"dir.

2.1.3.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Yöntemi

Küreselleşme, açık ekonomik yapı, uluslararası finansal piyasaların etkisi v.b. ile işletmeler tarafından hazırlanan kısa, orta ve uzun vadeli plan ve bütçelerin engellenemeyecek risklere açık olması ve belirsiz koşullar nedeniyle daha kısa süreli bütçelerin hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu durum inovatif bir etki yaratarak, faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıkan inovatif etkinin temel kaynağı, artan küreselleşmenin beraberinde getirdiği ve işletmelerin engelleyemediği belirsizliklerdir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi, faaliyet esasına dayalı yönetimin bir parçası ve faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin bir uzantısıdır. Faaliyet tabanlı planlama, mümkün olduğunca işletmelerin günlük faaliyetleriyle ticari ve finansal sonuçlarını ilişkilendirmeye çalışan kısa vadeli bir planlama yöntemidir. Bütçelemeye üçüncü bir boyutun eklenmesiyle yani faaliyet

tabanlı bütçelemenin kullanılmasıyla, planlama ve kontrol süreci oldukça büyük bir etkinlik kazanabilecektir. Ayrıca, yöntem ileri üretim yöntem ve yaklaşımlarının kullanıldığı esnek işletme ortamlarında başarılı bir şekilde kullanılabilir. Bunun yanında yöneticilere sabit maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürmeyi ve gelecekte oluşacak stratejik maliyetler ve kârlılık hakkında düşünmeye izin vermektedir (Türk, 2000: 42-44). Geleneksel ve faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemleri arasındaki farklar Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Bütçeleme	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
-Vizyon, misyon ve strateji ile bütçe ilişkisinin kurulamaması.	Modern bütçeleme, bütçeyle, misyon, vizyon ve strateji. Arasında bağlantı kurulmasını sağlamaktadır.
-Maliyet elemanı odaklı kaynak dağılımı -Yatırım faydalarının göz ardı edilmesi.	-Bölümler içerisindeki süreçlerin yönetimi farklı dönüşüm zamanlarını uyumlaştırmaktadır. -Çıktılar ve verimlilik üzerinde odaklanmaktadır.
Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrıştırılması.	Gelişmeleri dışsal tabanda belirlenmiş hedeflerle izlemekte, israfları belirlemekte ve göstermektedir.
-Genellikle yukarıdan aşağıya doğru bir bütçe akımı söz konusudur. -Bütçelemede finansal oranlar kullanılmaktadır.	-Fikir birliği oluşturmakta ve karar verimleri iyileştirmektedir. -Finansal performans ölçülerinin yanında diğer performans ölçülerini de kullanılmaktadır.
-İyileştirmeler üzerinde fazla durulmamaktadır. -Faaliyetlerin gerçekleştirildikten sonra raporlama yapılmaktadır.	-Planlama, iyileştirme ve önlemler üzerinde durmaktadır. - Bütçelemeyi yönetim süreciyle birleştirmekte, raporlar yönetim faaliyeti esnasında ortaya çıkmakta.

Kaynak: (Türk, 2000: 41)

2.1.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi

Bir işletme uzun dönemde başarıyı, bir dizi politika, prosedür ve yaklaşımlardan oluşan, sürdürülebilir uzun dönemli stratejiler bulmakla sağlayabilir. Bu nedenle işletmeler iş dünyasındaki değişimlere ve değişim hızına daha iyi ayak uydurabilmek için çok çeşitli şekillerde çaba sarf etmek durumundadır. Bu bağlamda işletmeler, stratejik amaçlarını desteklemek için maliyet yönetiminden yararlanmaya başlamışlardır.

İşletme yönetiminde yalnızca finansal verilerin değil, finansal olmayan verilerin de önemli olduğunun anlaşılması inovatif bir etki yaratmış ve stratejik maliyet yönetiminin (SMY) ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Stratejik maliyet yönetimi, hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içeren stratejik bilgi üretir. SMY, geniş bir bakışla stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve formel olduğu maliyet analizleridir (Aydemir,

2005: 178). Geleneksel ve stratejik maliyet yönetimleri arasındaki farklar Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5. Geleneksel ve Stratejik Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

Kavram	Geleneksel Maliyetleme	Stratejik Maliyetleme
Maliyet Analiz İçin Uygun Bakış Açılımları	-Mamul, müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı olma -Güçlü bir içe dönüklük -Katma değer anahtar kavram	-İşletme genel değerler zincirinin koşullarına bağlı. -Dışa dönüklük hakim. -Katma değer dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizlerinin Amaçları	Stratejik bakış olmaksızın, üç amaç.; ölçme, yönetme, ve problem çözmeye dikkat	Üç amaç işletmenin stratejik konumuna bağlı olarak gelişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizlerinin Dayanağı	Maliyet, çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimlerin tespitinde ve yürütülmesinde yönetim fonksiyonudur.

Kaynak: (Aydemir, 2005: 180)

2.2. Zorunlu İnovasyonlar

Zorunlu inovasyonlar, muhasebe alanında yaşanan zorunlu değişikliklerin sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu zorunlu inovasyonlar bazen ulusal bazdaki kanun değişiklikleri sonucu ortaya çıkmakta, bazen de uluslararası düzenlemeler sonucu ortaya çıkabilmektedir.

Ülkelerin muhasebe sistemlerini zorunlu olarak inove etmelerini gerektirecek en önemli uluslararası gelişme, Uluslararası Muhasebe – Finansal Raporlama – Denetim Standartlarının ortaya çıkması ve yaygınlaşmasıdır. Uluslararası Muhasebe – Finansal Raporlama – Denetim Standartlarının ortaya çıkışının sebep ve sonuçları ise şöyledir (Aksoy, 2005: 182-183).

- Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi,
- Telekomünikasyon ve internet alanında yaşanan gelişmeler ile finansal bilgilerin yayılma hızının artması,
- Çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması,
- Uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliğinin artması,
- Ülkelerin ekonomik birlik oluşturma çabaları,
- Küresel etkili muhasebe skandallarının ortaya çıkması gibi sebepler dikkate alınarak ortak bir muhasebe – finansal raporlama – denetim dili oluşturmak amacıyla, birçok uluslararası kuruluşun ortak çalışması sonucu ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), yayınladığı standartlar ile (International Accounting Standards (IAS) - International Financial Reporting Standards(IFRS)) uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının hayata

geçirilmesini sağlamıştır (Ağca vd., 2009: 228). Günümüzde aralarında Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve Türkiye'nin de yer aldığı yüzden fazla ülke, yukarıda belirtilen standartların kullanımını tamamen zorunlu hale getirmek üzerine çalışmalar yapmakta ve muhasebe sistemlerini inove etmektedirler. Ülkemizde muhasebe sisteminin, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2005 yılında uyumlaştırma faaliyetlerine başlamış olup, bu süreç hali hazırda devam etmektedir.

Ayrıca, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile tüm dünyada ortak bir denetim dili oluşturulmaya çalışılmaktadır (Başpınar, 2004: 43). Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke, yerel denetim sistemlerini Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde inove etmektedir. Ülkemizdeki denetim sisteminin, standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), 2003 yılında uyumlaştırma faaliyetlerine başlamış olup, bu süreç hali hazırda devam etmektedir.

Ulusal bazda yapılan yeni kanunlar veya kanun değişiklikleri de, muhasebede inovatif bir etki yaratabilmektedir. Bunun Türkiye'deki en güzel örneği "Enflasyon Muhasebesi" uygulamasıdır.

Türkiye dışı açık ekonomik modeli benimsediği seksenli ve özellikle doksanlı yıllarda üç rakamlı kronik enflasyon oranları ile tanışmıştır. Bu durum adaletsiz uygulamalara yol açmış işletmelerde ve devlette önemli kayıplara sebep olmuştur. Bu adaletsiz durumu önlemek amacı ile 30.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5024 sayılı yasa ile işletmelere mali tablolarında "Enflasyon Düzeltmesi" yapma zorunluluğu getirilmiştir. Kanun ile getirilen bu zorunluluk muhasebe sistemi içinde inovatif bir etki yaratmış ve "Enflasyon Muhasebesi" uygulamaları ortaya çıkmıştır. Her ne kadar 2006 yılından beridir enflasyon rakamlarının düşük çıkmasından dolayı uygulanmasa da "Enflasyon Düzeltmesi" uygulaması, hali hazırda yürürlükte. 5024 sayılı yasa kalkmadığı veya değişmediği sürece "Enflasyon Muhasebesi" uygulamalarına gerekli olduğu zaman devam edilecektir.

SONUÇ

Muhasebe işletmelerin ve devletin ihtiyacı olan finansal bilgileri üreten bir bilgi sistemidir. Rekabet, değişim ve yenileşmenin çok hızlı yaşandığı çağımızda bilginin önemi sürekli artmaktadır. Böyle bir ortamda günümüz modern işletmeleri, muhasebe sisteminin ürettiği bilgilere daha hızlı, hatasız ve ayrıntılı ulaşmak zorundadır.

Son otuz yılda inovasyon kavramının öneminin işletmeler tarafından anlaşılması ile beraber, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine verilen önem de artmıştır. Bu süreçte işletmeler tarafından geliştirilen birçok yeni hizmet, ürün ve marka işletmelerin yönetilmesini daha zor ve karmaşık hale getirmiştir.

Böyle bir ortamda, geleneksel muhasebe yöntemlerinin üretmiş olduğu bilgilerin işletmeler için yeterli olmadığı görülmüştür. Ayrıca dünyada yaşanan küreselleşme süreci, muhasebe uygulamalarını da önemli oranda etkilemiştir. Oluşturulan uluslararası muhasebe standartları ile birlikte, ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinde yenileşme ve uyum neredeyse zorunlu hale gelmiştir. Yaşanan bu inovatif ortamdan, geleneksel muhasebe yöntemleri de payını almış, birçok inovasyon çalışması ortaya çıkmıştır. Bu inovasyon çalışmalarının odak noktası, işletme performanslarını ve maliyetlerini doğru ve hızlı tespit edebilecek muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesidir.

Muhasebede gerçekleşen inovasyon çalışmaları, süreç inovasyonu başlığı altında iki alt başlığa ayrılmıştır. Bunlar planlanmış inovasyonlar ve zorunlu inovasyonlardır.

Planlanmış inovasyonlar, ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkan ve uygulanan inovasyonlardır. Bunlar sırası ile aşağıdaki gibidir:

- Hedef maliyetleme yöntemi,
- Kaizen maliyetleme yöntemi,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi,
- Adli muhasebe,
- Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi,
- Stratejik maliyet yönetimi.

Muhasebede planlanmış inovasyon uygulamaları çeşitli ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkmıştır. HMY ikame malların yoğunluğunun artması sonucunda; KMY artan rekabetin beraberinde gelen araştırma geliştirme faaliyetleri sonucunda; faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi GÜG'nin üretim maliyetleri içerisindeki ağırlığı ve öneminin artması sonucunda; adli muhasebe işletmelerde yaşanan yolsuzlukların ve muhasebe hilelerinin artması sonucunda; faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi küreselleşmenin getirdiği belirsizlikler sonucunda; stratejik maliyet yönetimi finansal olmayan verilerin öneminin artması sonucunda ortaya çıkmıştır.

Zorunlu inovasyonlar ise, muhasebe alanında yaşanan zorunlu değişikliklerin sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu zorunlu inovasyonlar bazen ulusal bazdaki kanun değişiklikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde yürürlükte bulunan "Enflasyon Muhasebesi" uygulaması bu tür inovasyona güzel bir örnek teşkil eder. Zorunlu inovasyonlar bazı durumlarda ise, uluslararası düzenlemeler sonucu ortaya çıkabilmektedir. IASB tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile birlikte, dünya genelinde birçok ülke, ulusal muhasebe sistemlerini bu yeni uluslararası konjoktüre uygun olarak yenilemek zorunda kalmıştır.

KAYNAKÇA

AĞCA, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18, 227-243.

AKSOY, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi SMMMO Yayın Organı*, 71, 182-199.

ALAGÖZ, A. ve CERAN, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39-56.

ALKAN, A. T. (2005). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39-56.

ALTINBAY, A. (2006). Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8, 1, 103-121.

ALTUNAY, M. A. (2007). Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Tekstil İşletmesinde Uygulanması, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, Isparta.

AYDEMİR, İ. (2005). Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi Ve Uygulamalarına Yansımaları, *XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Nisan, Muğla.

BAŞPINAR, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 146, 42-57.

BOZKURT, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”, *Yaklaşım Dergisi*, 8, 94, 56-61.

CRUMBLEY, D. L. (1995); “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, *New Accountant*, Glen Head, Apr., Vol. 10, Is. 7, s. 23-25. <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html> (Erişim tarihi: 10.03.2010).

ELİTAŞ, C., ÇONKAR, K. ve ERKAN, M. (2006). Teknolojik Gelişmelerin Üretim Maliyeti Unsurlarına ve Muhasebe Eğitimine Etkisi, *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 2, 327-342.

Green Paper on Innovation (1995). European Commission. http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com95_688_en.pdf GREEN PAPER Erişim tarihi: 20.04.2010.

KARAKAYA, M. (1999). Yeni Üretim Ortamlarında Ürün Maliyet Unsurlarının Birleşimi ve Teknoloji Muhasebesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, 2, 69-82.

NALBANTOĞLU, R. (2003). Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları, Muhasebe Denetim Sempozyumu 16-19 Nisan, İSMMMO.

Oslo Kılavuzu, Yenilik Verilerinin Toplanması Ve Yorumlanması için İlkeler (2005). OECD ve Eurostat Yayını, Çeviri: Tübitak, 3.Baskı

PACHARN, P. & ZHANG, Li (2006). Accounting, Innovation, and Incentives, Journal Of Engineering And Technology Management, 23, 114-129.

PAZARÇEVİREN, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 1, 2, 1-19.

TÜRK, Z. (2000). Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esaslarına Dayalı Bütçeleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2, 4, 37-50.

TÜSİAD-Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği-(2003). Türkiye’de Ulusal İnovasyon Sistemi: Kavramsal Çerçeve, Türkiye İncelemesi ve Ülke Örnekleri, Özet Bulgular, Ekim, TS/BAS-BÜL/03-81.

YANG, H. L., YANG, G. L. & WU, P. U., (2006). Employee Demography Moderate Involvement of Decision Making and Adoption of Management Accounting Innovations for Chinese Accountants, The Journal of American Academy of Business Cambridge, 9, 2, 338-343.

C.ELİTAŞ-S.ÖZDEMİR-M.KARAKOÇ-B.L.ELİTAŞ/Muhasebe Uygulamalarında...