

ALMAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GENEL ÇERÇEVESİ*

General Framework Of German Cost Accounting System

Derleme

İlker KEFE**, Veyis Naci TANIŞ***

Gönderim Tarihi: 02.07.2019

Kabul Tarihi: 08.10.2019

ÖZ: “Esnek Standart Maliyetleme” olarak dilimize çevrilen Grenzplankostenrechnung (GPK) sistemi, Almanya ve Almanca konuşulan ülkelerde en fazla kullanılan maliyet-yönetim muhasebesi sistemlerinden birisidir. GPK sistemi; ürün maliyetinin hesaplanması, maliyet türlerinin, maliyet merkezlerinin ve katkı payının belirlenmesi, maliyet davranışını tanımlamak, izlenebilirlik, karar verme aşamasında kullanma ve maliyet ölçüm sıklığının tespiti gibi konularda işletmelere yardımcı olmaktadır. Bu çalışmada öncelikle Alman maliyet muhasebesi sisteminin kökenlerinden bahsedilecektir. Daha sonra GPK sisteminin nasıl ortaya çıktığı, temel özellikleri, kullanım amacı ile kurulum sürecinden bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Alman Maliyet Muhasebesi Sistemi, Grenzplankostenrechnung (GPK), Kaynak Tüketim Muhasebesi

Jel Sınıflandırması: M10, M40, M41

ABSTRACT: The Grenzplankostenrechnung (GPK) system, which is translated into our language as "Flexible Standard Costing", is one of the most used cost-management accounting systems in German and German-speaking countries. GPK system helps businesses to calculate product cost, to identify cost types, cost centers and contribution margin, to define cost behavior, traceability, to use at decision-making process, and to determine the frequency of cost measurement. In this study, firstly the origin of the German cost accounting system will be mentioned. Then, how the GPK system emerged, its basic features, the purpose of use, and the installation process will be discussed.

Keywords: German Cost Accounting System, Grenzplankostenrechnung

Bu çalışma, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Doktora Programı'nda tamamlanan "Kaynak Tüketim Muhasebesi ve Müşteri Karlılık Analizi: Üretim İşletmesinde Bir Uygulama" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

** Dr. Öğretim Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, ilkerefe@osmaniye.edu.tr ORCID : 000-0002-9945-5325

*** Prof. Dr., Çukurova Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, veyisnaci@cu.ade.tr, ORCID : 000-0002-6089-2173

(GPK), Resource Consumption Accounting

Jel Classification: M10, M40, M41

GİRİŞ

Maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminde yer alan yöntem ve uygulamalar, birçok işletme tarafından kullanılmaktadır. Bununla birlikte uygulamalar ve bir ülkede meydana gelen güncel gelişmelerden, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerde faydalanmaktadır. Meydana gelen gelişmelerin yönü çoğunlukla İngilizce konuşulan ülkelere diğer ülkelere şeklinde olmasına rağmen, ters yönde bir durumla karşılaşmaktadır. Örneğin; Japon yönetim muhasebesi ve Alman maliyet muhasebesi giderek uluslararası literatürde ele alınmış ve tartışılmıştır (Christensen ve Wagenhofer, 1997: 255). Alman maliyet muhasebesi sistemi, Almanya ve Almanca konuşulan birçok ülkede faaliyet gösteren işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte yazılan kitap ve yayınların Almanca olması nedeniyle Alman maliyet muhasebesi sistemi konusunda sınırlı bilgi erişimi söz konusu idi. Son dönemde Almanca'dan İngilizce'ye çevrilen yayın sayısındaki artış ile birlikte araştırmacılar ve işletmeler Alman maliyet muhasebesi sistemini daha yakından tanıma imkanına sahip olmuşlardır. Bunun bir sonucu olarak günümüzde birçok işletme, Alman maliyet muhasebesi sisteminin farklı bileşenlerini kullanmaya başlamıştır. “Esnek Standart Maliyetleme” olarak dilimize çevrilen Grenzplankostenrechnung (GPK) sistemi, Almanya ve Almanca konuşulan ülkelere en fazla yararlanılan maliyet-yönetim muhasebesi sistemlerinden birisidir.

ALMAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KÖKENLERİ

Alman maliyet muhasebesi sisteminin kurucularından birisi olan Eugen Schmalenbach (1919: 3; 1934: 7) muhasebenin temel amacının, işletmelere karar desteği sağlaması olduğunu belirtmiştir. Bu düşüncesinden yola çıkarak, tek bir dönemi kapsayan nakit esasının, ekonomik etkinliği ölçmede kötü bir gösterge olduğunu ve tahakkuk esasına dayalı muhasebe metodunun kullanılmasının, karar verme aşamasında işletmelere daha faydalı olabileceğini ifade etmiştir (Schildbach, 1997: 262). Schmalenbach (1934), finansal muhasebede gelir ve gider unsurlarının net olarak tespit edilmesine benzer şekilde, maliyet muhasebesinde de maliyet fayda analizi yapılmasının gerekliliğini savunmuştur (Schildbach, 1997: 263). Bu bakış açısından hareketle işletmelerin üretim ve satış faaliyetlerine ilişkin tüm hareketleri net olarak tespit etmesi gerektiği söylenebilir. Schmalenbach'ın (1926: 93) temel amacı, bir dönem içerisinde gerçekleşen ekonomik faydaların pozitif ve negatif unsurlarını doğru şekilde hesaplayabilen bir kurallar dizisi oluşturmaktır. Bu nedenle uygun maliyetleri belirleyip, gelirdeki maliyet kaynaklı düşüşe engel

olmak, bir işletmenin ekonomik refah seviyesini yükseltme yollarından birisidir. Verimli üretime ulaşmak, işletme kaynaklarının boşa kullanılmasına neden olan üretim faktörlerini azaltmak ve israf oranını düşürmek için kaynakların optimum dağıtımının yapılması gerekmektedir (Schildbach, 1997: 262). Maliyet kaynaklı gelir düşüşünün önüne geçmek için, işletmeler tarafından kaynak optimizasyonu yapılarak, kaynak kullanımının takibi sağlanmalıdır.

Maliyet muhasebesi ile ilgili çalışmalar Almanya'da ilk kez Schmalenbach (1934) tarafından oluşturulmuştur. Schmalenbach (1919), çalışmalarında tahakkuk esasına dayalı muhasebe ve değerlendirme üzerine fikirler öne sürmüştür (Schildbach, 1997: 261). İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ise, teorik açıdan ve işletmelerde uygulanan yöntemler çerçevesinde maliyet muhasebesinde kullanılan en önemli kavram esnek standart maliyetleme olmuştur. Esnek standart maliyetleme; karar verme ve kontrol aşamalarında marjinal ve tam maliyet bilgisinden faydalanmış olup, daha sonrasında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) ile birlikte ele alınmaya başlamıştır (Schildbach, 1997: 261).

Alman maliyet muhasebesi özünde, teorik düşünce ve pratik deneyimlerin bir birleşimi olarak görülmektedir (Schildbach, 1997: 261). Diğer maliyet sistemleri ile karşılaştırıldığında, Alman maliyet muhasebesi sisteminin daha kapsamlı, detaylı, entegre ve karmaşık olduğu söylenebilir (Cheney, 2005: 14). Alman maliyet muhasebesi özellikle; yönetim bilgi ve karar destek faaliyetlerinde işletmelere faydalı olmaktadır (Sharman ve Vikas, 2004: 28). Almanlarda yönetim muhasebesi fonksiyonu (Almanya'da daha çok "Kontrol" faaliyetleri olarak ele alınmaktadır) çoğunlukla finansal raporlamadan tamamen ayrı olarak yürütülmekte ve bunun için daha fazla işgücü istihdam edilmektedir (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 37). Amerika'da faaliyet gösteren işletmeler daha çok finansal raporlamaya odaklanırken (Weaver vd., 2010: 93); Almanya'da faaliyet gösteren işletmeler ise yönetim muhasebesine ve kontrol faaliyetlerine önem vermektedir (Krumwiede ve Suessmair, 2001: 1). Plaut (1953), iyi bir maliyet sisteminde yer alması gereken temel unsurları şu şekilde sıralamaktadır (Sharman ve Vikas, 2004: 30):

- Maliyet merkezleri;
- Net tanımlanmış olmalıdır.
- Maliyet ve dağıtım amaçları açısından homojen olmalıdır.
- Tasarımı ekonomik olmalıdır (çok karmaşık olmayacak şekilde).
- Çalışan, makine, bina gibi kullanılan kaynakların maliyeti doğru tespit edilebilmelidir.

- Sabit ve değişken maliyet ayrımı ile;
- Her maliyet merkezi için faaliyetler belirlenir.
- Maliyet dağıtımının yapılması için kaynak taşıyıcıları belirlenir.
- Kapasite kullanımı/kısıtları belirlenir.
- Çıktı düzeylerinde ortaya çıkan değişimlerin maliyet davranışını nasıl etkilediği belirlenir.
- Faaliyetler ve maliyet taşıyıcılarının tespit edilmesi ile;
- Her maliyet merkezi, makine saati gibi en az bir çıktı ölçüsü ile temsil edilmelidir.
- Çıktı ölçüsünün ve orantılı maliyet havuzunun lineer (doğrusal) olması sağlanır.
- Çıktı ölçüsü ve objenin (ürün) lineer (doğrusal) olması sağlanır.
- Analitik maliyet planlama;
- Bütçeleme ve operasyonel planlama faaliyetlerini kapsamalldır.
- Her maliyet merkezi için yapılmalıdır.
- Etkili, verimli ve ekonomik koşullar dikkate alınarak yapılmalıdır (Örneğin; bu sene planlanan ile geğen sene geręekleşenin karşılaştırılması).
- İç hizmet maliyetinin doğru dağıtımı;
- Arz/talep koşullarını geręekçi bir şekilde yansıtmalıdır.
- “Çekme” mantığından hareketle, çıktıya ya da maliyet objesine doğru kaynak akışı olacak şekilde yapılmalıdır. Çünkü ürünler maliyetleri kendilerine çekmektedir.
- Maliyetleri sınıflandırırken, orantılı ya da sabit olarak kategorize edilmesi gerekmektedir. Çünkü maliyetler tüm sistem boyunca katlanarak artmaktadır.
- Standartların kullanımı;
- Sapmaların anlaşılabilmesi için standartlar temel veri unsuru olmaktadır (fiyat, kaynak kullanım standartları gibi)
- Standartlar, planlama süreci boyunca sabit (dengeli) kalınmasını sağlamaktadır.

Alman maliyet ve yönetim muhasebesi bakış açısı, ekonomik ve endüstriyel alanda ortaya çıkan yapısal değişiklikler (üretim faaliyetlerinin azaltılıp, dış

kaynak kullanımının artışı gibi) ve yönetim sistemlerinde ortaya çıkan yenilikçi fikir ve araçlar (FTM ve Balanced Scorecard gibi yaklaşımlar) nedeniyle zaman içerisinde birtakım değişiklikler göstermiştir (Van Der Merwe, 2004: 2). Alman maliyet muhasebesi sistemi gelişim gösterdiği yıllar içerisinde standart maliyetleme, esnek standart maliyetleme, direkt maliyetleme, esnek maliyet muhasebesi ve katkı payı muhasebesine odaklanmıştır. Son dönemde ise esnek maliyet muhasebesi ve katkı payı muhasebesi yaklaşımlarının birleşiminden meydana gelen Grenzplankostenrechnung (GPK) sistemi yoğun olarak kullanılmaya başlamıştır (Van Der Merwe, 2004: 1).

GRENZPLANKOSTENRECNUNG (GPK) SİSTEMİNİN DOĞUŞU

Amerika'da GPK olarak bilinen Grenzplankostenrechnung, “esnek standart maliyetleme” olarak tanımlanmaktadır (Krumwiede, 2005: 28; Scheer, 1988; Weaver vd., 2010: 93). GPK'nın temel bileşenlerini marjinal maliyet (Grenzkosten-Marginal Cost) ve planlanan maliyet (Plankosten-Planned Cost) oluşturmaktadır. Marjinal maliyet; değişken maliyetlerin ürün ve hizmete dağıtılması metodu olup; gelirlerin ve değişken maliyetlerin, bir işletmenin farklı bölümlerinde takip edilmesi yönüyle katkı payı muhasebesine benzemektedir. Planlanan maliyet ise; maliyet bütçeleme gibi her maliyet merkezinde yer alan maliyetleri kontrol etme faaliyetlerinin maliyetini oluşturur Weaver vd., 2010: 94). GPK'nın; tam maliyetleme yerine marjinal maliyet, uzun vadeli değil kısa vadeli karar desteği, faaliyetler ve süreçler yerine maliyet merkezleri ile ilgili olduğu söylenebilir (Friedl vd., 2005: 56; MacArthur, 2006: 14).

GPK; özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında Almanya'da yaygın olarak kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarından birisi olmuştur (Sharman ve Vikas, 2004: 29). GPK; 1950-1960 yılları arasında maliyet muhasebesi alanında araştırmalar yapan Hans Georg Plaut ve Wolfgang Kilger tarafından geliştirilmiştir. Plaut ve Kilger, karar alma aşamasına yardımcı olması bakımından maliyet muhasebesi metodlarının geliştirilmesine odaklanmışlardır (Friedl vd., 2005: 56). GPK; Almanya dışında Avusturya ve İsviçre gibi Almanca konuşulan ülkelerde ve Danimarka, İsveç ve Hollanda gibi Avrupa ülkelerinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde kullanılmaktadır (Christensen ve Wagenhofer, 1997: 259; Grasso, 2007: 197). Plaut ve Kilger'in yaptıkları çalışmalar sonrasında GPK, sanayi işletmelerinde kullanılan en önemli maliyet muhasebesi sistemlerinden birisi olmuştur (Friedl vd., 2005: 56). GPK, 1980'lerin sonundan itibaren hizmet işletmelerinde de kullanımına başlanmıştır (Grasso, 2007: 197). GPK özellikle çıktı miktarının net olarak tespit edilebildiği sektörlerde daha etkin olmakta ve faydalı sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Krumwiede, 2005: 34). 2000'li yılların başından itibaren

GPK'nın kullanım alanı genişleyerek finans, ulaşım ve sağlık gibi farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerde de kullanılmaya başlamıştır (Sharman ve Vikas, 2004: 32). Almanya'da gerçekleştirilen başarılı uygulamalar sonrasında GPK, uluslararası platformda da ilgi çekmeye başlamıştır (Portz ve Lere, 2009: 48). Bunun bir sonucu olarak GPK günümüzde Amerika'da faaliyet gösteren işletmelerde de maliyet sistemi olarak kullanılmaktadır (Weaver vd., 2010: 93). Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants-IMA) tarafından yapılan araştırmada, GPK'nın, özellikle Alman işletmeleri tarafından hayati derecede önemli görüldüğü ve yüksek memnuniyet seviyesine ulaştığı tespit edilmiştir (White, 2009: 72). Bu nedenle Alman maliyet muhasebesi sisteminin, son dönemde Amerikan yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkisi olduğu söylenebilir (Van Der Merwe, 2004: 1).

GPK Sisteminin Temel Özellikleri

GPK'nın sahip olduğu başlıca özellikler; ürün maliyetinin hesaplanması, maliyet türlerinin, maliyet merkezlerinin ve katkı payının belirlenmesidir (Friedl vd., 2009: 39). GPK, maliyetlerin ürün ve hizmetlere daha doğru şekilde dağıtılmasını sağlayan bir maliyet metodu olup; GPK yoluyla elde edilen maliyet bilgisi, yönetimin aldığı kararlara yardımcı olmak ve yasal şartlar çerçevesinde gerekli olan finansal raporlama için kullanılır (Weaver vd., 2010: 93-94). Bununla birlikte işletmeler GPK'yı maliyet davranışını tanımlamak, izlenebilirlik, karar verme aşamasında kullanma ve maliyet ölçüm sıklığının tespiti gibi farklı aşamalarda da kullanmaktadır (Smith, 2005: 36). FTM'nin Amerika'da ortaya çıkmasını takiben, Amerikan ve Alman maliyet muhasebesi sistemlerinin entegrasyonu amacıyla FTM sistemi bünyesinde yer alan faaliyet tabanlı kavramlar GPK'ya dahil edilmiştir (Grasso, 2007: 197). GPK, genel üretim giderlerini ürünlere maliyet merkezleri aracılığıyla dağıtırken, FTM bu dağıtımı faaliyet ve süreçler aracılığıyla yapmaktadır (Friedl vd., 2005: 60).

GPK; maliyet merkezleri ile ilişkili dört temel özellik taşımaktadır (Portz ve Lere, 2009: 48; Weaver vd., 2010: 94). Bu özellikler şunlardır:

- Maliyet merkezlerinin tanımlanması,
- Bir maliyet merkezi için uygun çıktı ölçütlerinin belirlenmesi,
- Bir maliyet merkezinde yer alan maliyetlerin sınıflandırılması,
- Maliyet merkezi yöneticilerinin sahip olacağı sorumlulukların belirlenmesi.

GPK sisteminde her maliyet merkezi, en az bir çıktı ölçütüne sahip olmalıdır (Weaver vd., 2010: 93). Maliyet merkezlerinin küçük ve birkaç çalışandan oluşması tercih edilmelidir (Portz ve Lere, 2009: 48). GPK sistemini kullanan

işletmelerin, maliyet merkezi sayısını doğru bir şekilde belirlemesi gerekir ve maliyet merkezi en az bir çıktı ölçütü içermelidir (Weaver vd., 2010: 93). Yöneticilerin sorumlu oldukları maliyet merkezi ile ilgili gerekli donanımına sahip olması ve maliyet merkezinin kontrol sorumluluğunu üstlenmeleri gerekmektedir. Amerikan ve Alman maliyet muhasebesi sistemlerinin farklılıklarına yönelik olarak Krumwiede'nin (2005: 31) Almanca konuşulan ülkelerde yaptığı bir çalışma sonuçlarına göre; bu ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin, Amerika'da faaliyet gösteren işletmelere kıyasla maliyet yönetim sistemlerine daha fazla önem verdikleri sonucu ortaya çıkmıştır. Bunun temel nedeninin, Alman işletmelerinin yüzlerce hatta binlerce maliyet merkezini tanımlamaları ve bunları izlemeleri olduğu belirtilmiştir (Balakrishnan vd., 2010: 26).

Maliyet merkezleri açısından değerlendirildiğinde; GPK kullanan Alman işletmelerde çok sayıda ve küçük hacimde maliyet merkezleri kullanılmaktadır (Portz ve Lere, 2009: 48). Amerika'da faaliyet gösteren işletmelerde ise az sayıda ve oldukça büyük hacimli maliyet merkezleri kullanılmaktadır. GPK sisteminde maliyet merkezleri bir faaliyet ölçütü kullanırken; Amerika'da faaliyet gösteren işletmelerde birden çok faaliyet ölçütü bulunmaktadır. GPK sisteminde maliyet merkezi yöneticileri, birçok farklı maliyet merkezi için değişken maliyetleri kontrol etme yetkisine sahip iken; Amerika'da faaliyet gösteren işletme yöneticileri sadece tek bir maliyet merkezinde ortaya çıkan tüm maliyetleri kontrol yetkisine sahiptir (Weaver vd., 2010: 94). Maliyet merkezlerine atanan çalışanlar birden fazla maliyet merkezinin sorumluluğunu üstlenebilir. Görevli çalışan çıktı miktarında ortaya çıkan değişiklikler ve değişken maliyetlerin kontrolünden sorumludur (Portz ve Lere, 2009: 49-50). GPK sistemini kullanan işletmelerin karakteristik özellikleri şu şekildedir (Cheney, 2005: 14; Krumwiede, 2005: 29-30; Krumwiede ve Suessmair, 2007: 7):

Birçok maliyet merkezine sahip olması; GPK sistemini kullanan işletmeler, 8-20.000 adet arasında değişen kaynak maliyet merkezine sahiptir. Amerikan işletmelerinde bu sayı ortalama 400-2.000 adettir.

Maliyet özelliklerinin izlenmesi; her üretim maliyeti şu özelliklere sahip olmaktadır.

- **Atanabilirliği;** direkt, endirekt
- **Türü;** üretim, araştırma ve geliştirme, genel yönetim, pazarlama ve dağıtım
- **Karar ile bağı;** ilgili, ilgisiz
- **Maliyet davranışı;** sabit, değişken

- **Maliyet akışı bağı;** ilgili, ilgisiz
- **Dağıtım seviyesi;** birincil, ikincil
- **Üretim maliyeti kategorisi;** diğer gelir ve giderler, stratejik, atıl kapasite, aktifleştirilmiş üretim maliyetleri
- **Üretim maliyeti türü;** malzeme taşıma, işletme malzemesi, işçilik, ekipman, kalite kontrol, çevresel, bina ve işletme giderleri

Maliyetlerin sabit ya da değişken olarak ayrılması; GPK sisteminin kilit unsurlarından birisi, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılmasıdır (Ceheny, 2005: 14). Bu şekilde yapılan ayırım yöneticilerin kısa vadeli karar vermelerine ve maliyet kontrolüne yardımcı olur (Portz ve Lere, 2009: 49). Maliyet merkezinde değişken olarak belirlenen maliyetler, üretimdeki artış ve azalışa yani çıktı miktarına göre değişkenlik gösterir. Maliyet merkezinde geriye kalan maliyetler ise sabit maliyet olarak sınıflandırılır (Portz ve Lere, 2009: 49; 2010: 47). GPK sisteminde sabit maliyetler orta ve uzun dönemli amaçlar çerçevesinde ürünlere dağıtılmaktadır (Friedl vd., 2005: 58). Değişken maliyetleme sisteminde ağırlıklı olarak, katkı payı dikkate alınarak bir siparişin kabul ya da reddedilmesi gibi kısa vadeli kararlar ya da fiyatlama kararları için GPK kullanılmaktadır. GPK ayrıca kaynakların nasıl tüketildiğine ve nedensel ilişkinin kurulmasına odaklanmaktadır (IFAC, 2009: 37). GPK ile ilgili yapılan ilk çalışmalarda sadece direkt ürün maliyetine odaklanılmıştır. Fakat daha sonra Steyr, BMW, Porche, Stihl gibi GPK sistemini kullanan işletmelerin öncülüğünde, direkt maliyetlerle birlikte sabit maliyetlerin ürünlere dağıtımı yapılmaya başlamıştır (Sharman ve Vikas, 2004: 30). GPK ile işletme kaynaklarına odaklanılarak; kapasite, kaynak tüketimi, planlama ve kontrol analizleri yapılmaktadır (Mackie, 2006: 33).

GPK kullanan şirketlerin birçoğu, üretim maliyetlerini sabit ve değişken olarak ayırmakla birlikte bazı istisnalar olmaktadır. Örneğin; işletmelerin bir kısmı tüm üretim maliyet merkezlerini sabit kabul edip, yalnızca hammadde maliyetlerini değişken olarak değerlendirmektedir. İşletmelerin diğer bir kısmı ise, Almanya'da iş hukuku yasalarının katı kurallara bağlı olması nedeniyle çalışan haklarının işçilik maliyetlerini düşürmeye engel olduğunu düşünmekte; bu nedenle işçilik maliyetlerini sabit gider olarak dikkate almaktadır (Krumwiede, 2005: 30).

Basitleştirilmiş GPK sistemi; üretim ve satış faaliyetleri fazla olan işletmelerde oluşan maliyet ve muhasebe verilerinin karmaşıklığı ve kimi noktalarda anlaşılmasının zor olması nedeniyle, Alman firma yöneticilerinde son dönemde maliyet sistemlerini yalınlaştırma eğilimi görülmektedir (Krumwiede, 2005: 30). Çoğu yönetici bu verileri elde etmek için katlanılan

maliyetlerin yüksekliğinden yakınmakta, bu nedenle daha basitleştirilmiş bir maliyet sistemine ulaşma isteği oluşmaktadır.

GPK'nın İşleyişi ve Kullanım Amaçları

GPK kullanıcıları, stratejik etkiden ziyade doğru ve ayrıntılı bilgi sahibi olmaya odaklanmaktadır (White, 2004: 6). Bu şekilde bir kullanım, işletmelere uzun dönemli finansal fayda sağlamaktadır (Weaver vd., 2010: 93). GPK kullanıcıları ayrıca maliyet sistemlerinin yeterli kontrolü sağlaması için detaylı olması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle Alman maliyet muhasebesi sistemini kullanan muhasebeciler sistemin sürdürülebilirliği için şu raporlamaları yapmaktadırlar (Krumwiede, 2005: 30-31):

Satın alma veya üretim analizi: GPK, üretilen ürünlerin maliyet kırılımlarını çeşitli seviyelerde sunarak, işletmelerin satın alma ya da üretim yapma kararını vermelerine yardımcı olur. Yapılan bu analiz özellikle hedef maliyetleme açısından işletmelere yardımcı olur.

Kapasite kararı: Maliyetlerin sabit ya da değişken olarak ayrılması, kapasitenin nasıl kullanılacağı ya da kısıtlanacağına karar verilmesi açısından önemlidir. Kapasitenin belirlenmesi, belirli aşamalarda maliyet kıyaslaması yapmak ve uygun maliyetin belirlenmesine yardımcı olması bakımından fayda sağlar. Ayrıca maliyet merkezlerinde yer alan belirli maliyet tipleri için ton başına ya da parça başına indirekt maliyet düzeyi belirlenir.

Maliyet kontrolü: Maliyetlerin sabit ya da değişken olarak ayrılması maliyet merkezinde sapma analizi yapma imkanı sunar. Böylece hedeflenen (esnek) maliyetler fiili maliyetler ile kıyaslanır. Bu analiz, fiili ve planlanan maliyetler ile karşılaştırıldığında daha doğru sonuçlar verir. Maliyetlerin sabit ya da değişken olarak ayrılmasına ilişkin yapılan planlama aynı zamanda bu maliyetlerin hangi aşamalarda düşürülebileceği konusunda işletmelere bilgi verir.

Maliyet bilgisi şeffaflığı: İşletmeler GPK ile güvenilir maliyet bilgisini daha kolay bir şekilde elde edebilmektedir. Özellikle SAP gibi bilgisayar sistemleri kullanan işletmeler, kontrol faaliyetlerini daha etkin şekilde yapabilmekte; sistemden sağlanan maliyet verileri hızlı ve güvenilir şekilde elde edilebilmektedir.

Satış ve üretim planlama: GPK sistemini kullanan işletmeler satış ve üretim planlaması yaparken, *Katkı Payı* (Satışlar-Maliyetler) gibi hesaplamaları yaparak, sabit ve değişken maliyetleri tespit etmektedirler. Böylece her tek ürünün fiyatı için kısa vadeli alt sınır belirlenmektedir. Belirlenen bu tutarın üzerinde yapılan her satıştan elde edilen kar ile, sabit maliyetler karşılanmaktadır. Katkı payı aynı zamanda üretimde yaşanması muhtemel

darboğaz yönetimi açısından önemlidir.

Alman finansal muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolar daha çok kredi verenler ve yatırımcıların ihtiyacı olan bilgileri sunacak şekilde oluşturulmuştur. Bu kapsamda oluşturulan Alman muhasebe sistemi, yöneticilerin karar alma aşamasında kullanacağı finansal verileri onlara tam olarak sunamamaktadır. Bu nedenle belirli bir amaca yönelik spesifik maliyet muhasebe sisteminin oluşturulması işletmeler açısından önem kazanmaktadır (Friedl vd., 2009: 39). Çünkü Almanya'da faaliyet gösteren işletmeler yoğun şekilde çevrimiçi, gerçek zamanlı maliyet kontrolü ve analizinden faydalanmaktadır (MacArthur, 2006: 15). Bu nedenle Amerikalı yöneticilere kıyasla Alman yöneticiler sahip oldukları maliyet bilgilerinin daha doğru olduğunu düşünmektedir (Krumwiede ve Suessmair, 2007: 1; White, 2004: 6). Özetlenecek olursa; GPK sistemini kullanan işletmelerin karakteristik özellikleri şu şekildedir (Krumwiede, 2005: 29-30; 2008: 41):

- Birçok maliyet merkezine sahip olması
- Maliyet özelliklerinin izlenmesi
- Maliyetlerin sabit ya da değişken olarak ayrılması
- Daha yüksek düzeyde bilgi sistemi entegrasyonu ve kalitesi
- Daha yüksek değişken maliyetler
- Düşük maliyete dayalı rekabet stratejisi
- Yönetim muhasebesine önem verilmesi
- Bütçeleme sistemleri, kıyaslama metotları (benchmarking), ürün ve müşteri karlılık analizi ve transfer fiyatlama yöntemlerinin güçlü kullanımı
- GPK sistemi aracılığıyla maliyet sistemlerinin basitleştirilmesi

Alman üretim işletmeleri GPK ile entegre edilmiş maliyet muhasebesi sistemlerini bütçeleme, maliyet planlaması ve değerlendirme faaliyetlerinde, geriye dönük inceleme ve kontrollerde, süreç iyileştirme ve müşteri karlılık analizinde etkin olarak kullanmaktadır (Krumwiede ve Suessmair, 2007: 4-5; MacArthur, 2006: 15). Bununla birlikte GPK; kaynak tüketimi, kontrol faaliyetleri ve sorumlulukların belirlenmesi konularında işletmelere gelişmiş yöntemler sunar (White vd., 2008: 5). İşletmeler GPK'yı maliyet davranışını saptamak, izlenebilirlik, karar alma ve maliyet ölçümü için kullanmaktadır (Smith, 2005: 36). GPK aynı zamanda fiyatlandırma, kısa dönemli üretim planlaması, satın alma veya üretme kararı verme, ek sipariş kabulü, transfer fiyatlandırma, kısa dönemli fiyatlandırma kararları ve geleneksel finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için işletmelere bilgi akışı sağlar (Friedl vd.,

2009: 40; Smith, 2005: 37). GPK sistemi stratejik kararlar için önemli olup, ürün hattının devam edip etmeyeceği ve dış kaynak kullanımı gibi stratejik kararlarda işletmeye destek sağlar (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 44).

Almanya'da faaliyet gösteren işletmelerin kullandığı GPK genellikle SAP yazılımı üzerine kurulu bilgi sistemlerine entegre olan, bileşik ürünlerin üretildiği ve karmaşık üretim sürecine sahip sistemlerde kullanılmaktadır (Krumwiede, 2005: 28). Krumwiede (2005), GPK kullanan işletmeler üzerinde yapmış olduğu araştırmada, işletmelerin tamamına yakınının SAP gibi ileri düzeyde kurumsal kaynak planlama bilgi sistemlerini kullandıklarını tespit etmiştir. GPK yönteminin kullanıldığı uygulamaların bazıları şunlardır (Krumwiede ve Suessmair, 2007: 40):

- Katkı payı muhasebesinin kullanılması
- Maliyet merkezi dikkate alınarak yapılan sapma analizi
- Maliyetleme yapılırken planlanan (standart) maliyetlerin kullanılması
- Her bir maliyet merkezi için kaynak tüketiminin (toplam talep) analiz edilmesi
- Maliyet merkezleri temel alınarak endirekt maliyetlerin atanması ve maliyet dağıtımı için bir ağ kurulması
- Sabit ve değişken maliyetlerin tespit edilerek; ikincil (destek birimleri) maliyet merkezinde oluşan maliyetlerin, birincil maliyet merkezine aktarılmasını sağlama
- Atıl kapasite maliyetinin belirlenmesi ve hesaplanması

GPK Kurulum Süreci

GPK sistemine uygun olarak oluşturulan maliyet muhasebesi sisteminin tasarlanmasında dört temel unsur vardır. Bu unsurlar; maliyet türü, maliyet merkezi, ürün maliyeti ve katkı payı ile ilgilidir. Her bir unsura ait kullanılan maliyetler şu şekildedir (Friedl vd., 2009: 40; 2005: 57-59):

- **Maliyet türü muhasebesi;** maliyet türlerini işçilik, malzeme, amortisman gibi kısımlara ayırır. Her maliyet türü değişken ve sabit özelliğine göre maliyet havuzlarına aktarılacak şekilde ayrılır.
- **Maliyet merkezi muhasebesi;** bir maliyet merkezi birbiri ile bağlantılı ve ölçülebilir maliyetlerin birleşiminden meydana gelir. Tipik bir maliyet merkezi 10 ya da daha az çalışandan oluşur. İşletmeler genellikle üretim, malzeme, yönetim, satışlar ve araştırma-geliştirme gibi birçok maliyet merkezine sahiptir. Maliyet merkezleri genellikle bir ya da birden çok maliyet taşıyıcısına

sahiptir. GPK; birincil (esas üretim) ve ikincil (yardımcı üretim) olmak üzere iki farklı maliyet merkezi türüne sahiptir. Birincil maliyet merkezi, üretim sürecine yakından bağlıdır. Üretim süreci ile ilgili faaliyetlerin gerçekleştiği bölümlerden oluşmaktadır. İkincil maliyet merkezi ise, üretim sürecine yardımcı olan faaliyetlerden oluşmaktadır. İkincil maliyet merkezi; bakım-onarım, tesis müdürlüğü gibi üretim sürecine nispeten daha uzak olan yardımcı bölümlerden oluşur. İkincil maliyet merkezindeki giderlerin doğrudan ürünlere yüklenmesinin mümkün olmaması nedeniyle bu ayırım önem kazanmaktadır. Çünkü ikincil maliyet merkezinde toplanan maliyetler ürünlere direkt olarak yüklenmez. Bu nedenle, ikincil maliyet merkezinde oluşan giderler, ürünlerle daha yakın bağlantıya sahip olan birincil maliyet merkezine aktarılırlar. Bu kademeli atama, ürün maliyetlerinin daha doğru şekilde hesaplanmasını sağlar. Sadece ikincil maliyet merkezinde oluşan değişken maliyetler, birincil maliyet merkezine aktarılmaktadır (Friedl vd., 2009: 57-58). Bu şekilde ürün maliyetinin hesaplanması daha doğru şekilde yapılmış olur. Ürün maliyet muhasebesinde, birincil maliyet merkezinde oluşan değişken giderler maliyet taşıyıcıları aracılığı ile ürünlere yüklenmektedir. Birincil maliyet merkezinde oluşan direkt hammadde ve direkt işçilik ve değişken endirekt maliyetler, yükleme oranları aracılığı ile ürünlere dağıtılır. Böylece sadece ürün ile ilgili maliyetler dikkate alınarak ürün maliyeti hesaplanmaktadır. (Friedl vd., 2009: 58).

- **Ürün maliyet muhasebesi;** maliyet tahsisi sonrası, ikincil maliyet merkezindeki değişken maliyetlerin tamamı birincil maliyet merkezine aktarılmış olur. Birincil maliyet merkezinde yer alan değişken maliyetler ise ürünlere dağıtılır. Ürün maliyet muhasebesi ile; direkt işçilik ve direkt hammadde ile birlikte değişken maliyetler ürünlere yüklenir.
- **Katkı payı muhasebesi;** değişken ve sabit maliyetlerin analizi önem arz etmektedir. sabit maliyetler hem ürün hem de işletme seviyesinde ele alınmakta ve katkı payları buna göre hesaplanmaktadır. ABD'de katkı payı hesaplaması, elde edilen gelirden değişken maliyetler çıkarılarak bulunur. Katkı payı aynı zamanda brüt kar olarak dikkate alınır. Bu şekilde, gelirler ve sabit maliyetler ürün maliyet muhasebesine eklenerek, maliyet muhasebesi sistemi tamamlanır. Her ürün için katkı payı, ürün gelirinden değişken maliyetleri çıkararak hesaplanmaktadır. Bu durum daha çok kısa dönemli yönetim kararlarında etkili olur. GPK'da ise bu analizler daha detaylı şekilde gerçekleştirilir. Sabit maliyetler, katkı paylarından farklı katmanlarda (ürün, işletme gibi) çıkarılır. Örneğin; küçük bir ürün grubuna ait sabit araştırma ve geliştirme ya da pazarlama giderleri ortaya çıktığında, bu maliyet o ürün grubunun katkı payından çıkarılır. Bu tip bir katmanlı katkı payı analizi sadece kısa dönemli kararlar için değil, uzun dönemli kararlar için işletmelere fikir verir. Katkı payı

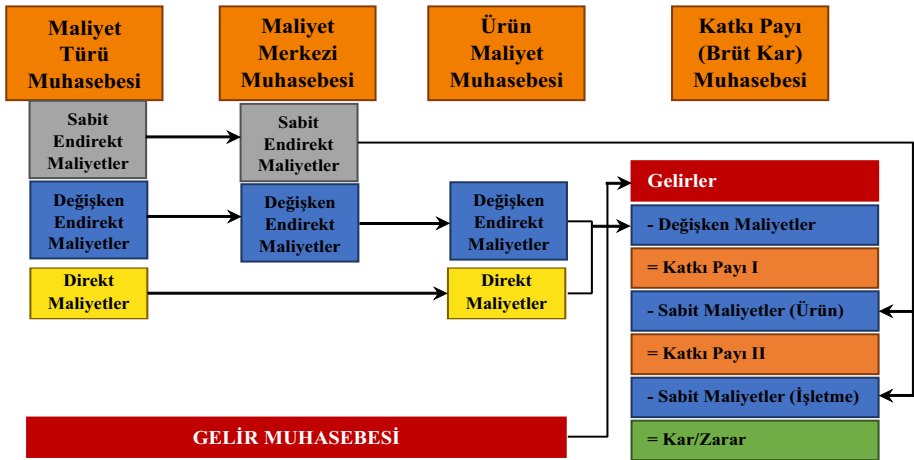
muhasebesi kapsamında hazırlanan gelir tablolarında yer alan detaylı katkı payı verileri yöneticilerin aldığı birçok kararda belirleyici olmaktadır. Katkı payı muhasebesi ile benzer özellik taşıyan değişken maliyetleme sisteminde ise, sabit maliyetler maliyet objelerine (ürün, hizmet ve müşteriler gibi) yüklenmemektedir. Bununla birlikte sabit maliyetler karar alma aşamasında dikkate alınmaktadır (Krumwiede ve Suessmair, 2007: 6-7).

GPK sistemine geçiş aşamasında yapılacak ilk işlemlerden birisi, ortaya çıkan üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bileşenlerine ayrılmasıdır (Smith, 2005: 38). GPK kurulum aşamasında gerçekleşen adımlar şu şekilde olmaktadır (Sharman ve Vikas, 2004: 32):

- İş akışı ve üretim süreci analiz edilip, listelenerek faaliyetler tanımlanır.
- Faaliyetler için çalışma saati standartları oluşturulur.
- Gerçekleşen faaliyet performansı bilgileri aylık olarak takip edilir.
- Rutin olmayan faaliyetler ve rutin faaliyetlerin çeşitliliği tespit edilir.
- Her sektör/işletme; maliyet kategorileri, üretim faktörleri açısından farklılık gösterebildiği için, GPK sistemi bu durum dikkate alınarak dizayn edilmelidir.

GPK direkt ve değişken maliyetleri, ürünlere dağıtımı yapılmayan sabit maliyetlerden ayırır. GPK'nın temel odak noktası, işletmede oluşturulan birçok maliyet merkezi aracılığı ile maliyet planlaması yapmaktır. Böylece üretim sürecine yönelik kısa dönemli karar alımları için maliyet bilgisi elde edilmiş olmaktadır (MacArthur, 2006: 15). GPK'nın temel yapısı Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1: GPK'nın Temel Yapısı

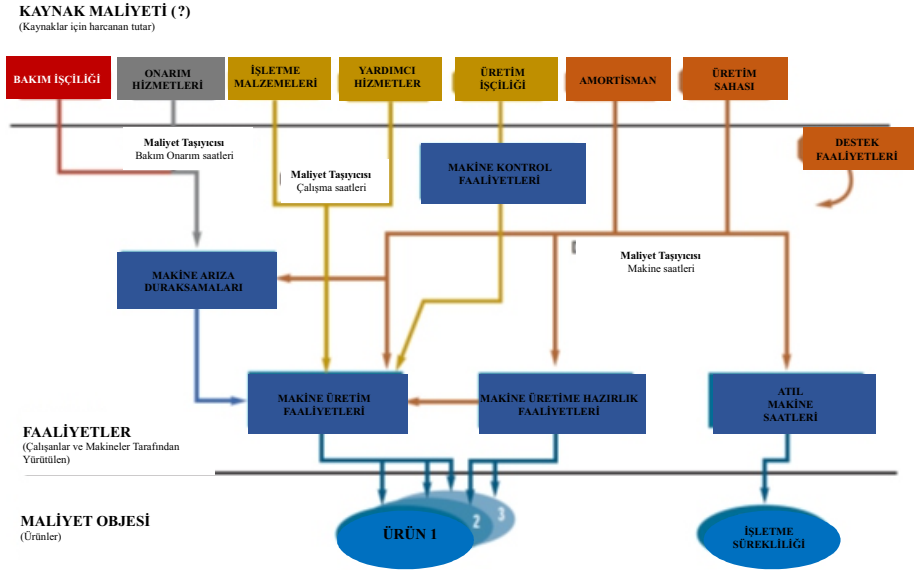


Kaynak: Friedl vd., 2009: 58.

Maliyet türü muhasebesinde maliyet tipleri gruplandırılır. Örneğin; maliyetler işçilik, hammadde ve amortisman gibi özelliklerine göre farklı gruplara ayrılmaktadır. Her maliyetin sabit ve değişken özellikleri dikkate alınır. GPK sisteminin en önemli fonksiyonlarından birisi maliyet merkezi muhasebesidir. Maliyet merkezi; faaliyet ve maliyetlerin ölçülebildiği, birbiri ile bağlantılı ve küçük hacimli olmalıdır. GPK'ya uygun hazırlanan bir maliyet merkezi, 10 ya da daha az çalışandan oluşturulmalıdır. İşletmeler genellikle üretim, yönetim, satış, araştırma geliştirmeden oluşan çoklu maliyet merkezlerine sahiptirler. Maliyet merkezleri genellikle bir ya da az sayıda maliyet taşıyıcısına sahip olup, maliyet merkezlerinin çıktısı ve değişken maliyetler arasında bir bağ söz konusudur. Basit şekilde oluşturulan her bir maliyet merkezi, çıktı ile maliyetler arasındaki ilişkiyi tanımlayan detaylı maliyet planlamasına imkan tanımaktadır. Detaylı planlama aynı zamanda maliyet merkezlerinin izlenmesini kolaylaştırmaktadır (Friedl vd., 2009: 57).

GPK sistemini oluşturan işletmeler, kaynak tüketiminin neden olduğu maliyet akışını takip edebilmekte; böylece süreç ve faaliyetlerin çıktısı olan ürüne bu maliyetler aktarılabilir (Sharman ve Vikas, 2004: 31). GPK sistemine ait kaynak akış süreci Şekil 2'de görülmektedir.

Şekil 2: GPK Sistemi Kaynak Akış Diyagramı



Kaynak: Sharman ve Vikas, 2004: 31.

Üretim süreci boyunca ortaya çıkan faaliyetler nedeniyle tüketilen kaynakların maliyet akışının izlendiği Şekil 2'de, faaliyet ya da süreçler ürün ya da hizmet çıktılarını meydana getirmektedir. Bu süreçte kaynak tüketimi niceliksel şekilde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; makine çalışma saatleri (makinenin çalışacağı saat sayısı) tüketilecek elektrik ve işletme malzemelerinin miktarı belirlenmektedir. Bu şekilde tüketilen kaynak maliyetinin saptanması mümkün olmaktadır (Sharman ve Vikas, 2004: 31). GPK sistemini kullanacak işletmelerin şu kriterleri karşılaması gerekmektedir (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 42):

1. GPK'nın karar alma aşamasında kullanılması
2. Maliyetleme yapılırken planlanan (standart) maliyetlerin kullanılması
3. Her maliyet merkezi için sapma analizi
4. Katkı payı muhasebesinin kullanılması
5. Her maliyet merkezi için çıktı ölçümü ile ilgili sabit ve değişken maliyetlerin ayrılması

GPK sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, işletmelerin güçlü bir bilgi sistemine ihtiyaçları vardır (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 42). Birçok işletme genel üretim giderlerini dağıtmak için çoğunlukla bir maliyet havuzu kullanmaktadır (Cheney, 2005: 14). GPK kullanan işletmeler ise genel üretim giderlerini dağıtmak için çok sayıda maliyet havuzu kullanmaktadır (Krumwiede ve Suessmair, 2008: 44; MacArthur, 2006: 14). GPK kullanılırken, maliyet havuzlarının homojen olması gerekir. Örneğin; geleneksel sistemde elektrik maliyetleri direkt işçilik saati ya da makine saati dikkate alınarak bölümler üzerinden ürünlere dağıtılabilmektedir. GPK uygulanırken ise, elektrik maliyetlerini daha iyi temsil eden bir maliyet taşıyıcısı olan makine saati kullanılarak, maliyetlerin ürünlere dağıtımı yapılabilmektedir. Tespitin bu şekilde yapılması ile tanımlanan elektrik kullanımı ve ortaya çıkan maliyet ürünlere daha doğru şekilde dağıtılmaktadır (Smith, 2005: 38). Friedl ve arkadaşlarının (2009: 42-45) Alman işletmelerle yaptığı çalışmada 19-3.360 arasında maliyet türü ortaya çıktığı, genel ortalamanın ise 786 olduğu sonucuna ulaşmıştır. Aynı çalışmada maliyet merkezi sayısı 20-100.000 arasında tespit edilmiş; birincil maliyetlerin yer aldığı maliyet merkezi sayısı 892, ikincil maliyetlerin yer aldığı maliyet merkezi sayısı ise 472 olmuştur ve işletme büyüklüğü ve maliyet merkezi sayısı arasında güçlü bir korelasyon olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca maliyetlerin, maliyet merkezinde ve ürün seviyesinde kontrol edildiği tespit edilmiş; bütçelenen ve gerçekleşen maliyet karşılaştırmasının ise ürün seviyesinde analiz edildiği ortaya konmuştur. Çalışmaya konu olan

işletmelerin %69'u katkı payı muhasebesini maliyet muhasebesi uygulamalarında kullanmakta iken; %51'i sabit maliyetleri işletme, birim ve ürün seviyesinde analiz etmektedir.

Krumwiede ve Suessmair (2008: 48), GPK sisteminden en iyi şekilde yararlanılması için gerekli olan faktörleri ve tamamlayıcı maliyet uygulamalarını şu şekilde sıralamaktadır:

- Yüksek düzeyde Kurumsal Kaynak Planlaması kullanımı
- Daha yüksek bilgi sistemi kalitesi
- Stratejik planlama sürecinin oluşturulması
- Maliyet sapmalarını belirlenmesi
- Düşük fiyat stratejisi
- Benchmarking kullanımı
- Transfer fiyatlandırması kullanımı
- Just-in-Time stoklama yöntemlerinin kullanılması
- Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanılması
- Hedef maliyetleme sisteminin kullanılması
- GPK için muhasebe birimi dışında çalışan desteğinin sağlanması
- GPK için üst yönetim desteğinin sağlanması
- GPK uygulamaları için yeterli eğitimin verilmesi

Bir işletmede GPK sisteminin uygulanması için oluşturulan kurum planlaması şu şekilde olmaktadır (Smith, 2005: 38):

- Yeni raporlama sistemindeki olası değişiklikler için sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesi.
- Maliyetlerin tanımlanması ve sınıflandırılması (Maliyetler her bir birim ürüne göre değil, üretim hacmine göre değişkenlik gösterir. Parti maliyeti, malzeme taşıma gibi).
- Ele alınması gereken değişikliklerin kapsamının belirlenmesi.
- Sadece maliyetlerin gruplandırılması
- Karlılık analizi
- Stok değerlemeyi de içeren standart maliyetlerin belirlenmesi

- SAP gibi bilgi sistemlerinde yapılacak değişikliklerin tespit edilmesi
- Excel ve Access veri tabanının kullanılması
- Çalışanlara eğitim verilmesi (Özellikle farklı amaçlar için kullanılacak maliyetlerle ilgili çalışan kişilere)

SONUÇ

Aslında, bir işletmenin muhasebe fonksiyonunu genel olarak finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi oluşturmaktadır (Jerz, 1997: 29). Bu nedenle finansal raporlama dışında, karar verme ve mali yönetim sürecinde yönetim muhasebesi yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Maliyet bilgisi, geçmiş performans ile ilgili geri bildirim imkanı sunarak, gelecek performansla ilişkin değişiklik ve yönlendirmeyi sağlamaktadır (IFAC, 2009: 5). Alman maliyet muhasebesi sistemi gelişim gösterdiği yıllar içerisinde standart maliyetleme, esnek standart maliyetleme, direkt maliyetleme, esnek maliyet muhasebesi ve katkı payı muhasebesine odaklanmıştır. Son dönemde ise esnek maliyet muhasebesi ve katkı payı muhasebesi yaklaşımlarının birleşiminden meydana gelen Grenzplankostenrechnung (GPK) sistemi işletmeler tarafından kullanılmaya başlamıştır. GPK yöntemini kullanan işletmeler; maliyet merkezi dikkate alınarak sapma analizi yapabilmekte, maliyetlerin sabit ve değişken yapılarının belirlenmesi sayesinde yardımcı maliyet merkezlerinde oluşan maliyetleri, esas üretim merkezine daha doğru şekilde yükleyebilme imkanı kazanmakta ve atıl kapasiteyi tespit ederek ortaya çıkan atıl kapasite maliyetini hesaplayabilmektedir.

KAYNAKÇA

- Balakrishnan, R., Labro, E. ve Sivaramakrishnan, K. (2012). Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 2). *Accounting Horizons*, 26(1), 21-41.
- Cheney, G. (2005). German Cost Accounting: Will It Work In America? *Accounting Today Magazine*, 14-16.
- Christensen, J. ve Wagenhofer, A. (1997). Special section: German cost accounting traditions. *Management Accounting Research*, 8, 255-259.
- Friedl, G., Hammer, C., Pedell, B. ve Küpper, H.-U. (2009). How do German companies run their cost accounting systems. *Management Accounting Quarterly*, 10(2), 38-52.
- Friedl, G., Küpper, H.-U. ve Pedell, B. (2005). Relevance added: Combining ABC with German cost accounting. *Strategic Finance*, 86(12), 56-61.
- Grasso, L. (2007). Obstacles to lean accountability. *Lean accounting: best practices for sustainable integration*, 177-207.
- IFAC. (2009). *Evaluating and improving costing in organizations*. New York: Professional Accountants in Business Committee.
- Jerz, R. J. (1997). A resource consumption model (RCM) for process design. University of Iowa.
- Krumwiede, K. (2005). Rewards and realities of German cost accounting: time-tested German cost analysis can help improve financial results. But first you have to grapple with its complexities. *Strategic Finance*, 27-35.
- Krumwiede, K. ve Suessmair, A. (2007). Comparing US and German cost accounting methods. *Management Accounting Quarterly*, 8(3), 1-9.
- Krumwiede, K. ve Suessmair, A. (2008). A Closer Look at German Cost Accounting Methods. *Management Accounting Quarterly*, 10(1), 37-50.
- MacArthur, J. B. (2006). Cultural Influences on German versus US Management Accounting Practices. *Management Accounting Quarterly*, 7(2), 10-16.
- Mackie, B. (2006). Merging GPK and ABC on the road to RCA. *Strategic Finance*, 88(5), 33-39.
- Plaut, H.-G. (1953). Die Grenzplankostenrechnung (Marginal plan costing). *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 23, 347 - 363.
- Portz, K. ve Lere, J. C. (2009). Is German cost accounting right for your firm? *CMA Management*, 82(9), 48-50.
- Portz, K. ve Lere, J. C. (2010). Cost center practices in Germany and the United States: impact of country differences on managerial accounting practices. *American Journal of Business*, 25(1), 45-52.
- Scheer, A.-W. (1988). *Grenzplankostenrechnung: Stand und aktuelle Probleme; Hans Georg Plaut zum 70. Germany: Gabler.*

- Schildbach, T. (1997). Cost accounting in Germany. *Management Accounting Research*, 8(3), 261-276. doi:10.1006/mare.1996.0047
- Schmalenbach, E. (1919). Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. *Zeitschrift für Handelswissen-schaftliche Forschung*, 13, 1-101.
- Schmalenbach, E. (1926). *Dynamische Bilanz* (4. baskı). Leipzig, Gloeckner.
- Schmalenbach, E. (1934). *Selbstkostenrechnung und Preispolitik* (6. baskı). Leipzig, Gloeckner.
- Sharman, P. A. ve Vikas, K. (2004). Lessons from German cost accounting. *Strategic Finance*, 28-36.
- Smith, C. S. (2005). Going for GPK. *Strategic Finance*, 86(10), 36-39.
- Van Der Merwe, A. (2004). Chapter Zero in Perspective. *Management Accounting Quarterly*, 5(2), 1-6.
- Weaver, R., Rutledge, R. W. ve Karim, K. E. (2010). Is GPK Right for US Companies? Possibility of Its Application in Bangladesh. *ASA University Review*, 4(2), 93-100.
- White, L. (2004). Why look at German cost management? *Strategic Finance*, 6-8.
- White, L. (2009). Resource consumption accounting: Manager-focused management accounting. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(4), 63-77.
- White, L., Stenzel, C. ve Stenzel, J. (2008). Bringing RCA to Market. *Cost Management*, 22(4), 1-12.