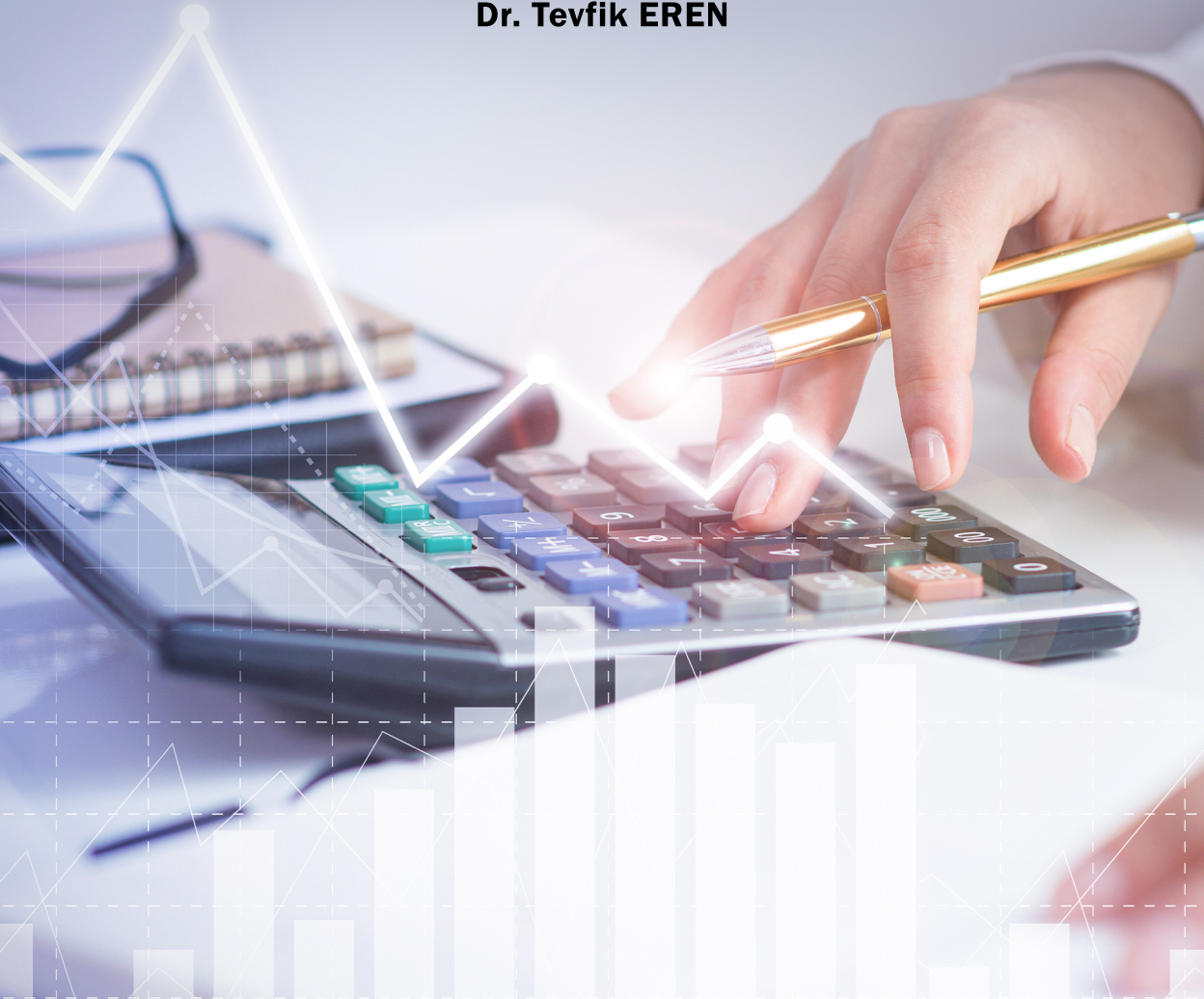


**YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN  
ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:  
BİST'TA İŞLEM GÖREN İMALAT FİRMALARI  
ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**Dr. Tefik EREN**



**YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN  
ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:  
BİST'TA İŞLEM GÖREN İMALAT FİRMALARI  
ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

**Dr. Tefik EREN**

**EĞİTİM**  
yayınevi

**YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST'TA İŞLEM GÖREN İMALAT FİRMALARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Dr. Tevfik EREN

**Genel Yayın Yönetmeni:** Yusuf Ziya Aydođan (yza@egitimyayinevi.com)

**Genel Yayın Koordinatörü:** Yusuf Yavuz (yusufyavuz@egitimyayinevi.com)

**Sayfa Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

**Kapak Tasarımı:** Eğitim Yayınevi Grafik Birimi

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı

**Yayıncı Sertifika No:** 47830

**E-ISBN:** 978-625-8468-35-9

1. Baskı, Ocak 2022

**Kütüphane Kimlik Kartı**

**YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BİST'TA İŞLEM GÖREN İMALAT FİRMALARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Dr. Tevfik EREN

121 s., 165x240 mm

Kaynakça var, dizin yok.

E-ISBN: 978-625-8468-35-9

Copyright © Bu kitabın Türkiye'deki her türlü yayın hakkı Eğitim Yayınevi'ne aittir. Bütün hakları saklıdır. Kitabın tamamı veya bir kısmı 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kitabı yayımlayan firmanın ve yazarlarının önceden izni olmadan elektronik/mekanik yolla, fotokopi yoluyla ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, yayımlanamaz.

**EĞİTİM**

yayınevi

**Yayınevi Türkiye Ofis:** İstanbul: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Atakent mah. Yasemen sok. No: 4/B, Ümraniye, İstanbul, Türkiye

Konya: Eğitim Yayınevi Tic. Ltd. Şti., Fevzi Çakmak Mah. 10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent,

Karatay, Konya, Türkiye

+90 332 351 92 85, +90 533 151 50 42, 0 332 502 50 42

bilgi@egitimyayinevi.com

**Yayınevi Amerika Ofis:** New York: Eğitim Publishing Group, Inc.

P.O. Box 768/Armonk, New York, 10504-0768, United States of America

americaoffice@egitimyayinevi.com

**Lojistik ve Sevkiyat Merkezi:** Kitapmatik Lojistik ve Sevkiyat Merkezi, Fevzi Çakmak Mah.

10721 Sok. B Blok, No: 16/B, Safakent, Karatay, Konya, Türkiye

sevkiyat@egitimyayinevi.com

**Kitabevi Şubesi:** Eğitim Kitabevi, Şükran mah. Rampalı 121, Meram, Konya, Türkiye

+90 332 499 90 00

bilgi@egitimkitabevi.com

**İnternet Satış:** www.kitapmatik.com.tr

+90 537 512 43 00

bilgi@kitapmatik.com.tr

## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ	VI
GRAFİKLER LİSTESİ	VI
KISALTMALAR LİSTESİ	VII
ÖNSÖZ	IX

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### YÖNETİM MUHASEBESİ, YÖNETİM MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI

1.1. Yönetim Muhasebesi Nedir?	11
1.2. Yönetim Muhasebesinin İşlevleri ve İşletme Yönetimine Katkıları	12
1.2.1. Yönetim Muhasebesinin İşlevleri	12
1.2.2. Yönetim Muhasebesinin İşletme Yönetimine Katkıları	12
1.2.2.1. Planlama Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi	13
1.2.2.2. Örgütlenme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi	13
1.2.2.3. Yürütme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi	14
1.2.2.4. Denetleme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi	14
1.3. İşletme Yöneticilerinin Bilgi Gereksinimlerinin Nedenleri	14
1.4. Yönetim Muhasebesi Sistemi ve Amacı	14
1.4.1. Yönetim Muhasebesi Sistemi	14
1.4.2. Yönetim Muhasebesinin Amacı	15
1.5. Yönetim Muhasebesinin Tarihi Gelişimi	15
1.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	18
1.6.1. Hedef Maliyet	18
1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi	19
1.6.3. Tam Zamanında Üretim (Just In Time)	21
1.6.4. Kaizen Maliyetleme	22
1.6.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	22
1.6.6. Değer Bazlı Yönetim ve Ekonomik Katma Değer (EVA)	23
1.6.7. Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	23
1.6.8. Bütçe Kontrolü	25
1.6.9. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri	26
1.6.10. Değişken Maliyet	27
1.6.11. Standart Maliyet	28
1.6.12. Değer Zinciri Analizleri	29
1.6.13. Ürün Hayat Seyri Analizleri	30
1.6.14. Kıyaslama (Benchmarking)	32
1.6.15. Ürün Kârlılık Analizleri	32
1.6.16. Müşteri Kârlılık Analizleri	33

## İKİNCİ BÖLÜM

### YÖNETİM MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

2.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişimini Etkileyen Faktörler ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	35
2.1.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişim	35
2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimini Etkileyen Faktörler	36
2.2. Yönetim Muhasebesinde Durumsallık Yaklaşımı	37
2.3. Stratejik Yönetim ve Yönetim Muhasebesi	38
2.3.1. Stratejik Yönetim Nedir?	39
2.3.2. Stratejik Yönetim ve Muhasebe İlişkisi	40
2.3.3. Stratejik Yönetim Muhasebesi	41
2.4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Karşılaştırılması	42
2.5. Yönetim Kontrolü ve Performans Ölçümü	44
2.5.1. Yönetim Kontrolü	44
2.5.2. Performans Ölçümü	45
2.5.2.1. Yönetim Kontrolü ve İşletme Performansı Ölçümünde Finansal Yöntemler	46
2.5.2.2. Yönetim Kontrolü ve İşletme Performansı Ölçümünde Finansal Olmayan Yöntemler	47
2.5.2.3. Yönetim Kontrolü ve Finansal Performans Ölçütlerinin Finansal Olmayan Performans Ölçütleriyle Desteklenmesi	48
2.6. İleri Üretim Teknolojileri ve Rekabetçi Çevredeki Değişim	49
2.6.1. İleri Üretim Teknolojilerindeki Değişim	49
2.6.2. Rekabetçi Çevredeki Değişim (Küreselleşme)	50
2.7. Organizasyonel Değişim, Değişimin Amacı ve Değişimi Etkileyen Faktörler	51
2.7.1. Organizasyonel Değişim ve Organizasyonel Değişimin Amacı	52
2.7.2. Organizasyonel Değişimi Etkileyen Faktörler	53
2.8. Organizasyonel Stratejide Değişim, Değişimin Amacı ve Organizasyonel Stratejiyi Etkileyen Faktörler	54
2.8.1. Organizasyonel Stratejide Değişim, Değişimin Amacı	54
2.8.2. Organizasyonel Stratejide Değişimi Etkileyen Faktörler	55
2.9. Üretim Teknolojileri ile Rekabetçi Çevredeki Değişimin, Organizasyonel Yapıya, Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına ve İşletme Stratejine Etkisi	55
2.9.1. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin, Organizasyonel Yapıya, Yönetim Muhasebesine ve İşletme Stratejisi Üzerine Etkisi	55
2.9.1.1. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin Organizasyonel Yapıya Etkisi	56
2.9.1.2. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin İşletme Stratejisine Etkisi	58
2.9.1.3. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi	59
2.9.2. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Organizasyonel Yapı, Yönetim Muhasebesi ve İşletme Stratejisi Üzerine Etkisi	60
2.9.2.1. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Organizasyonel Yapıya Etkisi	60

2.9.2.2. Rekabetçi Çevredeki Değişimin İşletme Stratejisine Etkisi	61
2.9.2.3. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi	62
2.10. Yönetim Muhasebesi ve Organizasyonel Değişim	64
2.11. Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Stratejisindeki Değişim	66
2.12. Organizasyonel Performans	67
2.12.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ve Performans	68

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANSA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Literatür Taraması	73
3.2. Araştırmının Amacı	76
3.3. Araştırmının Kapsamı, Veri Toplama ve Analiz Yöntemi	76
3.4. Araştırma Modeli ve Hipotezleri	77
3.5. Araştırma Bulguları	78
3.5.1. Demografik Özellikler	78
3.5.2. Rekabet Ortamı	80
3.5.3. İleri İmalat Teknolojisi	81
3.5.4. Organizasyonel Değişim Uygulamaları	82
3.5.5. Organizasyonel Strateji	83
3.5.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları (Teknikleri)	84
3.5.7. Organizasyonel Performans	85
3.5.8. Organizasyonel Performans Ölçütlerinin Firmalar Açısından Önemi	87
3.6. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)	88
3.6.1. Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin DFA	88
3.6.2. İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin DFA	89
3.6.3. Organizasyonel Değişim Ölçeğine İlişkin DFA	89
3.6.4. Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin DFA	90
3.6.5. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin DFA	91
3.6.6. Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin DFA	91
3.7. Yapısal Eşitlik Modeli ve Hipotezlerin Testi	93
3.7.1. Yapısal Eşitlik Modeli	93
3.7.2. Hipotezlerin Testi	98
3.8. Araştırma Sonuçlarının Diğer Araştırma Sonuçları ile Karşılaştırılması	99
SONUÇ	101
KAYNAKÇA	105
EKLER	114

**TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 1.1.</b> Yönetim Muhasebesinde Önemli Tarihi Gelişmeler	16
<b>Tablo 1.2.</b> Yönetim Muhasebesinde 1925 Sonrası Önemli Gelişmeler	17
<b>Tablo 1.4.</b> Ürün Ömrü Maliyetleri ve Ürün Ömrü Döngüsü İlişkisi	31
<b>Tablo 2.1.</b> Stratejik Öncelikler İle Geleneksel ve Modern Yönetim Muhasebesi Uygulamaları.	40
<b>Tablo 2.2.</b> Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Ayrımı	44
<b>Tablo 2.3.</b> Geçmiş ve Güncel İş Ortamlarının Karşılaştırılması	57
<b>Tablo 2.4.</b> Yönetim Muhasebesi ve Organizasyonel Değişim	65
<b>Tablo 3.1.</b> Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Alanlar	78
<b>Tablo 3.2.</b> Firmalardaki Toplam Çalışan Sayıları	79
<b>Tablo 3.3.</b> Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	80
<b>Tablo 3.4.</b> İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	81
<b>Tablo 3.5.</b> Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	82
<b>Tablo 3.6.</b> Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	83
<b>Tablo 3.7.</b> Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	84
<b>Tablo 3.8.</b> Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	86
<b>Tablo 3.9.</b> Organizasyonel Performans Ölçütlerinin Firmalar Açısından Önemi Ölçeğine İlişkin Madde Analizi	87
<b>Tablo 3.10.</b> Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçlarına İlişkin Koşullar	88
<b>Tablo 3.11.</b> Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	89
<b>Tablo 3.12.</b> İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	89
<b>Tablo 3.13.</b> Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	90
<b>Tablo 3.14.</b> Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	90
<b>Tablo 3.15.</b> Yönetim Muhasebesi Teknikleri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	91
<b>Tablo 3.16.</b> Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	92
<b>Tablo 3.17.</b> Korelasyon Matrisi (N=72)	92
<b>Tablo 3.18.</b> Başlangıç Uyum İndeksi Değerleri	94
<b>Tablo 3.19.</b> Son Uyum İndeksi Değerleri	96
<b>Tablo 3.20.</b> Hipotezlere İlişkin Sonuçlar	98
<b>Tablo 3.21.</b> Diğer Çalışmalarla Karşılaştırma	100

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b>Şekil 2.1.</b> Yönetim Muhasebesinde Durumsallık Yaklaşımı Teorik Çerçevesi	38
<b>Şekil 2.2.</b> Durumsallık Yaklaşımının Teorik Çerçevesi	71
<b>Şekil 3.1.</b> Yapısal Eşitlik Modeli	77
<b>Şekil 3.2.</b> Yapısal Eşitlik Modelinin Başlangıç Tahmini	94
<b>Şekil 3.3.</b> Yapısal Eşitlik Modelinin Son Tahmini	95
<b>Şekil 3.4.</b> Yapısal Eşitlik Başlangıç Modeli	96
<b>Şekil 3.5.</b> Yapısal Eşitlik Ana Modeli	97

**GRAFİKLER LİSTESİ**

<b>Grafik 3.1.</b> Firmaların Faaliyet Alanları	79
<b>Grafik 3.2.</b> Firmalardaki Çalışan Sayıları	80

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ART. ORT.</b>	Aritmetik Ortalama
<b>BIST</b>	Borsa İstanbul
<b>BDT</b>	Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD-Computer Aided Design)
<b>BDM</b>	Bilgisayar Destekli Mühendislik (CAE-Computer Aided Engineering)
<b>CAFTA</b>	Orta Amerika Serbest Ticaret Sözleşmesi (Central America Free Trade Agreement)
<b>BDÜ</b>	Bilgisayar Destekli Üretim (CAM-Computer Aided Manufacturing)
<b>CE</b>	Müşteri Sermayesi (Customer Equity)
<b>CFI</b>	Karşılaştırılmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index)
<b>CLV</b>	Müşteri Hayat Boyu Değeri (Customer Life Time Value)
<b>CPA</b>	Müşteri Karlılık Analizleri (Customer Profitability Analysis)
<b>DFA</b>	Doğrulayıcı Faktör Analizi
<b>EPS</b>	Hisse Başına Kazanç (Earnings Per Share)
<b>EU</b>	Avrupa Birliği (European Union)
<b>EVA</b>	Ekonomik Katma Değer (Economic Value Added)
<b>FMS</b>	Esnek Üretim Sistemleri (Flexible Manufacturing Systems)
<b>FTM</b>	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
<b>GFI</b>	İyilik Uyum İndeksi (Goodness of Fit Index)
<b>IFI</b>	Artırmalı Uyum İndeksi (Incremental Fit Index)
<b>İİT</b>	İleri İmalat Teknolojisi
<b>JIT</b>	Tam Zamanında Üretim (Just In Time)
<b>MHK</b>	Maliyet Hacim Kar
<b>N</b>	Sayı
<b>NAFTA</b>	Kuzey Amerika Serbest Ticaret Sözleşmesi (North American Free Trade Agreement)
<b>OP</b>	Organizasyonel Performans
<b>OS</b>	Organizasyonel Strateji
<b>ODU</b>	Organizasyonel Değişim Uygulamaları
<b>RMSEA</b>	Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Approximation)
<b>RO</b>	Rekabet Ortamı
<b>ROI</b>	Yatırımın Getirisi (Return On Investment)
<b>WTO</b>	Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)
<b>YEM</b>	Yapısal Eşitlik Modeli
<b>YMU</b>	Yönetim Muhasebesi Uygulamaları





## ÖNSÖZ

Bu çalışma “Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişimin Organizasyonel Performans Üzerindeki Etkisi: Bıst'ta İşlem Gören İmalat Firmaları Üzerinde Bir Araştırma” isimli doktora tezinden oluşmaktadır.

İşletme yöneticilerinin alacakları kararlarda ihtiyaç duymuş oldukları finansal ve finansal olmayan bilgiler yönetim muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. Yönetim muhasebesi bilgileri, işletme yöneticileri tarafından, planlama, kontrol, performans değerlendirme, performans artırımı, işletme stratejilerini uygulama ve özellikle karar alma süreçlerinde (üretim ve yatırım kararları vb.) kullanılmaktadır.

19.yy'dan beri uygulanmakta olan yönetim muhasebesi uygulamalarından elde edilen bilgilerin işletme yöneticileri tarafından kararların alınması konusunda önemli bir rolü bulunmakta olup, işletme içi ve işletme dışı faktörlerin etkisi ile yönetim muhasebesi uygulamalarında birçok değişim meydana gelmiş ve yeni stratejik yönetim muhasebesi araçları geliştirilerek uygulamaya konulmuştur. Başlangıçta ortaya çıkarılan geleneksel yönetim muhasebesi araçlarında daha çok maliyet hesaplama ve maliyet kontrolü ön plana çıkarken, üretim teknolojilerindeki değişim, küreselleşme, müşteri odaklılık, rekabet ortamındaki artış gibi faktörlerin etkisi ile geliştirilen stratejik yönetim muhasebesi araçlarında ise maliyet yönetimi ön plana çıkmaktadır.

İşletmelerde performans değerlemesi önemli bir yönetim ve kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Performans ölçümünde ise finansal ve finansal olmayan bilgilerden birlikte faydalanılmakta olup, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları hem performans ölçümünde hem de işletmelerin performanslarının artırılmasında bir araç kullanılmaktadır.

İşletmelerin ekonomik olarak başarılı olup faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve sürdürülebilir performans elde edebilmeleri için, küreselleşme ile birlikte daha yoğun hale gelen rekabetçi çevredeki değişimi ve üretim teknolojilerindeki değişimi dikkate alması gerekmektedir. Rekabetçi çevredeki değişim, üretim teknolojilerindeki değişim, organizasyon yapısındaki değişim, işletme

stratejilerindeki değişim gibi birçok faktör, yönetim muhasebesi uygulamalarında değişime neden olmaktadır. Diğer taraftan yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimlerde, işletmelerin organizasyonel yapısını ve stratejilerini etkileyecektir. Dolaysı ile bir performans ölçüm ve geliştirme aracı olarak da kullanılan, yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim de organizasyonel performans üzerinde etkili olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimin, işletme performansı üzerindeki etkisini araştırmaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesinin tarihi gelişimi ve yönetim muhasebesi uygulamaları incelenecektir. İkinci bölümde ise ileri üretim teknolojileri ve rekabet çevresindeki değişimin, muhasebe uygulamaları, organizasyonel yapı, organizasyonel strateji üzerine etkisi ile yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişimin işletme performansı üzerindeki etkisi incelenecektir. Üçüncü bölümde ise organizasyon dışı faktörler olarak kabul edilen rekabet çevresi ve ileri imalat teknolojilerindeki değişimlerin organizasyonun içsel faktörleri olarak kabul edilen yönetim muhasebesi uygulamaları, organizasyonel yapı ve organizasyonel strateji üzerindeki etkileri ve nihai olarak yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimin organizasyon performansı üzerindeki etkisini araştırmak amacıyla BIST'ta işlem gören imalat işletmelerinde bir anket uygulaması yapılacaktır. Sonuç kısmında ise yapılan bu çalışma ile ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

**Dr. Tefvik EREN**

## BİRİNCİ BÖLÜM

### YÖNETİM MUHASEBESİ, YÖNETİM MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI

---

#### 1.1. Yönetim Muhasebesi Nedir?

Yönetim muhasebesi daha iyi kararların alınabilmesi amacıyla mevcut faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin geliştirilmesine yönelik, işletme içi karar alıcılara ve muhtelif karar destek taraflarına bilgi sağlayan bir muhasebe türüdür (Drury, 2012: 6). İşletme yöneticilerinin karar almak için gereksinim duydukları bilgilerin işlenmemiş veri olarak toplanmasından başlayıp, ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini desteklemesi hedeflenerek yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2009: 29). Yönetim muhasebesi sistemleri planlama ve kontrol başta olmak üzere yönetim sürecinin bütün aşamalarında yöneticilere ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi bu bilgileri yöneticiler için, toplar, sınıflandırır, işler, analiz eder ve raporlar (Kaplan ve Atkinson, 1989: 1).

Maliyet bilgisi ile birlikte finansal ve finansal olmayan bilgilerin planlama, kontrol ve karar alma süreçlerinde kullanımı yönetim muhasebesinin ilgi alanına girmektedir. (Orhon Basık, 2012: 12) Yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesinin daha ileri ve dinamik bir safhasını oluşturmakta olup (Titiz ve Çetin, 2000: 122), yapılan bazı tanımlamalar aşağıdaki gibidir:

Yönetim muhasebesi, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü tarafından “*Yönetim çalışma planına rehberlik eden, davranışı motive eden ve şirketin stratejik, taktiksel ve işlevsel amaçlarına ulaşması için gerekli kültürel değerleri yaratan, planlama, tasarlama, ölçümleme, finansal ve finansal olmayan bilgi sistemlerinin işletilmesine ilişkin ve işletmeye değer katan sürekli bir iyileştirme süreci*” olarak tanımlanmıştır (Atkinson vd, 2001: 5).

“İşletme yöneticilerine, işletme yönetiminde alacakları kararlarda ihtiyaç duyacakları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol sağlayan muhasebe türüdür” (Karcıoğlu, 2000: 15).

Yönetim kademelerinin ve muhasebecilerin işbirliği ile muhasebe verilerinin işletme içine dönük olarak karar almaya, planlamaya ve kontrole katkıda bulunduğu sahaya yönetim muhasebesi denmektedir (Civelek ve Özkan, 2011: 457).

Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002: 3) ise yönetim muhasebesini planlama ve denetim sürecinde toplanan bilgilerin kullanılabilir veri olarak işletme yönetimine sunulması olarak tanımlamaktadır.

## **1.2. Yönetim Muhasebesinin İşlevleri ve İşletme Yönetimine Katkıları**

Yönetim muhasebecileri pasif anlamda sadece bilgi sağlama rollerinden ziyade işletmenin karşılaştığı gündelik işleyiş ve stratejik kararlara ilişkin proaktif bir rol oynamaktadırlar. Yönetim muhasebesi sisteminin sağladığı bilginin büyük bölümü finansal nitelik taşımaya rağmen finansal olmayan bilgilerin de raporlanmasına ilişkin güçlü bir eğilim bulunmaktadır. Yönetim muhasebecileri karar alma ve organizasyonel faaliyetlerin yönetilmesi konusunda yöneticilere her türlü bilgiyi sağlayarak stratejik bir iş ortağı gibi hareket etmektedirler (Hilton, 1999: 5).

### **1.2.1. Yönetim Muhasebesinin İşlevleri**

Yönetim muhasebesi bilgileri, yöneticilerin özel bilgi ihtiyaçlarını da karşılayan, geçmişe yönelik olduğu kadar geleceği de ilgilendiren bilgilerdir. Bu bilgiler yönetim tarafından günlük faaliyetlerde, faaliyet planlamalarında ve iş stratejisi geliştirmede kullanılmaktadır (Warren, Reeve ve Duchac, 2014: 755). İşletme yöneticilerinin karar alma sürecinde ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları aracılığı ile kontrol imkânını sağlayan muhasebe fonksiyonu yönetim muhasebesi tarafından üstlenilmiştir (Altuğ, 1996: 2).

Son yıllarda yönetim muhasebesinin değişimine ilişkin yapılan araştırmalar, yönetim muhasebesinin, işletmelerde karar vermeye ve performans ölçümlemeye odaklandığını, aynı zamanda sosyal ve kültürel olaylardan etkilenecek farklı raporlama teknikleri geliştirildiğini ortaya koymaktadır (Demir, 2008: 68).

Yönetim muhasebesinin temel işlevleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Üstün, 1992: 9).

- Yönetim için gerekli bilgilerin toplanması,
- Toplanmış olan verilerin tanımlanması ve anlamlı şekilde sınıflandırılması,
- Sınıflandırılan bilgilerin değerlendirilmesi, ilgili ve ilgisiz bilgilerin ayrıştırılması,
- İlgili bilgilerin kolay ve anlaşılabilir bir biçimde raporlanması

### **1.2.2. Yönetim Muhasebesinin İşletme Yönetimine Katkıları**

Yönetim muhasebesini yönlendiren ana etkenin yöneticilerin bilgi gereksinimleri olduğu, muhasebe alanının hem kendi içinde hem de işletme, ekonomi, istatistik, bilim teknolojileri ve benzeri alanlardaki gelişmeleri kendisine uyarlayarak günümüzde işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları

sayısal verilerin çok büyük bir kısmını karşılayacak düzeye geldiği ifade edilmektedir (Büyükmirza, 2009: 29-38).

Yönetim muhasebesi, yöneticilere organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için alınacak kararlarda yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçümler, analiz eder ve raporlar. Yöneticiler yönetim muhasebesi bilgilerini, işletmeyi geliştirmek, iletişim ve işletme stratejilerini uygulamak, ürün tasarımlarını koordine etmek, üretim kararlarını, pazarlama kararlarını ve performansı değerlendirmede kullanılmaktadırlar (Horngren, Datar ve Rajan, 2012: 4).

Yönetim muhasebesi yöneticilere yardımcı olmak için tasarlanmış olup planlama, kontrol, değerlendirme ve karar alma faaliyetlerinde yöneticilere ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlamaktadır (Davis ve Davis, 2014: 7). İşletme yöneticileri çeşitli alternatifler arasından seçim yaparken, karar alternatiflerine ilişkin bilgilere ihtiyaç duyarlar. İşletme yöneticilerin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları sayısal bilgiler yönetim muhasebesi tarafından sağlanmaktadır (Aktaş, 2013: 57).

Yönetim muhasebesinin işletme yönetimine sağladığı katkılar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Üstün, 1992: 8-9).

- Yönetim planlaması için ihtiyaç duyulan verilerin en önemli kaynağıdır.
- Planlarının hazırlanmasında ve seçeneklerin analizinde işletme yönetimine yardım eden nitelikli personelin organizasyonunu sağlar.
- Yönetim planlarının işletme organizasyonu aracılığı ile üst basamaklara, alt basamaklara ve işletme dışına doğru taşınmasını sağlar.
- Yöneticilerin dikkatlerinin belirli konulara çekilmesi ve performans kartlarının tutulması amaçlarıyla geri bildirim raporlarını sunar.
- Elde edilen sonuçların yorumlanmasında önemli rol oynar.

#### **1.2.2.1. Planlama Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesi tarafından ayrıntılı olarak düzenlenen geçmişe dönük yönetim raporları, planlamaya konu birimin o günkü veya çok yakın geçmişteki durumunu rakamlarla ortaya koyarak, geleceğe dönük planlama çalışmalarında yöneticiler için ilk çıkış noktasını belirleyen göstergeleri oluşturmaktadır (Büyükmirza, 2009: 38).

Yönetim muhasebesinin geçmişe dönük olarak hazırlanan raporlarla işletmenin ilgili andaki ya da geçmişteki durumunu sayısal verilerle ortaya koyarak gelecek ile ilgili planlamalarda yöneticileri desteklediği vurgulanmaktadır (Ergin ve Elmacı, 1999: 40).

#### **1.2.2.2. Örgütlenme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesi ile organizasyonel yapı arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmakta olup, yönetim muhasebesinin işletmenin örgüt yapısını, örgüt yapısının da yönetim muhasebesi uygulamalarını etkilediğine dikkat çekilmektedir (Büyükmirza, 2009: 39).

### **1.2.2.3. Yürütme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesinin katkıları ile düzenlenen planlar ve saptanan hedefler yapılması gerekenleri ve nereye ulaşılması gerektiğini ortaya koyarken; yönetim muhasebesi tarafından düzenlenen denetim ve sorumluluk raporları ise hedeflere ne oranda ulaşıldığını ortaya koyarak yürütme çalışmalarını yönlendiren ana öğeler arasında yer alır (Büyükmirza, 2009: 41).

### **1.2.2.4. Denetleme Çalışmalarında Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesinin yönetim çalışmalarındaki doğrudan ve en kapsamlı katkısı, denetleme işlevinde gözlemlenmektedir. Belirlenmiş olan hedeflerle, faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması, sapmaların ve sapma nedenlerinin belirlenerek bunların analizlerinin yapılması yönetim muhasebesinin görevleri arasındadır (Ergin ve Elmacı, 1999: 41).

### **1.3. İşletme Yöneticilerinin Bilgi Gereksinimlerinin Nedenleri**

Yönetim muhasebesi, işletme dışındaki üçüncü kişiler yerine işletme yöneticilerinin bilgi gereksinimlerini karşılamakta olup, nitelik ve kapsamını yönetimin bilgi gereksinimleri belirlemektedir (Üstün, 1992: 9).

İşletme yöneticilerinin bilgi gereksinimleri bilanço ve gelir tablosunun çok ötesinde olup, bu bilgi gereksiniminin nedenlerini aşağıdaki sıralanmaktadır (Üstün, 1992: 12-13).

- Maliyet ve fiyat arasındaki kuvvetli ilişkisi,
- Büyük ölçekli imalat süreçlerini kontrol etmede, bilgisayarların kullanılması,
- Hızlı teknolojik gelişmeler nedeniyle birçok ürünün modasının geçmişe nazaran çok daha çabuk geçmesi,
- İşletme yönetiminin, bilgisayarların daha önce ekonomik açıdan kullanılması mümkün olmayan birçok konuda kullanılmaya başlanmasıyla fazla miktardaki bilgiyi toplama ve depolama yeteneği konusunda artan kabiliyet,
- Tecrübeli işletme yöneticilerinin, doğrusal programlama ve olasılık analizi gibi çeşitli bilgileri zorunlu kılan istatistiksel ve matematiksel karar modellerini kullanma hususundaki eğilimlerinin artması.

### **1.4. Yönetim Muhasebesi Sistemi ve Amacı**

Yönetim muhasebesinin, temel mali tablolar, diğer mali tablolar, bütçe, bütçe kontrolü ve maliyet analizi alanındaki bilgilere ilave olarak çeşitli yöntemler aracılığı ile yönetim kararlarında etkin olabilecek bilgileri sağladığı ifade edilmektedir (Gökdeniz, 2003: 316).

#### **1.4.1. Yönetim Muhasebesi Sistemi**

Günümüzde maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesini ayrı ayrı alt sistemler olarak tanımlanmaları konusu netlik kazanmakla beraber, birbirini tamamlayan iki alt muhasebe sistemi olarak tanımlanabilecekleri gibi, “maliyet ve yönetim muhasebesi” kavramıyla, tek bir alt sistem olarak da tanımlanabilmektedirler (Şakrak,

1997: 13). Yönetim muhasebesinin gelişme sürecine göre, yönetim muhasebesi kavramının maliyet muhasebesi sisteminin bir uzantısı olarak doğduğu bir gerçektir. Yönetim muhasebesi, kapsam olarak maliyet muhasebesini de kapsamakla birlikte, günümüze değin gelişen yaklaşımlar ve uygulamalar, maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki ve bağı artırmıştır (Şakrak, 1997: 14).

Yönetim muhasebesi sistemi, yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanılacağı bilgileri üreten muhasebe alt bilgi sistemidir (Karcıoğlu, 2000: 16). Yönetim muhasebesi bilgi sistemi yönetimin özel amaçları için bilgi üretmektedir. Yönetim muhasebesi bilgi sistemi çıktıları herhangi bir şekle bağlı olmayıp, özel raporlar, ürün maliyetleri, bütçeler, performans raporları, müşteri maliyetleri hatta müşteri iletişimleri bile olabilmektedir (Hansen ve Mowen, 2000: 4).

#### **1.4.2. Yönetim Muhasebesinin Amacı**

“Analitik muhasebe” ve “içe dönük muhasebe” gibi isimlerle de bilinen yönetim muhasebesinin amacı, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmesi için ihtiyaç duydukları sayısal verileri sağlamaktır (Büyükmirza, 1987: 17). İşletmenin başarısı için gerekli faaliyetleri güçlendirecek sistemlerin geliştirilmesi de yönetim muhasebesinin amaçlarından biridir (Kaygusuz, 2006: 125).

Yönetim muhasebesinin amacı, işletme faaliyetlerinin planlanması, kontrol edilmesi ve özel konularla ilgili yönetim kararlarının alınmasında işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerinin toplanması ve analiz edilmesi olarak belirtilebilir (Üstün, 1992: 8).

Yönetim muhasebesinin beş temel amacı aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Hilton, 1999: 5).

- Yönetim takımının karar alma ve planlama sürecindeki, proaktif katılımcı bir ortağı olarak karar alma ve planlama süreçleri için bilgi sağlamak,
- Yönetim ve kontrol faaliyetlerinde yöneticilere yardım etmek,
- Yöneticileri ve diğer çalışanları işletmenin amaçları doğrultusunda motive etmek,
- İşletmede yöneticilerin, diğer çalışanların ve alt birimlerin faaliyet performansını ölçmek,
- İşletmenin rekabet pozisyonunu değerlendirmek ve diğer yöneticilerle birlikte işletmenin sektör içindeki uzun vadeli rekabet edebilirliğini sağlamaktır.

#### **1.5. Yönetim Muhasebesinin Tarihi Gelişimi**

Yönetim muhasebesinin kökeni 19. yüzyılda gerçekleşen sanayi devrimine kadar uzanmaktadır (Garrison ve Noreen, 2000: 9). Modern yönetim muhasebesi bu yüzyılın başlarında ortaya çıkan, yönetime ve hiyerarşiye dayalı silah depoları ile tekstil atölyelerine dayanmaktadır. Bu işletmelerin ortak özelliği tek bir organizasyon çatısı altında birden çok üretim sürecini ihtiva eden ve bir bütün oluşturan işletmelerden oluşmalarıdır (Kaplan ve Atkinson, 1989: 2).



Gelişmiş yönetim muhasebesi sistemlerinin ortaya çıkışının 19.yy ortalarında tren yollarının hızlı bir şekilde büyümesinden kaynaklandığı ihtimali üzerinde durulmaktadır. Bazı yenilikçi yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin fikirlerin, tren yolu yöneticileri tarafından geliştirildiği ve akabinde çelik endüstrisi firmaları tarafından yaygın bir şekilde kullanıldığına değinilmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1989: 2).

Geleneksel maliyet muhasebesinde kullanılan, yönetim muhasebesinin öncüsü ve özünde olan kavramların ve tekniklerin büyük bölümünün 19. yüzyılda (Islam ve Kantor, 2005: 710), ortaya atılan bilimsel yönetim anlayışındaki gelişmeler paralelinde ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Titiz ve Çetin, 2000: 123).

19.Yüz yıl ortalarında ortaya çıkan karmaşık metal-makine firmaları tarafından yeni bir takım ileri yönetim muhasebesi sistemleri uygulanmıştır. Bilimsel yönetim muhasebesi sistemleri ilk olarak metal işçiliği ürünleri mağazalarında doğrudan malzeme ve işgücü maliyetlerini ölçmeye odaklanmıştır (Kaplan, Atkinson, 1989: 4-5).

Yönetim muhasebesi uygulamalarının 1920'lere kadar geçirdiği gelişim sürecine ilişkin tarihi bazı tespitler tablo 1.1.'de özetlenmiştir (Smith, 2005: 8).

**Tablo 1.1.** Yönetim Muhasebesinde Önemli Tarihi Gelişmeler

Gelişme	Tarih
Maliyet ve Yönetim Kontrol Bilgilerinin Kullanımı	1890
Bilimsel Yönetim (Scientific Management)	1901
Başa-Baş Noktası Analizleri	1903
Standart Maliyet ve Sapma (Variance) Analizleri	1908
Sermaye ve Faaliyet Bütçeleri	1910
Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi Ayrımı	1923

**Kaynak:** (Smith, 2005: 8)

1920'leri izleyen yıllardaki hızlı ekonomik gelişmeler, uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası büyük firmaların artması, teknolojik ilerlemeler, ekonomik buhranlar, dünya savaşları, ulusal ekonomileri yönetmede önerilen yeni yöntem ve önlemler, hızla güçlenen yeni siyasi akımlar ve ekonomi politikaları, muhasebe anlayışı, ilkeleri ve uygulamaları üzerinde derin etkiler oluşturmuştur. Bu gelişmeler çerçevesinde işletmeleri destekleme amacına yönelik olarak, 20. yüzyılın başlarından itibaren yönetim muhasebesi sistemlerinde son gelişmelerin ortaya çıkmaya başladığı görülmektedir (Şakrak, 1997: 30-31).

Bu dönemde şirketlerin halka açılmalarındaki yaygınlaşma ve sermaye piyasalarındaki krizler, denetlenmiş finansal tablolara gereksinimleri artırmıştır. Denetçi ve danışmanlar, finansal tablo kullanıcılarına karşı olan sorumluluklarının bilinci ile gerçekleşmiş finansal işlemleri temel alan muhafazakâr muhasebe uygulamalarını tercih etmişlerdir (Şakrak, 1997: 33).

1920'li yıllara kadar olan gelişmelerin, yönetim muhasebesinin geleneksel tabanını oluşturduğu söylenebilir. Johnson ve Kaplan tarafından 1987 yılında

kaleme alınan *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* isimli kitapta 1980'lerde kullanılan birçok yönetim muhasebesi uygulamasının temelini aslında 1925'li yıllardaki gelişmelere dayandığı aktarılmaktadır (Drury, 2012: 17). Bu aradaki altmış yıllık sürede yönetim muhasebesindeki yenilikçilik oldukça yavaşlamış, hatta uzun bir süre durağan hale gelmiştir (Smith, 2005: 8). 1925 yılından 1985 yılına kadar ise yönetim muhasebesi uygulamalarında hemen hiç önemli bir gelişme olmamıştır (Kaplan ve Atkinson, 1989: 8). Bu yavaşlama ve durgunluk ürün maliyet bilgilerinin muhasebe bilgilerinin firma dışı muhasebe bilgi kullanıcıları tarafından az talep edilmesi veya bu bilgilere ihtiyaç duyulmamasına bağlanmaktadır. 1925 sonrasında yoğun olarak kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları tablo 1. 2.'de kronolojik olarak özetlenmiştir (Smith, 2005: 8-9).

**Tablo 1.2. Yönetim Muhasebesinde 1925 Sonrası Önemli Gelişmeler**

Gelişme	Tarih
Artık Gelir Yönetim	1940
Doğrusal Programlamada Simplex Yöntemi	1944
İskonto Edilmiş Nakit Akımları	1950
Toplam Kalite Yönetimi	1950'ler
Cusum (Cumulative Sums-Kümülatif Toplamalar) Grafikleri	1954
Optimum Transfer Fiyatlaması	1957
Bilgisayar Teknolojisi	1960
Fırsat Maliyeti Bütçeleri	1966
Sıfır Tabanlı Bütçeler	1969
Bilgi Ekonomisi Ve Aracılık Teorisi	1970
Tam Zamanında Üretim Planlaması	1970
Faaliyet Tabanlı Maliyet	1980'ler
Hedef Maliyet	1980'ler
Katma Değer Yönetimi	1980'ler
Kısıtlar Teorisi	1980'ler
İş Süreçleri Mühendisliği	1990'lar
Dengelenmiş Puan Kartları	1990'lar
Ekonomik Katma Değer	1990'lar

**Kaynak:** (Smith, 2005: 9)

Bir diğer husus ise 1960'lı yıllarda gelişen bilgisayar teknolojisidir. 1920'li yıllarda geliştirilen maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının bilgisayar sistemlerinin kullanılmaya başlamasıyla bu uygulamalarda neredeyse hiçbir değişiklik yapılmadan bilgisayar ortamına aktarılarak kullanılmaya devam edildiğine değinilmektedir (Smith, 2005: 8).

1920'lere kadar yönetim muhasebesinin ekonomik alanda çok önemli bir fonksiyona sahip olmadığına, yönetsel strateji konuları ve stratejik yönetim muhasebesinin kontrolü altında olmayıp üretim ve yönetimin diğer kademeleri altında yer aldığına dikkat çekilmektedir (Islam ve Kantor, 2005: 710).

1980'li yılların sonuna doğru ekonomik, teknolojik ve siyasi alanda ortaya çıkan gelişmeler yöneticileri de etkilemiş ve yöneticilerin muhasebe bilgi sisteminden

beklentilerinde önemli düzeyde değişikliğe neden olmuştur (Orhon Basık ve Türker, 2005: 53).

Küresel rekabetteki artış, işletme yönetimi teknolojisi ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmış ve akabinde işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi süreci başlamıştır. İşletme yöneticilerinin karar alma süreçlerine dayanak oluşturan muhasebe sisteminde yeni arayışlar bu gelişmelerin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Şakrak, 1997: 23-24).

Yönetim muhasebesi, ortaya çıkış döneminde yöneticilere daha çok oran analizleri ile hizmet sunarken ilerleyen zamanda yönetim anlayışındaki değişimlerle birlikte kullanılan yöntemler de değişmiştir (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 5). İşletmedeki fonksiyonları ve kendi içinde yeniden yapılanması bakımından bir dizi değişim geçiren yönetim muhasebesi günümüzdeki şeklini almıştır (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 2).

## **1.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları**

Yönetim muhasebesi gelişimi sürecinde genel veya özel amaçlara hizmet etmesi amacıyla çeşitli yönetim muhasebesi uygulamaları geliştirilmiş ve kullanılmıştır. Sıklıkla kullanılan başlıca yönetim muhasebesi uygulamaları izleyen alt bölümlerde kısaca açıklanmıştır.

### **1.6.1. Hedef Maliyet**

1965 yılında Japon otomotiv firması Toyota tarafından geliştirilmiş olan ve rekabet avantajı sağlamak amacıyla kullanılan hedef maliyetleme, müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisidir. Maliyetlerin düşürülmesinde kullanılan bir maliyet yönetim aracıdır (Yükçü, 2005: 923, Yükçü, 2000: 26). Hedef maliyetleme stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak tanımlanırken kavram olarak hedef maliyet, satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir (Atkinson vd., 2001: 265).

Stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olan hedef maliyetleme, yeni bir ürün için kabul edilebilir en yüksek maliyetin belirlendiği bir örneğin geliştirildiği süreç, olarak da tanımlanabilmektedir (Yükçü, 2005: 923).

Hedef maliyetleme bir kâr planlama ve maliyet yönetim metodu olup ürünler ve farklı üretim süreçlerine odaklanmaktadır. Yöntemin amacı, üretim aşamasında maliyetleri azaltmaktan ziyade, ürün yaşam döngüsü içerisinde ürünün tasarım aşamasında maliyetlerini belirlemektir (Atkinson vd., 2001: 373).

İşletmelerin stratejik kâr planlaması maliyet yönetim sisteminin önemli bir parçası olarak kabul edilen hedef maliyetleme, yeni ürünlerin planlama ve tasarım aşamasında maliyet düşürme tekniği olarak uygulanmaktadır. Her şeyden önce bir muhasebe tekniği olan bu yöntemde değer mühendisliğinden yararlanılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2006: 530).

Hedef maliyetleme yöntemi, maliyetler ortaya çıkmadan yönetme ilkesine dayanmaktadır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 121). Müşteri beklentileri ve

pazarda oluşan fiyatlar üzerinde yoğunlaşan bir ürün geliştirme stratejisi olup, planlama ve tasarım aşamalarında kullanılmaktadır. Yöntem stratejik bir maliyet yönetim aracı olup, işletmelere maliyet planlaması sağlamaktadır (Kutay ve Akkaya, 2000: 1-10). Yöntem, uzun vadeli bir maliyetleme stratejisidir. Gelecekte maliyetin ne olması gerektiği ürünün tasarım aşamasında planlanarak, gelecekteki maliyetler ürünün geliştirilmesi aşamasında kontrol edilmiş olmaktadır (Türk, 1999: 206). Ürünün tasarım safhasında maliyetinin ne olması gerektiği önceden belirlenmesi nedeni ile yöntem etkin bir kontrol sağlamaktadır. En düşük maliyetle istenilen niteliklere sahip ürünün üretilmesi bu yöntemin hareket noktasıdır (Türk, 1999: 210).

Hedef maliyet, hedeflenmiş olan pazar payına ulaşabilmek için önceden belirlenmiş olan satış fiyatına göre hesaplanan pazara dayalı maliyet olarak tanımlanmaktadır (Berliner ve Brimson, 1988: 7).

Hedef maliyet, hedef satış fiyatı ile hedef kâr arasındaki fark olup (Atkinson, 2001: 375), yöntemin amacı; kâr ve maliyet planlaması suretiyle yeterli kârın elde edilmesini sağlamaktır (Kutay ve Akkaya, 2000: 2).

### **1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi**

Ekonomik ve ticari koşullardaki gelişmelere bağlı olarak firmaların rekabet edebilmeleri ve uluslararası piyasalarda yer edinebilmelerinin yolu kalite yönetiminden geçmektedir (Karcıoğlu, 2000: 33). Nihai ürün ve hizmetlerin kalitesinin stratejik bir rekabet değişkeni olduğu konusundaki bilincin artmasıyla birlikte işletmeler yüksek kalite kavramının, kaliteli ürünler elde edilebilmesi ve maliyetlerin düşürülebilmesi için üretim süreçlerine de uygulanması gerektiğini fark etmişlerdir (Chenhall, 1997: 188).

Toplam kalite yönetimi yöneticilerin, firma ürün ve hizmetlerinin müşteri beklentilerini aşmasını sağlayacak uygulama ve politikalar geliştirdiği bir tekniktir. Bu yaklaşım ürün fonksiyonelliğinin artırılması, güvenilirlik, dayanıklılık ve hizmet verilebilirlik gibi özellikleri içermektedir. Toplam kalite yönetimi kapsamında kalite kavramı oldukça geniş yer tutmaktadır ve geleneksel anlamda sadece dayanıklılık anlamına gelen kaliteden çok daha geniş bir anlama sahiptir. Toplam kalite yönetimi çabaları marka sadakati oluşturabilmekle beraber işletmenin ürün kalitesini geliştirmesine ve rekabet gücünü hızlı bir şekilde artırmasına olanak sağlamaktadır (Blocher, Chen ve Lin, 1999: 13).

Çağdaş yönetim anlayışlarından birisi olan toplam kalite yönetimi bir yönetim tekniğinden çok bir yönetim felsefesi ve hatta ötesinde bir yaşam tarzıdır (Yükçü, 1999: 622-623). Günümüz rekabet ortamında işletme başarısı için ön koşul olarak tanımlanır hale gelmiştir (Şakrak, 1997: 54).

Toplam kalite yönetimi, kalitenin artırılmasında, işletme organizasyonun tamamını hedef alan bir yönetim anlayışıdır (Acar ve Özçelik, 2011: 12).

*Toplam Kalite Yönetimi bir işletmede üretilen ürün ya da hizmetlerin, işletme süreçlerinin, çalışanların sürekli iyileştirme ve geliştirme çabaları ile en düşük toplam maliyet düzeyinde, önceden belirlenmiş müşteri gereksinim ve beklentilerinin tüm çalışanların katılımı ve kendilerinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmesiyle karşılanarak, işletme performansının iyileştirilmesi stratejisi olarak tanımlanabilir* (Üstün, 1996: 348).

Teknolojik gelişmeler ve hızlı gelişmelerle birlikte küreselleşen ortamda işletmeler amansız bir rekabet içine girmişler ve bu gelişmeye karşı koyabilmeyen tek yolu olarak kabul edilen Toplam Kalite Yönetimi felsefesini uygulayan işletmeler başarılı olmuşlardır (Üstün, 1996: 351). Toplam kalite kontrolü, etkin kaynak kullanımı ile uluslararası rekabet ortamında başarılı olma amaçları arasındaki yakın ilişkiyi ortaya koymaktadır. Bir yandan etkin kaynak kullanımı ile maliyetlerin düşürülmesine çalışılırken, diğer taraftan ürün kalitesini yükseltmek sureti ile işletme kârlılığı artırılmaya çalışılmaktadır. Üretimin her aşamasında müşteriyi tam olarak tatmin edecek bir kalitenin sağlanması ön planda tutulmaktadır (Bursal ve Ercan, 2000: 489).

Maliyet, kârlılık, rekabet ve benzeri konularda kalitenin büyük rol oynaması yöneticilerin yönetim tarzlarını da etkilemektedir (Pekdemir, 1992: 33). Toplam kalite yönetimi, işletmenin müşteri beklentilerinin de üstünde ürün ve hizmetler üretmesini sağlayacak politika ve uygulamalar geliştirmesine yönelik bir tekniktir. Toplam kalite yönetimi ile “iş ilk defasında doğru yap” anlayışı geliştirilerek hatalı üretimin önüne geçilmiş ve bu sayede maliyet kontrolü sağlanmıştır. Bu felsefe işletmelere, ürün ve hizmetlerin kaliteli üretimi ve rekabetçi güç oluşturulmasında yardımcı olmaktadır. Toplam kalite yönetiminin işletmeye üretim ve yönetim anlayışı açısından getireceği disiplin ile hata oranı azalacak ve buna bağlı olarak, kalite maliyetleri azalacak, kapasite etkin kullanılacak, maliyetler düşecek ve katma değer yaratmayan faaliyetler azaltılacaktır (Kaygusuz, 2006: 9). Toplam kalite yönetimi, işletmenin tüm faaliyetlerinde kaliteyi yükseltmeyi hedefleyerek, bir yandan müşterilere beklentilerini karşılayacak ürünleri elde etme imkânı verirken, diğer taraftan maliyetleri düşürmektedir (Savcı, 2013: 16).

*Toplam kalite felsefesinin uygulanmaya başlamasıyla, tüm çalışanların motivasyonu, katılımı ve eğitimi; sürekli gelişme ve iyileştirme; planlı, sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler; hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlendirmesi sonucunda “yüksek kalite”, düşük maliyet” ve “yüksek rekabet gücüne” ne ulaşılmaktadır* (Üstün, 1996: 350).

İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için rakiplerine göre; kalite, maliyet ve hız üstünlüğü sağlanmalıdır (Erdoğan ve Saban, 2006: 532). Toplam kalite yönetiminin rekabet gücünü artırmasının temel nedeni, işletmenin kaliteyi yükseltmesinin yanında verimliliği de artırmasıdır (Üstün, 1996: 350). Toplam kalite yönetimi uygulamalarının bir rekabet avantajı olarak kaliteyi geliştirmeleri

konusunda yöneticilere destek olarak işletme kârlılığını artırma potansiyeli sağladıkları söylenebilir (Chenhall, 1997: 189).

### **1.6.3. Tam Zamanında Üretim (Just In Time)**

Dünyada yaşanmakta olan siyasal, sosyal ve ekonomik krizler ile içinde bulunulan yoğun rekabet ortamı işletmeleri düşük maliyetli kaliteli ürün ve hizmetler üretmek zorunda bırakmıştır. Bunu gerçekleştirmek için işletmeler daha fazla sermaye gerektirmeyen, verimliliği ve üretkenliği artırıcı yeni üretim teknolojilerinin yollarını aramışlar ve bu arayışların sonucunda ortaya çıkan sistemlerden bir tanesi de tam zamanında üretim sistemi olmuştur (Yükçü, 1999: 789).

İşletmeler, düşük kalite, üretim kesintileri ile zaman kayıplarından korunma çabası, üretim hazırlık sürelerinin uzunluğu ve satıcıların teslim zamanlarındaki belirsizlikler gibi sebeplere bağlı olarak yüksek stok bulundurmaya zorunda kalmışlar ve yüksek stok bulundurmanın işletmelere ek bir maliyeti olmuştur. Japonlar bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik özel çaba ve programlar uygulamışlar, geleneksel üretim ve stok politikaları yerine, sıfır stok ve sıfır hata hedeflerine dayalı bir üretim felsefesi olarak tam zamanında üretim sistemini geliştirmişlerdir (Şakrak, 1997: 58).

Tam zamanında üretim sistemi minimum stok seviyesini amaçlayarak üretim materyallerinin yalnızca üretim anındaki ihtiyacı karşılayacak kadar satın alınmasını öngörmektedir. Yöntem geleneksel üretim sistemlerinin kullanmış olduğu itme sistemi aksine çekme sistemini kullanarak, hammaddelerin çalışma çizelgelerine uygun ve ihtiyaç kadar alınmasını öngörmektedir (Anderson, Needles ve Caldwell, 1996: 448).

Tam zamanında üretimi, “gerektiği zaman gerektiği kadar satış yapabilmek amacıyla, satılabilecek kadar ürünü uygun miktar ve zamanda üretebilen üretim sistemi” biçiminde tanımlanabilmektedir (Yükçü, 1999: 790). Yöntem; uygun zamanda, uygun yerde, yalnızca gerekli malzemeyi bulundurmaya amaç edinen ve sıfır stoku hedef alan bir malzeme yönetim sistemi olup, yarı mamul ve mamul stoklarının en aza indirilerek verimliliğin artırılmasını amaçlamaktadır (Crawford, 1991: 34).

Tam Zamanında Üretim sisteminin iki temel amacı “sıfır stok” ve “sıfır israf” olarak ortaya konulabilir (Şakrak, 1997: 147). Bunların yanında, mamul maliyetinin azaltılması, mamul kalitesinin yükseltilmesi ve mamul dağıtım olanaklarının artırılması da amaçlar arasında sayılabilir (Küçüksavaş, 2002: 204).

Tam zamanında üretim felsefesi, üretim safhası ile sona ermeyip, satın alma, işgücü, yönetimi, tedarikçi firma ilişkileri ve finansal stratejileri de kapsar. (Karcıoğlu, 2000: 41). JIT felsefesi, üretimin sürekli olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin sürekli azaltılması amacını gözetmekle beraber üretim esnasında gereksiz unsurların ve operasyonların ortadan kaldırılmasını öngörmektedir (Yükçü, 2005. 790).

#### 1.6.4. Kaizen Maliyetleme

Kaizen maliyetleme, Japon otomobil üreticilerinin üretim aşamasında maliyetleri düşürmek amacı ile kullanmış olduğu bir yöntem olup, hedef bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyetin gerçekleştirilebilmesi için üretim işlemlerinin sürekli olarak iyileştirilmesi süreci olarak açıklanabilir (Monden ve Lee, 1993: 22).

Kaizen maliyetleme, maliyet azaltma amacı açısından hedef maliyetlemeye benzemesinin yanında ürünün yaşam döngüsü içerisinde ve özellikle üretim aşamasında maliyetlerin azaltılmasına odaklanmaktadır. Yöntemin temel amacı gerçek üretim maliyetlerinin temel maliyetlerden daha az oluşmasını sağlamaktır (Atkinson vd. 2001: 382). Yöntem üretimi sürekli iyileştirmek, üretim sürecine değer katmayan faaliyetleri elimine etmek, üretim maliyetlerini sürekli kontrol etmek, azaltmak ve rekabet gücünün artırmak gibi amaçlar doğrultusunda uygulanmaktadır (Cooper, 1995: 240).

Kaizen maliyetleme üretimin tüm aşamalarında maliyetleri düşürmeyi hedefleyen bir maliyet düşürme süreci olup (Yükçü, 2000: 26), mamule değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli olarak azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerine odaklanmaktadır (Hilton, 1994: 265).

#### 1.6.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

ABD’de geliştirilmiş olan ve ABC (Activity-Based Costing) olarak adlandırılan faaliyet tabanlı maliyetleme’nin işletme yönetimi için daha doğru maliyetler sağladığı öne sürülmektedir (Yükçü, 2005: 895). Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi Harvard Üniversitesi Profesörleri Kaplan ve Cooper tarafından ortaya konulmuş olup, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde, daha doğru maliyet hesaplanmasını ve faaliyet analizi yolu ile genel üretim maliyetlerinin daha etkin yönetimini amaçlamaktadır (Lazol, 2013: 293).

Yöntem, genel üretim giderlerinin önce faaliyetlere, daha sonra faaliyetlerden de mamul, hizmet, müşteri ve projelere yüklenmesini öngörmektedir (Raiborn vd., 1993: 10).

Yüksek kaliteli ürünlerin, düşük fiyatlarla ve zamanında teslim edilmesine ilişkin tüketici gereksinimlerinin karşılanabilmesi ve rekabetin sürdürülebilmesi için yöneticilerin, zamanlı, geçerli ve güvenilir maliyet ve üretim bilgisi ihtiyaçlarını, faaliyet tabanlı maliyet sistemleri başarıyla karşılayabilmektedir. Bu yöntemin temel amacı ürün maliyetlerini en doğru biçimde hesaplayabilmektir (Erdoğan ve Saban, 2006: 505-506).

Giderleri kontrol edebilmek için en iyi yolun öncelikle giderlere neden olan faaliyetlerin kontrol edilmesi gerektiğinin yöneticiler tarafından görülmesini faaliyet tabanlı maliyetleme sağlayabilir (Erdoğan ve Saban, 2006: 519).

Bu yöntem, başlangıçta genel üretim giderlerinin dağıtımına yönelik bir yöntem olarak geliştirilmesine rağmen, işletmenin süreç boyutunda kullanılan etkin bir yönetim aracı haline gelmiştir (Kaygusuz, 2006: 12). Yöntem bir maliyet hesaplama

yönteminden çok işletmenin geliştirilmesi amacı ile bir performans ölçüm aracına dönüştürülmüş olup (Erdoğan ve Saban, 2006: 506), aynı zamanda stratejik karar verme ve operasyonel yetersizliklere odaklanmak için bir araç haline gelmiştir (Kaygusuz, 2006: 15).

### **1.6.6. Değer Bazlı Yönetim ve Ekonomik Katma Değer (EVA)**

Ekonomik katma değer (EVA- Economic Value Added) olarak isimlendirilen yöntem 1990'lı yıllarda Stern and Stewart danışmanlık şirketi tarafından, bir finansal performans ölçüm aracı olarak geliştirilmiştir. Stern and Stewart üst düzey yöneticilere hissedar değerine odaklanabilme olanağı tanıyarak bütünsel bir ölçü olması amacıyla EVA'yı geliştirmiştir (Drury, 2012: 492).

İşletmelerin rekabet çevresindeki değişimle birlikte, işletme faaliyet sonuçlarının artan önemine bağlı olarak, ortaya çıkarılan değeri ölçen performans ölçüm sistemleri son yıllarda daha fazla kullanılmaya başlanmıştır. Ortaya çıkarılan değeri ölçmede kullanılan ve günümüzde benimsenen iki yöntemden birisi olup, işletmenin borç ve özkaynak maliyetini dikkate alarak artık kârı ölçmekte kullanılan bir yöntemdir (Yılmaz ve Bastı, 2013: 83-84).

EVA, işletme sahipleri için, yöneticiler tarafından değer yaratmaya önem veren değer temelli performans ölçümü yapmaktadır. EVA yöneticiler tarafından işletme sahipleri için eklenen ekonomik katma değer miktarıdır. Günümüz yöneticilerinin hamle yaptığı yerler işletme sahipleri açısından katma değer yaratacak alanlardır. Günümüzde muhasebe kârının hiçbir durumda işletme sahipleri için gerçek değeri yansıtmadığı bilinci yerleşmiştir. Bu yöntemde muhasebe verileri hesaplamaya kaynak teşkil eder, fakat bu verilerle birlikte muhasebe raporlarında yer almayan verilerden de yararlanılmaktadır. Böylelikle muhasebe kârının ekonomik kâra dönüştürülmesi sağlanmaktadır (Shil, 2009: 169-171).

EVA'nın avantajlarının yanı sıra belli sınırlılıklarının olması nedeniyle tek başına kullanımı isabetli bir karar olarak görülmemektedir. Diğer araçlarla birlikte kullanımının daha etkin sonuçlar ortaya koyduğu ifade edilmektedir. İşletmeler, EVA'nın diğer araçlara nazaran güçlü bir yönetim aracı olduğunu tespit edebilmek için geçmişe yönelik, uzun dönemleri kapsayan simülasyonlardan faydalanabilirler. Burada dikkat edilecek nokta ise EVA ile birlikte kullanılacak yönetim aracı ile EVA arasında önemli bir korelasyonun bulunmasıdır. Bundan sonraki süreçte yönetim anlayışına uygun görülen bazı diğer araçlar da bu yöntem ile birlikte kullanılabilir (Shil, 2009: 175).

### **1.6.7. Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)**

İşletmelerin küresel ekonomide rekabet edebilmeleri ve başarılı olabilmeleri için yalnızca yeni teknolojileri alıp kullanmaları, aktif ve pasiflerini en iyi şekilde yönetmeleri yeterli değildir. Maddi olmayan varlıkları da kapsayacak geniş yönlü bir yönetim anlayışının olması gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 2009: 3). Kurumsal karne yalnızca kısa dönem finansal amaçlara odaklanmayıp, aynı zamanda finansal



başarıya ulaşmak ve sürdürebilmek için finansal olmayan amaçları da ön plana çıkartmaktadır (Horngren . Datar ve Rajan, 2012: 470-472).

İşletmeler performanslarını mali tablolarında yer alan verilere göre belirlerken, müşteri ilişkilerindeki, marka değeri ve insan kaynakları gibi kavramlardaki gelişmeler sonucunda geçmiş dönemlere ilişkin finansal verilerin işletmelerin performanslarını değerlendirmede yetersiz kaldıkları gözlenmiştir. Finansal ve finansal olmayan veriler birlikte kullanılarak diğer yöntemlerden farklı biçimde bütünlük olarak kullanılmaktadır ve geleceğe yönelik değerlendirme yapılabilmektedir (Utkutuğ, 2008: 56-58).

Yöneticilerin sadece finansal bilgileri kullanması alacakları kararlarda sebep sonuç ilişkilerini göz ardı etmelerine sebep olabilmektedir. Sadece finansal göstergelerin temel alınması gelecek ile ilgili tahminlerde de sorunlar çıkartabilmektedir (Alptekin, 2008: 678). Dengeli puan kartı ise, finansal ve finansal olmayan ölçütlerin işletmenin bütün düzeylerindeki çalışanların kullandığı finansal bilgilerin bir parçası olması gerektiğine dikkat çekmektedir. Müşterilerle doğrudan temas halinde olan çalışanların verdikleri kararların ve eylemlerinin finansal sonuçlarını iyi anlamaları gerektiği; kıdemli yöneticilerin de uzun vadeli finansal başarıya yön veren faktörleri iyi bilmeleri gerektiği ifade edilmektedir. Dengeli puan kartının hedefleri ve ölçütlerinin geçici bir süre için devreye sokulmuş bazı finansal ve finansal olmayan ölçütlerden ibaret olmadığı, bunların misyon ve strateji tarafından yönlendirildiği ve tepeden aşağıya doğru işleyen bir süreçte şekillendirildiği ifade edilmektedir (Kaplan ve Norton, 1996: 8).

Yöntem, organizasyonun amaçlarını dört boyutta ele almaktadır. Bunlar: (1) hissedarlar için oluşturulan değer ve kazançlar (finansal boyut), (2) hedef pazardaki firma başarısı (müşteri boyutu), (3) müşteriler için değer yaratan içsel işlemler (işletme içi iş süreçleri boyutu), ve (4) insan ve sistem yeteneklerini destekleme işlemleri (öğrenme ve büyüme boyutu) (Kaplan ve Norton, 2009: 44, Kaygusuz, 2005: 89).

Yöntem, farklı başarı değerlendirme ölçüleri arasında bağlantı kurarak yöneticilere zamanında ve kapsamlı bir bilgi sunma tekniğidir (Orhon Basık, 2012: 103). Dengeli puan kartının yöneticilere işletmenin vizyon ve stratejisini tutarlı ve uyumlu bir grup performans ölçütüne dönüştürme olanağını sunduğu belirtilmektedir. Bir çok işletme bütün çalışanlarına temel değer ve inanışlarını iletebilmek için misyon ifadeleri kullanmaya başlamışlardır. Misyon ifadelerinin temel inanışlara değindiği, hedef piyasaları ve temel ürünleri tanımladığı ifade edilmektedir. Hava yollarında en başarılı şirket olmak veya hedeflenen piyasalarda en geniş tabanlı finansal kuruluş olmak birer örnek olarak gösterilebilir (Kaplan ve Norton, 1996: 24).

Yöntem zaman içinde stratejik bir yönetim modeli haline gelmiştir (Tanış ve Güner, 2008: 40) ve yöneticilere, firmanın vizyon ve stratejisinin, bir dizi tutarlı performans göstergesi haline dönüştürüldüğü kapsamlı bir çerçeve sunmaya

başlamıştır. Dengeli puan kartı kullanılan ölçümler yolu ile işletme çalışanlarının tamamına bugün ve gelecekte başarıya ulaşmalarını sağlayacak faktörler hakkında detaylı bilgiler sunabilmektedir (Ağca ve Tunçer, 2006: 177).

### **1.6.8. Bütçe Kontrolü**

Bütçe, bir işletmenin gelecek dönemlerle ilgili planlarının miktar ve değer olarak birlikte gösterilmesi şeklinde ifade edilebilir (Küçüksavaş, 2002: 368). Bütçe, yönetim tarafından önerilen, gelecekle ilgili eylem planlarının nicel bir ifadesidir ve planların uygulanması ve koordinasyonu için bir yardımcıdır (Bhimani vd., 2008: 467).

Bütçeler genel olarak yönetim kontrol sistemlerinin önemli bir özelliğidir ve organizasyonlardaki rolleri şunlardır: (a) Planların uygulanması dahil olmak üzere stratejik planlamayı zorunlu kılar, (b) performans kriteri sağlar, (c) organizasyon içinde iletişim ve koordinasyonu teşvik eder, (d) motivasyon ve daha geniş organizasyonel süreçleri etkiler (Bhimani vd., 2008: 468).

Bütçe kontrolü ise, bütçede belirlenmiş olan amaç ve hedeflerde meydana gelen sapmaların kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekliliğin ortaya çıkması durumunda düzeltici tedbirlerin alınması işlemlerini içermektedir (Akdoğan, 2000: 608).

İyi hazırlanmış bir bütçenin yönetim kontrolüne katkı sağlayabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması beklenmektedir (Kinney ve Raiborn, 2011: 347).

- Organizasyonel amaçlar doğrultusunda kaynak dağılımı ve faaliyetlerin dengeli yürütülmesi konusunda yönlendirici olması
- Çalışanların katılımını teşvik edecek, işbirliğini güçlendirecek ve departmanlar arası koordinasyonu sağlayacak bir araç olması
- Planlama, kontrol, problem çözme ve performans değerlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının icrasını kolaylaştıracak ve bu fonksiyonları daha etkin hale getirecek bir araç olması
- İşletme içi veya dışı faktörlerdeki değişimler karşısında yönetimin bu değişimlere cevap verme süresini ve verilecek cevapların etkinliğini artıracak bir araç olması
- İşletmenin gelecekteki performansını doğru biçimde yansıtacak ve geleceğe yönelik alternatif seçeneklerin zamanında değerlendirilebilmesine olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiş olması

Bütçeler ile yönetim süreci ve yönetim kontrolü ilişkisi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir (Needles, Powers ve Crosson, 2014: 978).

**Tablo 1.3.** Yönetim Süreci, Yönetim Kontrolü ve Bütçe İlişkisi

<b>Yönetim Süreci</b>			
<b>Planlama</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operasyon, taktik ve strateji düzeyindeki amaçların gözden geçirilmesi</li> <li>• Satışların analiz ve tahmin edilmesi</li> <li>• Maliyetlerin analizi ve maliyet formüllerinin belirlenmesi</li> <li>• Faaliyet bütçelerinin hazırlanması</li> <li>• Finansal bütçelerin hazırlanması</li> </ul>	<b>Faaliyet süreci</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Faaliyet amaçları doğrultusunda yetki ve sorumlulukların bütçelere dayanılarak dağıtılması</li> </ul>	<b>Değerlendirme</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fiili sonuçların bütçelerle karşılaştırılması ve gereken durumlarda bütçelerin revize edilmesi</li> </ul>	<b>Geri bildirim</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bütçelere dayalı olarak performans sonuçlarını değerlendiren özet raporlar hazırlanması</li> <li>• Firma dışı bilgi kullanıcılarına yönelik proforma finansal tabloların oluşturulması</li> </ul>

**Kaynak:** Needles, Powers ve Crosson, 2014: 978

Yönetim kontrolü amacıyla düzenlenen bütçeler genellikle bir yıllık dönemleri kapsamaktadır ve aylık, üçer aylık gibi muhtelif periyodik bölümlere ayrılabilir. Bazı işletmeler sürekli bütçe veya yuvarlanan bütçe olarak adlandırılan bütçeleme süreçleri geliştirmişlerdir. Bu bütçeleme türünde geçen her bir ay veya dönemden sonra bütçe bir yılı kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmektedir. Bu sayede işletmenin elinde sürekli olarak bir yıllık dönemi yansıtan bir bütçe bulunmaktadır. Bu tür bütçeler yönetim sürecinin planlama aşamasını sürekli bir süreç haline getirdiği için daha faydalı görülmektedir (Kinney ve Raiborn, 2011: 347-348).

### 1.6.9. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Maliyet hacim kâr analizleri gelir, toplam maliyet ve kâr unsurları arasındaki ilişkileri ve her birinin davranış tarzını; satılan birim sayısı, satış fiyatı, birim başına değişken maliyet ve toplam sabit maliyet unsurlarındaki değişimlere göre inceleyen bir tekniktir (Horngren . Datar ve Rajan, 2012: 63).

Maliyet hacim kâr (MHK) analizleri yöneticilerin maliyet, hacim ve kâr arasındaki ilişkileri anlamasında yardımcı olan güçlü bir araç olup, kârın, satış fiyatı,

satış hacmi, birim değişken maliyetler, toplam sabit maliyetler ve ürün karması faktörlerinden nasıl etkileneceğine odaklanmaktadır. MHK analizleri yöneticilere kârlılığın bu önemli faktörlerden nasıl etkilendiğini anlamaları konusunda yardımcı olduğu için işletme kararlarında oldukça önemli bir araçtır (Brewer, Garrison ve Noreen, 2010: 256).

İşletme yönetimlerinde karar alma ve planlama süreçlerinde sık olarak kullanılan bir analiz türüdür. Kâr tahminlerinin yapılması başta olmak üzere, fiyatlandırma, üretim kararları, üretim yada satın alma seçenekleri arasında karar verme, dağıtım kanallarının belirlenmesi, üretim süreçlerinin belirlenmesi gibi bir çok alanda bu yöntemden yararlanılabilmektedir (Ocak vd., 2004: 4-5).

Satış fiyatının kârlılık üzerindeki etkisi, maliyetlerdeki değişimin kârlılık üzerindeki etkisi, satış hacminin kârlılık üzerindeki etkisi, satış fiyatında yapılacak düzenlemelerin etkileri, ürün karmasının seçilmesi ve pazarlama stratejisi alternatiflerinin değerlendirilmesi bu teknik kullanılarak değerlendirilebilecek başlıca konulardır (Warren, Reeve ve Duchac, 2014: 890). Maliyetler verilecek yönetim kararlarında başlangıç noktası teşkil ettiği için maliyet davranışlarının iyi bilinmesi, bu maliyetlerin tahmin edilmesi açısından oldukça önemli kabul edilmektedir. Maliyet davranışlarının iyi bilinebilmesi ise maliyetlerin değişmesine neden olan faaliyet tabanları ile maliyet değişimlerinin söz konusu olduğu uygun üretim aralığına bağlıdır (Warren, Reeve ve Duchac, 2014: 884). Maliyet hacim kâr analizlerinin uygulanabilmesi için satışlara veya üretime bağlı olarak değişen birim değişken maliyetlere, toplam sabit maliyetlere, toplam maliyetlere, satış fiyatına ve faaliyet hacmine ilişkin bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır (Drury, 2012: 172-196).

Başabaş noktasının tespitinde matematiksel yöntem, katkı payı yöntemi ve grafik yönetimi olmak üzere üç farklı yöntem kullanılmaktadır (Hoque, 2005: 20). Maliyet hacim kâr analizlerinin hizmet işletmelerinde de uygulanabilirliği bulunmaktadır. Ancak hizmet işletmelerinde bu analizlerin tutarlı sonuçlar ortaya koyabilmesi için işletme çıktılarının açıkça tanımlanabilmesi oldukça önemlidir (Horngren, Datar ve Rajan, 2012: 80).

#### **1.6.10. Değişken Maliyet**

Bu yöntemin temel fikri, üretim ile aynı yönde değişkenlik göstermeyen yani üretim miktarına bağlı olarak değişmeyen giderlerin ürün yada üretim maliyeti olarak kabul edilemeyeceğidir (Gürsoy, 1999: 307).

Değişken maliyet yönteminde üretim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmından oluşmaktadır. Genel üretim giderlerinin sabit kısmı ise maliyet içinde yer almayıp doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır.

Bu yöntemde her ürün için ayrı ayrı değişken maliyet hesaplanması nedeni ile ürün bazında kârlılık hesapları yapılabilmektedir. Bununla birlikte yöntem sadece kâr planlaması ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesine yönelik olmayıp, karar

almaya yönelik bir sistemdir (Küçükşavaş, 2002: 482-484). Yöntem, kısa dönemli yönetim kararlarının alınmasında yöneticilere daha doğru bilgiler sağlar. (Yükçü, 2005: 350) Değişken maliyet yönteminin, daha az yanıltıcı bir yöntem olması, başa baş analizinin yapılmasına olanak sağlaması, belirli bir mamulün kârlılığının hesaplanmasına imkan sağlaması, mamul fiyatlamasına imkân sağlaması, standart maliyet yöntemi ile uyuşması gibi işletme yönetimine muhtelif faydalar sağladığı ifade edilmektedir (Üstün,1992: 200-201).

Değişken maliyet yönteminin temel amacı, yöneticilerin planlama, kontrol ve karar alma ihtiyaçlarına yardımcı olmaktır. Bu yöntemle hazırlanan faaliyet raporlarının işletme üst düzey yöneticileri ile diğer birim yöneticileri tarafından daha kolay anlaşılabilceği vurgulanmaktadır (Uslu, 1985: 365).

### **1.6.11. Standart Maliyet**

Standart maliyet üretim işleminden önce hesaplanan maliyettir. Hesaplanan bu maliyetler, fiili sonuçlar ile karşılaştırılarak sapmalar hesaplanır. Yöntem maliyet kontrolüne büyük ölçüde yardımcı olur (Uslu, 1985: 323). Standart maliyetler, fiili performansı ölçmede temel karşılaştırma noktası olarak kullanılan, bilimsel yöntemlere göre önceden hesaplanmış maliyetlerdir (Backer ve Jacobsen, Çeviren: Sadık Baklavacıoğlu, 1964: 289). Standart maliyeti kullanan işletmeler ham madde ve işçilik gibi her bir temel girdi için miktar ve fiyat standartlarını titizlikle hazırlamaktadırlar. Miktar standartları herhangi bir ürün veya hizmeti üretebilmek için gerekli girdilerden ne kadar kullanılacağını belirtirken fiyat standartları bu girdilerin her biri için ne kadar ödeneceğini belirtmektedir (Brewer, Garrison ve Noreen, 2010: 399).

Standart maliyet genellikle ortak ve tekrar eden faaliyetlere dayalı olarak üretim yapan ve üretilecek ürün ve hizmetlerde kullanılacak girdilerin özellikli olarak tanımlanabildiği imalat ve hizmet işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Yapılan işlemlerin veya çıktıların tekrar eder nitelikte olmadığı işletmeler tarafından tercih edilmemektedir (Drury, 2012: 424).

Standart maliyet sistemi hem standart maliyetleri hem de fiili maliyetleri muhasebe kayıtlarında tutmaktadır. Bu ikili kayıt tekniği, maliyet kontrolünde normlara karşılık gerçekleştirmelerin karşılaştırılabilceği temel hareket noktasını oluşturmaktadır. Standart maliyet sisteminde belirli bir ürün veya hizmeti üretebilmek için öngörülen maliyet ve miktarları belirten standartlar kullanılmaktadır. Standart maliyetlerin geliştirilmesi direkt ilk madde ve malzeme, işçilik ve fiyatlara ilişkin bilginin yanı sıra işletmeye ait genel üretim giderleri ve bu giderlerin hareket tarzları hakkında da kapsamlı bilgi ve yorumlama kabiliyeti gerektirmektedir (Kinney ve Raiborn, 2011: 264).

Yöntem fiili giderler ile standart giderler arasındaki farkı ortaya koyarak, farkların nedenlerini araştırmak ve bunların giderilebilmesi için nedenlerinin araştırılması ve gerekli tedbirlerin alınması imkanlarını sunmaktadır (Akdoğan, 2000: 494).

Faaliyet süreçlerinde kullanılan girdilere ilişkin fiili maliyetler ve miktarlar maliyet çalışmaları sonucunda ortaya konmuş olan standartlarla karşılaştırılmaktadır. Eğer belirlenen miktar ve maliyetler ile fiili sonuçlar arasında herhangi bir sapma ortaya çıkarsa yöneticiler bu sapmanın sebeplerini araştırarak sapmaya sebep olan gerekçeleri ortadan kaldırmak için iyileştirici veya düzeltici önlemler almaktadırlar. Bu süreç muhasebe ve yönetim literatüründe “istisnaların yönetimi” olarak adlandırılmaktadır (Brewer, Garrison ve Noreen, 2010: 399).

Standart maliyetler, çalışanların performanslarının karşılaştırıldığı bir ölçü olup, etkin olmayan performansı ortaya çıkartarak etkin olmayan çalışanları daha iyi çalışmaya teşvik amacı gütmektedir. Standart ve fiili maliyetlerin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farklar, yöneticiler tarafından uygulamaya konan performans ölçütlerine ulaşıp ulaşılmadığını ortaya koymaktadır (Backer ve Jacobsen, Çeviren: Sadık Baklavacıoğlu, 1964: 290-294).

İşletme yöneticilerine yönetim faaliyetleri için ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini sağlayan standart maliyetler, aşağıdaki amaçlar için kullanılmaktadır (Küçüksavaş, 2002: 433):

- Maliyet kontrolü,
- Stok maliyetlerinin hesaplanması,
- İşletme bütçelerinin hazırlanması,
- Ürün fiyatlarının tespiti,
- Bölüm yöneticilerinin performans değerlendirilmesi,
- Muhasebe kayıtları.

#### **1.6.12. Değer Zinciri Analizleri**

“Firma faaliyetlerinin stratejik açıdan önemli olanlarını belirlemek üzere ayrıştırılmasına ve bu faaliyetlerin maliyet yapısı yada farklılaştırma stratejisi üzerine etkilerini anlamaya *değer zinciri analizi* yaklaşımı denmektedir.” Değer zinciri bir mamulün tasarımı ile başlar, pilot üretimin testi ile devam eder. Satış ve satış sonrası gereken hizmetlerin sunulması da değer zincirinin halkalarını oluşturur (Orhon Basık, 2012: 225).

Değer zinciri, müşteriler tarafından elverişlilik ve kullanılabilirlik olarak tanımlanan ürün ve hizmet özelliklerinin ürün veya hizmetlere kademe kademe eklendiği aşamalar ve birbirini takip eden işletme fonksiyonları olarak tanımlanmaktadır (Horngren, Datar ve Rajan, 2012: 5-7). Değer zincirine dahil edilen temel işletme fonksiyonları araştırma geliştirme, tasarım, üretim, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri olarak altı başlık altında toplanmaktadır (Drury, 2012: 564-565). Değer zinciri işletmelerin maliyet yapılarını analiz etmeleri ve rekabet stratejilerini tanımlayabilmeleri amacıyla 1980-1985 yılları arasında Michael Porter tarafından geliştirilmiştir. Porter’in değer zinciri analizinin aşağıdaki üç temel aşamadan oluştuğunu ifade ettiği belirtilmektedir (Hoque, 2005: 253):

- Değer zinciri tanımlandıktan sonra maliyetlerin, gelirlerin ve varlıkların maliyet zincirinin ilgili fonksiyonlarıyla ilişkilendirilmesi,
- Zincirdeki her bir aktiviteye düzen ve yön veren maliyet konularının teşhis ve analiz edilmesi,
- Teşhis ve analiz edilen maliyet konularının rakiplere nazaran daha başarılı bir şekilde kontrol edilmesi veya değer zincirinin yeniden yapılandırılması yoluyla sürdürülebilir rekabet avantajı elde edilmesi.

Değer zincirinin metodolojik özelliği ise maliyetlerin, yapısal olanlar ve işin icrasıyla ilgili olanlar olmak üzere ikiye ayrılmasıdır. Yapısal maliyetler işletmenin yaptığı seçimler ve kendi ekonomik altyapısıyla ilgiliyken işin icrasına ilişkin maliyetler ürün veya hizmetin üretilmesiyle ilgili maliyet belirleyenlerinden oluşmaktadır. Yapısal maliyetler firmanın ölçeği, dikey kapsamı, deneyimi, kullanılan teknoloji ve ürün yelpazesinin ne kadar geniş olduğuyula ilgilidir. İşin icrasına ilişkin maliyetler ise kullanılan iş gücü, kapasite kullanımı, üretim tesisinin etkin tasarlanıp tasarlanmadığı, ürün yapılandırması ve tedarikçi bağlantıları gibi konularla ilgilidir (Hoque, 2005: 253-254).

Değer zinciri analizi, firmanın rekabetçi avantajlarını daha iyi anlamak için stratejik analiz araçları kullanır (Blocher, Chen ve Lin, 1999: 41).

### **1.6.13. Ürün Hayat Seyri Analizleri**

Teknoloji ve rekabet bir ürünün veya hizmetin ömür seyri kârlılığında son derece kritik öneme sahip olan geliştirme sürecinin etkinliğini önemli ölçüde kısaltmıştır. Ürün geliştirilmesine ilişkin süreçte alınabilecek önemli bazı kararlar direkt ilk madde ve malzeme seçiminden kaynaklanan imalat ve ürün ömrü maliyetleri, süreç tasarımları yardımıyla imalat süreçlerinin kısaltılması, potansiyel tasarım kusurlarının minimize edilerek kalitenin yükseltilmesi ve üretimde esnekliğin sağlanması şeklinde sıralanabilir. Bu nedenle ürün geliştirme sürecinde ürün ömrü seyrinin kısa vadeli gerekliliği olan ürün veya hizmeti geliştirmede ilk olunması ve uzun vadeli gerekliliği olan ürünün veya hizmetin iyi olması özellikleri arasındaki optimum dengeyi sağlayacak kadar zaman harcanmasının oldukça kritik öneme sahip olduğu belirtilmektedir (Kinney ve Raiborn, 2011: 790-791).

Ürün hayat seyri maliyetlemesi belirli bir üründen elde edilecek gelirlerin, ilgili ürününün imalat öncesi ve imalat sonrası süreçlerde oluşan ve oluşacak maliyetlerini karşılayıp karşılamayacağını tespit edebilmek için, bu ürünün bütün ömrü boyunca oluşabilecek maliyetleri tahmin ederek birikimli bir şekilde analiz eden maliyet sistemi olarak tanımlanmaktadır. Ürün ömrünün farklı aşamalarında oluşacak maliyetlerin tahmin ve analiz edilmesi ürün ömrü boyunca oluşacak maliyetlerin daha iyi anlaşılacak daha etkin kontrol edilmesine olanak sağlamaktadır. Bir başka ifadeyle ürün ömrü maliyetlemesi yöneticilerin bir ürünün geliştirilmesi ve imalatına ilişkin maliyetleri daha iyi anlamasına ve hangi aşamalarda ve hangi alanlarda maliyetlerin düşürülmesi için çalışmalar yapılabileceğine karar vermelerine olanak sağlamaktadır (Drury, 2012: 543-544).

Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinde bir ürünün hayat seyri araştırma geliştirme, planlama, tasarım ve imalat süreçlerinden oluşmaktadır. Geleneksel anlayış çerçevesinde planlama, tasarım ve imalat süreçlerinde ortaya çıkan maliyetlerin tümü değerlendirilmekteydi ancak geleneksel yöntemin asıl odaklandığı nokta imalat süreci olarak belirtilmektedir. Sonuç olarak araştırma gibi maliyetler oluştukları dönemde dönem gideri olarak değerlendirilmekteydi (Sakurai, 1996: 39). Ürün hayat seyrini kullanan mal ve hizmet üreticileri bu sisteme pazarlama bakış açısı ve imalat bakış açısı olmak üzere iki farklı yönden yaklaşabilirler. Pazarlama bakış açısında tanıtım, büyüme, olgunluk ve gerileme süreçlerinden oluşan ve ürünü münferit olarak ilgilendiren ürün ömrünün farklı aşamalarındaki satış kalıpları dikkate alınmaktadır. İmalat bakış açısında ise ürün ömrünün farklı aşamaları yürütülen faaliyetler temelinde bölümlendirilmekte ve genellikle araştırma geliştirme, imalat ve lojistik süreçler olmak üzere üç temel kısımda incelenmektedir. Ayrıca imalat bakış açısı ürün ömrünün farklı aşamalarında beklenen maliyetlere odaklanırken pazarlama bakış açısı farklı aşamalarda ürün gelirlerine odaklanmaktadır. İmalat bakış açısındaki süreçlere ilişkin maliyetler aşağıdaki gibi gruplanabilmektedir (Hansen, Mowen ve Guan, 2009: 389-380):

- Araştırma (ürünün kavramsallaştırılması)
- Geliştirme (planlama, tasarım ve test)
- İmalat (dönüştürme faaliyetleri)
- Lojistik destek (reklam, dağıtım, garanti, müşteri hizmetleri, vb.)

Aşağıdaki tabloda pazarlama bakış açısı ile imalat bakış açısı süreçlerine ilişkilendirilmiştir.

**Tablo 1.4.** Ürün Ömrü Maliyetleri ve Ürün Ömrü Döngüsü İlişkisi

<b>Pazarlama bakış açısıyla ürün ömrü döngüsü</b>				
<i>Odak noktası</i>	<i>Tanıtma</i>	<i>Büyüme</i>	<i>Olgunluk</i>	<i>Gerileme</i>
Satışlar	Düşük	Hızlı büyüme	Büyümede yavaşlama Satışlarda en yüksek düzeyler	Gerileme
<b>İmalat bakış açısıyla ürün ömrü döngüsü</b>				
<i>Odak noktası</i>	<i>Tanıtma</i>	<i>Büyüme</i>	<i>Olgunluk</i>	<i>Gerileme</i>
Ar&Ge	Yüksek	Orta düzey	Orta düzey	Düşük
Tesis ve Ekipman	Düşük veya orta düzey	Yüksek	Orta düzey	Düşük
Reklam	Orta düzey veya yüksek	Yüksek	Orta düzey	Düşük
Diğer hizmetler	Düşük	Orta düzey	Yüksek	Düşük

**Kaynak:** Hansen, Mowen ve Guan, 2009: 391'den uyarlanmıştır.



### 1.6.14. Kıyaslama (Benchmarking)

Kıyaslama rekabet avantajı sağlamak ve bunu sürdürmek amacı ile ortak girişimlerde kullanılan rekabetçi yönetim araçlarından biridir (Örs ve Tetik, 2010: 444).

Benchmarking (kıyaslama) sürekli iyileştirme ve geliştirmenin başarılabilmesi için kullanımı giderek artan bir teknik olup bir firmanın ürünlerinin, hizmetlerinin veya faaliyetlerinin, sektördeki iyi performans gösteren bir başka firmanın ürün, hizmet ya da faaliyetleri ile sürekli olarak karşılaştırılması sürecidir. Burada temel amaç süreçlerin ve faaliyetlerin nasıl daha iyi hale getirilmesinin araştırılmasıdır. İdeal bir kıyaslamada muhtelif işletme faaliyetlerine dahil edilebilecek, en son gelişmeleri en iyi uygulamalara ve model örneklerine yer verilmelidir (Drury, 2012: 14).

Stratejik yönetimde işletmeler, faaliyetlerini uzun dönemde devam ettirmek ve sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlamak gibi hedeflere odaklanmakta, kıyaslamadan (Benchmarking) da stratejik yönetim sürecindeki etkinliğin artırılması için bir araç olarak faydalanabilmektedirler (Doğan ve Demiral, 2008: 2).

### 1.6.15. Ürün Kârlılık Analizleri

İşletmeler karlılıklarını maksimize edebilmek için satışlar içinde katkı payı en yüksek ürünlere odaklanmaktadır. Bu nedenle işletmelerdeki karar mekanizmaları ürün karlılık analizine sıklıkla baş vurmakta ve bu bilgiler ışığında ürünlere ilişkin satış ve promosyon kararları vermektedirler (Warren, Reeve ve Duchac, 2014: 947).

Birçok akademik çalışmada işletmelerin ürettikleri ürünlerinin münferit kârlılıklarından bihaber oldukları belirtilmiş, işletmelerin ürünlerinin maliyetleri hakkında güvenilir bilgilere sahip olmaması ise bu eksikliğin temel sebebi olarak gösterilmiştir. Maliyetler konusunda güvenilir bilgi eksikliği iki temel nedene dayandırılmaktadır (Smith, 2005: 87):

- Genel üretim giderlerinin tutarsız dağıtımı
- Yönetim kararları amacıyla finansal raporlama ölçütlerine gereğinden fazla önem atfedilmesi

Bu iki temel hata sonucunda maliyet kontrolü zorlaşmakta, fiyatlama ve ürün karması kararlarının doğruluğu zayıflamaktadır. Bu senaryoda katı ve gereksiz kurallar nedeniyle aslında kârlılığı yüksek ürünler ürün karması dışına çıkarılma tehlikesiyle karşı karşıya kalırken kârlılığı düşük ürünler ürün karması içinde kalmaya devam edebilmektedirler. Direkt ilk madde ve malzeme ile işçilik maliyetlerini belirli bir ürüne kolaylıkla yüklenebilirken genel üretim giderleri kolayca dağıtılamamaktadır; çünkü bu maliyetler ürünlerle ilişkilendirilirken bunların her bir ürünle ilişkisi net bir şekilde ortaya konulamamaktadır. Ancak bir şekilde maliyetlerin dağıtılıp maliyetlere ilişkin büyük resmin ortaya konulması gerekmektedir. İşletmeler genellikle birim maliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kavram ürünlerin fiyatlandırılmasında veya kârlılıklarının ölçülmesinde

yaygın biçimde kullanılmaktadır. Ancak birim maliyet kavramının doğru sonuçlar verebilmesi için birim değişken maliyetin ve sabit maliyetlerin incelikte ayrıştırılması gerekmektedir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 70). Bu aşamada maliyetlerin hacim temelinde dağıtımı söz konusu olmaktadır. Bu yaklaşım “doğru” ya da “makul” kriterlerine uygun olabilmekle beraber stratejik noktaları göz ardı edebilmektedir. Geleneksel maliyet yöntemleri kapsamında genel üretim giderlerinin neredeyse tamamı sabit maliyet olarak kabul edilirken faaliyet tabanlı sistemlerde değişken olarak kabul edilebilmektedir. Satın alma, işçiliğe ilişkin dönemlik çalışma programları ve kurulum giderleri tipik örnekler olarak gösterilmektedir. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyetlemenin en önemli özelliği faaliyet hacmine bağlı maliyetler ile hacme bağlı olmayan maliyetlerin ayrıştırılabilmesidir. Bu bağlamda direkt maliyetler sorun teşkil etmez iken genel üretim maliyetlerinin dağıtımı bazı varsayımların yapılmasını gerektirmektedir (Smith, 2005: 87).

#### **1.6.16. Müşteri Kârlılık Analizleri**

Her bir müşteri veya müşteri grubundan elde edilen kârın ve bu kârı elde etmek için katlanılan maliyetlerin raporlandığı ve değerlendirildiği süreç müşteri kârlılık analizi olarak adlandırılmaktadır. Müşterilerin kârlılık analizi sonucunda müşterilerin elde edilen gelirler ve bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetler konusunda hangi noktalarda farklılık arz ettiği hususunda bilgi edinilmektedir. Yöneticiler bu bilgileri müşterilerin faaliyet kârına daha fazla katkı yapmalarını sağlaması için kullanılmaktadırlar. (Horngren, Datar ve Rajan, 2012: 510-511). 1997 yılında “Yönetim Muhasebesinin Sınırları” adlı çalışmada organizasyonların titizlikle üzerinde durmaları ve araştırılması gereken beş konu başlığı sıralanmıştır. Bunlar sırası ile müşteri karlılığı ve tatmini, maliyet muhasebesi ve maliyet kontrolleri, kalite, büyüme ve kârlılıktır (George ve Mark, 1997: 64). Görüldüğü gibi müşteri kârlılık analizleri başarı arayışındaki işletmelerin bakacakları ve araştırma yapmaları gereken ilk odak noktası olarak değerlendirilmektedir. İşletmeler daha önceleri sadece piyasa bölüm analizi olarak bilinen ve müşteri gruplarının oluşturduğu piyasa bölümlerinin kârlılık bakımından analiz edildiği veya maliyetlerin ürün veya hizmetlere dağıtıldığı yöntemleri kullanmaktaydı. Müşteri kârlılık analizinde ise maliyetler ürünler veya hizmetler yerine faaliyet tabanlı maliyetleme esasına dayalı olarak müşterilerle ilişkilendirilmektedir. Bu yöntemde vurgulanan temel nokta karlılığı sağlayan asıl şeyin ürün veya hizmetler değil de müşteriler olduğu gerçeğidir (Jones vd., 2012: 110). Bu bağlamda müşteri karlılık analizleri hangi müşteri veya müşteri gruplarının tercih edilip hangilerinin müşteri portföyü dışına çıkarılmaya çalışılacağı konusunda ve müşterilere sunulacak mal ve hizmetlerin fiyatlandırılması konusunda yöneticilere önemli bilgiler sağlamaktadır (Drury, 2012: 587). Müşterilerin karlılıklarına göre sıralanması ise pareto analizi yardımıyla yapılmaktadır. Pareto gözlemine göre değerlendirmeye konu edilen faktörlerin küçük bir bölümü elde edilen değer için çok büyük bir bölümünü oluşturmaktadır (Drury, 2012: 240). 1995 yılında İngiltere’de yapılan bir çalışmada

çalışmaya katılanların %50'sinin müşteri kârlılık analizi yöntemini kullandıkları, kullanmayanların %12'sinin ilerleyen zamanda bu yöntemi kullanmak istedikleri, bu analiz türünü kullananların %60'ının ise 80/20 şeklinde belirtilen pareto kuralı sonucuna ulaştıkları, yani gelirin %80'lik kısmının müşterilerin %20'lik kısmından elde edildiği, belirtilmiştir. Ayrıca İngiltere'de yürütülen bir başka çalışmada finans ve diğer hizmetler sektörlerindeki işletmelerin %51'lik kısmının bu yöntemle başvurduğu, imalat sektöründekilerde bu yöntemin %15'te kaldığı vurgulanmıştır (Drury, 2012: 266).

Bazı işletmeler müşteri kârlılık analizinin (CPA-Customer Profitability Analysis) bir adım daha ötesine geçerek müşteri hayat boyu değeri (CLV-Customer Life Time Value) yöntemini geliştirmişlerdir. Müşteri kârlılık analizinde zamanın belirli bir noktasındaki müşteri kârlılığı dikkate alınırken müşteri hayat boyu değeri analizinde bir müşterinin veya müşteri grubunun gelecekte sağlayacağı nakit girişlerinin net bugünkü değer hesaplamaları yapılmakta ve işletmenin ilerleyen dönemlerde sağlayacağı faydaların tamamı değerlendirilmektedir. Bu hesaplamada ayrıca işletmenin her bir müşteri veya müşteri grubuna ilişkin olarak gelecekte bekledikleri kârlılık büyümesi de dikkate alınmaktadır. Müşteri sermayesi (CE-Customer Equity) yöntemi ise müşteri hayat boyu değeri yönteminin bir uzantısı olarak geliştirilmiştir. Müşteri sermayesi yöntemi her bir müşteri veya müşteri grubu için hesaplanan hayat boyu değerlerinin toplamını ifade etmektedir ve bu kümülatif değer işletmenin stratejik yol haritasını belirlemede temel hareket noktalarından birini oluşturmaktadır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 149-150 ).

## İKİNCİ BÖLÜM

### YÖNETİM MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANS ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

---

#### 2.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişimini Etkileyen Faktörler ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Küreselleşme, buluşlardaki artışlar, buluşların ticari yaşama geçiş süresinin kısalması, ürün ömürlerindeki kısalma, yatırımın rekabet edilebilir ömrü, üretim-hammadde ilişkilerindeki değişiklik, girdi kompozisyonları ve maliyetlerdeki değişiklik, üretim istihdam arasındaki ilişkilerin değişmesi, üretim ve para ilişkilerindeki değişiklik, üretim ve ticaret arasındaki değişiklik, zamanın temel kaynak haline gelmesi ve hakimiyetçi rekabet anlayışındaki değişim, işletmelerin muhasebe sistemlerini de değiştirmiştir (Ergin ve Elmacı, 1999: 36-39).

##### 2.1.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişim

İşletmeler, içinde bulunduğu rekabetçi çevrenin gereklerine cevap verebilecek yapıya yenileşme ile kavuşmuş olacaktırlar. Ancak bu yenilik anlayışının karşılaşılan bir duruma özgü olarak geliştirilmemesi, var olan faktörler dahilinde işletmenin kâr etme amacına ulaşması için yenilikçi bir anlayışa sahip olunması gerekli görülmemekte iken işletmede yer alan sistemler ve yöntemlerin yenilikçi anlayışa göre sürekli yenilenmesi gerekli görülmektedir (Kaygusuz, 2006: 108-109). Ülkeler arasındaki etkileşimin artması ve sermayenin milliyetinin öneminin azalması yönetim muhasebesi alanında birçok değişikliği ve yeniliği beraberinde getirmiştir (Demir, 2008: 51).

Toplam kalite yönetimi ve tam zamanında üretim gibi, yönetim alanındaki yeni yaklaşımlar ve yöntemler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıktı. Ortaya çıkan gelişmeler, iş dünyasını büyük oranda etkilemiş ve işletmeler üretim yöntemleri, maliyet sistemleri ve performans ölçüm yöntemleri değişmiş, stratejik yönetim muhasebesi araçları geliştirilerek kullanılmıştır (Allahyari ve Ramazani, 2011: 57). Örneğin 1970'li yıllarda, "faaliyet tabanlı maliyetleme" adı verilen bir yöntem Harvard Üniversitesi'nden Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından geliştirilmiş ve kullanılmaya başlanmıştır (Islam ve Kantor, 2005: 711).

Yönetim muhasebesi sistemleri ile işletmenin geleceğe yönelik hareket tarzları belirlendiği için yönetime gerekli bilgiyi zamanında sunabilecek şekilde yapılandırılmalıdır (Kaygusuz, 2006: 109). İşletme yöneticilerinin stratejik karar alma sürecinde kullanacakları bilgilerin sağlama yöntemi ve araçları, yönetim muhasebesinin yenilikçi yönünü oluşturmaktadır. Günümüzde dengeli puan kartı, tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, toplam kalite yönetimi gibi uygulamalar yenilikçi yönetim muhasebesi uygulamalarına örnek gösterilebilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 110-111).

### **2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimini Etkileyen Faktörler**

Yönetim muhasebesi değişimi tekdüze bir olgu olarak kabul edilmemektedir. Bazı kesimler değişimin nedensel faktörlerinin muhtelif olabileceğini düşünmektedir ve bu durum yönetim muhasebesi araştırmacıları tarafından da teyit edilmektedir. Hem iç faktörlerin (organizasyonla ilgili olanların) hem de dış faktörlerin (çevresel olanların) yeni yönetim muhasebesi sistemlerini ve tekniklerini etkilediği oldukça açıktır (Allahyari ve Ramazani, 2011: 58).

Ekonomideki küreselleşme, teknolojik alandaki önemli değişiklikler, kurumsal kaynak planlamasının yoğun kullanımı, artan rekabet, organizasyonel değişiklikler yönetim muhasebesinde değişimi ortaya çıkarmıştır (Burns, Ezzamel ve Scapens, 1999: 28-29).

Yönetim muhasebesinin değişimini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Demir, 2008: 57-67, Hilton, 1999: 12-17 ): 1- Küresel işletme çevresi, 2- Üretim teknolojilerindeki değişim, 3- Yeni endüstri kollarının ortaya çıkması, 4- Müşteri odaklılık 5- Yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesi, 6- Stratejik yönetim ve rekabet stratejileri, 7- Sosyal politik ve kültürel faktörler, 8- Global rekabet, 9- Bilgi iletişim teknolojilerindeki değişim, 10- Ürün yaşamındaki kısalma ve ürün çeşitliliği.

Waweru (2008: 30) ise organizasyonlardaki yönetim muhasebesi değişimini pozitif yönde ve önemli ölçüde etkileyen faktörleri aşağıdaki gibi sıralamaktadır (Waweru, 2008: 30):

- Öğrenme anlamında yüksek organizasyonel kapasite
- İşletme büyüklüğü
- Adem-i merkeziyetçi organizasyonel yapı
- Rekabet çevresinin daha yoğun hale gelmesi
- Teknolojinin daha fazla kullanılması
- Farklılaştırma stratejilerine verilen yüksek önem
- Düşük maliyet stratejilerine verilen yüksek önem

Luther ve Longden (2001: 313) tarafından yapılan çalışmada enflasyon, döviz kurları, faiz oranları ve borsa endeksleri kullanılarak yapılan ülkenin genel

ekonomisinin ne derecede dalgalı olduğuna yönelik incelemeler Güney Afrika ekonomisinin İngiltere ekonomisine göre çok daha dalgalı olduğunu göstermiştir. Bu bulgunun yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımı üzerinde ekonomik çevrede artan belirsizliğin etkisinin son derece güçlü olduğu bulgusuyla paralellik gösterdiği vurgulanmıştır. Birçok çalışmada ekonomik çevre veya firma dışı faktörlerin yönetim muhasebesi üzerinde nasıl etkiler yaptığı araştırma konusu edilmiştir (Luther ve Longden, 2001: 313).

Luther ve Longden (2001: 316) tarafından yapılan çalışmada bütün dünya çapında iş koşullarındaki değişimde olağanüstü bir artış görüleceği, dalgalı özelliğe sahip gelişmekte olan ülke ekonomilerinin değişim ve belirsizlik konusunda yönetim muhasebesi uygulamalarının adapte edilmesinde ön sıralarda olmaları ihtimalinin yüksek olduğu belirtilmiştir.

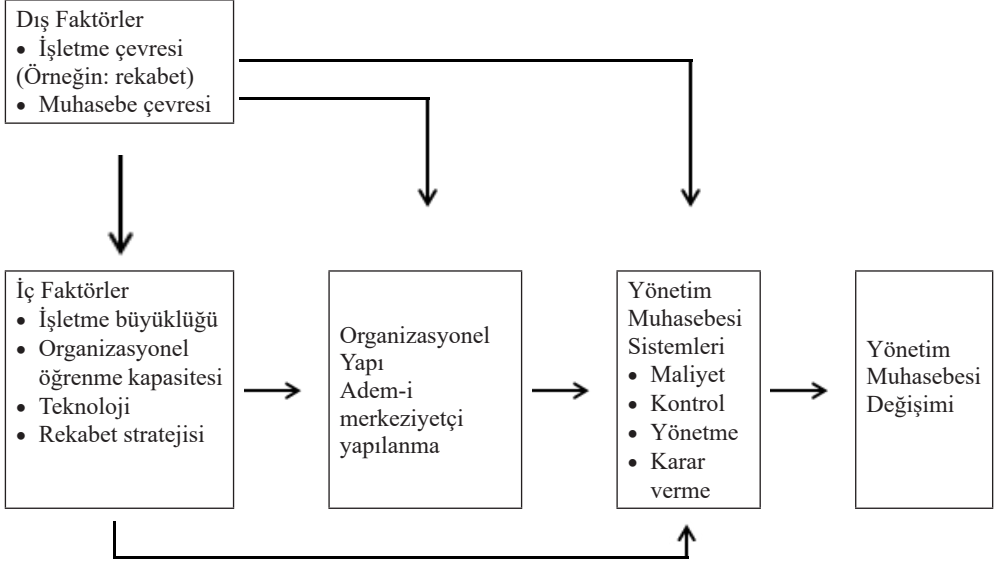
## **2.2. Yönetim Muhasebesinde Durumsallık Yaklaşımı**

Durumsallık yaklaşımı, teknoloji, kültür ve dış çevre gibi durumsal faktörlerin bir işletmenin yapısını ve işlevlerini nasıl etkilediğine dair teorilerin ve uygulamaların ele alındığı organizasyonel davranış çalışmalarının konusu olarak tanımlanabilir. Durumsallık yaklaşımının temelindeki varsayım ise bütün işletmeler için uygulanabilir ve etkin bir organizasyon yapılanmasının var olmadığıdır. Aslında organizasyonel etkinlik kavramının teknoloji, çevresel dalgalanmalar, işletme büyüklüğü, organizasyon yapısının özellikleri ve organizasyon bilgi sistemleri arasındaki bağdaşmayla ilgili olduğu belirtilmektedir. Durumsallık teorileri organizasyon çalışmalarının yapısal yaklaşımları gibi sosyolojik işlevsel teorilere dayanmaktadır (Islam ve Hu, 2012: 5159).

İşletme düzeyinde yönetim muhasebesi ve kontrolü araştırmalarında dış çevreye ilişkin ortak faktörler faaliyetlerin sürdürüldüğü rekabet ortamı, muhasebe sistemlerini ve uygulamalarını etkileyen hukuki düzenlemeler ve işletmenin tek başına müdahale edemeyeceği diğer bazı faktörlerdir. En yaygın kullanılan iç faktörler ise işletme büyüklüğü ve yapısı, kullanılan üretim teknolojileri ve işletme stratejileri olmuştur (Haldma ve Lääts, 2002).

Muhasebe sistemleri tasarımında durumsallık yaklaşımı bütün işletmeler için geçerli olabilecek tek bir stratejinin olmadığını vurgulamaktadır. Bugüne kadar muhasebe sistemlerinin muhtelif durumlarda nasıl farklılaştığını açıklamaya yönelik çalışmalarda durumsallığa ilişkin formülasyonlarda teknoloji, örgüt yapısı ile kuramı ve çevresel faktörler dikkate alınmıştır (Rihai-Belkaoui, 2002: 139-140). Aslında bu önermede vurgulanmak istenen husus uygun görülen muhasebe sisteminin işletmenin içinde bulunduğu spesifik durumlara bağlı olduğu gerçeğidir. Bir muhasebe sisteminin ne kadar etkin olduğu işletme içinden ve işletmenin faaliyet çevresinden kaynaklanan değişimlere ne derecede cevap verebiliyor olduğuyula ilgili görülmektedir. İşletmeler kendi bünyelerinden ve çevresel faktörlerden kaynaklanan baskılara cevap verdikleri ve kendilerine özgü amaçlara ulaşmayı hedefledikleri

için dışa açık sistemler olarak faaliyet gösterdikleri varsayılmaktadır. Durumsallık yaklaşımı yönetim muhasebesi sisteminin yöneticilere işletmenin elde ettiği sonuçlar ve hedefleri konusunda destek sağlaması amacıyla kurgulanmıştır. Eğer bir yönetim muhasebesi sisteminin uygun olduğu düşünülüyorsa karar alma sürecinde işletme yöneticilerine işletme amaçlarını gerçekleştirme konusunda destekleyici bilgi sunulması ihtimali de yüksek olacaktır (Haldma ve Lääts, 2002).



Şekil 2.1. Yönetim Muhasebesinde Durumsallık Yaklaşımı Teorik Çerçevesi

(Kaynak: Waweru, 2008: 27)

Şekil 2.1.'de Waweru (2008) tarafından yapılan çalışmanın durumsallığa dayanan teorik çerçevesi şematize edilmiştir. Çalışmada durumsallıklar ikiye ayrılmaktadır: iç faktörler ve dış faktörler. Dış faktörler yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerini de kapsayan ve işletme faaliyetlerini etkileyen dış çevreye ait özelliklere karşılık gelmektedir. (Waweru, 2008: 27)

### 2.3. Stratejik Yönetim ve Yönetim Muhasebesi

Normatif yönetim muhasebesinin temel araştırma konularından birisi de işletmelerin dış çevrelerindeki değişimlerin işletme yönetim muhasebesi sistemleri üzerindeki etkileri olmuştur. Bu araştırmalar yöneticilerin çevresel belirsizlikler arasında kararlarını destekleyebilecekleri ve belirledikleri stratejiler çerçevesinde kaydettikleri gelişmeleri izleyebilecekleri belirli niteliklere sahip yönetim muhasebesi bilgilerine duydukları ihtiyaca dayanmaktadır (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 675).

Etkin bir stratejik yönetim işletme başarısı açısından kritik önem taşımaktadır. Küresel rekabet, teknolojik gelişim ve iş süreçlerindeki değişimler gibi işletmenin dış çevresinden kaynaklanan baskılar stratejik yönetimin önemini daha da artırmıştır. Bu bağlamda yöneticiler rekabetçi düşünmek zorunda kalmışlar, bu zorunluluk ise

stratejileri gerekli kılmıştır. Bir başka deyişle yöneticiler uzun vadeli ve bütünlük bir düşünce tarzı geliştirmek zorunda kalmışlardır (Kelety, 2006: 1-2).

### 2.3.1. Stratejik Yönetim Nedir?

Strateji kavramı işletme bilimine askeri literatürden gelmiştir ve rakiplerin faaliyetlerini de inceleyerek, amaçlara ulaşmak için belirlenmiş, nihai sonuca odaklı, uzun dönemli, dinamik kararlar topluluğu olarak tanımlanabilir (Ülgen ve Mirze 004: 33).

Yüzbaşıoğlu (2004: 389) strateji kavramını *“işletmelerin politikalarının gelecekte varmak istedikleri amaçlar, ne zaman ve nerede olmak istedikleri, amaçlar ve kaynaklar arasındaki uyum ve kaynakların hangi metotlarla hangi fonksiyonlara ne şekilde dağıtılacağına tespit edilmesi”* biçiminde tanımlamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 389).

Stratejik yönetim, *“işletmenin uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmek, ona sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve dolayısı ile ortalama kâr üzerinde getiri sağlayabilmek amacıyla eldeki üretim kaynaklarının (doğal kaynaklar, insan kaynakları, sermaye, altyapı, hammadde v.s) etkili ve verimli kullanılması”* olarak tanımlanabilir (Ülgen ve Mirze, 2004: 26).

İşletmeler sadece bugünün değil geleceğin de yönetilmesi amacı ile stratejik yönetime önem vermelidir. *“Stratejik yönetim; uzun dönemli hedef ve amaçların belirlenmesi ve bu hedefleri gerçekleştirmek için planlama, yöneltme ve uygulamayı kapsayan, misyon belirleme, şirket felsefesi oluşturma, politikalar ve amaçlar belirleme, planlar yapma, bu amaçlarla ihtiyaç duyduğu unsurları temin etme, standartlar oluşturma ve kontrol yetkisine sahip tepe yönetimleri tarafından gerçekleştirilen yönetimi ifade etmektedir”* (Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009: 214).

Stratejik yönetim işletmenin rekabet avantajı konusundaki başarısını sürdürme konusunda rekabet çevresindeki pozisyonunu geliştirmesini amaçlamaktadır. Bu bağlamda stratejinin rekabetçi çevre içerisinde istenen rekabet avantajını sağlayacağı spesifik eylem planları olarak tanımlamak mümkündür. Stratejik yönetim ise bu eylem planlarının tanımlanması ve icra edilmesiyle ilgilenmektedir (Thompson, 1995: 7). Stratejik yönetim performans odaklanmış olan bir yönetim anlayışıdır (Turunç, 2015: 18).

Stratejik yönetim hem işletmenin bütünü hem de işletmeyi oluşturan parçalarla ilgilenmektedir. İşletme çevresinde meydana gelen değişiklikler işletmeyi etkilediği için stratejik yönetim çevre ile yakından ilgilenmektedir (Boseman ve Phatak, 1989: 14-15).

*Bu bakımdan stratejik yönetim üç ana konuya odaklanır. Bunlar organizasyonun pozisyonunu anlamaya yönelik stratejik analiz, mümkün olan faaliyetlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi yoluyla aralarından en uygun olanının seçilmesi sürecini kapsayan strateji seçimi ve stratejinin nasıl uygulanması gerektiğinin planlanması ve gereken değişimin yönetilmesini kapsayan uygulama aşamasıdır* (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390).



### 2.3.2. Stratejik Yönetim ve Muhasebe İlişkisi

İşletmelerin en önemli başarı kriterlerinden birisi sürdürülebilir organizasyonel performans artışı olup, bu doğrultudaki en önemli yönetim araçlarından biri de stratejik yönetimdir. İşletmelerin çevre şartları içinde sürdürülebilir bir rekabet üstünlüğü sağlayabilmesinin en önemli hususlarından birisi çevreye uyum olarak değerlendirilmekte, stratejik yönetim ise günümüz ve gelecekte beklenen koşullara uyum sağlamada önemli bir yönetim aracı olarak ifade edilmektedir. (Turunç, 2015: 18-20)

İşletmelerde stratejik kararların alınması yönetim muhasebesi bilgi sisteminden yararlanılmasını zorunlu kılmaktadır (Gökdeniz, 2003: 316). Bu bağlamda yönetim muhasebesi uygulamaları, ürün maliyetlerinin daha tutarlı hale getirilebilmesinin imalat sürecinin daha etkin değerlendirilebilmesinde daha kapsamlı yorumlanmasını sağladığı ve yürütülen faaliyetler ile stratejik sonuçları ilişkilendirmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998b: 245).

Tablo 2.1.'de Stratejik öncelikler ile geleneksel ve modern yönetim muhasebesi uygulamaları özetlenmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998b: 244).

**Tablo 2.1.** Stratejik Öncelikler İle Geleneksel ve Modern Yönetim Muhasebesi Uygulamaları.

#### **Stratejik öncelikler:**

Düşük fiyat (Fiyat Liderliği): düşük maliyetlerle üretim işletmeye ürün veya hizmetlerini rakiplerine nazaran daha düşük fiyatlarla satma olanağı tanınmaktadır.

Farklılaştırma stratejisi: Farklılaştırma stratejileri üstün kalite, ürün esnekliği, müşteri hizmetleri, hızlı teslimat ve ürün tasarımı gibi yaklaşımları içermektedir.

#### **Yönetim Teknikleri:**

Hâlihazırdaki süreçlerin geliştirilmesi: faaliyetlerde küçülmeye gidilmesi ve hâlihazırdaki imalat süreçlerinin yeniden organize edilmesi

Kalite sistemleri: Kalitenin geliştirilmesi ve kalite belgelenmesinin başarılabilmesi için yeni süreçlerin ve tekniklerin hayata geçirilmesi

İmalat sistemlerinde yenilikler: Yeni imalat süreçlerinin uygulamaya geçirilmesi, yeni tesislere yatırım yapılması, bazı faaliyetlerde dış kaynak kullanımı ve tedarikçilerle bazı ortaklıklar kurulması gibi faaliyetleri kapsar.

Sistemlerin bütünleştirilmesi: İşletmenin kendi iç fonksiyonları, tedarikçileri ve müşterileri arasındaki bilgi sistemlerini bağlantılı hale getirmesi.

Takım temeline yapılanma: Çalışanların yetkilerinin artırılması amacıyla iş temeline takımlar ve çok fonksiyonlu takımların uygulamaya geçirilmesi

İnsan kaynakları yönetim politikaları: Bu teknikler diğer birçok değişim faaliyeti için temel teşkil etmektedir. Bu teknikler işgücünün eğitimi ve çalışanlara farklı yeterliliklerin kazandırılması, yöneticilerin eğitimi, mesleki sağlık ve güvenlik, katılımcı bir kültürün oluşturulması gibi konuları kapsamaktadır.

#### **Yönetim muhasebesi uygulamaları:**

**Geleneksel teknikler:** Bu teknikler, planlama ve kontrol amacıyla bütçe sistemlerinin, yatırımların getirisi gibi ölçütlerin, departmanlara ait karlılık raporlarının ve karar alma amaçlarıyla maliyet-hacim-kâr analizlerinin kullanımını içermektedir.

Kıyaslama, faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim gibi faaliyet tabanlı teknikler, dengelenmiş performans ölçütleri, takım temelli performans ölçütleri, çalışanları temel alan ölçütler ve stratejik planlama gibi muhtelif bazı çağdaş uygulamaları kapsamaktadır.

### 2.3.3. Stratejik Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi tarafından, çevre şartlarındaki değişimlere cevap verebilmek için, faaliyet hacmine dayalı yöntemler, bütçeleme, varyans (sapma) analizi gibi yöntemler kullanılmıştır. Ancak küreselleşme, hızla artan rekabet ve teknolojik alandaki gelişmeler bu yöntemlerin yöneticilerin bilgi gereksinimlerini tam olarak karşılamamış ve yöntemlerin yeterliliği tartışılır hale gelmiştir. Her alandaki değişim ve gelişim, yönetim muhasebesi üzerinde de etkili olmuş ve faaliyet tabanlı maliyetleme, dengeli puan kartı (balanced scorecard), hedef maliyetleme, değer zinciri analizi ve benzeri yöntemler kullanılmaya başlanmıştır (Dönmez vd., 2006: 179).

Yönetim bilimindeki gelişmelerle birlikte muhasebe işlevi işletme içerisinde stratejik bir nitelik kazanmış (Kayabaşı, Demirelli ve Yıldırım, 2007: 33) ve yönetim kavramı, stratejik yönetim kavramı ile birleşerek stratejik yönetim muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır (Demir, 2008: 68).

Stratejik Yönetim Muhasebesi, işletmenin değişen çevre şartlarına uyum sağlayabilmesi amacı ile yönetim programlarının muhasebe araçları ile uyarlanması olarak tanımlanabilir (Tek, 1995: 298). “*Stratejik yönetim muhasebesi, dış çevre faktörlerinin işletme üzerindeki etkileri ile işletme kaynaklarını uzun ve kısa vadeli amaçlar doğrultusunda en uygun düzeyde dengelenmesinde, amaçlara ulaştıracak stratejilerin belirlenmesinde, uygulanmasında ve kontrolünde yardımcı olacak finansal bilgileri sağlar*” (Ergin ve Elmacı, 1999: 42).

Stratejik yönetim muhasebesinin tam olarak anlaşılabilmesi için işletmelerin dış çevrelerinde son otuz yılda meydana gelen değişimlerin ve gelişmelerin analiz edilmesi gerekmektedir. Bu değişimlerin en önemlisi işletmelerin rekabet çevresiyle ilgilidir. Son dönemde teknolojiye yaşanan hızlı gelişim küresel ticaretin önündeki engelleri kaldırmada son derece etkili olmuş, bu durum ise işletmelerin küresel ticarete ilişkin engellerini azaltarak rekabet ortamının küresel bir boyut kazanmasını sağlamıştır. Genişleyen rekabet ölçeği temelde ürün ve hizmetlerin ömür döngüsünü (life cycle) kısaltmıştır. Kısalan ürün ve hizmet ömrü işletmeleri yeni ürün ve hizmetler sunulması konusunda baskı altına almış, işletmeler bu baskı ile birlikte yeni ürün ve hizmetler geliştirmek için daha fazla çaba sarf etmek zorunda kalmışlardır. Ayrıca maliyetlerle ilgili gerekli çalışmaların yapılıp beklenen karlılığın artırılmasına ilişkin fırsatlar, ürün ve hizmet ömründeki kısaltmalar nedeniyle ortadan kalkmaya başlamıştır. Teknolojik gelişmeler tüketicilere kendileri için hangi ürün veya hizmetlerin daha uygun olduğu ve satın alma kararlarını verme konusunda daha fazla ve daha etkin bilgiler sunmakla beraber tüketicilerin daha öngörülü olmalarına olanak sağlamıştır. Bu anlamda müşterilerin güçlenmesi işletmeler açısından üç önemli güçlük ortaya çıkarmıştır (Jones vd., 2012: 258 ):

- Tüketicilerin daha geniş bir arz kesimine ulaşabilmesi ve alternatif ürün ve hizmetlerdeki artış fiyatlar üzerinde azalış yönlü bir baskı yaratmıştır.

- İşletmelerin daha fazla müşteri çekebilme çabalarına bağlı olarak genel düzeyde bir kalite yükselişi yaşanmıştır.
- Daha fazla tüketici çekebilmek için ürün ve hizmetlerin çeşitliliğinin artırılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bahsedilen bu gelişmelere bağlı olarak toplam kalite yönetimi ve tam zamanında üretim gibi maliyetleri düşürmeye odaklanmış bazı yeni yönetim teknikleri de kullanılmaya başlamıştır. Bütün bu gelişmeler işletmeleri piyasa pozisyonlarını, fiyatlarını ve rekabet çevrelerini geçmişte alışık olduklarından daha farklı bir biçimde analiz etmeye zorlamıştır. Stratejik yönetim muhasebesine ilişkin olarak neredeyse literatürün tamamının tarandığı bir çalışmada stratejik yönetim muhasebesinin kavramsal üç temel özelliğine dikkat çekilmektedir (Roslender ve Hart, 2010):

- Stratejileri desteklemek için yönetim muhasebesi bilgilerinin nasıl kullanılabileceğini dikkate alarak ve genel strateji araçlarını kullanarak stratejik fikirleri yönetim muhasebesine dâhil etme çabalarının bir bütünü olması.
- Stratejik bir konumlandırma için yönetim muhasebesi ve pazarlama yönetimini uyumlaştırma amacıyla tasarlanmış olması. Bu özellik işletmenin kullandığı pazarlama araçları ve bu araçlar kapsamında kullanılan yönetim muhasebesi unsurlarıyla ilgilidir.
- Yönetim muhasebesi kapsamında geliştirilen stratejik bir anlam ve öneme sahip birçok uygulamanın tek bir isim altında toplanması. Yönetim muhasebesi kapsamında olmakla beraber işletme dışı ve piyasa odaklı olmaları sebebiyle birçok güncel yaklaşım stratejik yönetim muhasebesi kapsamında değerlendirilmektedir.

#### **2.4. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Karşılaştırılması**

Bütçeleme, maliyetleme, kâr analizi gibi geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, gelişmiş üretim ortamları için az kullanışlı, çoğunlukla firma içi konulara ilgili ve finansal odaklıdır. Son zamanlarda geliştirilen yönetim muhasebesi yöntemleri ise, firmaların küresel rekabet ortamında rekabet gücünü büyük oranda artırıcı nitelikte olmakla birlikte hem finansal hem de finansal olmayan verilere dayanmaktadır ve daha çok stratejik odaklıdır (Sulaiman, Ahmad ve Alwi, 2004: 493-496).

Yönetim muhasebesi tarafından geçmiş ya da güncel verilerin analizi hedeflenirken, stratejik yönetim muhasebesi geleceğe dönük bir analizi de beraberinde getirmektedir. Bu analizlerde yalnızca işletme içi verilerden değil, birçok dış veriden faydalanılmaktadır. Aynı zamanda işletme yöneticilerine geleceğe yönelik kararlarına ilişkin gerekli bilgileri sunmaktadır (Demir ve Gökçen, 2014: 22).

Birçok işletme hem geleneksel yönetim muhasebesinden hem de modern yönetim muhasebesinden oldukça fazla faydalanmaktadır (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998b: 257).

İşletme yönetimleri, yönetim muhasebesinin kullanılmaya başlandığı ilk yıllarda daha çok oran (rasyo) analizlerinden faydalanmışlardır. Sonraki yıllarda yönetim anlayışında meydana gelen değişimler yönetim muhasebesinde kullanılan yöntemleri de etkilemiş ve yeni yöntemler geliştirilerek bunlar kullanılmaya başlanmıştır (Pehlivan ve Gerekan, 2009: 6). Yenilikçi yönetim muhasebesi anlayışında maliyet yönetimi, maliyet hesaplama ve maliyet kontrolünün önüne geçmektedir (Kaygusuz, 2006: 126). Yenilikçi yönetim muhasebesi sisteminin temel rolü, değer yaratmayı desteklemek olmalıdır (Kaygusuz, 2006: 113).

Yönetim muhasebesi sistemlerinin üç temel amacı bulunmaktadır (Jones vd., 2012: 259)

- Kârlılığa ilişkin raporlarda iç ve dış bilgi kullanıcıların bilgisine sunulmak üzere maliyetlerin dağıtımına olanak sağlamak.
- Yönetim kararlarında yardımcı olacak diğer bilgileri sağlamak
- Planlama, kontrol ve performans değerlemesi süreçlerinde kullanılacak bilgileri sağlamak.

Bu amaçlara ulaşılması için, sadece firma içi bilgilere dayanılması geleneksel yönetim muhasebesinin başarısız olduğu noktalarda bir sebep olarak gösterilmektedir. Bu amaçlardan birincisi yöneticilerin karar alma süreçlerinde yöneticilere yardımcı olmaya odaklanmaktan ziyade finansal raporlamaya odaklandığı için geleneksel yönetim muhasebesinin başarısız olma sebeplerinden biri olarak gösterilmektedir. Diğer iki amaca ulaşılabilmesi içinde gerekli bilgiler büyük oranda işletme içi bilgilere dayanmakta ve müşteriler veya rakipler gibi işletme dışı bilgiler göz ardı edilmektedir (Jones vd., 2012: 259).

Yönetim muhasebesinin stratejik bir boyut kazanabilmesinde işletme içi ve işletme dışı bilgilerin kullanımının son derece önemli olmasının yanında, geçmişe yönelik bilgilerle birlikte kullanımı son derece önemlidir. Tablo 2.2.'de geleneksel yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi arasındaki temel farklar özetlenmiştir (Jones vd., 2012: 259).

**Tablo 2.2.** Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Ayrımı

Geleneksel yaklaşım	Stratejik yaklaşım
Finansal odaklı	Değer odaklı
Maliyetlerin dağıtımı için tam maliyet kullanımı	Marjinal maliyet, hedef maliyet vb. yöntemlerin kullanımı
Maliyet kontrolü odaklı	Müşteri değeri odaklı
İçe dönük	Dışa dönük
Performans ölçümünde sadece finansal bilgilere dayanır	Çok boyutlu performans değerlendirmesi ve kıyaslama
Parçalı ve bağımsız sistemler	Bütünleştirilmiş sistemler
Muhasebe ve faaliyet bilgileri bağımsız ele alınmakta	Kaynak kullanımı ve muhasebe bilgileri bütünleştirilmekte
Kısa vadeli kâr motivasyonu	Uzun vadeli kâr motivasyonu
Kısa vadeli ve maliyetlere dayalı fiyatlama	Piyasa şartlarına bağlı ve stratejik fiyatlama

**Kaynak:** (Jones vd., 2012: 260)

## 2.5. Yönetim Kontrolü ve Performans Ölçümü

Performans ölçümü ve değerlendirmesi işletmeler için önemli bir yönetim ve kontrol aracı olup, kıt kaynakların daha etkili ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır (Lazol ve Eker, 2008: 44). Yöneticilerin faaliyetlere başlamadan önce geliştirdikleri ve bütçeler, planlar ve amaçlar çerçevesinde oluşturdukları hedefleri çalışanların performanslarıyla karşılaştırdıkları süreç performans değerlemesi olarak adlandırılmaktadır. Performans değerlendirmeleri yönetimin farklı kademelerinde ve genellikle üst yönetim, orta düzey yönetim ve faaliyet yönetimi düzeyinde geliştirilmektedir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 801).

Yöneticiler performansın değerlendirilmesi esnasında finansal ve finansal olmayan birçok bilgiden faydalanmaktadırlar. Faydalanılan bu bilgilerin anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması performans ölçümü ve değerlendirmelerinde büyük önem taşımaktadır. Ayrıca yöneticilerin performans ölçümü ve değerlendirmesi konusunda anlamlı sonuçlar elde edebilmeleri için gerçekleştirilen eylemler ve bunların sonucunda ortaya çıkan tepkileri, yani performans konusunda neden sonuç ilişkilerini sağlıklı kurabilmeleri oldukça önemlidir (Needles, Powers ve Crosson, 2014: 1006).

### 2.5.1. Yönetim Kontrolü

Kontrol kavramı tek başına kullanıldığında bir işletmenin faaliyetleri ile planlarının uyumlu olup olmadığının karşılaştırılması ve amaçlara ne derecede ulaşıldığının kontrol edilmesine karşılık gelmektedir. İşletme içinde muhtelif kontrol mekanizmaları kullanılmaktadır ve yönetim muhasebesi kontrol sistemi bu muhtelif kontrol mekanizmaları içinden işletmelerin yöneticilerini ve çalışanlarını kontrol ettikleri sadece bir yönü ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle yönetim muhasebesi kontrol sistemi daha kapsamlı olan ve kontrol faaliyetlerinin tamamını içeren yönetim kontrolü sistemlerinin sadece bir yönünü oluşturmaktadır (Drury, 2012:

393-394). Kontrol kavramıyla ilgili diğer bir husus ise strateji kavramıyla birlikte kullanılmasıdır. Literatürde yönetim kontrolü ve stratejik kontrol kavramlarının kapsamları ve bakış yönleri itibariyle farklılaştığı belirtilmektedir. Temel farklılık ise stratejik kontrol kavramının dışarıya yönelik olmasıdır. Stratejik kontrol kavramında vurgulanan temel nokta ilgili işletmenin kendisine atfedilebilecek güçlü ve zayıf yönleri ile kısıtları dikkate alındığında kendi sektöründeki diğer işletmeler karşısındaki rekabet gücüyle ilgilidir. Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için çalışanlarının ve yöneticilerinin davranışlarını etkileme ve yönlendirme amacı ise yönetim kontrol sistemlerinin temelini oluşturmaktadır (Merchant ve Stede, 2007: 7-8).

Yönetim kontrolü kavramı ise üst düzey yöneticiler tarafından orta düzey yöneticilerin değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 801). Yönetim kontrolü Robert N. Anthony tarafından, “organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için yöneticiler tarafından muhtelif kaynakların elde edilerek etkili ve verimli bir şekilde kullanılması süreci” şeklinde tanımlanmaktadır (Langfield-Smith, 1997: 208).

Yönetim kontrolünün amacı; “yöneticileri, çabalarını firma üst yönetiminin amaçlarına ulaşacak şekilde sarf etmelerini sağlayacak biçimde motive etmek, bu konuda doğru özendiricileri bulmak ve başarılarını ödüllendirmek olarak özetlenebilir” (Orhon Basık, 2012: 107).

Yönetim kontrolü aşağıdaki faaliyetleri ihtiva etmektedir (Anthony ve Govindarajan, 2004: 7) :

- İşletmenin ne yapması gerektiğine dair planlama yapılması
- İşletmenin muhtelif bölümlerinin faaliyetlerinin koordine edilmesi
- Bilgilerin paylaşılması
- Bilgilerin değerlendirilmesi
- Eğer yapılacak bir şey var ise ne yapılacağına karar verilmesi
- Davranışlarını değiştirmeleri için insanların etki altına alınması

### **2.5.2. Performans Ölçümü**

İşletmeler ayakta kalıp varlıklarını devam ettirebilmek için yeni üretim ve yönetim teknikleri uygulamakta bu nedenle de işletme yönetimleri geleceğine yön verebilecek performans ölçüm sistemlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Küresel rekabet ortamında işletmeler performanslarını hem finansal kriterler hem de finansal olmayan kriterler açısından değerlendirmek zorundadırlar (Lazol ve Eker, 2008:43). Performans değerlendirme sistemleri yönetim kontrol süreçlerinin tamamlayıcı bir parçası olup, bu süreçler işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaktadır (Orhon Basık, 2012: 108). İşletme hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ve ulaşılmış ise ne derecede ulaşıldığının belirlenmesi amacıyla performans değerlendirmesi yapılmalı ve yapılan bu değerlendirme finansal ve operasyonel boyutlara dayandırılmalıdır (Kaygusuz, 2006: 139-141).

Performans ölçümü ve değerlemesi yöneticilerin performans bilgilerini ve işletme hedeflerine ulaşma konusundaki ilerlemeyi göstermekle beraber yöneticilerin işletmenin stratejik konumunu değerlendirmeleri konusunda da oldukça önemli bilgiler sunmaktadır (Hoque, 2005: 308). Değerlendirme, karar verme ve diğer bütün yönetim süreçlerinde kullanılan bilgiler muhasebe bilgi sistemi dışındaki kaynaklardan da elde edilebilmektedir. Muhtelif bilgi kaynakları temelde aşağıdaki gibi gruplanabilir:

- Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği muhasebe içi ve muhasebe dışı bilgiler
- Nicel ve nitel bilgiler
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler
- Firma içi ve firma dışı bilgiler

Bu sınıflandırma içinde finansal olmayan bilgilere duyulan ihtiyaç ve bunların yönetim amacıyla kullanımı her geçen gün artmakla birlikte hâlihazırda en çok başvurulan bilgi kaynakları firma içi - nicel - finansal - muhasebe içi özelliklerinin birleşimi şeklindedir (Smith, 2005: 14).

Geleneksel yöntemler işletmelerin performans ölçümünde geçmiş dönemlerdeki finansal ölçütlerini kullanmış ve işletmelerin yeni iş ortamında ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamada yetersiz kalmışlardır. Performans değerlemede kullanılan yeni yöntemler ise finansal veriler ile birlikte finansal olmayan verileri de performans ölçümünde önemli düzeyde kullanmaktadır. Yeni yöntemler sayesinde işletmeler gelecekle ilgili daha sağlıklı kararlar alabilmektedir (Güner ve Memiş, 2007: 310).

### **2.5.2.1. Yönetim Kontrolü ve İşletme Performansı Ölçümünde Finansal Yöntemler**

Finansal performans ölçümleri organizasyonun finansal yönlerine ve sonuçlarına odaklanmaktadır. Performans ölçümünde kullanılan finansal yöntemler, muhasebe verilerine dayalı yöntemler olup, genellikle kârlılık ve verimlilik esaslarına dayanmaktadır (Karapınar, 2002: 61). Bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tablolara dayanan bilgileri dikkate aldığı için finansal ölçümler muhasebeye dayalı ölçümlemeler olarak da anılmaktadır. Muhasebeye dayalı ölçümlemeler genellikle yatırımın getirisi (Return On Investment - ROI), artık gelir (Residual Income - RI), net kazanç veya kâr, hisse başına kazanç (Earnings Per Share - EPS), gelirlerdeki büyüme, nakit akımları ve ekonomik katma değer (Economic Value Added - EVA) gibi yöntemleri içermektedir. Bu yöntemler bir işletmenin faaliyetlerini sağlıklı biçimde yürütüp yürütmediğinin değerlendirilmesi ve iş ortamındaki sürekliliğini koruyabilmesi açısından hayati önem taşımaktadır (Hoque, 2005: 310).

Geleneksel muhasebe raporlarında yer alan veriler firmanın gelişimini sağlama amaçlı olmayıp, izleme ve kontrol amaçlı verilerdir. Ayrıca, üretim süresinin kısaltılması, teslimat zamanının kısaltılması, müşteri memnuniyeti, ürün kalitesindeki artış gibi performans ölçüleri parasal olarak ifade edilemediklerinden bu raporlarda yer almamaktadırlar. Bu nedenle bu raporların uzun vadeli stratejik

hedeflerle birlikte uyumlu olarak sunulması mümkün görülmemektedir (Orhon Basık, 2012: 114).

Performans değerlendirmesi açısından bakıldığı ve dikkatle yorumlandığı takdirde rekabet avantajı sağlama çabası içindeki işletmeler için finansal kontrol yöntemi içinde değerlendirilen bu yöntemlerin kullanışlı olduğu ifade edilmektedir. Ancak yönetim muhasebecileri aşağıda sıralanmış olan belli başlı kısıtlar konusunda uyarılmaktadır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 614):

- Performans göstergelerinin kısa vadeye dayalı olmaları nedeniyle çalışanlar ve yöneticiler, işletmenin uzun vadeli performansı pahasına bile olsa kısa vadeli performans göstergelerini olumlu gösterecek şekilde kararlar alabilir ya da eylemler gerçekleştirebilirler. Bu şekilde istihdam sağlanması ürün ve hizmet kalitesinde gerilemeye neden olarak nihai olarak işletmenin pazar payının düşmesine ve kârlılığının gerilemesine neden olabilir.
- Finansal göstergelere münferit olarak odaklanması işletmenin bir bütün olarak değerlendirildiği finansal göstergelerde gerilemeye neden olabilir.
- Faaliyetleri gerçekleştiren personel finansal performans göstergelerini anlamakta güçlük çekebilir ya da bu göstergelerin ölçüm gücüne inanmayabilir. Bu göstergeler bazı çalışanlar tarafından faaliyet performansını geliştirmeye katkı sağlama konusunda etkili birer araç olarak görülmemektedir.
- Finansal performans göstergeleri temelde geriye yönelik ölçütlerdir. Bu ölçütler geçmişteki faaliyet performansı hakkında fikir verirken gelecekteki finansal performans ve gelecekteki performansı etkileyecek unsurlar hakkında pek fazla bilgi sunmamaktadırlar.
- Sistem tasarımı bakış açısıyla değerlendirildiğinde sağlıklı ve kapsamlı finansal performans sistemlerinin geliştirilmesi duruma göre oldukça maliyetli ve zaman alıcı olabilir. Bu sistemlerin çalıştırılması ve sürdürülmesi bazı durumlarda iktisadilik ilkesiyle örtüşmeyebilir.

### **2.5.2.2. Yönetim Kontrolü ve İşletme Performansı Ölçümünde Finansal Olmayan Yöntemler**

Performans ölçümü, değişen teknolojiye bağlı olarak yapılandırılmıştır. Yalnızca finansal verilere dayalı klasik performans ölçüm sistemleri, finansal olmayan sonuçları değerlendirmekte yetersizdir (Otlu ve Demir, 2005: 168). Toplam kalite kontrolleri, tam zamanında üretim stok sistemleri ve bilgisayarla bütünleştirilmiş imalat süreçlerinin kullanımına bağlı olarak işletmelerde imalat etkinliğinin sağlanmasını veya sağlanan etkinlikte gerçekleşen artışı finansal eğilimli muhasebe ölçüm sistemlerinin tam anlamıyla yansıtmadığına dikkat çekilmektedir. Ayrıca bu sistemlerin kullanımında ölçümlemeyle ilgili önemli düzeyde gecikmelerle karşılaşıldığı da vurgulanmaktadır (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 680-681).

Son yıllarda performans ölçümünde finansal olmayan ölçütlerin kullanımının arttığı görülmektedir. Geleneksel performans ölçütleri olan yatırımların getirisi



veya net kazançlar gibi ölçütler üzerindeki vurgunun piyasa payı, müşteri tatmini, etkinlik ve verimlilik, ürün kalitesi ve çalışanların tatmini gibi finansal olmayan ölçütlere kaydığı gözlemlenmektedir. Finansal olmayan göstergelerin iş çevresindeki değişimleri algılaması, işletme amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlara ne kadar ulaşıldığının değerlendirilmesi ve işletmenin performans hedeflerine ne derecede ulaşıldığının belirlenmesinde yöneticilere faydalı olmaktadır (Hoque, 2004: 486).

Finansal olmayan başarı göstergelerinin finansal başarı göstergelerine göre birçok üstün tarafı bulunmaktadır ve her şeyden önce bu göstergeler firmaların stratejilerini doğrudan yansıtmaktadır. Bu göstergeler, firmaların işletme içi amaçlarla işletme dışı amaçlarının bağdaştırılmasını sağlamaktadır (Orhon Basık, 2012: 90).

Finansal kriter, performansı elde edilen parasal getiriler açısından değerlendirmekte ve sonucu önemsemektedir. Finansal olmayan kriterler ise performansı işletme bölümleri ve iş süreçleri açısından değerlendirmekte ve bu bağlamda ulaşılan nihai finansal sonuç ile bunu sürdürülebilir hale getirecek olan faaliyetlere dikkat çekmektedir (Lazol ve Eker, 2008: 44).

Finansal olmayan performans göstergelerinin finansal performans göstergelerini tamamlayıcı bir rol sütlendiği hem muhasebe literatüründe hem de uygulayıcılar arasında kabul görmektedir. Her iki ölçütün de kapsamlı bir yönetim muhasebesi ve kontrol sistemi oluşturmada son derece yararlı oldukları ifade edilmektedir. Bir başka deyişle bu ölçütler aslında birbirini tamamlar niteliktedir. Finansal performans ölçütleri dikkate alındığında finansal olmayan performans ölçütlerinin başlıca dezavantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 614):

- Finansal olmayan ölçütlerin özet biçiminde sayısallaştırılması ve çalışanlar tarafından anlaşılması daha kolay olabilir. Etkin bir faaliyet kontrol sisteminin oluşturulması açısından faydanın ortaya konulabilmesi önemli olabilir.
- Finansal olmayan ölçütler işletmeyle ilgili temel süreçlere dikkat çektiği için problem yaşanan alanlara direkt temas edebilmektedir.
- Bu ölçütler geleceğe ilişkin finansal performansın kullanışlı birer göstergesi olabilir; yani gelecekteki finansal performansa ilişkin eylemleri düzenleyecek birer hareket noktası olarak değerlendirilebilir.

### **2.5.2.3. Yönetim Kontrolü ve Finansal Performans Ölçütlerinin Finansal Olmayan Performans Ölçütleriyle Desteklenmesi**

Finansal göstergelerdeki sapmalar finansal kontrolün alanına girmektedir. Bu tespitler standart maliyet bilgileri ve bütçeler gibi finansal ölçümleme yöntemleri kullanılarak yapılabilmektedir. Sapmaların tespit edilmesindeki temel amaç yöneticilere işletmenin kısa vadeli finansal amaçlarına ulaşip ulaşmadığı konusunda bilgi vermektir. Örneğin kâr amacı güden işletmeler söz konusu olduğu zaman finansal kontrol işletmenin belirli bir satış düzeyine karşılık maliyetlerini ne derece kontrol altında tutabildiği hakkında fikir vermektedir. Bununla birlikte finansal kontrol aslında daha kapsamlı olan yönetim muhasebesi ve kontrol sisteminin

sadece bir bölümü olarak değerlendirilmelidir. Maliyetler ve bütçelere dayalı sapma hesaplamaları kısa vadeli finansal performans göstergeleri olduğu için tabiatları gereği ve kalıtsal olarak kısıt sahibidirler. Kısa vadeli performans göstergeleri belirli ölçülerde manipüle edilebilmektedir. Örneğin imalatın artırılması yoluyla aynı miktardaki sabit maliyetler daha fazla çıktıya dağıtılacağı için daha olumlu sapmalar elde edilebilir. Bir diğer husus ise finansal performans ölçütlerinin herhangi bir süreç veya faaliyete ilişkin problemi ortaya koyarken bu problemin kaynağının ne olduğu konusunda fikir verememesidir. Bu ölçütler sorun olduğunu tespit etmede faydalı olabiliyorken faaliyetlerin neden planlandığı gibi seyretmediği veya sapmaların neden kaynaklandığını tespit edebilmeleri için finansal olmayan bazı performans ölçütleriyle kullanılmaları gereği ortaya çıkmaktadır (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 668-669).

## **2.6. İleri Üretim Teknolojileri ve Rekabetçi Çevredeki Değişim**

1980'lerden beri ekonominin bütün sektörlerindeki işletmelerin dış çevrelerinde önemli ölçüde değişimler olmuştur (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 676). Ekonomik ve teknolojik alanda meydana gelen değişimlerin sonucu olarak küresel ekonomiye geçilmiştir. Teknolojik alanda meydana gelen gelişmeler birçok işlemin, daha hızlı, daha kaliteli, daha esnek ve daha etkin biçimde yapılmasına imkân vermiştir. Geliştirilen Esnek Üretim Sistemleri (FMS- Flexible Manufacturing Systems) üretilen ürünlerin maliyet yapısını değiştirmiş, direkt maliyetlerin payını azaltırken, dolaylı maliyetlerin payını ve çeşitliliğini artırmıştır (Bursal ve Ercan, 2000: 489).

### **2.6.1. İleri Üretim Teknolojilerindeki Değişim**

Global rekabetin arttığı bir ortamda işletmeler rekabet edebilmeleri için yeni üretim teknolojilerini kullanmalıdırlar. İleri üretim teknolojilerine dayalı üretim yönetimi anlayışları; kaliteyi artırmak, stokları azaltmak, kayıpları minimum düzeye indirmek ve maliyetleri azaltmak gibi bazı avantajları beraberinde getirmiştir (Kaygusuz, 2006: 4).

Tabiatı itibariyle evrimsel özellikler taşıyan teknoloji tercihi faaliyet gösterilen endüstri kolundaki hâkim teknolojiye ve işletmelerin ürün tasarımı, imalat ve test alanlarında rekabet yetenekleri kazanabilmek amacıyla bu teknolojileri alıp kullanmasına bağlıdır. İleri imalat teknolojisi bir işletmenin bir ürünü imal etmesinde etkililik ve etkinliği artıracak, yazılımlar ve donanımlar üzerine inşa edilmiş bir grup bütünleşik teknoloji olarak tanımlanmaktadır (Ghani ve Jayabalan, 2000: 5).

Teknolojik değişim bir işletmenin varlığını sürdürebilmesinin yanı sıra rekabet avantajını sürdürebilmesi ve büyüme sağlayabilmesi için gerekli görülmektedir. Yeni teknolojilerin adapte edilmesinin işletme içi insan ilişkileri üzerinde önemli bir etkisi olduğu belirtilmektedir. Bir işletme yeni teknolojiyi çalışanları arasındaki ahengi bozmadan kendi bünyesine kaynaştırma konusunda kabiliyetini gösterebildiği ölçüde başarılı sayılmaktadır. Tabiatı itibariyle evrimsel özellikler taşıyan teknoloji

tercihinin faaliyet gösterilen endüstri kolundaki hâkim teknolojik gelişmeye bağlı olduğu ifade edilmektedir (Ghani, Jayabalan, ve Sugumar, 2002: 159).

Fabrika otomasyonu işletmeye rekabetçi avantaj sağlayacaktır ve birçok işletme için otomasyon rekabetçi ortamda ayakta kalma ile aynı anlamı taşımakta olup, diğer işletmelerin rekabetçi baskılarına karşı önemli bir rekabet silahı olarak kullanılmaktadır. Otomasyon, bilgisayar ile bütünleşik üretim sistemi olarak da ifade edilmektedir. Bilgisayar ile bütünleşik üretim ortamında, bilgisayar destekli tasarım (BDT) (CAD- Computer Aided Design) sistemi kullanılarak mamullerin tasarımı yapılmakta, bu tasarımın test edilmesi için bilgisayar destekli mühendislik (BDM) (CAE-Computer Aided Engineering) sistemi kullanılmakta ve mamuller bilgisayar destekli üretim (BDÜ) (CAM-Computer Aided Manufacturing) sistemi ile üretilmektedir. (Kaygusuz, 2006: 5) Bu gelişmiş endüstriyel teknolojiler, endüstriyel ortamda evrim sağlamış ve bu teknolojiler üretim maliyetlerinin yapısında önemli değişimlere öncelik yapmıştır (Şakrak, 1997: 51).

Saberi ve Yusuff (2011: 148) tarafından yürütülen çalışmada ileri imalat teknolojileri kullanımının işletme performansı üzerindeki etkisi daha önce yapılmış çalışmalara dayanılarak ileri imalat teknolojilerinin hayata geçirilmesini etkileyen faktörler bütünleştirilmiş bir şekilde ele alınmaktadır. İleri imalat teknolojilerinin başarılı bir şekilde hayata geçirilmesinde uygun faktörlerin bir arada kullanımı anahtar rolde görülmekte ve bunların bütünleştirilmesinin ileri imalat teknolojileri kullanımından sağlanacak faydaları en üst düzeye çıkaracağı ifade edilmektedir. Ancak bu konuyu etkileyen faktörler arasındaki ilişkinin doğası ve bu faktörlerin işletme performansı üzerindeki etkisine ilişkin yeteri kadar kavramsal çalışma olmadığı vurgulanmaktadır.

### **2.6.2. Rekabetçi Çevredeki Değişim (Küreselleşme)**

Son otuz yıl içinde ihracat ve ithalattaki gümrük vergileri ile gümrük tarifelerindeki azalmalar ve ulaşım/haberleşme sistemlerindeki hızlı ilerlemeler, birçok firmanın küresel piyasalarda faaliyet göstermeye başlamasına yol açmıştır. 1990'larda uluslararası firmaların düşük fiyatlı yüksek kaliteli ürünler sunması ile işletmeler yoğun bir rekabet ile karşılaşmışlardır (Drury, 2012: 9-10).

İşletmelerin içinde buldukları rekabetçi ortamı şekillendiren ve bu ortama yön veren temel özellikler şunlardır (Kaygusuz, 2006: 3):

- Küreselleşme,
- Fabrika otomasyonu ve
- Bilgi-işlem teknolojilerindeki gelişmelerdir.

Rekabetin artması, işletmelerin mevcut ürünlerinin yaşam dönemlerinin kısalması, tüketici beklentilerine uygun yeni ürünlerin tasarımı ve geliştirilmesi sürecini ön plana çıkarmıştır (Erdoğan ve Saban, 2006: 500).

Günümüz iş ortamında değişimi büyük ölçüde sürükleyen anahtar gelişmelerden biri uluslararası piyasalardaki ve ticaretteki büyüme olmuştur. Tüketiciler ve piyasa

düzenleyici otoriteler kadar işletme organizasyonları da ülkelerin ekonomik anlamda birbirlerine bağımlı hale gelmeleri ve birbirleri üzerinde yarattıkları rekabet baskısı nedeniyle ekonomik büyümeden oldukça önemli ölçüde etkilenmişlerdir. Çokuluslu firmaların uluslararası alanlarda gerçekleştirdikleri bağlaşma örnekleri büyüme ve karlılık fırsatlarının uluslararası piyasalarda ne derece büyük olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Yüksek kaliteli ve düşük maliyetli ürünlerin uluslararası piyasalardaki dolaşımı müşterileri memnun etmesinin yanında yatırımcılar açısından uluslararası piyasalarda yatırım yapma olanaklarını genişletirken işletme sahipleri ve yöneticileri için yabancı ülkelerde üretim ve satışlar konusunda önemli fırsatlar anlamına gelmeye başlamıştır. Piyasaların büyümesi ve küreselleşmesinin bir sonucu olarak önceleri satıcı piyasaları şeklinde özellik gösteren piyasa modeli artan rekabetle birlikte alıcı piyasaları olarak nitelendirilmeye başlamıştır. Kitle üretiminin başlangıç yıllarında benzer ürünlerin oldukça düşük maliyetlerle üretilebiliyor olması ve bu ürünlerin satın alma gücüyle desteklenebiliyor hale gelmesi sebebiyle neredeyse bütün ürünler satılabilmekteydi (Fralix, 2001: 1-7). Geçen zaman içinde üreticiler talebin arzı aşması durumuna alışmaya başlamışlardı. Birçok üreticinin genel yaklaşımı “ne üretilirse satılır” şeklinde olgunlaşmaya başlamıştı (Johnson, 1992: 74). Üretici piyasalarında tüketiciler üretilen ürün ne ise onu almakta, hatta bazı uç örneklerde marjinal kaliteye sahip ancak ürünün edinilmesine ilişkin sürelerin oldukça uzun olduğu durumlarda oldukça yüksek fiyatlar ödemek zorunda kalmaktaydılar. Diğer bir ifadeyle şirketler ürettikleri her şeyi satabilmişlerdir. Bu ortamda işletmelerin stratejileri ve imalatın mecburiyeti en basit anlamıyla çıktı miktarının mümkün olan en üst düzeye çıkarılması halini almıştır. Hemen hemen diğer bütün faktörler önemini yitirmiştir. Bu nedenle üreticiler tüketicilerin taleplerine göre değil kendi isteklerine göre üretim yapıyorlardı. Ancak son yıllarda üretici piyasası özelliklerinin ve bu tür üreticilerin hızla buharlaştığını gözlemlemek mümkündür. Tüketici piyasalarında ürünü üretmiş olmak tek başına yeterli değildir. Tüketiciler geçmişte olduklarından daha bilinçli, daha mantıklı, üretici firmalara karşı sadakatleri daha düşük ve çok daha dikkatli oldukları söylenebilir. Günümüz tüketicileri bilinen beklentilerini karşılayan veya beklentilerin ötesine geçebilen düşük maliyet ve fiyatları olan, kusurlardan arındırılmış ve zamanında teslim edilebilen ürünleri ve hizmetleri tercih etmektedirler (Kelety, 2006: 12-13).

## **2.7. Organizasyonel Değişim, Değişimin Amacı ve Değişimi Etkileyen Faktörler**

Organizasyon bir düzeni veya düzenlemeyi ifade eder. Organizasyon denildiği zaman, iş ile iş, iş ile insan, insan ile insan arasındaki düzeni ya da düzenlemeleri görmek mümkündür (Koçel, 2011: 177). İşletme, genellikle muhtelif özelliklerin bir yapılandırması şeklinde yorumlanmaktadır. Çeşitli dış faktörler (işletme çevresi, faaliyette bulunulan sektör ve teknoloji) ve işletme içi özellikler (stratejiler, işletme içi yapılar, işletme kültürü, süreçler, uygulamalar ve işletme çıktıları) işletme yapılandırması olarak kümelenmektedir (Mat, 2014: 98).

Küreselleşme ile birlikte artan değişim olgusu karşısında işletmeler, sürekli olarak değişen çevre şartlarına uyum sağlayabilmek için, ürünlerini, organizasyon yapılarını ve stratejilerini sürekli bir şekilde değiştirmek ve yenilemek zorunda kalmaktadırlar (Naktiyok, 2007:).

### **2.7.1. Organizasyonel Değişim ve Organizasyonel Değişimin Amacı**

Küreselleşme ile birlikte hızlı gelişmeler ortaya çıkmış bu da organizasyonları yeni ve farklı nitelikte sorunlar ile karşılaştırmıştır (Öneren, 2008: 164-176). Küreselleşme sürecinde her işletmenin ürettiği malların daha kaliteli daha güvenilir olması ve daha hızlı ve etkin dağıtması beklenmektedir. Bu gerekleri yeterince karşılamayan işletmelerin ulusal ve uluslararası rekabete karşı koyması güçleşmektedir (Papatya, 1997: 199).

Organizasyonlar hayatta kalabilmek için dış çevre ile sürekli etkileşim içinde bulunarak (Kondalkar, 2007: 295), fırsat ve tehditlere karşı sürekli yenilenmelidirler. İşletmeler bu nedenle üretim süreçlerini, organizasyonel yapılarını, pazarlama anlayışlarını ve muhasebe sistemlerini yenilemelidirler (Kaygusuz, 2006: 2). Organizasyonel değişim, organizasyonlar tarafından yeni davranış ve fikirlerin benimsenmesi olarak tanımlanabilir (Daft: 1997: 382).

Koçel (2011: 668) organizasyonel değişimi, organizasyon faaliyetleri ile ilgili konularda mevcut durumdaki farklılaşma olarak tanımlamaktadır. Değişim planlı olabileceği gibi plansız da olabilir (Koçel, 2011: 668-573). Organizasyon yapı ve işleyişi ile ilgili her konu değişim konusu içerisine girmektedir. Hedefler, öncelikler, yapısal ilişkiler, bilgi, yetenek, tutum ve davranışlar, üretim süreçleri, iş akışları, teknoloji, organizasyon tasarımı, organizasyon kültürü ve benzeri faktörler değişimin kapsamı içerisindedir (Koçel, 2011: 676).

İşletmelerin, stratejik amaç ve hedeflerine uyum sağlayan etkin bir performans yönetim sisteminin yapılandırılması gerektiği için, işletmede strateji odaklı bir organizasyonel yapılandırma olmalıdır (Kaygusuz, 2006: 199). Stratejik yönetim, işletmenin başarıya ulaşabilmesi için, pazarlama, muhasebe/finansman, üretim faaliyetleri, araştırma geliştirme ve bilgi-işlem sistemleri arasındaki entegrasyona odaklanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 389).

Globalleşen ekonomik ortamda başarılı olacak bir organizasyon oluşturmak büyük oranlarda değişimi gerektirmektedir. İşletmeler gerekli teknolojiyi getiremez ve yeniden yapılanmayı başaramaz, yani değişen şartlara uyum sağlayamazsa büyük olasılıkla ayakta kalamayacaklardır. Günümüzde gelişmiş ülkelerde, tüm organizasyonlar mevcut örgüt yapılarını, sistemlerini ve süreçlerini yeniden inşa etmektedirler (Akyüz, 2008: 145).

Değişim karmaşık bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Belirli bir amaca yönelik olan, bilinçli yapılan ve kararlılıkla yürütülen değişim faaliyeti planlı organizasyonel değişim olarak adlandırılmaktadır. Planlı değişimin amacının işletmenin kendi çevresindeki değişime adapte olabilme kabiliyetini geliştirmek ve çalışanların

davranışlarını değiştirmek olduğu belirtilmektedir (Ghani ve Jayabalan, 2000: 11).

Organizasyonların ayakta kalabilmeleri, küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan hızlı gelişmelere uyum sağlamaları ile mümkündür. Bunu sağlamak için ise organizasyonlar nitelikli bilgi akışını sağlayarak işin gerektirmiş olduğu doğru kararları almalıdır. Bunun sağlanabilmesi için ise organizasyonların sağlıklı ve devamlı öğrenebilme kabiliyetine sahip olması ve yeni imkânlar oluşturularak, geçmişin değerlendirilmesi ile birlikte, öğrenme yeteneğinin sürekli iyileştirilmesi ile sağlanabilir (Öneren, 2008: 164-176). Organizasyonel değişim, örgütün, varlık ve faaliyetlerinde sürekliliğin sağlanarak, örgütün geliştirilmesi, etkinlik ve verimliliğin artırılması amacı ile yapılmaktadır (Tokat, 1996: 27). İşletmelerde stratejiler çok iyi seçilmiş ve planlanmış olsa bile, işgücünün bu stratejiyi uygulamak için çok iyi planlanmaması durumunda başarı elde edilemeyecektir. İşletme yönetimleri tarafından belirlenen stratejiler, organizasyonel yapıyı yeniden şekillendirmektedir. Organizasyonların amaçlarına ulaşabilmesi için organizasyon yapısı ile stratejinin uyumlu olması gerekmektedir. İşletmeler yeni bir strateji uygulamada başarılı olabilmek için, organizasyon yapılarını da değiştirmelidirler (Eren, 2000: 354-355).

### **2.7.2. Organizasyonel Değişimi Etkileyen Faktörler**

Organizasyonları hem dış (çevresel) hem de iç güçler değişime zorlamaktadır (Daft, 1997: 383). Dışsal güçler işletme dışındaki dış çevre unsurları olup bunların en önemlileri teknoloji, rekabet, ekonomik koşullar, sosyal kültürel çevre, demografik koşullar olarak sayılabilir. Bunların yanında, müşteriler, uluslararası arena ve ekonomik güçler de değişimi etkileyen bu faktörlerdendir (Daft, 1997: 384, Griffin ve Moorhead, 2014: 525-527). İçsel faktörler ise işletme içi faaliyetlerden ve işletmede alınan kararlardan kaynaklanmaktadır (Daft, 1997:384). Bu faktörler işletmelerin bünyesindeki bazı gelişme ve olaylarla ilgili olup, bunlar, düşük verimlilik, satışların azalması, düşük motivasyon, çalışanların eğitim düzeyindeki artış ve beklentiler gibi unsurlardır. İşletme içinde ortaya çıkan yen fikir, ürün, teknoloji ve hizmet türleri içsel değişim nedenleridir (Koçel, 2011: 674-675).

Organizasyonel değişimi etkileyen belli başlı faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Mullins, 2010: 752):

- Belirsiz ekonomik koşullar,
- Küreselleşme ve yoğun rekabet,
- Hükümet müdahalesi,
- Siyasi çıkarlar,
- Doğal kaynakların kıtlığı,
- Teknolojideki yeni gelişmeler ve bilgi çağı,
- Kalite, müşteri hizmetleri ve müşteri tatminine ilişkin artan talep düzeyi,
- Örgüt içi çatışma,
- Yönetim kalıplarının ve çalışma organizasyonlarının yapısında gerçekleşen büyük esnekleşme ve

- İşgücünün yapısı ve özellikleri ile bileşenlerindeki değişim.

Koçel (2011: 674) ise organizasyonel değişimi etkileyen belli başlı faktörleri: teknolojiadaki gelişmeler, müşteri odaklılık, küreselleşme, ürün yaşam sürecindeki kısalma, piyasalardaki yapısal değişim, ekonomik gelişmeler, işletmelerin büyümeleri-küçülmeleri, yasal düzenlemeler ve özelleştirme olarak sıralamıştır.

## **2.8. Organizasyonel Stratejide Değişim, Değişimin Amacı ve Organizasyonel Stratejiyi Etkileyen Faktörler**

Küresel rekabet işletmeleri üretim felsefelerini ve teknolojilerini değiştirmeye zorlamaktadır. Küresel alanda yüksek rekabet gücünü sürdürmek ve geliştirmek isteyen işletmelerde üretim faaliyetlerinde uzmanlaşmış fabrika, yalın işletme, hücreli üretim sistemleri, malzeme gereksinim planlaması, kurumsal kaynak planlaması ile gerçekleştirilen, tam zamanında üretim ve toplam kalite kontrolü gibi yöntemlerin uygulandığı görülmüştür. Bilgisayarların üretim teknolojilerinde kullanılması ile birlikte, bilgisayar destekli tasarım, bilgisayar destekli üretim ve bilgisayarla bütünleştirilmiş imalat gibi teknolojiler üretimde esnekliğin sağlanması amacıyla kullanılmaktadır (Erdoğan ve Saban, 2006: 500). Bu teknolojiler, üretim maliyetlerinin yapısında da önemli değişimlere neden olmuştur (Şakrak, 1997: 51).

### **2.8.1. Organizasyonel Stratejide Değişim, Değişimin Amacı**

Çevre koşullarındaki değişim, rekabet ortamındaki artış ve klasik yönetim anlayışındaki kısıtlar stratejik yönetim anlayışının gelişimine neden olmuştur. Stratejik yönetim, çevredeki değişimleri dikkate alan ve değişen çevreye uyum sağlamayı amaçlayan bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Ergin ve Elmacı, 1999: 19-45).

Rekabete ilişkin beş farklı güçlkle başa çıkabilme konusunda sektörde faaliyet gösteren diğer firmalardan daha iyi performans sergileme konusunda potansiyel başarı sağlayabilecek üç çeşit stratejik yaklaşımdan bahsedilmektedir (Porter, 1998a: 35-39, Porter, 1998b: 11-17).

**Genel Maliyet liderliği:** 1970li yıllarda deneyim eğrisi kavramının popülerite kazanmasıyla artan şekilde kullanılmaya başlanmış olan ilk stratejinin bazı fonksiyonel politikalar vasıtasıyla temelde en düşük maliyetleri yakalama amacına yönelik olan maliyet liderliği stratejisi olduğu ifade edilmektedir.

**Farklılaştırma:** İkinci tür strateji işletme tarafından sunulan ürün veya hizmetin farklılaştırılarak bütün sektör kapsamında tamamen eşsiz olarak algılandığı bir şey yaratılması olarak tanımlanmaktadır.

**Odaklanma:** Sonucu strateji türü belirli bir müşteri kitlesine, ürün grubuna veya coğrafi bir piyasaya odaklanmaktadır. Farklılaştırma stratejisinde olduğu gibi odaklanma birçok şekilde kendini gösterebilir.

İşletmelerin uzun dönemde rekabet edebilmesi için sağlam stratejiler belirlemesi ve benimsemesi gerekmektedir. Uzun vadeli stratejiler, hızlı bir şekilde değişen çevre koşulları altında müşteri odaklı düşünmeyi gerektirmekle birlikte

alınacak kararlarda finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin ele alınmasını da gerektirmektedir (Orhon Basık, 2012: 6-7).

Farklılaştırma stratejisinin ağırlık kazanmasının faaliyetleri yürüten çalışanların daha güçlü bir şekilde müşteriye odaklanmalarını gerektirebileceği belirtilmekte ve takım temelinde yapıların yürürlüğe konması vasıtasıyla çalışanların bu stratejiye sahip çıkma konusunda teşvik edilmelerinin bunu başarmanın bir yolu olduğu ifade edilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 678).

### **2.8.2. Organizasyonel Stratejide Değişimi Etkileyen Faktörler**

İşletme stratejileri, işletmelerin içinde bulunduğu sektör içinde varlıklarını sürdürülebilmek ve başarıya ulaşabilmek için hareket yönlerini ortaya koymaktadır ve amaçlanan performansa ulaşmada önemli bir etkisi bulunmaktadır (Akman, Özkan ve Eriş, 2008: 99-109).

İşletmeler, müşteri ihtiyaçlarına ve rakiplerinin hareketlerine göre rekabet stratejilerini şekillendirmektedir (Kaygusuz, 2006: 2). Teknolojik alandaki değişimler işletme stratejilerini önem önemli bir şekilde etkilemektedir (Tayşir, 2010: 171). İşletme stratejileri üzerinde etkili olan diğer bir faktör ise küreselleşme ile birlikte rekabet ortamında ortaya çıkan hızlı değişimdir.

İşletmeler karar alma süreçlerinde en iyi seçimi yapmak amacı ile çeşitli stratejiler geliştirmektedir (Otlu ve Demir, 2005: 156). Çevre koşullarındaki sürekli değişime uyum sağlamayı amaçlayan stratejik yönetimde, işletmeler, çevresel değişkenlerle birlikte dikkate alınmaktadır. Alınacak kararlarda da işletme çevresindeki değişimler önemli bir rol oynamaktadır (Güçlü, 203: 82).

İşletmeler yapılan analizler sonucunda kendisi için en uygun stratejiyi ve uygulamaya koyacaktır. Diğer taraftan işletmelerin dönemselsel bir takım stratejileri de olacaktır fakat temel strateji olarak adlandırılan stratejilerin değiştirilmesi, işletmenin bir bütün olarak değiştirilmesi anlamına geleceğinden uygulamada sıkça karşılaşılan bir durum değildir (Tayşir, 2010: 164).

### **2.9. Üretim Teknolojileri ile Rekabetçi Çevredeki Değişimin, Organizasyonel Yapıya, Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına ve İşletme Stratejine Etkisi**

Yöneticilerin bilgi ihtiyaçları değiştikçe, yönetim muhasebesi sistemleri de değişmelidir (Anderson, Needles ve Caldwell, 1996: 447). Yeni yönetim muhasebesi uygulamalarını çevresel faktörler ile organizasyon ile ilgili içsel faktörler etkilemiştir (Mat, 2014: 89).

#### **2.9.1. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin, Organizasyonel Yapıya, Yönetim Muhasebesine ve İşletme Stratejisi Üzerine Etkisi**

Dünyanın her yerinde artan küresel rekabet ortamı ile yüz yüze kalan işletmeler, rekabetçi kalabilmek için yeni üretim ve bilgi sistemlerini alıp kullanmaktadırlar (Blocher, Chen ve Lin, 1999: 9).

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri günümüzde işletmelerin gereksinimlerini karşılayamamaktadır. Ekonomik ve teknolojik alandaki



değişimlerin işletmeler üzerindeki etkisi ile birlikte günümüz işletme yöneticilerinin karar almada kullanacakları muhasebe bilgilerinin kapsamını ve niteliği büyük ölçüde değişmiştir (Erdoğan ve Saban, 2006: 502). Bu değişim sonucunda maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yöntem ve yaklaşımlar ortaya çıkmış, işletmeler kullanmakta olduğu maliyet ve yönetim yöntemlerini gözden geçirerek, yeni maliyet ve yönetim muhasebesi yöntem ve yaklaşımlarını kavrayıp uygulamaları zorunluluk haline gelmiştir (Erdoğan ve Saban, 2006: 502-504).

### **2.9.1.1. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin Organizasyonel Yapıya Etkisi**

İleri üretim teknolojileri günümüz işletmelerinin rekabet avantajı sağlamak amacı ile kullanmış oldukları en önemli araçlardan birisi olup, küreselleşme ile birlikte kullanımı kaçınılmaz hale gelmiştir (Göksu, 2003: 559).

Üretim teknolojilerindeki gelişmeler şirketlere, dünya çapındaki yoğun rekabet ortamında rekabet edebilme olanağı sunmaktadır. Etkin biçimde rekabet edebilmek için yüksek kaliteli yenilikçi ürünleri düşük maliyetlerle üretebilme kabiliyeti ve oldukça kaliteli bir müşteri hizmetleri sağlanması firmalar açısından kaçınılmaz gereklilikler olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca şirketler kısalan ürün ömürleri, daha seçici müşteriler tarafından talep edilen ürün çeşitliliğindeki genişleme ve artan uluslararası rekabetle başa çıkabilecek esnekliğe sahip olmalıdır. Dünya çapındaki imalat firmaları rekabet kapsamındaki bu değişime geleneksel imalat yöntemlerini tam zamanında üretim (JIT) yardımıyla israfı azaltmayı hedefleyen yalın üretim teknikleriyle değiştirerek, kaliteye odaklanarak, süreçleri basitleştirerek ve ileri imalat teknolojilerine yatırım yaparak cevap verebilmektedirler (Drury, 2012: 12). Teknoloji işletmeler için önemli bir rekabet avantajı sağlamanın yanında, yönetim felsefesini değiştirerek, işletmelerin organizasyon yapısında değişimi zorunlu kılmaktadır (Liker, Haddad ve Karlin, 1999: 582).

Teknolojideki, piyasalardaki ve imalattaki değişim süreçlerine bağlı olarak organizasyon yapıları ve yönetim organizasyonları değişmektedir. Odak noktasının müşterilere ve değere doğru kayması finansal olan ve genellikle kârlılığa dayanan performans ölçüleri yerine müşteri memnuniyetine dayanan ve finansal olmayan performans ölçülerinin benimsenmesine yol açmıştır. Kalite, ürün teslimat süreleri ve sunulan diğer hizmetler bu ölçülerin bazılarıdır. İmalat teknolojisindeki ve işletme organizasyonundaki değişim aşağıdaki tabloda kısaca özetlenmiştir (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 13).

**Tablo 2.3.** Geçmiş ve Güncel İş Ortamlarının Karşılaştırılması

<b>İmalat</b>	<b>Geçmişteki İş ortamı</b>	<b>Günümüzdeki İş ortamı</b>
Rekabet tarzı	Ölçek ekonomileri, standartlaşma	Kalite, fonksiyonellik, müşteri tatmini
İmalat süreci	Yüksek hacim, uzun imalat süreçleri, yarı mamul ve mamul düzeylerinin önemli ölçüde yüksek seyretmesi; bu imalat tarzı "itme" sistemi olarak adlandırılmaktadır.	Düşük hacim, kısa üretim süreçleri, stok düzeylerinin, değer katmayan faaliyetlerin ve diğer maliyetlerin azaltılmasına odaklanması; bu imalat tarzı "çekme" sistemi olarak adlandırılmaktadır.
İmalat Teknolojisi	Montaj hattı otomasyonu, izole teknoloji uygulamaları	Robot teknolojisi, esnek imalat sistemleri, şebekelerle bağlanmış bütünlük uygulamalar
Gerekli işgücü becerileri	Makinelere dayanan ve çalışan becerisine çok ihtiyaç duyulmayan üretim teknolojisi	Bireysel ve takıma dayalı işgücü örgütlenmeleri, yüksek düzeyde işgücü becerisi
Kalitenin önemi	Belirli bir düzeyde atık veya hata kabul edilebilirliği	Sıfır hata amacı
<b>Pazarlama</b>		
Ürünler	Nispeten daha az ürün çeşidi, uzun ürün hayat döngüleri	Fazla ürün çeşidi, kısa ürün hayat döngüleri
Piyasalar	Büyük oranda yerel	Küresel
<b>Yönetim Organizasyonu</b>		
Kayıtlı tutulan ve raporlanan bilgi türü	Neredeyse tamamen finansal veriler	Finansal verilerin ve faaliyet verilerinin yanı sıra firmanın stratejik başarı faktörleri
Organizasyonel yönetim yapısı	Hiyerarşik, emir-komuta	Ağ (network) türü organizasyon yapısı, takım çalışması odaklılık, çalışanların daha fazla sorumluluk ve kontrol üstlenmesi, emir-komuta yerine yol gösterme yöntemi
Yönetimin odak noktası	Kısa vade önemli, kısa vadeli performans ölçümü ve teşvikler, hâlihazırda hisse senedi değerinin korunmaya çalışılması, tepe yöneticilerinin hareketli olması ve çalışma süresi devir hızlarının yüksek olması	Uzun vade önemli, kritik başarı faktörlerine odaklanması, hissedar değeri dikkate alınarak firmanın uzun vadeli başarısına odaklanması

**Kaynak:** Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 13

Teknolojik alandaki değişimin muhtemel etkileri aşağıdaki gibi olacaktır (Ghani ve Jayabalan, 2000: 4):

- İleri imalat teknolojileri kullanımına geçilmesi evrimsel niteliktedir.
- Bir işletmenin kullandığı teknoloji hem faaliyet yapısını hem de idari yapısını etkilemektedir.
- Teknolojik değişim işletme tasarımında ve imalat faaliyetlerinde değişiklikler gerektirecek ve bunları etkileyecektir.
- Bütün bunların bir sonucu olarak çalışanların işlerinin yeniden tasarlanması gerekecektir.

- Performansın en üst düzeye çıkarılabilmesi için teknoloji, organizasyon yapısı ve çalışanlar arasındaki uyumun en üst düzeyde olması gerekmektedir.

Yeni teknolojilerin kullanımı ile birlikte bu teknolojilerden daha fazla faydalanılabilmesi için organizasyonel yapılarda ve çalışma uygulamalarında değişiklik yapılması gerekebilecektir. Yeni teknolojilerin hayata geçirilmesinde başarılı olunabilmesi, iş temelli takımlar veya üretim hücrelerinin kullanılmasıyla olanaklı hale getirilebilen teknolojik ve sosyal becerilerin karışım haline getirilmesini gerektirmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 678-679).

Bir işletmenin kullandığı teknoloji işletme yapısını faaliyet düzeyinde ve idari düzeyde etkilemekte ve bunların bir sonucu olarak performansı etkilemektedir. Bir işletmenin organizasyonel yapısının muntazam olması durumunda ilgili işletmenin yeni ve ileri imalat teknolojilerine geçişte daha başarılı olacağı belirtilmiştir (Saber ve Yusuff, 2011: 147).

Ghani vd. (2002) tarafından yapılan çalışmada, iyi ve planlanmış bir değişim sisteminin, işletmenin performans değerlendirmedeki açıkları ile teknolojinin organizasyonel dikkati, performansın daha üst düzeylere çekilmesini sağlamasına ilişkin potansiyeli arasında daha iyi bir sentez oluşturulmasına olanak sağlayacağı belirtilmiştir. Bu araştırmanın bulguları üretkenlik anlamında olumlu sonuçların elde edilebilmesi için organizasyonel yapıda değişimi kolaylaştırmak için proaktif planlamaya duyulan ihtiyacı ve bunun önemini yinelemektedir (Ghani, Jayabalan, ve Sugumar, 2002: 173).

### **2.9.1.2. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin İşletme Stratejisine Etkisi**

İmalat işletmeleri başta olmak üzere bütün işletmelerde sürdürülebilir rekabet avantajının sağlanabilmesi için mal veya hizmet üretimi ile strateji arasındaki bağlantının kurulması gereklidir. Bu bağlantının kurulması sonucunda faaliyet etkinliği sağlanabilecektir. Faaliyetler açısından etkin olmak belirli faaliyetlerin rakiplere nazaran daha hızlı yürütülebilmesi ya da üretimde hata oranının azaltılması olarak tanımlanabilir. Stratejik konumlandırma ise rakiplerden farklı faaliyetlerde bulunma ya da rakiplerinkine benzer faaliyetleri farklı yöntemlerle geliştirmek olarak tanımlanabilir. İşletmeler arasında faaliyet etkinliği oldukça yaygın bir kavramdır. Bazı işletmeler benzer miktardaki girdi ile daha az iş gücü kullanarak veya üretimde daha fazla ileri teknoloji kullanarak daha fazla veya daha kaliteli üretim yapabilmektedirler. Diğer bir ifade ile bir işletmenin stratejisine ilişkin tehditlerin kaynağı teknolojideki veya rakiplerin davranışlarındaki değişim olarak gösterilebilir (Porter, 1996: 62-75). İleri imalat teknolojilerinin işletme bünyesine hızlı biçimde adapte edilmesi işletmelerin müşterilerinin kalite, esneklik ve güvenilirlik konularındaki artan taleplerine cevap verebilmelerinin önemli bir yolu olarak gösterilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 678).

Yönetim muhasebesi sistemlerinin faydalı bulunması halinde bu sistemlerin bireyler tarafından büyük ihtimalle kullanılacağı, bu bireylerin daha zengin

bilgilerle görevlerini yerine getirebilecekleri ve bunu müteakiben daha isabetli kararlar alınabileceği belirtilmiştir. Ayrıca stratejilerin etkinliğinin ileri imalat teknolojilerinin ve ileri bilgi teknolojilerinin kullanımıyla artırılacağı vurgulanmaktadır. Bu unsurların birbirine uygun hale getirilmesinin bir işletmenin stratejik hedeflerine ulaşabilmesi hususunda teknolojik yeterliliklerinin başarılı bir şekilde tanzim edilmesini sağlayacağına değinilmiştir (Hyvonen, 2008: 13).

Küçük ve orta büyüklükteki imalat işletmeleri üzerinde yapılan bir çalışmada finansal olarak başarılı olan işletmelerin üretim teknolojileri ile stratejiyi bağdaştırmayı başaran işletmeler olduğu sonucuna varılmıştır (Schröder ve Cöngden, 2000: 40-47). Yapılan araştırmalarda kalite, müşteri hizmetleri, teslimat güvencesi, ürün esnekliği ve özellikleri gibi kriterlere bağlı olarak rekabet eden işletmelerde ileri imalat teknolojilerine yapılan yatırımların firma büyümesinde etkili unsur olduğu vurgulanmıştır (Kotha ve Swamidass, 2000: 257-277). İngiliz firmaları üzerinde yapılan bir diğer araştırmada ise farklılaştırma stratejileri ile ileri imalat teknolojilerine yapılan yatırımlar arasında pozitif ilişki olduğu ortaya konmuştur (Bürcher ve Lee, 2000: 340-347).

### **2.9.1.3. Üretim Teknolojilerindeki Değişimin Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi**

1980'li Yıllarda yönetim muhasebesi ile ilgili belli başlı yenilikler ortaya çıkmıştır. Şirketler imalatın organizasyonlarının rekabet avantajı yaratmasında kritik bir rol oynadığının yeniden farkına varmışlardır. İmalat şirketlerindeki yeni olgunun temelinde ürün tasarımında ve imalat süreçlerinde kalite artışı, stok düzeylerinde ve imalat sürelerinde düşüş ve bilgisayarlı imalat faaliyetlerine geçiş yer almıştır. Şirketler eskiden kullanmış oldukları geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri nedeni ile yenilikçi imalat teknolojilerine geçiş konusunda rahat hareket edememişlerdir (Kaplan ve Atkinson, 1989: 13).

Son otuz yıl içinde küresel rekabet ortamındaki değişim, hizmet sektöründeki büyüme, ürün yaşamlarındaki kısalma, ileri üretim ve bilgi teknolojilerinde değişim, firmaların daha çok müşteri odaklı olmalarını gerektirmiş ve iş ortamının doğasını değiştirmiştir. Bu değişim firmaların faaliyetlerini değiştirmiş ve işletmelerin yönetim muhasebesi uygulamaları da önemli derecede değişmiştir (Drury, 2012: 9).

Ekonomik gelişmeler, teknolojik yenilikler ve bunların endüstriyel ortam ile işletme yönetiminde ortaya çıkardığı değişim ve yeni yaklaşımlar, maliyet ve yönetim muhasebesi alanında yeni sistem arayışını hızlandıran etkenlerdir (Şakrak, 1997: 52).

Teknolojik alandaki gelişmeler işletmelerin üretim ortamını değiştirirken, yeni teknolojilerin işletmelerde kullanımı maliyet ve yönetim muhasebesi üzerinde önemli değişimlere neden olmuştur. Bu değişimlerin bazıları şunlardır (Erdoğan ve Saban, 2006: 501):

- Direkt işçilik giderinin toplam maliyet içindeki payının azalması,
- Mamullerde çeşitliliğin artması ve buna paralel olarak mamul yaşam döneminin kısalması,
- Teknolojik yatırımların artması ve endirekt giderlerin mamullere yüklenmesi problemleri,
- Kaliteye verilen önemin artması,
- Performans ölçümünde finansal kriterlerin yanında finansal olmayan kriterlerin de büyük önem kazanması.

Teknoloji ve rekabetin etkisi ile işletme yönetim ve üretim sistemleri ile ilgili görüşlerde yeni değerlendirmeler ve görüşler ortaya çıktıkça muhasebede kendini değiştirme ve yenileme yollarını aramış bunun bir sonucu olarak bu yeni yöntemler geliştirilmiştir (Civelek ve Özkan, 2011: 645). Maliyetlerin daha uygun yöntemlerle belirlenmesi, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, kalite maliyetleri gibi kısmen çağdaş yönetim felsefeleri ile bütünleşmiş maliyet ve maliyet azaltma teknikleri yönetim muhasebesine damgasını vurmuştur. Bu yeni yaklaşımlar, teknikler ve uygulamalar uluslararası rekabet ortamında ayakta kalma mücadelesi veren işletme yönetimlerine ışık tutacak yönetim muhasebesi araçları olmuşlardır (Civelek ve Özkan, 2011: 460).

### **2.9.2. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Organizasyonel Yapı, Yönetim Muhasebesi ve İşletme Stratejisi Üzerine Etkisi**

Yeni üretim teknolojileri, şirketlerin maliyet hesaplama yöntemlerinin dayanaklarını sarsarken beraberinde uluslararası rekabeti de çok daha şiddetli hale getirmiştir (Şakrak, 1997: 52). Artan küresel rekabetin işletmeleri muntazaman oluşturulmuş stratejiler, ileri yönetim muhasebesi sistemleri, ileri imalat sistemleri ve ileri bilgi teknolojileri vasıtasıyla rekabet avantajı sağlama arayışına yöneltmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998a: 1-19).

#### **2.9.2.1. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Organizasyonel Yapıya Etkisi**

Yoğun rekabet ortamında işletmeler varlıklarını sürdürebilmek için hem finansal hem de finansal olmayan performanslarını en üst seviyeye çıkartmak zorundadırlar (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 187).

Küreselleşme ile birlikte işletmeler belirlemiş oldukları hedeflere ulaşabilmek için organizasyonel yapılarını yeniden tasarlamaktadırlar (Kanbur, 2008: 389).

Literatürde ve uygulama çevrelerinde çevre kavramı bazı faktörleri ihtiva eden genel bir kavram olarak kullanılmaktadır. Bir işletmede muhasebe sisteminin tasarımını etkileyen işletme çevresi özellikleri işletme yöneticilerinin ihtiyaç duyacakları bilgilerin öngörülebilirlik düzeyi, piyasa ortamındaki rekabet düzeyi ve işletme stratejisi olarak belirtilmektedir (Haldma ve Lääts, 2002).

### 2.9.2.2. Rekabetçi Çevredeki Değişimin İşletme Stratejisine Etkisi

İşletme organizasyon yapılarının, küresel stratejilerin oluşturulması ve bunların başarılı bir şekilde uygulanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır. Küreselleşen çevre içinde işletmelerin geleceğine yön verebilmeleri ve başarılı olabilmeleri için uygun ve güvenilir stratejiler oluşturarak bunları etkin ve verimli bir şekilde uygulamalıdır (Kanbur, 2008: 402). İşletmeler değişen dış çevre koşullarını dikkate alarak bunlara uygun olarak strateji ve örgüt yapılarını geliştirmelidir. Küreselleşme işletmelerin rekabetçi çevresinde önemli değişimlere neden olmuştur. Bu değişimlere bağlı olarak işletmelerin stratejik yönetim anlayışlarını değiştirme zorunluluğu ortaya çıkmış ve rekabetçi bir strateji izlemelerini zorunlu kılmıştır (Turan, 2009. 106).

Bir işletmenin faaliyet stratejisinin maliyet, kalite, esneklik ve güvenilirlik/teslimat garantisi olmak üzere rekabete ilişkin dört anahtar öncelikten oluştuğu yönünde genel fikir birliği olduğu belirtilmiştir (Theodorou ve Florou, 2008: 110). Maliyet, faaliyet gösterilen piyasada rekabet silahı olarak değerlendirilen fiyatın stratejik ortağı olarak değerlendirilmektedir. Kalite bir işletmenin üstün nitelikli ürünler sunma konusundaki kabiliyetiyle ilgili bir değişken olarak tanımlanmıştır. Güvenilirlik/teslimat garantisi bir ürün veya hizmetin zamanında teslim edilmesiyle veya sunulmasıyla ilgiliyken esnekliğin üretimdeki, ürün karmasındaki, üretim tasarımıdaki, hammadde veya girdi dalgalanmalarındaki ve iş sıralamasındaki değişimlere verilecek tepkiyle açıklanabileceği belirtilmiştir (Theodorou ve Florou, 2008: 113-115).

1990'lı yıllarda artan küresel rekabet organizasyonel performanslarını geliştirmek ve rekabet avantajı sağlamak isteyen yöneticiler açısından bazı yeni zorluklar ortaya çıkarmıştır. Rekabet avantajı sağlamak ve performansı geliştirmek için öngörülen yöntemler ise açık ve anlaşılır işletme stratejilerinin oluşturulması, esnek işletme yapısı ve yenilikçi muhasebe sistemleri olarak belirtilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 675).

2003 yılında yapılan bir çalışmada küreselleşmenin iş dünyasının tabiatını değiştirdiği, üretim teknolojilerindeki ve çevrelerindeki değişimin dünya çapındaki firmaları aşağıdaki hususlara odaklanmaya zorladığı vurgulanmaktadır (Smith, 2005: 8).

- Ürün kalitesinin yükseltilmesi
- Tedarikte sıfır hatalı girdi temin edilmesi
- Tam zamanında teslimat yöntemleri ile stok düzeylerinin en aza indirilmesi
- Esnek üretim sistemlerinin kullanılması
- İşgücü açısından hedef odaklı programlar geliştirilmesi

İşletmeler, rakiplerine karşı izleyeceği politikaları belirlemek, muhtemel gelişmelere karşı koyabilmek ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmek amacı ile yeni modeller oluşturmak zorundadır. İşletme stratejilerinin amacı da bu amacı

gerçekleştirmeyi sağlamak olduğundan, rekabet stratejileri olarak isimlendirilir. Rekabet stratejileri, maliyet liderliği stratejisi ve farklılaşma stratejisi olmak üzere temel iki gruba ayrılmaktadır (Orhon Basık, 2012: 45).

**Maliyet Liderliği Stratejisi:** İşletmenin mal ve hizmetlerini rakiplerine göre daha ucuza mal ederek gelirini artırma amacına yöneliktir.

**Farklılaşma Stratejisi:** Müşterileri daha yüksek fiyat ödemeye ikna edebilmek için değer yaratan faaliyetlerde farklılıklar ortaya çıkarma çabasıdır.

Farklılaştırma stratejisine yönelen işletmelerin hem finansal hem de finansal olmayan performans göstergelerini kullanma ihtimallerinin oldukça yüksek olması sebebiyle finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin organizasyonel performansla ilişkili olup olmadığının analiz edilmesi oldukça önemli görülmektedir (Spencer, Joiner ve Salmon, 2009: 87).

Rekabet öncelikleri aşağıdaki gibi tanımlanabilir (Dangayach ve Deshmukh, 2003: 281):

- Maliyet: Ürün veya hizmetlerin düşük maliyetlerle üretilmesi ve dağıtılması.
- Kalite: Ürünlerin yüksek kalite ve performans standartlarında üretilmesi.
- Teslimat güvencesi: Taahhüt edilen teslimat programına uyulabilmesi.
- Teslimat hızı: Müşteri siparişlerine hızlı cevap verilebilmesi.
- Esneklik: Üretimdeki, ürün karmasındaki, üretim tasarımındaki, hammadde veya girdi dalgalanmalarındaki ve iş sıralamasındaki değişimlere tepki verilebilmesi.
- Yenilikçilik: Yeni ürün ve hizmetlerin sunulması veya yeni süreç ve işlemlerin kullanılması.

Yapılan araştırmada firmalar tarafından zamanında ve güvenilir teslimat, yüksek kaliteli ürünler ve satış sonrası etkin müşteri hizmetleri gibi farklılaştırma stratejilerine verilen ağırlığın her geçen gün arttığı yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. İşletmelerin artan küresel dış rekabet ortamında rekabet edebilmek için daha güçlü farklılaştırma stratejileri kullanmaya başladıklarını işaret etmektedir. Bu araştırmada kurulan yapıya göre işletme çevresindeki değişim ile farklılaştırma stratejisindeki değişim arasındaki ilişkinin kısmen güçlü olduğu ve sonuçların çevresel değişimin stratejik değişimi yönlendiren bir unsur olduğunu gösterdiği belirtilmiştir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 690).

### **2.9.2.3. Rekabetçi Çevredeki Değişimin Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi**

Günümüz iş ortamındaki kapsamlı değişimlere neden olan temel faktörler ülke ekonomilerinin münferit gelişimine bağlı olarak uluslararası piyasaların ve uluslararası ticaret hacminin büyümesi ve uluslararası ticarete ilişkin engellerin azalmasıdır. İşletmeler, kar amacı gütmeyen organizasyonlar kadar piyasa düzenleyici otoriteler ve tüketiciler de dünya ekonomilerinin birbirine daha bağımlı hale gelmesinden ve artan rekabetten önemli ölçüde etkilenmişlerdir. Kuzey Amerika Serbest Ticaret

Sözleşmesi (NAFTA- North American Free Trade Agreement), Orta Amerika Ticaret Sözleşmesi (CAFTA- Central America Free Trade Agreement), Dünya Ticaret Örgütü (WTO- World Trade Organization), Avrupa Birliği (EU-European Union) ve çokuluslu firmaların gerçekleştirdiği bağlaşımların sayısındaki artış büyüme ve kârlılık fırsatlarının küresel piyasalarda saklı olduğunu göstermektedir. Tüketici kesimi düşük maliyetli ve yüksek kaliteli ürünlerin küresel ticarete konu olmasından istifade etmektedirler. Küresel piyasalarda artan rekabet firmaların rekabet avantajlarını koruyabilmeleri için maliyet yönetimi bilgilerine daha fazla ihtiyaç duymaları anlamına gelmektedir. Firmalar yabancı ülkelerde iş yapabilmek ve rekabet pozisyonlarını koruyabilmek için finansal ve finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar (Blocher, Stout, ve Cokins, 2010: 18).

Rekabet ortamında değişme, ürün çeşitleri ve coğrafi konumlara göre yapılan karlılık analizleri ve maliyet yönetimi ile ilgili maliyet bilgilerine duyulan ihtiyacı arttırmıştır (Drury, 2012: 9-10). Ekonomik çevredeki değişim, teknolojik alandaki ilerleme, yenilikçi uygun yönetim muhasebesi sistemlerinin kullanılmasını gerektirmiştir. Böylelikle faaliyet tabanlı maliyet sistemleri gibi maliyet sistemleri geliştirilerek bazı işletmelerde uygulamaya konulmuştur (Hansen ve Mowen, 2000: 10).

Son yirmi yılda işletme çevrelerinde büyük değişiklikler meydana gelmiştir. Bazı endüstrilerde rekabet bütün dünyaya yayılmış, ürünlerde yenilik hızı ve servis hızları artmıştır. Yoğun rekabet fiyat düşüşlerine ve daha fazla alternatif ürün çeşitliliğine neden olduğu için bu, tüketiciler açısından olumlu bir gelişme olmuştur. Endüstriyel dönüşüm yönetim muhasebesi uygulamalarını derinden etkilemiştir. Bununla birlikte öncelikle firmaların daha rekabetçi bir konum kazanmak için kendilerini nasıl değiştirdiklerini bilmeleri kaçınılmaz olmuştur. Birçok firma bu etki ile 1980'lerin başında JIT ile başlayan, toplam kalite yönetimi şeklinde gelişen, süreç mühendisliği ve kısıtlar teorisi gibi birçok yönetim programını içeren geliştirme programları akımına maruz kalmıştır (Garrison ve Noreen, 2000: 10).

Küreselleşme sorunları yeni kavram ve metotlar gerektirmeyip, daha ziyade geçerliliği kanıtlanmış kavram ve teknikleri bu ortama uygulayacak bir yönetim muhasebesini gerektirmektedir (Karcıoğlu, 2000: 38).

Daha rekabetçi hale gelen piyasa ortamı, bu ortamın dinamizmi, çeşitliliği ve faaliyet ortamındaki yoğunluk gibi unsurlar yönetim muhasebesi sisteminin daha karmaşık ve yönetim performansını çok farklı yönleriyle değerlendirebilecek hale gelmesini gerekli kılmıştır. İşletme içinde her bir idari bölüme ait daha detaylı performans bilgisine duyulan ihtiyaç aslında yönetim muhasebesi üzerindeki çevresel ve organizasyonel faktörlerin etkisini göstermektedir (Haldma ve Lääts, 2002) Pazardaki belirsizlikler, artan rekabet, bilgiye dayalı karar verme ve işletme performansını en üst düzeye çıkarma konusu işletme üzerinde baskı oluşturmaktadır ve bu baskıya karşılık olarak farklı yönetim muhasebesi yöntem ve araçları geliştirilmektedir (Kaygusuz, 2006: 110-111).



## 2.10. Yönetim Muhasebesi ve Organizasyonel Değişim

Organizasyonel yapı organizasyonların belirli bir amaca ulaşabilmek için kaynaklarını bir araya getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda yönetim muhasebesi de muhtelif organizasyonel yapılar arasında iletişimi, motivasyonu ve performans değerlemesini kolaylaştıran bir bilgi destek sistemi olarak görülebilir (Atkinson vd., 1997: 88).

Stratejik yönetim muhasebesi maliyetleme, planlama, kontrol gibi tüm alanların iyileştirilmesini ve geliştirilmesini zorunlu kılar (Tek, 1995: 298). Stratejik yönetim muhasebesi bir organizasyonun değişimleri tahmin etmek ve yüz yüze kalınan değişimlere uyum sağlamak için kendi işletme çevresinden daha çok haberdar olmasına olanak sağlar. Stratejik yönetim muhasebesi araçları işletmelere yoğun rekabet ortamında rekabetçi bir avantaj sağlaması için yardım edebilir (Dixon, 1998: 279).

Başarılı işletmeler kendilerini sürekli olarak çevredeki değişimlere adapte etmekte ve çevrelerini öngörülerine dayalı olarak değiştirmektedirler. Organizasyonlar büyümekte, birleşmekte, diğer organizasyonları ele geçirmekte ve yönetim tarzlarını değiştirmektedirler. Bu değişimler yönetim muhasebesini iki şekilde etkilemektedir. Birincisi, yönetim muhasebesi bilgileri organizasyonların değişebilmesine yardımcı olmalıdır. Yönetim muhasebesi işletmelere değişimi başlatmaları ihtiyacının belirlenmesi ve çevredeki değişime nasıl uygun cevap verilebileceği konusunda yol gösterici olmalıdır (Atkinson vd., 1997: 81).

İkincisi, yönetim muhasebesi bilgileri çevresel değişimlere bağlı olarak değişim göstermelidir. Akademik ve popüler yazında çalışanların takımlar halinde veya kalite halkaları dâhilinde çalıştırılmaları gibi çalışma çevresi yapısındaki değişimlere dikkat çekilmektedir. Değişimin sonucu olarak işverenin ve çalışanların beklentilerinde meydana gelen değişim, karar verme ve motive etme süreçlerinde kullanılan bilgilerin birbirini destekler nitelikte değişim göstermesi gerektiği anlamına gelmektedir (Atkinson vd., 1997: 82).

**Tablo 2.4.** Yönetim Muhasebesi ve Organizasyonel Değişim

Konu	Araştırmanın yönü	Sorgulamanın yönü
Kontrol Paradigması	1. “Kısıtlar teorisi” önermelerinin geçerliliğinin organizasyonel tertip çerçevesinde belirlenmesi.	1. Geleneksel kontrol paradigması ve “kısıtlar teorisi” arasındaki uyumsuzluğun yönetim muhasebesi ve organizasyonel değişim ilişkisi kapsamında çözümlenmesi.
	2. Seçilen etkili ve etkin kontrol ölçütlerinin tanımlanması: a. Gerekli kontrol ölçütleri (finansal ve finansal olmayan) b. Hedeflerin belirlenmesi c. Yönetimin ölçütleri kontrol edebilirliği (örn: kontrol edilebilirlik prensibi ve idari yenilikçiliklere verilen teşvikler)	2. Halihazırdaki ölçümleme seçimlerinin organizasyonun değişiminin icra edilebilme yeteneği üzerindeki etkisini de kapsayacak şekilde genişletilmesi.
Yönetim muhasebesi rutini	3. Sistemde organizasyonel durgunluğa sebebiyet vermeden istikrarını sağlayacak yönetim muhasebesi sistemi özelliklerinin tanımlanması.	3. Yönetim muhasebesi sisteminin kendi içindeki çatışmaları giderebileceği ve “denge” özelliklerini sergileyen bir teorisinin geliştirilmesi.
	4. Organizasyonel değişimin yönetim muhasebesi üzerindeki etkisinin gözlenmesi.	4. Yönetim muhasebesi rutini içinde çevreye ilişkin öğrenme teorilerinin geliştirilmesi.
	5. Organizasyonel öğrenme ve Yönetim muhasebesi yenilikleri üzerindeki etkilerinin belgelenmesi.	5. Değişim sürecini tanımlamak amacıyla yönetim muhasebesi değişim çevrelerine var olan süreç yenilik modellerinin uygulanması.

**Kaynak:** Atkinson vd., 1997: 83

Küreselleşme ile birlikte yoğun bir rekabet ortamında işletmelerin başarılı olabilmesi stratejik yönetimi benimseyerek, işletmede uygun bir şekilde kullanmalarına bağlıdır. İşletmelerin kârlılıklarını sürdürebilmeleri ve stratejik hedeflerine ulaşabilmeleri için, yönetim, organizasyon, pazarlama ve benzeri işletme birimlerinin uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 11).

Özet olarak organizasyonlardaki yönetim muhasebesi değişiminin pozitif yönde ve önemli ölçüde aşağıdaki faktörlerden etkilenmesi beklenmektedir (Waweru, 2008: 30):

- Öğrenme anlamında yüksek organizasyonel kapasite
- İşletme büyüklüğü
- Adem-i merkezîyetçi organizasyonel yapı
- Rekabet çevresinin daha yoğun hale gelmesi
- Teknolojinin daha fazla kullanılması
- Farklılaştırma stratejilerine verilen yüksek önem
- Düşük maliyet stratejilerine verilen yüksek önem

Nihai olarak, yönetim muhasebesi kontrolü işletmelere hâlihazırda içinde buldukları çevreyi tanıma ve geleceğe ilişkin öngörülerde bulunma olanağı sunmaktadır. Yönetim muhasebesi sistemlerinin kontrol rolü, işletmelere organizasyonel değişimi tanımlayabilmenin yanı sıra değişimin başlatılması hususunda motivasyonu da sağlamaktadır (Atkinson vd., 1997: 85).

Yönetim muhasebesinin değişime yardımcı olmasının yanı sıra çevresel değişim de yönetim muhasebesini etkilemektedir. Konuşulmakta olan dillerin kültürel ve sosyal değişimlere cevap vermesine benzer şekilde muhasebe sistemleri de organizasyonel ve çevresel değişimlere cevap vermektedir (Atkinson vd., 1997: 86).

### **2.11. Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Stratejisindeki Değişim**

Muhasebe bilgileri işletme stratejilerinde önemli bir role sahiptir ve kullanılacak yeni yöntemler işletmenin gelecek ile ilgili belirleyeceği politikalar, hedefler ve alacağı kararların niteliklerinin tespiti açısından da önem arz etmektedir (Otlu ve Demir, 2005: 169).

Yönetim muhasebesi tasarımını ve fonksiyonlarını belirleyen işletme içi faktörlerin en önemlilerinden birisi de işletme stratejisi olarak gösterilmektedir (Haldma ve Lääts, 2002)

Uygun yönetim muhasebesi bilgileri geliştirilmesi, stratejinin de anlaşılır hale getirilmesini gerektirmektedir ve bu suretle amaç ve hedeflerin, ölçümlemeyi mümkün kılacak doğrulukta tanımlanabilir olması bir zorunluluk haline gelmektedir. (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 680).

Stratejinin üç temel özelliğinden ve fonksiyonundan bahsetmek mümkündür (Hambrick, 1980) Bunlar:

- İşletmeye çevresiyle olan ilişkileri konusunda rehberlik etmesi.
- İşletmenin iç yapısını ve süreçlerini etkilemesi.
- Nihai olarak işletmenin performansını etkilemesi.

İşletme yöneticileri tarafından yürütülecek stratejik karar alma sürecinde gereksinim duyulan bilgiler, stratejik yönetim muhasebesi tarafından sağlanır. İşletme üzerinde etkili olan çevresel faktörlerin, meydana getirebileceği değişimlerin finansal olarak izlenmesi ve ortaya çıkabilecek değişimle ilgili çözümlerin geliştirilmesi için gerekli bilgi üretimi stratejik yönetim muhasebesi tarafından gerçekleştirilir (Ergin, 1999: 22).

İşletmelerin varlıklarını sürdürüp başarı sağlayabilmeleri için yönetim muhasebesi araçlarını kullanabilecekleri ortamı oluşturmalarıdır. Bu araçların kullanımı işletmelerin rekabetçi stratejilerinin geliştirilmesine ve performanslarının artırılmasına fayda sağlayacaktır (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 199).

Stratejik yönetim karar alma sürecinde muhasebe verilerinin etkin kullanımı, rakip firmaların analiz edilmesi ve yönetim tarafından gönderilen mesajların sistematik olarak analiz edilmesine bağlıdır. Sektöre yeni işletmelerin giriş çikışları yanında rakip işletmelerin stratejileri ile mamul ve üretim sistemlerindeki

değişikliklere ilişkin bilgiler rakip işletmelere yönelik olarak yapılacak analizin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe stratejik yönetime bilgi sağlamakta ve stratejik yönetimin uygulandığı işletmelerde, işletmenin geleceği ve güncel durumu ile ilgili önemli bilgi sağlamaktadır. İşletmelerin stratejik yönetiminde gerekli olan verilerin büyük bölümü muhasebe tarafından sağlanmaktadır (İzci, 2014: 195-204).

Stratejik yönetim muhasebesi yöntemlerinin stratejik amaçlara ve faaliyetlere dönük olmak üzere iki amaçla kullanıldığı söylenebilir. Stratejik yönetim muhasebesinin bu iki kullanımında da performans artışı amaçlanmıştır. İşletmeler stratejik yönetim muhasebesi araçlarının birçoğundan faydalansa da, daha çok rekabet alanında kendisine avantaj sağlayacak, stratejisi için uygun olan araçlara yönelecektir (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 182).

İleri yönetim muhasebesi uygulamalarının çalışanların geleneksel olarak daha fazla finansal temellere dayanan ve müşteri ihtiyaçlarının karşılanmasına vurgu yapan muhasebe uygulamaları yerine kalite, ürün teslimatı ve müşteri hizmetleri gibi farklılaştırma önceliklerinin başarılmasına kolayca odaklanmalarına yardımcı olabileceği vurgulanmaktadır. Örneğin, hedef maliyetlemenin yöneticilere müşteri beklentilerini kalite ve fonksiyonellik konularında karşılamakla beraber düşük maliyetlere odaklanabilme olanağı verdiği ifade edilmektedir. Faaliyet tabanlı yönetimin de sadece maliyetlerin kontrol edilmesine odaklanmadığı bunun yanı sıra müşteri değerinin korunması ve artırılmasına da odaklandığı belirtilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 678).

Fazla sayıda yönetim muhasebesi sisteminden faydalanan organizasyonların yönetim muhasebesi uygulamalarını değiştirme olasılıklarının daha yüksek olduğu belirtilmektedir. Bu bağlamda, organizasyonun yöneticilerini değişimin faydaları konusunda eğitebileceği yeterli uzmanlığa ve personele sahip olması durumunda daha fazla değişim beklenebileceğini belirten teoriyle örtüştüğü ifade edilmektedir. Bununla birlikte farklılaştırma stratejilerine daha fazla ağırlık veren işletmelerin müşterilerinin sürekli artan ve değişen taleplerini karşılayabilmek için yönetim muhasebesi sistemlerini değiştirme olasılıklarının daha yüksek olduğu vurgulanmıştır (Waweru, 2008: 35).

Çalışma bulgularının yönetim muhasebesi değişimi, organizasyonel öğrenme kapasitesi ve farklılaştırma stratejisi arasında doğrudan ve önemli bir ilişkinin var olduğuna işaret ettiği belirtilmiştir (Waweru, 2008: 35).

## **2.12. Organizasyonel Performans**

İşlemelerin faaliyet gösterdiği ortam çevre olarak tanımlanmaktadır. Çevresel gelişmeler çok hızlı oldukları için yöneticilerin bunları sistematik bir şekilde teşhis etmeleri gerekmektedir. Bu analizi yapan işletmeler daha avantajlıdır (Kaygusuz, 2006: 2). İşletme faaliyetlerine ilişkin çıktıların değerlendirilmesi işletmenin ve yöneticilerin önemli fonksiyonlarından birisidir. Uygulamada işletmeler hem kendi bünyelerindeki birimlerin hem de yöneticilerin performanslarını değerlendirmek

için birçok performans ölçüm ve değerlendirme tekniğini kullanmaktadırlar. Kullanılan bu ölçüm ve değerlendirme yöntemleri yöneticilere sürekli olarak işletme hedeflerine odaklı kalmaları hususunda kolaylık sağlamaktadır. Bu ölçüm ve değerlendirme tekniklerinden bazıları kısa vadeye odaklanırken bir bölümü de uzun vade için kullanılmaktadır (Hoque, 2005: 308).

Spencer ve diğerleri (2009) tarafından yapılan çalışmada işletmelerin finansal ve finansal olmayan organizasyonel etkinliği artırmak için hem finansal hem de finansal olmayan ölçütlerden yararlandıkları ortaya konmuştur. Finansal olmayan ölçütlerin daha fazla uygulanabilir ve geleceğe yönelik olmakla birlikte bunların kullanımının bir işletmenin geleceğe yönelik planlama yapması ve stratejilerini hayata geçirmesinde işletme yeterliliklerine katkı sağlayabileceği ifade edilmiştir. Diğer yandan finansal ölçütler içinde bulunulan dönemdeki karlılık ve faaliyet etkinliğinin doğrudan yansımaları olmakla birlikte firma performansının sürekli izlenebileceği ve geliştirilmesinin sağlanabileceği bir gösterge paneli olarak değerlendirilmektedir (Spencer, Joiner ve Salmon, 2009: 96).

Demir ve Okan (2009: 57-72) tarafından yapılan araştırmada organizasyonel yapı ve performans ile teknoloji ve performans arasında doğrusal bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

### **2.12.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ve Performans**

Yönetim muhasebesi bilgi sistemleri hemen hemen her organizasyonda en önemli nicel bilgi sistemi olarak belirtilmektedir. Bu bilgi sistemi aşağıdaki belli başlı amaçlara hizmet edecek bilgiler sağlamaktadır (Horngren vd., 1999: 5):

- İşletmeyi kapsayıcı şekilde ve bir bütün olarak stratejiler ve uzun vadeli planlar geliştirilmesi: Bu amaç doğrultusunda yeni ürünler geliştirilmekte, maddi (makine, ekipman) ve maddi olmayan (patent, marka ve entelektüel sermaye gibi) varlıklara yatırımlar yapılmakta ve hedeflere ilişkin özel raporlar ve bildirimler hazırlanmaktadır.
- Ürünler veya müşteri segmentleri bazında kaynak dağılımının sağlanması: Bu amaç doğrultusunda ürünlerin veya müşteri segmentlerinin, dağıtım kanallarının veya marka kategorilerinin kârlılıklarına ilişkin raporlamalar yapılmaktadır.
- Faaliyetlere ilişkin maliyet planlamaları ve maliyet kontrollerinin yapılması: Bu amaç doğrultusunda bölümlere, tesislere veya diğer sorumluluk birimlerine ait gelirlere, maliyetlere, varlıklara ve yükümlülüklerle ilişkin raporlar hazırlanmaktadır.
- Çalışanların, yöneticilerin veya birimlerin performanslarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi: Bu amaç doğrultusunda planlanan sonuçlar ile gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılmakta ve bu karşılaştırmalar finansal veya finansal olmayan performans kriterlerine dayandırılabilir.

- İşletme dışı raporlama gerekliliklerinin karşılanması: Hukuki düzenlemeler ve ilgili yönetmelikler izlenmesi gereken muhasebe politikaları ve uygulanması gereken yöntemleri bildirmektedir. Muhasebe sistemi ise bu gereklilikleri karşılayacak nitelik ve nicelikte raporların hazırlanması ve sunulmasından sorumludur.

Yukarıda bahsedilen her bir amaç farklı düzeylerde ve kapsamlarda bilgi hazırlanmasını ve sunulmasını gerektirebilir. Muhasebeciler işletme içi veya dışı bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini giderebilmek için muhtelif verileri birleştirmekte veya düzenlemektedirler. Bahsedilen amaçlar arasında performans ölçümü ve değerlendirmesine ilişkin veri hazırlama ve raporlama faaliyetleri yönetim muhasebesi temel görevleri içinde oldukça geniş yer ve yönteme sahiptir.

Son yıllarda teknolojinin hızlı yaygınlaşması ile birlikte işletmeler yenilikçi düşünme ve bu düşüncelerini uygulama yeteneğine sahip olmuşlardır. Bu ortamda rekabet artmış ve artan rekabet ortamında geleneksel muhasebe sistemlerinden elde edilen bilgilerin karar alma süreçleri için yetersiz olduğu görülmüştür. Bu nedenle muhasebe uygulamalarına yönelik birçok yeni yöntem geliştirilmiştir. Bütün bu gelişmelerin temel amacı işletme performansının ve maliyetlerin daha doğru ve daha hızlı bir şekilde belirlenebileceği yöntemlerin geliştirilmesidir (Elitaş vd., 2011: 149).

Yönetim muhasebesi sistemleri genel olarak ve en kapsayıcı biçimde küresel düzeyde rekabet edilebilir mal ve hizmet üretimi için gerekli faaliyetlerin performansını değerlendiren, finansal ve finansal olmayan bilgileri toplayarak yönetime planlama, kontrol ve karar alma için gerekli bilgiyi sağlamayı amaçlayan sistemlerdir (Erdoğan ve Saban, 2006: 504). Yönetim muhasebesi alanındaki değişimler, dinamik bir yönetim muhasebesi yaklaşımını ortaya çıkarmış ve değişen şartlara göre yönetim muhasebesinin karar almaya ve performans ölçmeye odaklanmasını daha belirgin hale getirmiştir (Demir, 2008: 51).

Performans ölçümü yönetim muhasebesinin temel konularından birisi ve temel kontrol faaliyetlerinden birisi olarak kabul edilmektedir. Performans ölçümlenmeleri işletmeyle ilgili tek kişi, süreç veya faaliyetle ilgili olabileceği gibi işletmenin bütün bir değer zinciri olarak değerlendirilmesiyle ilgili de olabilir. Ayrıca performans ölçümü yönetim muhasebesinin en önemli, en fazla yanlış yorumlanan ve en zor görevi olarak değerlendirilmektedir. Faaliyet performansı ölçümlemesine ilişkin etkin bir sistemin aşağıdaki özellikleri taşıyan performans göstergelerini içermesi gerektiği belirtilmektedir (Atkinson vd., 2001: 43):

- İşletmeye ait bütün faaliyetler ve bir bütün olarak işletmenin kendisi müşterilerin gözünden değerlendirilmelidir. Yani işletme ne yaparsa hedef kitlesinin arayışlarına cevap verebileceği düşünülmalıdır.
- Her bir faaliyet geçerliliği müşteriler tarafından sağlanmış performans ölçüleri bağlamında değerlendirilmelidir. Bir diğer ifade ile her bir faaliyetin

ölçümlenmesi ve değerlendirilmesinde kullanılan ölçütler ilgili faaliyeti müşterinin nasıl algıladığı ve değerlendirdiğini yansıtmalıdır.

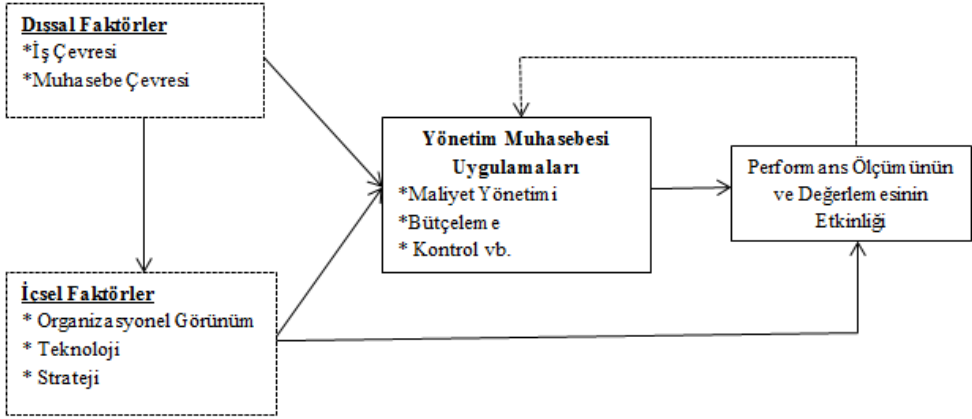
- Faaliyet performansının müşterileri etkileyen her yönü dikkate alınmalı ve ölçütler bu anlamda mümkün olduğunca kapsamlı olmalıdır.
- Kullanılacak ölçütler işletme çalışanları ve yöneticileri için gerekli önlemlerin alınmasını, iyileştirme ve geliştirmelerin yapılabilmesini sağlayacak düzeyde geri bildirim sağlamalıdır.

Yönetim muhasebesi kapsamında performans ölçümlemesi ve değerlemesi söz konusu olduğu zaman kullanılacak ölçütlerin yukarıda bahsedilen gereklilikleri sağlaması son derece önemlidir. Aksi takdirde yönetim muhasebecileri tarafından hazırlanan bilgiler performans ölçümü ve değerlemesi konusunda gerçeği tam anlamıyla ve farklı bakış açılarıyla yansıtamayacaktır.

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları işletmenin finansal ve finansal olmayan performansının artırılması yönünde etkili olan faktörlerden birisidir. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ile hem rekabet stratejileri hem de işletme performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Aynı pozitif ilişkinin rekabet stratejileri ile işletme performansı arasında da bulunduğu görülmektedir (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 194-197). Çağdaş performans ölçütleri arasında gösterilen dengeli puan kartları veya müşteri tatmini araştırmaları işletme faaliyetleri ile stratejileri arasındaki ilişkiyi kurmak suretiyle organizasyonel performansı artıran yöntemler olarak gösterilmektedir (Hyvonen, 2008: 13).

Nita (2008) tarafından yürütülen çalışmada son yirmi yılda yönetim muhasebesinin çok hızlı evrim geçirdiği ve buna istinaden bir takım yönetim muhasebesi araç ve tekniklerinin ortaya çıktığı ifade edilmiştir. Bir işletmenin stratejisini etkin biçimde icra edebilmesi için işletmenin yönetim kontrolünden performans yönetimine geçişini sağlayabilmesi gerektiği, modern performans yönetim sisteminin ölçümlemenin yanı sıra stratejide ihtiyaç duyulan değişiklikleri de öngörmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda performans ölçümünün performans yönetiminin bir unsuru olduğu ve modern yönetim muhasebesinin stratejik rolünü ortaya koyduğu ifade edilmiştir. Son olarak yönetim muhasebesinde yönetim kontrolü yaklaşımı yerine performans yönetimi yaklaşımının benimsenmesinin mantıklı olacağı belirtilmiştir (Nita, 2008: 62-63).

İşletmelerin Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerde kullanılma düzeyindeki artışa bağlı olarak rekabet stratejisi uygulama düzeyleri ile birlikte performans düzeylerinin de birbirinden bağımsız olarak arttığı görülmüştür (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 194).



Şekil 2.2. Durumsallık Yaklaşımının Teorik Çerçevesi  
(Kaynak: Haldma ve Lääts, 2002).

Yukarıdaki şekillerde yönetim muhasebesi sistemini ve uygulamalarını etkileyen işletme içi ve işletme dışı faktörler ile sonuçta ortaya çıkan muhasebe uygulamalarının performans ölçüm ve değerlemesi üzerindeki etkisi şematiğe dökülmüştür.





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİMİN ORGANİZASYONEL PERFORMANSA ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

---

#### 3.1. Literatür Taraması

Hoque (2004: 496-497) Yeni Zelanda faaliyet gösteren 52 imalat işletmesi üzerinde yaptığı çalışmada işletme stratejisi, işletme çevresi, performans değerlemesinde kullanılan ölçütler ve organizasyonel performans arasındaki ilişkileri araştırmıştır. Araştırma sonuçlarında işletme stratejisi ile organizasyonel performans arasında direkt bir ilişki olmadığı, bu iki değişken arasındaki ilişkinin dolaylı olduğu yönünde kuvvetli bulgular olduğu vurgulanmıştır. İşletme stratejisi ve yöneticilerin performans ölçümü için finansal olmayan ölçütler kullanımı arasında önemli ölçüde ve pozitif yönlü ilişki tespit edildiği belirtilmiştir. Bulgulara dayanılarak işletme stratejisinin işletmenin performans değerlendirme sisteminin oluşturulmasında etkili bir öncül faktör olduğu, finansal olmayan ölçütlerin kullanımının ise organizasyonel performansı etkileyen önemli bir öncül faktör olduğu belirtilmiştir. Ayrıca çalışma sonuçlarının daha önce farklı araştırmacılar tarafından bu konuda yapılmış çalışmalarla örtüştüğü, stratejik önceliklerin ve performans değerlendirmesinde kullanılacak performans ölçütlerinin organizasyonel performansın geliştirilmesinde önemli rol sahibi oldukları bildirilmiştir. Çalışmada finansal olmayan performans ölçütleri kullanılarak yapılan performans değerlendirmesi ile çevresel belirsizlikler arasında olumlu bir ilişki olduğu yönündeki önerme için pozitif ilişki tespit edilememiştir. Bu sonucun daha önce yapılan çalışmalarla örtüşmediği ortaya konmuştur.

Baines ve Langfield (2003: 693) tarafından Avustralya'da imalat firmaları üzerinde yapılan çalışmada işletmenin dış çevresinde meydana gelen değişimlerin sonucunda ortaya çıkan işletme içi değişimler incelenmiştir. Araştırma sonuçlarında başarılı işletmelerin stratejilerini müşteri hizmetlerine ve ürün yenilikçiliğine yönelttikleri belirtilmiştir. Ayrıca bu stratejilerin müşteri beklentilerini daha ekonomik biçimde karşılamaya ve ürün kalitesini artırmaya olanak sağlayacak ileri imalat teknolojileri kullanımını teşvik ettiği de belirtilmiştir. Bulgulara göre farklılaştırma stratejisi daha güçlü bir müşteri odağına temel teşkil edecek takım çalışmasına dayalı organizasyonel yapılaşmanın oluşturulmasına ve ileri imalat

teknolojileri kullanımının artmasına neden olmaktadır. Bu girişimlerin her birisinin yönetim muhasebesinin finansal olmayan performans ölçütlerine dayalı olarak geliştirilip kullanılmasına öncülük ettiği belirtilmiştir.

Araştırma sonuçları incelenen değişkenler bazında ele alındığında değişen işletme çevresinin organizasyonel yapılanmada takım temelli yapılanmaya yönelme ve üretimde ileri imalat teknolojilerinin tercih edilmesi üzerinde direkt bir etkisine rastlanılmadığı belirtilmiştir. Ayrıca organizasyonel yapı ile bir dış faktör olarak teknolojik ilerleme ve kullanılan ileri imalat teknolojileri arasında direkt bir ilişkiye ulaşılamadığı belirtilmiştir. Bu organizasyonel faktörlerdeki değişimin sadece stratejik değişime cevaben gelişmiş olabileceği vurgusu yapılmıştır. Ayrıca takım temelli yapılanma kullanımındaki, ileri imalat teknolojileri kullanımındaki ve ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımındaki artışın finansal olmayan bilgilerin kullanımındaki artışa doğrudan bağlı olduğu vurgulanmıştır (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 693).

Farklılaştırma stratejilerine daha fazla önem verilmesinin ileri imalat teknolojilerinin kullanımının artmasıyla ilişkili olduğu ve bunun da aslında teknolojinin işletmelere müşterilerine daha fazla odaklanabilme olanağı verme kabiliyetine ilişkin olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte yapılan çalışmadaki modelleme tekniğinde değişkenler arasındaki ilişkinin doğrusal olmayabileceği veya ilişkilerin belirli bir aralıkta doğrusallık gösterebileceği dikkate alınmayan bir faktör olarak gösterilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 694).

Baines ve Langfield tarafından yapılan bu çalışmada 1997 yılında Ittner ve Larcker'in yürüttüğü çalışma sonuçlarının bahsedilen bu faktörlerin uyumlu şekilde kullanımının işletme performansı üzerinde rakipleriyle yapılan karşılaştırmalara göre olumlu sonuçlar ortaya koyduğu aktarılmaktadır (Ittner ve Larcker, 1997: 310-311).

Santa vd. (2010: 913-914) tarafından 138 hizmet işletmesi üzerinde yapılan araştırmada faaliyet performansını geliştirmede stratejinin doğrudan bir etkisinin olmadığını ortaya çıktığı, faaliyet performansının strateji aracılığı ile geliştirilebileceği fakat bunun sadece faaliyetlerin etkin olarak yürütülmesi ve teknolojik yenilikçiliğin etkin olarak kullanılması ile sağlanabileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte faaliyet performansının geliştirilmesi üzerinde faaliyet etkinliği ve teknolojik yenilikçiliğin kuvvetli ilişkisi bulunduğu ifade edilmektedir. Diğer taraftan yapılan araştırmada faaliyet etkinliği ile teknolojik yenilikçilik etkinliği arasındaki ilişkinin önemli olduğu belirtilerek, bu iki faktörün optimum düzeyde bir arada kullanımının faaliyet düzeyinde olumlu etki yaptığı sonucuna varılmıştır.

Malezya'da imalat işletmeleri üzerinde, Mat (2010: 151) tarafından yürütülen bir çalışmada küreselleşmenin araştırmaya konu olan işletmeleri yoğun rekabete maruz bıraktığı ve ileri imalat teknolojileri kullanımının arttığı vurgulanmaktadır. Bu işletmelerin farklılaştırma stratejilerine daha fazla ağırlık verdikleri ve

organizasyon yapılarındaki kademeleri mümkün olduğunca azalttıkları belirtilmiştir. Bu işletmelerin iç ve dış çevrelerinde ortaya çıkan değişimlerle başa çıkabilmek için hem geleneksel hem de ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımına önem verdikleri ve bunları eşit ağırlıklarda kullandıkları bildirilmiştir. Araştırmaya dâhil edilen Malezya imalat işletmelerinde performansın bu faktörlere bağlı olarak belirgin şekilde arttığı ifade edilmektedir.

Araştırmada rekabet ortamındaki yükseliş ve ileri imalat teknolojileri kullanımındaki artışın organizasyonun içsel faktörleri üzerinde değişime neden olduğu ancak bu faktörlerin organizasyonel yapı üzerinde fazla etkili olmadığı ve bu bulguların literatürdeki diğer araştırma bulgularıyla örtüştüğü belirtilmiştir (Mat 2010: 151).

Organizasyonel yapı ve organizasyon stratejisindeki değişimin yönetim muhasebesi uygulamalarında değişime neden olduğu, bununla birlikte organizasyon yapısındaki ve yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimlerin etki anlamında tek yönlü olmadığı, bunların karşılıklı olarak birbirlerinden etkilendikleri ifade edilmiştir. Kullanılan yapısal eşitlik modeli sonuçlarına göre işletme stratejisi, yönetim muhasebesi uygulamaları ve organizasyon yapısı arasında anlamlı düzeyde ilişki olduğu belirtilmektedir (Mat, 2010: 151-152).

Çalışma sonuçlarına göre organizasyon yapısında sadeleşmeye gidilmesi, yani yönetim kademelerinin azaltılması ve merkezkaç yönetim anlayışı çerçevesinde yöneticilerin yetkilerinin artırılmasının yönetim muhasebesi uygulamaları sonucu elde edilen bilgilerin daha etkin kullanılmasına neden olacağı vurgulanmaktadır. Bu nedenle merkezkaç yapılanma yoluna giden işletmelerde yönetim muhasebesi uygulamalarının stratejilerle organizasyon içi faaliyetler arasında bağlantı kurulmasında önemli bir rol üstlendiği belirtilmektedir. Çalışma sonucunda bunlar arasındaki anlamlı ilişkinin de işletme performansı üzerinde olumlu etkisi olduğu belirtilmiştir (Mat, 2010: 152-153).

Çalışmada kurulan hipotezlerin test sonuçlarına göre Malezya'daki imalat işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarında iki tür değişim yaşandığı belirtilmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamasındaki değişimlerin hâlihazırda tekniklere ek olarak yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılması ya da eski bazı tekniklerden vazgeçilerek tamamen yeni uygulamaların yürürlüğe konması şeklinde meydana geldiği ifade edilmektedir (Mat, 2010: 153).

Luther ve Longden (2001) tarafından 1996-1999 ve 1999-2002 yılları arasında dörder yıllık iki dönemde yapılan araştırmada dönemler arasında yapılan karşılaştırma yönetim muhasebesi uygulamalarından sağlanan faydanın ikinci dönemde arttığını göstermiştir (Luther ve Longden, 2001: 312).

Hyvonen (2008: 48) tarafından yürütülen çalışmada sonuçların ileri imalat teknolojileri, ileri bilgi teknolojileri ve farklılaştırma stratejileri arasında üç yönlü bir ilişkinin varlığına yönelik önermenin desteklenmediği raporlanmıştır. Ancak

sonuçların imalat teknolojisi ve bilgi teknolojisi arasındaki ilişkinin farklılaştırma stratejisinden bağımsız olarak organizasyonel performansa katkı sağladığı açıklanmıştır. Hatta bu ilişkinin farklılaştırma stratejisi izlemeyen işletmelerde çok daha belirgin ve güçlü olduğu ifade edilmektedir. İleri teknolojilerin işletme tarafından başarılı bir şekilde alınıp hayata geçirilmesinin birçok sorun teşkil ettiğine değinilmiştir.

Baines ve Langfield-Smith (2003: 675-698) tarafından yapılan çalışmada yönetim muhasebesi değişimini etkileyen öncül faktörler olarak rekabet çevresindeki değişimler ve bazı organizasyonel değişkenler arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Yazarlar bu çalışmalarında artan rekabetin farklılaştırma stratejisine odaklanmada artışa neden olduğu ve bu sonucun sonrasında organizasyonel tasarım ve ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının da sırasıyla etkilendiği bulgusuna ulaştıklarını belirtmişlerdir.

### 3.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada işletme dışı faktörler arasında kabul edilen, rekabetçi çevredeki ve üretim teknolojilerindeki değişimlerin, işletme içi faktörler arasında kabul edilen, organizasyonel yapı, yönetim muhasebesi uygulamaları ve organizasyonel stratejideki değişime etkisi, yine bu işleme içi faktörlerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine etkisi ve nihai olarak da yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişimin, organizasyonel performans üzerindeki etkisi incelenmiştir.

### 3.3. Araştırmanın Kapsamı, Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Literatür araştırmaları ışığında düzenlenen ve nihai şekli verilen anket, rekabet ortamı, ileri imalat teknolojisi, organizasyonel değişim, organizasyonel strateji, yönetim muhasebesi teknikleri ve organizasyonel performans isimli ölçekler kullanılarak BIST'ta yer alan ve imalat sektöründe faaliyetlerini yürüten toplam 193 firmaya gönderilmiş 72'sinden dönüş olmuştur.

Ana kütleliyi temsil edecek örneklem büyüklüğü %95 güven aralığında  $\pm 10$  hata payı ile aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle hesaplanmıştır (Baş, 2001: 43-44).

$$n = Nt^2pq/d^2(N-1) + t^2pq$$

Formülde:

N= Hedef kitledeki işletme sayısı

n= Örnekleme alınacak işletme sayısı

p= Gerçekleşme olasılığı

q= Gerçekleşmeme olasılığı

t= Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d= Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen  $\pm$  örnekleme hatasıdır.

İstenen 0.05 anlamlılık düzeyinde t tablosuna göre bulunan teorik değer 1,96'dır.

Bu verilere göre anketin kaç adet işletme üzerinde yapılması gerektiğini hesaplayalım.

$$n = (193) (1,96)^2 (0,50 \times 0,50) / (0,10)^2 (193 - 1) + (1,96)^2 (0,50 \times 0,50) = 65$$

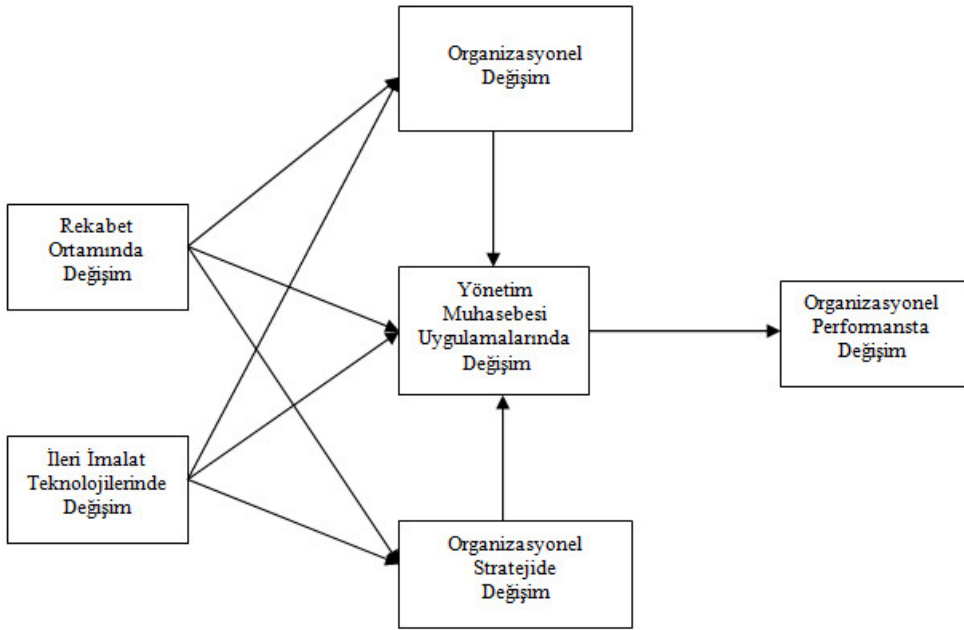
Yukarıda yapılan hesaplama sonucuna göre anket uygulaması yapılması gerekli en az işletme sayısı 65 adet olarak hesaplanmıştır. Bu durumda geri dönüş olan 72 adet anket sayısının, yeterli olduğu görülmektedir.

Ankete cevap veren firmaların listesi Ek 1’de yer almaktadır. Araştırmada kullanılan anketin hazırlanmasında Baines ve Langfield-Smith (2003), Mat’ın (2010), Karcıoğlu ve Öztürk (2012) çalışmalarından faydalanılmıştır.

Toplanan veriler için genel frekans, tanımlayıcı istatistikler ve ölçeklere ait güvenilirlik analizleri SPSS 15 paket programı yardımıyla, Doğrulayıcı Faktör Analizi ve Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS programı yardımıyla ve grafikler ise Excel programı yardımıyla elde edilmiştir.

### 3.4. Araştırma Modeli ve Hipotezleri

Araştırma kapsamında geliştirilen ölçeklere doğrulayıcı faktör analizi yapılarak ölçeklerin son şekli verilmiş ve Şekil 3.1.’de görüldüğü gibi Mat (2010) tarafından geliştirilen yapısal eşitlik modeli revize edilerek kullanılmıştır.



Şekil 3.1. Yapısal Eşitlik Modeli

#### Araştırma Hipotezleri:

**H1:** Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, organizasyonel değişim uygulamaları artmaktadır.

**H2:** Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, şirketler organizasyonel strateji üzerinde daha çok durmaktadır.

**H3:** Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımı arttıkça, şirketler organizasyonel strateji üzerinde daha çok durmaktadır.

**H4:** Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımı arttıkça, organizasyonel değişim uygulamaları artmaktadır.

**H5:** Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, daha fazla yönetim muhasebesi tekniği kullanmaya başlamaktadır.

**H6:** Şirketlerin organizasyonel değişim uygulamaları arttıkça, daha fazla yönetim muhasebesi tekniği kullanmaya başlamaktadır.

**H7:** Şirketlerde organizasyonel strateji üzerinde daha çok duruldukça, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı da artmaktadır.

**H8:** Şirketlerin ileri imalat teknolojileri kullanımı arttıkça, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı da artmaktadır.

**H9:** Şirketlerin yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı arttıkça, organizasyonel performans da artmaktadır.

### 3.5. Araştırma Bulguları

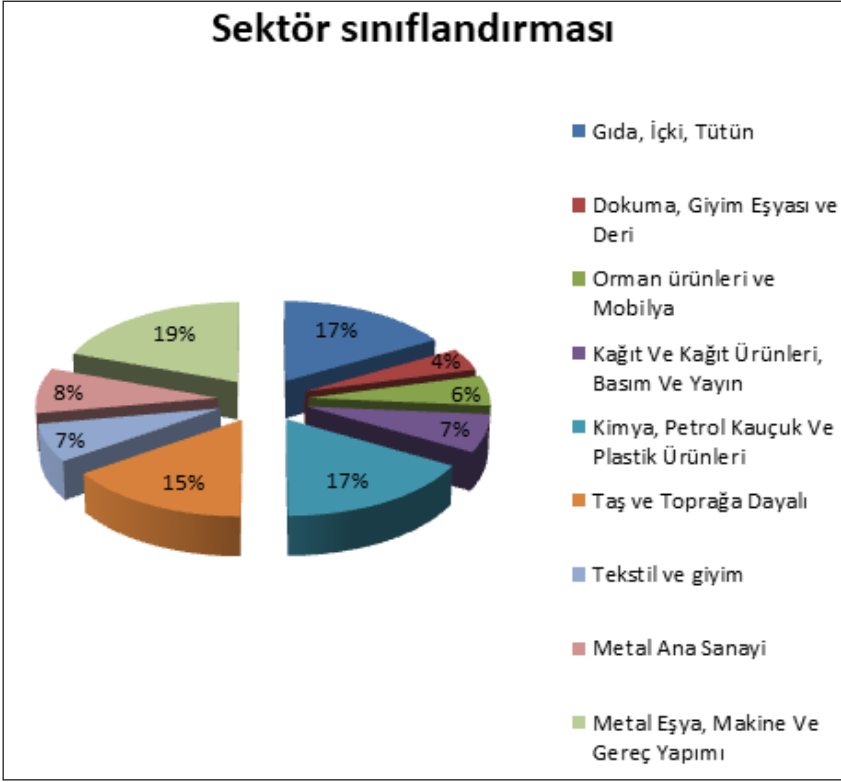
Bu bölümde anketlere ait bilgilerin frekans ve tanımlayıcı istatistik verileri, doğrulayıcı faktör analizleri sonuçları ve yapısal eşitlik modeli sonuçları yer almaktadır.

#### 3.5.1. Demografik Özellikler

Anketin uygulandığı 72 imalatçı firmanın faaliyet alanlarına göre dağılımı Tablo 3.1. ve Grafik 3.1.'de, çalışan sayılarına göre dağılımı ise Tablo 3.2. ve Grafik 3.2.'de verilmiştir.

**Tablo 3.1.** Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Alanlar

İmalat Sanayine Ait Sektörler	Sayı(N)	Yüzde(%)
Gıda, İçki, Tütün	12	16,67
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	3	4,17
Orman Ürünleri ve Mobilya	4	5,56
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	5	6,94
Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünleri	12	16,67
Taş ve Toprağa Dayalı	11	15,28
Tekstil ve giyim	5	6,94
Metal Ana Sanayi	6	8,33
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı	14	19,44
<b>Toplam</b>	<b>72</b>	<b>100,00</b>

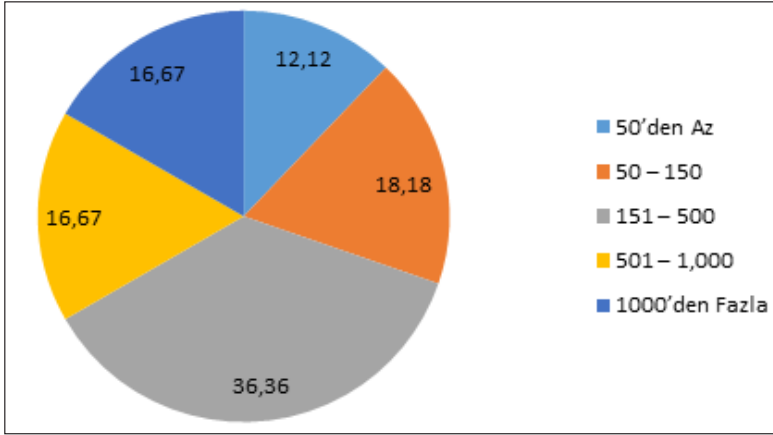
**Grafik 3.1.** Firmaların Faaliyet Alanları

Ankete katılan firmaların %16,67'si gıda, içki ve tütün, %4,17'si dokuma, giyim eşyası ve deri, %5,56'sı orman ürünleri ve mobilya, %6,94'ü kâğıt, kâğıt ürünleri, basım ve yayın, %16,67'si kimya, petrol, kauçuk ve plastik ürünleri, %15,28'i taş ve toprağa dayalı, %6,94'ü tekstil ve giyim, %8,33'ü metal ana sanayi, %19,44'ü ise metal eşya, makine ve gereç yapımı sektöründe faaliyet göstermektedir.

**Tablo 3.2.** Firmalardaki Toplam Çalışan Sayıları

Toplam Çalışan Sayısı	Sayı(N)	Yüzde(%)
50'den Az	8	12,12
50 – 150	12	18,18
151 – 500	24	36,36
501 – 1,000	11	16,67
1000'den Fazla	11	16,67
<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>100,00</b>



**Grafik 3.2.** Firmalardaki Çalışan Sayıları

Ankete cevap firmaların 6'sı bu soruya cevap vermemiştir. Cevap verenlerin %12,12'sinde 50'den daha az kişi, %18,18'sinde 50 ile 150 arasında, %36,36'sında 151 ile 500 arasında, %16,67'sinde 501 ile 1000 arasında, %16,67'sinde 1000 den fazla kişi çalıştığı tespit edilmiştir.

### 3.5.2. Rekabet Ortamı

Bu ölçekte, ankete katılan firmaların içinde bulunduğu sektörde son beş yıl içerisinde, rekabet ortamında değişim olup olmadığının tespit edilmesi ve ölçülenmesi hedeflenmiştir.

Rekabet ortamı ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.3.'te verilmiştir.

**Tablo 3.3.** Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

REKABET ORTAMI	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Fiyat Rekabeti	-	5 %6,9	18 %25	31 %43,1	18 %25	3,861	0,877	72
Yeni Ürün Geliştirilmesi Konusunda Rekabet	3 %4,2	5 %6,9	22 %30,6	26 %36,1	16 %22,2	3,652	1,036	72
Pazarlama/Dağıtım Kanalları Konusunda Rekabet	-	2 %2,8	23 %31,9	31 %43,1	16 %22,2	3,847	0,798	72
Pazar Payı /Toplam Gelirdeki Pay Konusunda Rekabet	-	6 %8,3	24 %33,3	26 %36,1	16 %22,2	3,722	0,907	72
Rakiplerin Eylemleri (Faaliyetleri veya Davranış Şekilleri)	3 %4,2	4 %5,6	22 %30,6	30 %41,7	13 %18,1	3,638	0,983	72
Pazar Bölümlerinizdeki Rakiplerinizin Sayısı	-	5 %6,9	37 %51,4	21 %29,2	9 %12,5	3,472	0,804	72

1-Çok Azaldı, 2- Azaldı, 3- Değişim yok, 4- Arttı, 5- Çok arttı  
Cronbach 'ın Alpha Katsayısı=0,789  
Ölçek Ortalaması= 3,699

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,789 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise rekabet ortamı ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Rekabet ortamı ölçek ortalaması 3,699 bulunmuştur. Bu sonuç, anket uygulanan firmaların içinde bulunduğu sektörün rekabet ortamında son beş yıl içinde artış olduğunu ortaya koymaktadır. Katılımcı firmaların içinde bulunmuş oldukları sektörde 3,861 ortalama ile en fazla fiyat rekabetinde artış olduğu, ikinci sırada ise 3,847 ortalama ile pazarlama/dağıtım kanallarında rekabetin arttığı, en az değişimin ise 3,472 ortalama ile pazardaki rakiplerin sayısında olduğu tespit edilmiştir.

### 3.5.3. İleri İmalat Teknolojisi

Bu ölçekte ankete katılan firmaların son beş yıl içerisinde ileri imalat teknolojisi kullanımlarında ne ölçüde değişim yaşadıklarının belirlenmesi hedeflenmiştir.

İleri imalat teknolojisi ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.4.'te verilmiştir.

**Tablo 3.4.** İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

İleri İmalat Teknolojisi	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Robotik (Robot Bilim)	6 %8,30	2 %2,8	38 %52,8	20 %27,8	6 %8,3	3,250	0,960	72
Esnek İmalat Sistemleri (FMS)	3 %4,2	3 %4,2	40 %55,6	22 %30,6	4 %5,6	3,291	0,812	72
Bilgisayar Destekli İmalat (CAM)	3 %4,2	4 %5,6	30 %41,7	25 %34,7	10 %13,9	3,486	0,949	72
Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD)	5 %6,9	4 %5,6	29 %40,3	22 %30,6	12 %16,7	3,444	1,060	72
Bilgisayar Destekli Mühendislik (CAE)	2 %2,8	4 %5,6	27 %37,5	30 %41,7	9 %12,5	3,555	0,886	72
Bilgisayar Destekli Süreç (İşlem veya İşleme) Planlaması	1 %1,4	2 %2,8	28 %38,9	28 %38,9	13 %18,1	3,694	0,849	72
Test Makineleri	1 %1,4	4 %5,6	28 %38,9	28 %38,9	11 %15,3	3,611	0,864	72
Bilgisayarla Bütünleştirilmiş İmalat	5 %6,9	2 %2,8	32 %44,4	21 %29,2	12 %16,7	3,458	1,033	72
Sayısal Kontrol	2 %2,8	1 %1,4	27 %37,5	28 %38,9	14 %19,4	3,708	0,895	72
Otomatik Kalite Denetim Cihazları	4 %5,6	1 %1,4	26 %36,1	27 %37,5	14 %19,4	3,638	0,997	72
Otomatik Süreç Kontrolü	1 %1,4	-	31 %43,1	25 %34,7	15 %20,8	3,736	0,839	72
Otomasyona Dayalı İmalat/Montaj Hatları	4 %5,6	2 %2,8	30 %41,7	24 %33,3	12 %16,7	3,527	0,992	72
1-Çok Azaldı, 2- Azaldı, 3- Değişim yok, 4- Arttı, 5- Çok arttı Cronbach 'ın Alpha Katsayısı=0, 941 Ölçek Ortalaması= 3,533								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,941 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise ileri imalat teknolojisi ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.4'e göre, ileri imalat teknolojisi ölçek ortalaması 3,533 bulunmuştur. Bu sonuç bize ankete katılan firmalarda, ileri imalat teknolojileri kullanımında son beş yıl içinde bir artış olduğunu göstermektedir. Araştırma bulguları, ileri imalat teknolojisi kullanımında en fazla değişikliğin, 3,736 ortalama ile ileri imalat teknolojilerinden otomatik süreç kontrolünde olduğunu, bunu 3,708 ortalama ile sayısal kontrolün takip ettiğini göstermektedir. 3,250 ortalama ile robotik (robot bilim) de değişimin yok denecek kadar az olduğu görülmektedir.

### 3.5.4. Organizasyonel Değişim Uygulamaları

Bu ölçekte, ankete katılan firmalarda son beş yıl içerisinde organizasyonel değişimin tespiti ve ölçülmesi hedeflenmiştir.

Organizasyonel değişim ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.5.'te verilmiştir.

**Tablo 3.5.** Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Değişim Uygulamaları	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
İşgücünün Çok Yönde Becerili Hale Getirilmesi	1 %1,4	5 %6,9	27 %37,5	31 %43,1	8 %11,1	3,555	0,837	72
Çalışanların İş-Başında Eğitimi	1 %1,4	-	16 %22,2	32 %44,4	23 %31,9	4,055	0,820	72
Çapraz (Birden Fazla) Fonksiyonlu Takımlar	2 %2,8	-	32 %44,4	34 %47,2	4 %5,6	3,527	0,731	72
Katılımcı Kültür Oluşturulması	1 %1,4	2 %2,8	25 %34,7	40 %55,6	4 %5,6	3,611	0,703	72
Yöneticilerin Eğitimi	1 %1,4	2 %2,8	16 %22,2	41 %56,9	12 %16,7	3,847	0,781	72
Örgütün Biçimsel Yapısında Değişim (Yönetim Kademelerinin Azaltılması Veya Genişletilmesi)	-	4 %5,6	40 %55,6	19 %26,4	9 %12,5	3,458	0,786	72
İş-Temelli Takımlar	1 %1,4	1 %1,4	35 %48,6	28 %38,9	7 %9,7	3,541	0,749	72
Çalışanların Yetkilerinin Artırılması	1 %1,4	3 %4,2	40 %55,6	24 %33,3	4 %5,6	3,375	0,720	72
İmalat Hücreleri (Hücresel İmalat Yöntemi)	-	-	49 %68,1	18 %25	5 %6,9	3,388	0,617	72
1-Çok Azaldı, 2- Azaldı, 3- Değişim yok, 4- Arttı, 5- Çok arttı Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0, 868 Ölçek Ortalaması= 3, 593								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,868 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise organizasyonel değişim uygulamaları ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.5'e göre, organizasyonel değişim uygulamaları ölçek ortalaması 3,593 bulunmuştur. Bu sonuç ankete katılan firmaların organizasyonel yapılarında son beş yıl içinde değişim olduğunu ortaya koymaktadır. En fazla artışın 4,055 ile çalışanların işbaşında eğitiminde olduğu, bunu 3,847 ortalama ile yöneticilerin eğitiminin takip ettiği görülmektedir. En az artışın ise 3,375 ortalama ile çalışanların yetkilerinin artırılmasında gerçekleştiği görülmektedir.

### 3.5.5. Organizasyonel Strateji

Bu ölçekte, araştırmaya dâhil edilen firmalarda son beş yıl içerisinde organizasyonel strateji uygulamalarındaki değişimin tespiti ve ölçümlemesi hedeflenmiştir.

Organizasyonel strateji ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.6.'da verilmiştir.

**Tablo 3.6.** Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Strateji	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
(Mal Veya Hizmetin) Zamanında Teslimatı Yapılmaktadır	-	-	13 %18,1	30 %41,7	29 %40,3	4,222	0,735	72
Yerine Getirilebilir Taahhütlerde Bulunulmaktadır	-	-	12 %16,7	32 %44,4	28 %38,9	4,222	0,716	72
Yüksek Kaliteli Ürünler Sunulmaktadır	-	-	15 %20,8	20 %27,8	37 %51,4	4,305	0,798	72
Etkin Bir Satış Sonrası Servis Ve Destek Sunulmaktadır	-	1 %1,4	25 %34,7	15 %20,8	31 %43,1	4,055	0,917	72
Tasarımlarda Hızlı Değişimler Yapılmakta Ve Bu Değişimler Hızlıca Duyurulmaktadır	-	4 %5,6	29 %40,3	18 %25	21 %29,2	3,777	0,937	72
Mal Ve Hizmetler Müşterilerin İhtiyaçlarına Göre Özelleştirilmektedir	-	-	17 %23,6	20 %27,8	35 %48,6	4,250	0,817	72
Ürün Mevcudiyeti (Geniş Dağıtım Kanallarının Kullanımı)	-	-	23 %31,9	17 %23,6	32 %44,4	4,125	0,871	72
Üretim Hacmi/Ürün Karomasında Hızlı Değişiklikler Yapılması	-	1 %1,4	24 %33,3	32 %44,4	15 %20,8	3,847	0,762	72
<p>1-Üzerinde az durulmaya başlandı, 2- Üzerinde daha az durulmaya başlandı, 3- Değişim yok, 4-Üzerinde çok durulmaya başlandı, 5-Üzerinde daha çok durulmaya başlandı. Cronbach 'ın Alpha Katsayısı=0, 894 Ölçek Ortalaması= 4,100</p>								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,894 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise organizasyonel strateji ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.6'ya göre organizasyonel strateji ölçek ortalaması 4,100 bulunmuştur. Bu durum, ankete katılan firmaların, son beş yıl içerisinde organizasyonel strateji uygulamaları üzerinde yoğun şekilde durmaya başladığını göstermektedir. 4,305 ortalama ile ilk sırada firmaların yüksek kaliteli ürünler sunulması üzerinde yoğun şekilde durmaya başladıkları, bunu 4,250 ortalama ile mal ve hizmetlerin

müşterilerin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmesinin takip ettiği görülmektedir. En az üzerinde durulan durumun ise 3,777 ortalama ile tasarımlarda hızlı değişimler yapılması ve bu değişimlerin hızlıca duyurulması olduğu görülmektedir.

### 3.5.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları (Teknikleri)

Bu ölçekte araştırmaya katılan firmaların son beş yıl içerisindeki yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımının ne ölçüde değişim gösterdiğinin tespiti ve ölçümü hedeflenmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.7.'de verilmiştir.

**Tablo 3.7.** Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Bütçe Kontrolü (Bütçesel Kontrol)	-	-	11 %15,3	27 %37,5	34 %47,2	4,319	0,728	72
Dengeli Puan Kartı (Balanced Score Card)	1 %1,4	1 %1,4	41 %56,9	19 %26,4	10 %13,9	3,500	0,804	72
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	-	1 %1,4	10 %13,9	27 %37,5	34 %47,2	4,305	0,762	72
Değişken/Marjinal Maliyet	-	1 %1,4	17 %23,6	32 %44,4	22 %30,6	4,041	0,777	72
Standart Maliyet	-	-	26 %36,1	30 %41,7	16 %22,2	3,861	0,756	72
Toplam Kalite Yönetimi	-	-	17 %23,6	22 %30,6	33 %45,8	4,222	0,808	72
Tam Zamanında Üretim	-	1 %1,4	20 %27,8	22 %30,6	29 %40,3	4,097	0,858	72
Hedef Maliyet/Kaizen	1 %1,4	1 %1,4	18 %25	27 %37,5	25 %34,7	4,027	0,887	72
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Yönetim	-	2 %2,8	29 %40,3	24 %33,3	17 %23,6	3,750	0,915	72
Değer Zinciri Analizleri	-	3 %4,2	29 %40,3	26 %36,1	14 %19,4	3,708	0,829	72
Ürün Hayat Seyri Analizleri	1 %1,4	1 %1,4	33 %45,8	25 %34,7	12 %16,7	3,638	0,827	72
Kıyaslama	-	-	28 %38,9	19 %26,4	25 %34,7	3,958	0,862	72
Ürün Karlılık Analizleri	-	1 %1,4	10 %13,9	21 %29,2	40 %55,6	4,388	0,779	72
Müşteri Karlılık Analizleri	-	1 %1,4	16 %22,2	26 %36,1	29 %40,3	4,152	0,816	72
Ekonomik Katma Değer Analizleri (EVA)	-	1 %1,4	26 %36,1	22 %30,6	23 %31,9	3,930	0,861	72

1-Önemli derecede az kullanılmaya başlanmıştır; 2- Daha az kullanılmaya başlanmıştır; 3- Değişim yok. 4-Daha çok kullanılmaya başlanmıştır; 5- Önemli derecede çok kullanılmaya başlanmıştır.

Cronbach 'in Alpha Katsayısı=0, 913

Ölçek Ortalaması= 3,993

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi bağlamında 0,913 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Yönetim muhasebesi teknikleri ölçek ortalaması 3,993 bulunmuştur. Bu sonuç araştırmaya katılan işletmelerin, son beş yıl içinde yönetim muhasebesi uygulamalarını daha çok kullanmaya başladığını göstermektedir. Firmaların yönetim muhasebesi tekniklerinden en fazla ürün kârlılık analizlerini (4,388 ortalama) kullanmaya başladıklarını, ikinci sırada ise bütçe kontrolünün (4,319 ortalama) geldiği görülmektedir. Kullanımı en az artış gösteren yöntemin ise 3,500 ortalama ile Dengeli Puan Kartı (Balanced Score Card) olduğu ifade edilebilir.

### **3.5.7. Organizasyonel Performans**

Bu ölçekte, son beş yıl içerisinde araştırmaya katılan firmaların, performansındaki değişimin tespiti ve ölçümlemesi hedeflenmiştir.

Organizasyonel Performans ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.8.'de verilmiştir.

**Tablo 3.8.** Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Performans	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Faaliyet Geliri	2 %2,8	5 %6,9	18 %25	31 %43,1	16 %22,2	3,750	0,975	72
Satışlardaki Büyüme (Artış)	3 %4,2	1 %1,4	21 %29,2	31 %43,1	16 %22,2	3,777	0,957	72
Yatırımın Getirisi	-	4 %5,6	30 %41,7	31 %43,1	7 %9,7	3,513	0,888	72
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akımları	2 %2,8	3 %4,2	27 %37,5	32 %44,4	8 %11,1	3,569	0,852	72
Pazar (Piyasa) Payı	2 %2,8	4 %5,6	34 %47,2	25 %34,7	7 %9,7	3,430	0,852	72
Pazar Geliştirme	3 %4,2	2 %2,8	24 %33,3	30 %41,7	13 %18,1	3,666	0,949	72
Yeni Ürün Geliştirme	3 %4,2	2 %2,8	19 %26,4	33 %45,8	15 %20,8	3,763	0,956	72
Araştırma Geliştirme	2 %2,8	1 %1,4	24 %33,3	31 %43,1	14 %19,4	3,750	0,884	72
Maliyet Azaltıcı Programlar/Maliyet Kontrolü	-	-	23 %31,9	36 %50	13 %18,1	3,861	0,698	72
Personel Geliştirme (Eğitim, İşbaşında Eğitim)	-	2 %2,8	17 %23,6	35 %48,6	18 %25	3,958	0,777	72
İşyeri İlişkileri	-	-	23 %31,9	39 %54,2	10 %13,9	3,819	0,657	72
Çalışanların Sağlığı Ve Güvenliği	-	-	11 %15,3	29 %40,3	32 %44,4	4,291	0,720	72
Zamanında Teslimat	-	-	18 %25	28 %38,9	26 %36,1	4,111	0,779	72
Müşteri Memnuniyet Araştırmaları	-	-	21 %29,2	29 %40,3	22 %30,6	4,013	0,778	72
Ürün Kalitesi	-	-	17 %23,6	30 %41,7	25 %34,7	4,111	0,760	72
İmalat Sürecinde Kısılma	1 %1,4	1 %1,4	33 %45,8	30 %41,7	7 %9,7	3,569	0,747	72
Üretim Fireleri	5 %6,9	10 %13,9	35 %48,6	17 %23,6	5 %6,9	3,097	0,966	72

1-Önemli derecede azaldı,2- Azaldı,3- Değişim yok, 4-Arttı, 5- Önemli derecede arttı.  
Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0,928  
Ölçek Ortalaması= 3,768

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,928 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise organizasyonel performans ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.8'e göre organizasyonel performans ölçek ortalaması 3,768 olmuştur. Bu sonuç araştırmaya katılan firmaların son beş yıl içinde performanslarında bir artış olduğunu göstermektedir. Performans ölçülerinde en fazla artışın 4,291 ortalama ile çalışanların sağlığı ve güvenliğinde olduğu, bunu 4,111 ortalama ile ürün kalitesinin yanı sıra zamanında teslimat performans ölçüsündeki artışların takip ettiği tespit edilmiştir. En az artan performans ölçütünün ise 3,097 ortalama ile üretim fireleri olduğu görülmektedir.

### 3.5.8. Organizasyonel Performans Ölçütlerinin Firmalar Açısından Önemi

Bu ölçekte performans ölçümünde kullanılan ölçütlerin araştırmaya katılan firmalar açısından ne derece önemli olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

Organizasyonel performans ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.9.'da verilmiştir.

**Tablo 3.9.** Organizasyonel Performans Ölçütlerinin Firmalar Açısından Önemi Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Performans	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Faaliyet Geliri	-	1 %1,4	8 %11,1	24 %33,3	39 %54,2	4,402	0,744	72
Satışlardaki Büyüme (Artış)	-	-	11 %15,3	17 %23,6	44 %61,1	4,458	0,749	72
Yatırımın Getirisi	-	1 %1,4	16 %22,2	26 %36,1	29 %40,3	4,138	0,860	72
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akımları	-	1 %1,4	13 %18,1	24 %33,3	34 %47,2	4,250	0,851	72
Pazar (Piyasa) Payı	-	-	16 %22,2	23 %31,9	33 %45,8	4,236	0,795	72
Pazar Geliştirme	-	-	17 %23,6	24 %33,3	31 %43,1	4,194	0,798	72
Yeni Ürün Geliştirme	1 %1,4	1 %1,4	20 %27,8	17 %23,6	33 %45,8	4,111	0,957	72
Araştırma Geliştirme	-	2 %2,8	26 %36,1	12 %16,7	32 %44,4	4,000	1,034	72
Maliyet Azaltıcı Programlar/ Maliyet Kontrolü	-	1 %1,4	17 %23,6	25 %34,7	29 %40,3	4,138	0,827	72
Personel Geliştirme (Eğitim, İşbaşında Eğitim)	-	1 %1,4	13 %18,1	32 %44,4	26 %36,1	4,152	0,762	72
İşyeri İlişkileri	-	-	22 %30,6	24 %33,3	26 %36,1	4,055	0,820	72
Çalışanların Sağlığı Ve Güvenliği	-	-	7 %9,7	21 %29,2	44 %61,1	4,513	0,671	72
Zamanında Teslimat	-	-	19 %26,4	17 %23,6	36 %50	4,236	0,847	72
Müşteri Memnuniyet Araştırmaları	-	-	17 %23,6	22 %30,6	33 %45,8	4,222	0,808	72
Ürün Kalitesi	-	-	14 %19,4	17 %23,6	41 %56,9	4,375	0,795	72
İmalat Sürecinde Kısalma	-	1 %1,4	30 %41,7	16 %22,2	25 %34,7	3,902	0,906	72
Üretim Fireleri	-	3 %4,2	35 %48,6	15 %20,8	19 %26,4	3,694	0,913	72

1-Hiç Önemli Değil, 2- Az önemli, 3- Önemli, 4-Çok Önemli, 5- Son derece önemli.

Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0,949

Ölçek Ortalaması= 4,181



Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,949 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise ölçeği güvenilir kılmıştır.

Araştırma verilerine göre organizasyonel performans ölçek ortalaması 4,181 bulunmuştur. Bu sonuç araştırmaya katılan firmalar açısından ölçekte yer alan performans ölçütlerinin işletme açısından çok önemli olduğunu göstermektedir. En önemli performans ölçütünün çalışanların sağlığı ve güvenliği olduğu ve bu ölçütü satışlardaki büyümenin takip ettiği görülmektedir. Ortalaması en düşük çıkan ölçüt ise üretim fireleridir.

### 3.6. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)

Faktör analizi, aralarında ilişki olan çok sayıdaki değişkeni az sayıda anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden biridir. Faktör analizinde regresyondan farklı olarak, aralarında yüksek korelasyon olan ve bağımlı değişkenler setinin bir araya getirilmesi suretiyle faktör adı verilen genel değişkenler oluşturulmaktadır (Kalaycı, 2005: 321).

Bu analiz sonucunda, öncelikle yapısal eşitlik modellemesinde de kullanılacak olan anlamlı bir ölçüm modeli elde edilmesi amaçlanmaktadır. Oluşturulacak ölçüm modelinin kabul edilebilir bir model olabilmesi için  $\Delta\chi^2/df$ , RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation), CFI (Comparative Fit Index), IFI (Incremental Fit Index), GFI (Goodness of Fit Index) ve p uyum indekslerinin Tablo 3.10'daki koşulları sağlaması gerekmektedir (Bollen ve Long, 1993: 22-55, Sharma vd., 2005: 135-137).

**Tablo 3.10.** Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçlarına İlişkin Koşullar

$\Delta\chi^2/df < 5$	RMSEA < 0,08	CFI > 0,95	IFI > 0,95	GFI > 0,85	p > 0,05
-----------------------	--------------	------------	------------	------------	----------

Ancak model uyumunun değerlendirilmesinde GFI > 0,85, AGFI > 0,80, RMR ve RMSEA < 0,10 ölçütleri de kabul edilebilir (Anderson ve Gerbing, 1984'ten aktaran Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 400).

Bu koşulların sağlanamaması durumunda ölçekten bazı maddeler çıkarılarak anlamlı bir ölçüm modeli elde edilmeye çalışılmıştır.

#### 3.6.1. Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin DFA

Firmalara uygulanan ankette rekabet ortamı ölçeği altı maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarına göre hiçbir madde ölçekten çıkarılmadan analize devam edilmiştir ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.11.'de verilmiştir.

**Tablo 3.11.** Rekabet Ortamı Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Rekabet Ortamı		Faktör Yükleri				
Fiyat Rekabeti		0,677				
Yeni Ürün Geliştirilmesi Konusunda Rekabet		0,487				
Pazarlama/Dağıtım Kanalları Konusunda Rekabet		0,713				
Pazar Payı /Toplam Gelirdeki Pay Konusunda Rekabet		0,814				
Rakiplerin Eylemleri (Faaliyetleri veya Davranış Şekilleri)		0,756				
Pazar Bölümlerinizdeki Rakiplerinizin Sayısı		0,324				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
Rekabet Ortamı	0,620	0,000	1,000	1,000	0,975	0,781

Tablo 3.11.'de yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından, rekabet ortamı ölçeğinden hiç soru çıkarılmadan yani modifikasyon yapılmadan analize devam edilecektir.

### 3.6.2. İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin DFA

Firmalara uygulanan ankette ileri imalat teknolojisi ölçeği oniki maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla bilgisayar destekli tasarım (BDT), bilgisayar destekli mühendislik (BDM), test makineleri, otomatik kalite denetim cihazları, otomatik süreç kontrolü ve esnek üretim sistemleri maddeleri ölçekten çıkartılmıştır ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.12.'de verilmiştir.

**Tablo 3.12.** İleri İmalat Teknolojisi Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

İleri imalat teknolojisi		Faktör Yükleri				
Robotik (Robot Bilim)		0,749				
Esnek İmalat Sistemleri (FMS)		0,649				
Bilgisayar Destekli İmalat (CAM)		0,821				
Bilgisayar Destekli Süreç (İşlem Veya İşleme) Planlaması		0,709				
Bilgisayarla Bütünleştirilmiş İmalat		0,892				
Sayısal Kontrol		0,663				
Otomasyona Dayalı Üretim/Montaj Hatları		0,847				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	P-değeri
İleri imalat teknolojisi	1,103	0,0038	0,995	0,995	0,945	0,349

Tablo 3.12.'de yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından analizde ileri imalat teknolojisi ölçeği Tablo 3.12'de verilen yedi soruyla temsil edilecektir.

### 3.6.3. Organizasyonel Değişim Ölçeğine İlişkin DFA

Organizasyonel değişim ölçeği 9 maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla yöneticilerin eğitimi ve iş-temelli

takımlar maddeleri ölçekten çıkartılmıştır ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.13.'de verilmiştir.

**Tablo 3.13.** Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Organizasyonel Değişim Uygulamaları		Faktör Yükleri				
İşgücünün Çok Yönde Becerili Hale Getirilmesi		0,632				
Çalışanların İş-Başında Eğitimi		0,493				
Çapraz (Birden Fazla) Fonksiyonlu Takımlar		0,608				
Katılımcı Kültür Oluşturulması		0,796				
Örgütün Biçimsel Yapısında Değişim (Yönetim Kademelerinin Azaltılması Veya Genişletilmesi)		0,582				
Çalışanların Yetkilerinin Artırılması		0,662				
İmalat Hücreleri (Hücrese İmalat Yöntemi)		0,633				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	P-değeri
<b>Organizasyonel Değişim Uygulamaları</b>	1,527	0,076	0,946	0,949	0,926	0,092

Tablo 3.13.'de yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından analizde organizasyonel değişim uygulamaları ölçeği yedi soruyla temsil edilecektir.

### 3.6.4. Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin DFA

Firmalara uygulanan ankette organizasyonel strateji ölçeği sekiz maddeden oluşmaktadır. Yapılan DFA sonuçlarına göre hiçbir madde ölçekten çıkarılmadan analize devam edilmiştir ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.14.'te verilmiştir.

**Tablo 3.14.** Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Organizasyonel Strateji		Faktör Yükleri				
(Mal Veya Hizmetin) Zamanında Teslimatı Yapılmaktadır		0,685				
Yerine Getirilebilir Taahhütlerde Bulunulmaktadır		0,805				
Yüksek Kaliteli Ürünler Sunulmaktadır		0,783				
Etkin Bir Satış Sonrası Servis Ve Destek Sunulmaktadır		0,742				
Tasarımlarda Hızlı Değişimler Yapılmakta Ve Bu Değişimler Hızlıca Duyurulmaktadır.		0,664				
Mal Ve Hizmetler Müşterilerin İhtiyaçlarına Göre Özelleştirilmektedir		0,702				
Ürün Mevcudiyeti (Geniş Dağıtım Kanallarının Kullanımı)		0,822				
Üretim Hacmi/Ürün Karmasında Hızlı Değişiklikler Yapılması		0,559				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
<b>Organizasyonel Strateji</b>	1,108	0,039	0,992	0,992	0,932	0,332

Tablo 3.14.'te yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından hiç soru çıkarılmadan yani modifikasyon yapılmadan analize devam edilecektir.

### 3.6.5. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin DFA

Yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeği 15 maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla tam zamanında üretim, değer zinciri analizleri, kıyaslama ve müşteri karlılık analizleri isimli 4 madde ölçekten çıkartılmıştır. Daha sonra uygulanan DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.15.'te verilmiştir.

**Tablo 3.15.** Yönetim Muhasebesi Teknikleri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları		Faktör Yükleri				
Bütçe Kontrolü (Bütçesel Kontrol)		0,695				
Dengeli Puan Kartı (Balanced Score Card)		0,427				
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri		0,725				
Değişken/Marjinal Maliyet		0,649				
Standart Maliyet		0,588				
Toplam Kalite Yönetimi		0,601				
Hedef Maliyet/Kaizen		0,665				
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Yönetim		0,626				
Ürün Hayat Seyri Analizleri		0,525				
Ürün Karlılık Analizleri		0,718				
Ekonomik Katma Değer Analizleri (EVA)		0,637				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
Yönetim Muhasebesi Uyg.	1,147	0,046	0,974	0,975	0,893	0,232

Tablo 3.15.'te yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından analizde yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeği 11 soruyla temsil edilecektir.

### 3.6.6. Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin DFA

Organizasyonel performans ölçeği 17 maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla satışlardaki büyüme (artış), faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, işyeri ilişkileri, çalışanların sağlığı ve güvenliği, zamanında teslimat, müşteri memnuniyet araştırmaları, ürün kalitesi isimli 7 madde ölçekten çıkartılmıştır. Daha sonra uygulanan DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 3.16.'da verilmiştir.

**Tablo 3.16.** Organizasyonel Performans Ölçeğine İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Organizasyonel performans		Faktör Yükleri				
Faaliyet geliri		0,724				
Yatırımın getirisi		0,596				
Pazar (Piyasa) payı		0,859				
Pazar geliştirme		0,920				
Yeni ürün geliştirme		0,852				
Araştırma geliştirme		0,742				
Maliyet azaltıcı programlar/maliyet kontrolü		0,659				
Personel geliştirme (eğitim, işbaşında eğitim)		0,616				
Ürün kalitesi		0,440				
İmalat sürecinde kısılma		0,263				
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	<b>RMSEA</b>	<b>CFI</b>	<b>IFI</b>	<b>GFI</b>	<b>p-değeri</b>
<b>Organizasyonel Performans</b>	1,043	0,025	0,996	0,996	0,917	0,398

Tablo 3.16.'da yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'daki koşulları sağladığından analizde organizasyonel performans ölçeği 10 soruyla temsil edilecektir.

Tablo 3.17.'nin her bir hücrenin ilk satırında DFA sonucunda nihai şekli verilen ölçekler arasındaki Pearson Korelasyon değerleri ve ikinci satırında parantez içerisinde ise bu korelasyon katsayısının anlamlılığının testi için gerekli olan "p" değerleri verilmiştir.

**Tablo 3.17.** Korelasyon Matrisi (N=72)

Değişkenler	RO	İİT	ODU	OS	YMU	OP
<b>RO</b>	1					
<b>İİT</b>	0.453 (0.000)	1				
<b>ODU</b>	0.314 (0.007)	0.479 (0.000)	1			
<b>OS</b>	0.465 (0.000)	0.313 (0.007)	0.510 (0.000)	1		
<b>YMU</b>	0.364 (0.002)	0.280 (0.017)	0.472 (0.000)	0.541 (0.000)	1	
<b>OP</b>	0.265 (0.024)	0.305 (0.009)	0.506 (0.000)	0.467 (0.000)	0.424 (0.000)	1

**RO:** rekabet ortamı, **İİT:** ileri imalat teknolojisi, **ODU:** organizasyonel değişim uygulamaları, **OS:** organizasyonel strateji, **YMU:** yönetim muhasebesi uygulamaları, **OP:** organizasyonel performans

Tablo 3.17.'de verilen sonuçlara göre rekabet ortamı ile ileri imalat teknolojisi ( $r=0.453$ ,  $p=0.000<0.05$ ); rekabet ortamı ile organizasyonel değişim uygulamaları ( $r=0.314$ ,  $p=0.007<0.05$ ), organizasyonel strateji ( $r=0.465$ ,  $p=0.000<0.05$ ), yönetim

muhasebesi uygulamaları ( $r=0.364$ ,  $p=0.003<0.05$ ) ve organizasyonel performans ( $r=0.265$ ,  $p=0.024<0.05$ ) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. İleri imalat teknolojisi ile organizasyonel değişim uygulamaları ( $r=0.479$ ,  $p=0.000<0.05$ ), organizasyonel strateji ( $r=0.313$ ,  $p=0.007<0.05$ ), yönetim muhasebesi uygulamaları ( $r=0.280$ ,  $p=0.017<0.05$ ) ve organizasyonel performans ( $r=0.305$ ,  $p=0.009<0.05$ ) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Organizasyonel değişim uygulamaları ile organizasyonel strateji ( $r=0.510$ ,  $p=0.000<0.05$ ), yönetim muhasebesi uygulamaları ( $r=0.472$ ,  $p=0.000<0.05$ ) ve organizasyonel performans ( $r=0.506$ ,  $p=0.000<0.05$ ) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Organizasyonel strateji ile yönetim muhasebesi uygulamaları ( $r=0.541$ ,  $p=0.000<0.05$ ) ve organizasyonel performans ( $r=0.467$ ,  $p=0.000<0.05$ ) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Yönetim muhasebesi teknikleri ile organizasyonel performans ( $r=0.424$ ,  $p=0.000<0.05$ ) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

### 3.7. Yapısal Eşitlik Modeli ve Hipotezlerin Testi

Bu bölümde öncelikli olarak YEM tanımlanacak daha sonra bulgular sunulacaktır.

Yapılan analizler sonucunda yapısal eşitlik modeli oluşturularak araştırma hipotezleri test edilmiştir.

#### 3.7.1. Yapısal Eşitlik Modeli

Yapısal eşitlik modeli, ölçülen ve gizli değişkenler arasındaki ilişkileri bir model kapsamında sınamada kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Bu model regresyon, faktör analizi ve varyans analizi gibi yöntemleri bünyesinde barındıran bir modelleme zinciridir (Sümer, 2000: 49-73). Yöntem, gözlenen değişkenler yardımı ile gizli yapıları ölçmeye olanak sağlayan çok değişkenli istatistiksel bir yöntemdir. Temel istatistiksel yöntemlerin aksine yapısal eşitlik modellemesinde doğrudan ölçülemeyen kavramların modele yerleştirilebilmesi tüm gözlenen değişkenlerdeki ölçüm hatalarının modele dahil edilebilmesi yöntemin ilgi çekiciliğini artırmaktadır (Yılmaz ve Varol, 2015: 28).

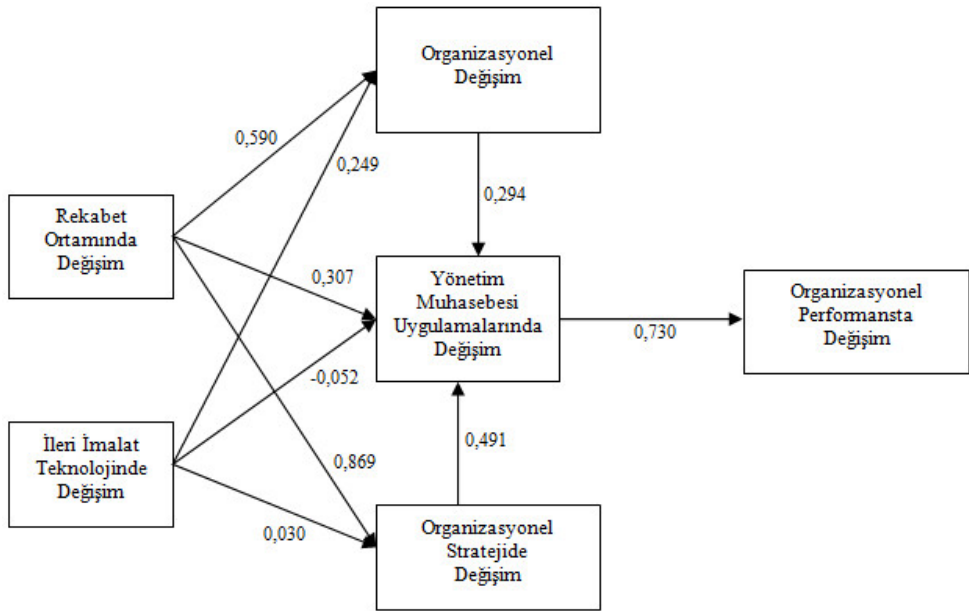
*“Yapısal eşitlik modeli, regresyon analiziyle benzerlik taşımakla birlikte etkileşimleri modelleyebilen, doğrusal olmayan durumların üstesinden gelebilen, bağımsız değişkenler arasında korelasyona izin verebilen, ölçüm hatalarını modele dâhil edebilen, aralarında korelasyon ölçüm hatalarını dikkate alabilen ve her biri birden fazla gözlenen değişkenle ölçülen çoklu bağımsız ve bağımlı gizli değişkenler arasındaki ilişkileri ortaya koyabilen ve test edebilen güçlü bir istatistiksel tekniktir”* (Tosunoğlu, 2014: 67).

Yapısal eşitlik modellemesinde, bir model çerçevesinde, gizli değişken, bağımlı ve bağımsız değişkenlerdeki ölçme hataları, çoklu göstergeler, karşılıklı nedensellik, eşzamanlılık ve karşılıklı bağımlılık geniş bir çerçevede kullanılmaktadır. Yöntem tek bir istatistiksel yöntem olmayıp, birçok istatistik tekniğini içinde barındırmaktadır. (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 251-255)

Yapısal eşitlik modelinde, gözlenen ve gözlenmeyen değişkenler arasındaki ilişkiler test edilmektedir. Modelde analizler iki aşamada gerçekleştirilir. Birinci aşamada kurulmuş model ve gözlenen model değişkenleri arasındaki ilişkileri gösteren yol diyagramı çizilir, ardından yol diyagramındaki ilişkiler ışığında veriler ile model arasındaki uygunluk çeşitli uyum indeksleri ile kontrol edilir (Yücenur vd. 2011:163).

Kullanılan yapısal eşitlik modeli sayesinde hipotezlerinin testi gerçekleştirilebilecektir. Hipotezlerin test edilebilmesi için oluşturulan yapısal eşitlik modelinin geçerli ve doğru bir model olması gerekmektedir.

AMOS programı yardımıyla yapısal eşitlik modelinde yer alan parametreler tahmin edilmiş ve bu değerler Şekil 3.2.'de verilmiştir.



Şekil 3.2. Yapısal Eşitlik Modelinin Başlangıç Tahmini

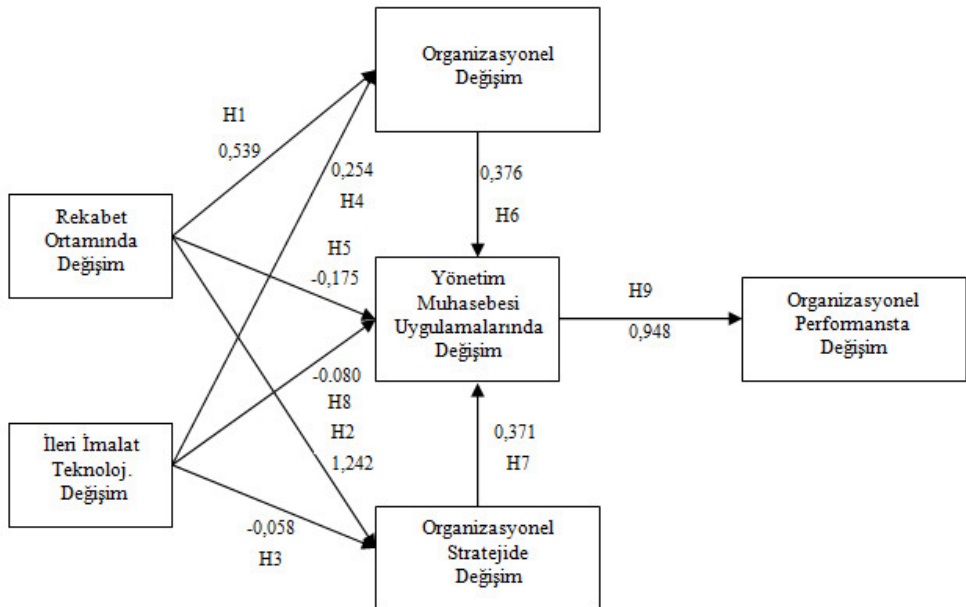
Şekil 3.2'de tahmin sonuçları verilen yapısal eşitlik modeline ilişkin uyum indeksi değerleri Tablo 3.18.'de verilmiştir.

Tablo 3.18. Başlangıç Uyum İndeksi Değerleri

Model	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
<b>Yapısal Eşitlik Modeli</b>	1,69	0,099	0,654	0,662	0,563	0,000

Olması gereken değerler  $\Delta\chi^2/df$  değerinin 5'ten, RMSEA değerinin 0,08'den küçük, CFI değerinin 0,95'ten, IFI değerinin 0,95'ten, GFI değerinin 0,85'ten büyük olması gerekirken, p-değerinin 0,05'ten büyük olması şeklindedir. Ancak Tablo 3.10'daki uyum indekslerinin çoğu bu kriterlere uymadığından model için

modifikasyon gerekmektedir. Kurulan modele göre tekrar doğrulayıcı faktör analizleri yapılarak modifikasyonlar yapılmıştır. Modeldeki ilk modifikasyonda organizasyonel stratejinin sekizinci sorusu çıkarılmış ancak bu durumda da uyum indeksi değerlerinin istenen kriterleri sağlamadığı görülmüştür. Bu sebeple modifikasyonlar devam etmiştir. Daha sonra sırasıyla organizasyonel strateji ölçeğinin beşinci sorusu, ileri imalat teknolojisi ölçeğinin altıncı sorusu, organizasyonel değişim uygulamaları ölçeğinin ikinci sorusu, organizasyonel performans ölçeğinin beşinci sorusu, organizasyonel strateji ölçeğinin üçüncü sorusu, organizasyonel performans ölçeğinin on yedinci sorusu, yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin beşinci sorusu, yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin üçüncü sorusu, organizasyonel performans ölçeğinin üçüncü sorusu, ileri imalat teknolojisi ölçeğinin onikinci sorusu, organizasyonel strateji ölçeğinin altıncı sorusu, organizasyonel değişim ölçeğinin sekizinci, dokuzuncu sorusu, yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin ikinci sorusu, organizasyonel performans ölçeğinin sekizinci sorusu, ileri imalat teknolojisi ölçeğinin dokuzuncu sorusu, rekabet ortamı ölçeğinin beşinci sorusu, rekabet ortamı ölçeğinin üçüncü sorusu, organizasyonel performans ölçeğinin onuncu sorusu, yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin dokuzuncu sorusu, ileri imalat teknolojisi ölçeğinin ikinci sorusu, yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin onüçüncü sorusu ve yönetim muhasebesi teknikleri ölçeğinin sekizinci sorusu çıkarılmıştır. Fazla sayıda modifikasyon gerçekleştirildiğinden her bir modifikasyondan sonra model tahmin değerlerine yer verilmemiştir. Son modifikasyondan sonra yapısal eşitlik modeline ilişkin olarak elde edilen tahmin sonuçları Şekil 3.3.'de verilmiştir.



Şekil 3.3. Yapısal Eşitlik Modelinin Son Tahmini



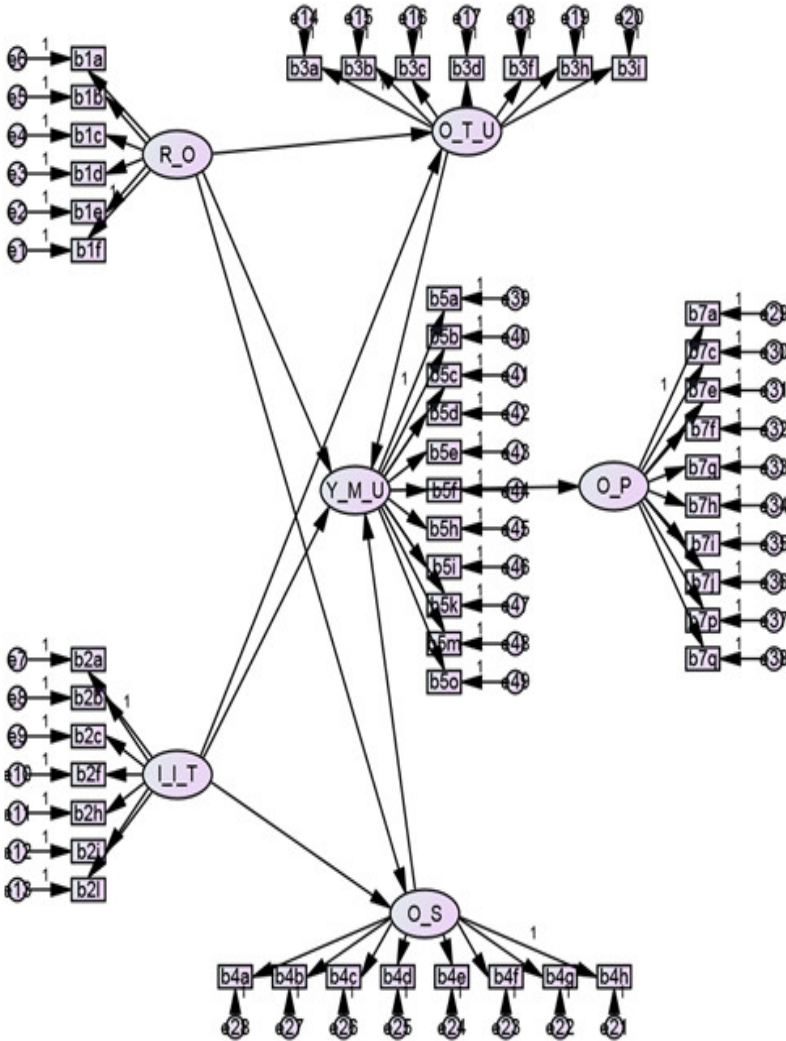
Şekil 3.3.'de tahmin sonuçları verilen yapısal eşitlik modeline ilişkin uyum indeksi değerleri Tablo 3.19.'da verilmiştir.

**Tablo 3.19.** Son Uyum İndeksi Değerleri

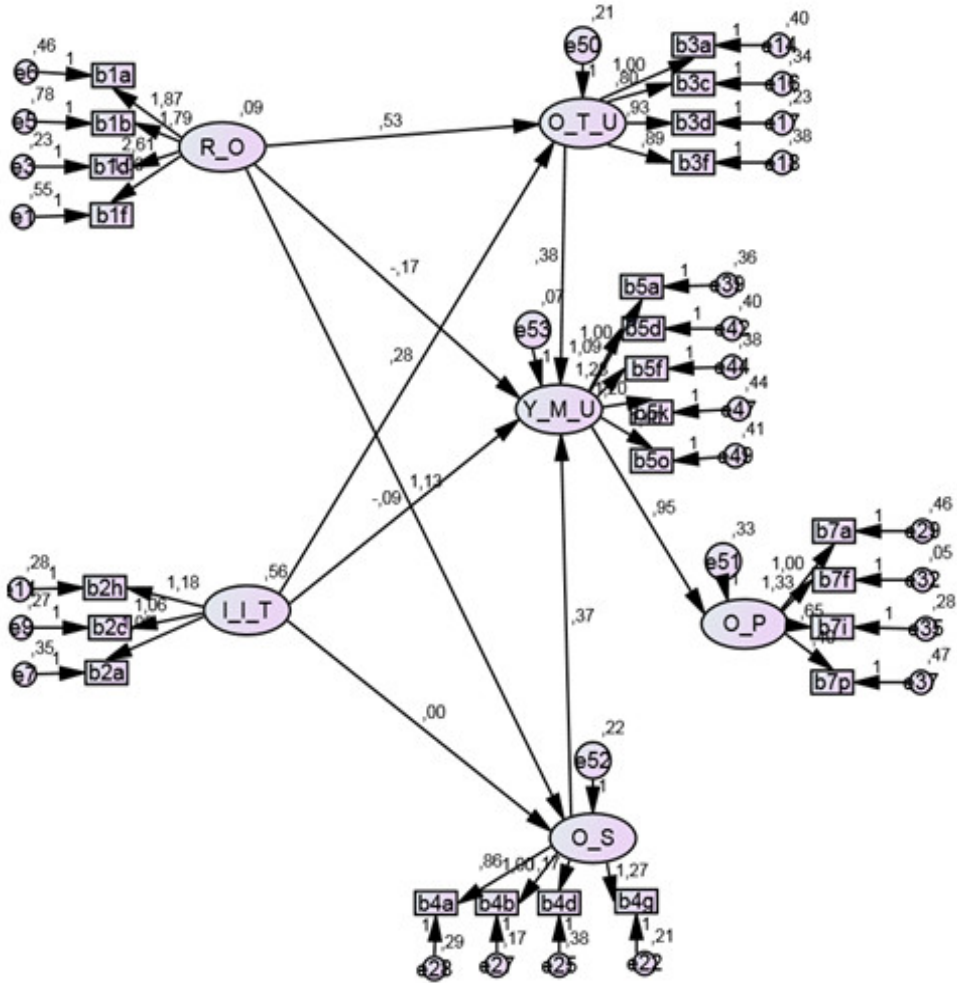
Model	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	P-değeri
<b>Yapısal Eşitlik Modeli</b>	0,991	0,000	1,000	1,000	0,851	0,549

Tablo 3.19.'da verilen uyum indeksi değerleri Tablo 3.10.'da verilen koşulları sağladığından oluşturulan model kabul edilebilir bir modeldir.

Şekil 3.4, uygulanan ankette yer alan ölçeklere doğrulayıcı faktör analizleri yapıldıktan sonra, yapısal eşitlik modelinin başlangıcında ölçeklerin hangi sorular ile temsil edileceğini göstermektedir.



**Şekil 3.4.** Yapısal Eşitlik Başlangıç Modeli



Şekil 3.5. Yapısal Eşitlik Ana Modeli

Şekil 3.5, son modifikasyondan sonra yapısal eşitlik modelinin, ölçeklerde yer alan hangi sorular ile temsil edildiğini göstermektedir.

Yapısal eşitlik ana modeli göre:

- Rekabet ortamı ölçeğinin, fiyat rekabeti, yeni ürün geliştirme konusundaki rekabet, pazar payı/toplam gelirdeki pay konusundaki rekabet ve sektördeki rakip sayısı,
- İleri imalat teknolojileri ölçeğinin, robotik uygulamalar, bilgisayar destekli imalat ve bilgisayarla bütünleştirilmiş imalat,
- Organizasyonel değişim ölçeğinin, organizasyonel değişim uygulamalarından işgücünün çok yönlü becerili hale getirilmesi, çapraz fonksiyonlu takımların

oluşturulması, organizasyonun biçimsel yapısında değişim ve çalışanlar arasında katılımcı kültür oluşturulması,

- Organizasyonel strateji ölçeğinin, mal ve hizmetlerin zamanında teslimi, yerine getirilebilir taahhütlerde bulunma ve ürün erişilebilirliği,
- Yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeğinin, bütçe kontrolü, değişken/marjinal maliyet, toplam kalite yönetimi, ürün hayat seyri analizleri ve ekonomik katma değer analizleri,
- Organizasyonel performans ölçeğinin, faaliyet geliri, pazar geliştirme, maliyet azaltıcı programlar/maliyet kontrolü ve imalat sürecinde kısılma, soruları ile temsil edildiğini göstermektedir.

### 3.7.2. Hipotezlerin Testi

Elde edilen yapısal eşitlik modelinden yukarıda verilen hipotezlerin testi için gerekli olan değerler ve varılan sonuçlar Tablo 3.20.'deki gibidir. Yapılan analizler 0,05 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

**Tablo 3.20.** Hipotezlere İlişkin Sonuçlar

Hipotezler	Tahmin Değerleri	Standart Hatalar	t-değeri	p-değeri	Karar
H1	0,539	0,365	1,478	0,139	Ret
H2	1,242	0,536	2,320	0,020	Kabul
H3	-0,058	0,111	-0,527	0,598	Ret
H4	0,254	0,119	2,129	0,033	Kabul
H5	-0,175	0,290	-0,604	0,546	Ret
H6	0,376	0,153	2,451	0,014	Kabul
H7	0,371	0,138	2,700	0,007	Kabul
H8	-0,080	0,084	-0,950	0,342	Ret
H9	0,948	0,320	2,966	0,003	Kabul

Yapılan analizler sonucunda;

H1 Hipotezi: Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, organizasyonel değişim uygulamaları artmaktadır, şeklindeki hipotez reddedilmiştir.

H2 Hipotezi: Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, şirketler organizasyonel strateji üzerinde daha çok durmaktadır, şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

H3 Hipotezi: Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımı arttıkça, şirketler organizasyonel strateji üzerinde daha çok durmaktadır, şeklindeki hipotez reddedilmiştir.

H4 Hipotezi: Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımı arttıkça, organizasyonel değişim uygulamaları artmaktadır, şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

H5 Hipotezi: Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet arttıkça, daha fazla yönetim muhasebesi tekniği kullanmaya başlamaktadır, şeklindeki hipotez reddedilmiştir.

H6 Hipotezi: Şirketlerin organizasyonel değişim uygulamaları arttıkça, daha fazla yönetim muhasebesi tekniği kullanmaya başlamaktadır, şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

H7 Hipotezi: Şirketlerde organizasyonel strateji üzerinde daha çok duruldukça, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı da artmaktadır, şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

H8 Hipotezi: Şirketlerin ileri imalat teknolojileri kullanımı arttıkça, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı da artmaktadır, şeklindeki hipotez reddedilmiştir.

H9 Hipotezi: Şirketlerin yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı arttıkça, organizasyonel performans da artmaktadır, şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

### **3.8. Araştırma Sonuçlarının Diğer Araştırma Sonuçları ile Karşılaştırılması**

Yapılan bu çalışma ile Mat (2010) tarafından Malezya’da ve Baines ve Langfield (2003) tarafından Avustralya’da yapılan çalışmada yer alan benzer hipotez sonuçlarının karşılaştırılması aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 3.21.** Diğer Çalışmalarla Karşılaştırma

<b>Bu Çalışma</b>	<b>Mat (2010)</b>	<b>Baines ve Langfield (2003)</b>
<b>H1</b> Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkili değildir.	Şirketlerin daha fazla rekabete maruz kalması organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkili değildir	Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkili değildir.
<b>H2</b> Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, şirketlerin organizasyonel stratejisi üzerinde etkilidir.	Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, şirketlerin organizasyonel stratejisi üzerinde etkilidir.	Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, stratejilerini farklılaştırmalarına neden olacaktır.
<b>H3</b> Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımındaki artış, şirketlerin organizasyonel strateji üzerinde etkili değildir.	Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımındaki artış, şirketlerin organizasyonel stratejisi üzerinde etkilidir.	–
<b>H4</b> Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımındaki artış, organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkilidir.	Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımındaki artış, organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkili değildir.	Şirketlerin ileri imalat teknolojisi kullanımındaki artış, organizasyonel değişim uygulamaları üzerinde etkili değildir.
<b>H5</b> Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, kullanılan yönetim muhasebesi teknikleri üzerinde etkili değildir.	Şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevredeki rekabet artışı, kullanılan yönetim muhasebesi teknikleri üzerinde etkili değildir.	–
<b>H6</b> Şirketlerin organizasyonel değişim uygulamalarındaki değişimler, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımında değişime neden olmaktadır.	Şirketlerin organizasyonel değişim uygulamalarındaki değişim, yönetim muhasebesi tekniği kullanımında değişime neden olmaktadır.	–
<b>H7</b> Şirketlerde organizasyonel stratejilerindeki değişimler, yönetim muhasebesi tekniklerinde değişime neden olmaktadır.	Şirketlerde organizasyonel stratejilerindeki değişimler, yönetim muhasebesi tekniklerinde değişime neden olmaktadır.	Şirketlerde organizasyonel stratejilerindeki değişimler, ileri yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımında artışa neden olmaktadır.
<b>H8</b> Şirketlerin ileri imalat teknolojileri kullanımındaki değişimler, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımında değişimlere neden olmamaktadır.	Şirketlerin ileri imalat teknolojileri kullanımındaki değişimler, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımında değişimlere neden olmaktadır.	Şirketlerin ileri imalat teknolojileri kullanımındaki artış, ileri yönetim muhasebesi teknikleri kullanımında artışa neden olmamaktadır.
<b>H9</b> Şirketlerin yönetim muhasebesi teknikleri kullanımındaki değişim, organizasyonel performans artışına neden olmaktadır.	Şirketlerin yönetim muhasebesi teknikleri kullanımındaki değişim, organizasyonel performans artışına neden olmaktadır.	Yönetim muhasebesi bilgi sisteminde finansal olmayan muhasebe bilgilerinin daha fazla kullanılması organizasyonel performansta artışa neden olmaktadır.

Bu çalışma ile yukarıda karşılaştırılan diğer çalışmaların bulguları büyük ölçüde örtüştüğü görülmektedir. Bazı bulgulardaki farklılıklar, işletmelerin maruz kalmış olduğu bölgesel rekabet ortamı ve kültürel farklılıklardan kaynaklanabilir.

## **SONUÇ**

İşletme yöneticileri tarafından alınacak kararlarda kullanılan, finansal ve finansal olmayan bilgileri üreten yönetim muhasebesi uygulamaları, 19. yüzyıldan günümüze sürekli gelişim göstermiş ve birçok yeni yöntem uygulamaya konmuştur. Uygulamaya konulan bu yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde işletme içi ve işletme dışı olarak temel iki gruba ayrılmış bazı faktörlerin etkili olduğu kabul edilmektedir.

Özellikle ekonomik ve teknolojik alanda meydana gelen değişimler, karar alıcıların ihtiyaç duymuş olduğu bilgilerin kapsam ve niteliğini de değiştirmiştir. İmalat teknolojilerindeki gelişim ve küreselleşme ile birlikte işletmeler rekabet edebilmek için, yeni üretim teknolojilerini alıp kullanmak zorunda kalmışlardır. İşletmeler sürekli değişim gösteren çevre şartlarına uyum sağlayabilmek için organizasyon yapılarını ve organizasyonel stratejilerini sürekli değiştirmek, hatta bazı durumlarda yenilemek zorunda kalmaktadırlar. Bu değişimler işletmelerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde de bazı değişiklikler yapmalarını veya yeni uygulamaları hayata geçirmelerini gerektirmektedir.

İşletmelerin küresel rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri için sürdürülebilir bir organizasyonel performans elde etmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte işletmelerin performanslarını finansal göstergelerin yanı sıra finansal olmayan göstergeler açısından da değerlendirmesi her geçen gün önem kazanmakta ve uygulanması yaygınlaşmaktadır.

Bir performans ölçüm aracı olarak da kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerin finansal ve finansal olmayan performanslarının artırılmasında etkili bir faktör olduğu kabul edilmektedir.

BIST'ta kayıtlı olan imalat işletmeleri üzerinde yapılan bu araştırmada, son beş yıl ( 2011-2015 yılları ) içinde araştırmaya konu firmaların faaliyet gösterdikleri sektörün rekabet ortamında bir artış olduğu, bu firmaların ileri imalat teknolojilerini daha çok kullanmaya başladıkları sonucuna varılmıştır. Dışsal faktörlerden etkilenen ve organizasyon içi faktörler arasında kabul edilen organizasyonel değişim uygulamalarında bir artış olduğu, işletmelerin organizasyonel stratejiler üzerinde daha çok durmaya başladıkları, yönetim muhasebesi tekniklerini daha çok kullanılmaya başladıkları ve nihai olarak bütün bu değişim ve etkileşimlerin araştırmaya konu edilen firmaların organizasyonel performanslarında bir artışa neden olduğu sonucuna varılmıştır.

Kurulan yapısal eşitlik modeline göre:

a) Borsa İstanbul'da işlem gören imalat işletmeleri üzerinde yapılan araştırma bulguları rekabet ortamında meydana gelen değişimin organizasyonel yapıdaki

değişim üzerinde etkili olduğunu ancak, bu ilişkilerin 0,95 güven aralığında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu ilişki bağlamında önerilen H1 hipotezi istatistiksel olarak reddedilmiştir. Rekabet ortamında meydana gelen değişimlerin yönetim muhasebesi uygulamalarında bir değişime neden olmadığı, bu değişkenler arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı belirlenmiş, bu sonuca H5 hipotezinin reddedilmesiyle varılmıştır. Rekabet ortamında meydana gelen değişimlerin organizasyonel strateji üzerindeki değişim üzerinde oldukça etkili olduğu sonucuna H2 hipotezinin kabul edilmesiyle varılmıştır. Bu da göstermektedir ki, işletmelerin rekabet ortamındaki artışla birlikte işletmelerin daha stratejik hareket etmeye başladığını göstermektedir. Burada ağırlıklı olarak fiyat rekabeti, yeni ürün geliştirme rekabeti, pazar payı ve sektörde faaliyet gösteren rakip firma sayısındaki değişimlerin, organizasyonları izledikleri stratejilerde değişiklik yapmaya zorlayabileceği sonucuna varılmıştır.

b) Araştırmaya katılan işletmelerin kullandığı ileri imalat teknolojilerinde meydana gelen değişimin ilgili işletmelerin organizasyonel yapılarında meydana gelen değişim üzerinde etkili olduğu, yani aralarında anlamlı bir ilişkinin bulunduğu sonucuna H4 hipotezinin kabul edilmesiyle ulaşılmıştır. İşletmelerin kullandığı ileri imalat teknolojilerinde robotik uygulamalar, bilgisayar destekli imalat ve bilgisayarla bütünleştirilmiş imalat sistemlerindeki değişimlerin etkili olduğu söylenebilir. Fakat ileri imalat teknolojileri kullanımında meydana gelen değişimin işletmelerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim üzerinde etkili olmadığı, yani istatistiksel olarak aralarında anlamlı bir ilişki bulunmadığı H8 hipotezinin reddedilmesi sonucu ortaya konmuştur. Ayrıca ileri imalat teknolojilerinde meydana gelen değişim ile organizasyonel strateji uygulamalarındaki değişim arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna H3 hipotezinin reddedilmesiyle ulaşılmıştır.

c) Organizasyonel yapıda meydana gelen değişimlerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkili olduğu, yani aralarında olumlu ve anlamlı bir ilişkinin var olduğu sonucuna H6 hipotezinin kabul edilmesiyle varılmıştır. Organizasyonel değişim uygulamalarından işgücünün çok yönlü becerili hale getirilmesi, çapraz fonksiyonlu takımların oluşturulması, organizasyonun biçimsel yapısında değişim ve çalışanlar arasında katılımcı kültür oluşturulmasının araştırmaya katılan işletmelerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde değişime neden olan en temel unsurlar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İşletmelerin organizasyonel stratejilerinde meydana gelen değişimlerin kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkili olduğu, bu değişkenler arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna H7 hipotezinin kabul edilmesi ile varılmıştır. Organizasyon stratejileri kapsamında ele alınan zamanında teslimat, taahhütlerin yerine getirilme durumu, satış sonrası etkin hizmet sunumu ve ürünlerin erişilebilirlik durumu hususlarının organizasyonel stratejideki değişimin temel unsurlarını

oluşturduğu görülmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamalarının içsel faktör olan organizasyonel yapı ve stratejiden doğrudan etkilendiğini, dışsal faktörlerden rekabet ortamındaki artışın organizasyonel strateji ve ileri imalat teknolojileri kullanımında artışın organizasyonel yapı üzerindeki etkilerini dikkate aldığımızda ise dolaylı olarak etkilendiğini söyleyebiliriz.

d) Katılımcı imalat işletmelerinin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişimlerin organizasyonel performans üzerinde etkili olduğu sonucuna H9 hipotezinin kabul edilmesi varılmıştır. Yönetim muhasebesi uygulamalarından bütçe kontrolü, değişken/marjinal maliyet, toplam kalite yönetimi, ürün hayat seyri analizleri ve ekonomik katma değer analizlerinin etken faktörler olduğu görülmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamalarındaki bu değişimlerim, işletmelerin organizasyonel performans göstergesi olan, faaliyet geliri, pazar geliştirme, maliyet azaltıcı programlar/maliyet kontrolü ve imalat sürecindeki kısılmalar üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

e) Kurulan model sonucunda elde edilen veriler bir bütün olarak ele alındığında araştırmaya katılan işletmelerde, işletme dış çevresiyle alakalı rekabet ortamı ve ileri imalat teknolojilerinde yaşanan değişimlerin işletme içi unsurlar arasında kabul edilen organizasyonel yapı, yönetim muhasebesi uygulamaları ve organizasyonel stratejideki değişimler üzerinde bazı ilişkilerde istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna varılmıştır. İşletme dışı faktörler ve işletme içi faktörlerinin etkileşimine ilişkin olarak araştırmaya konu edilen işletmelerin faaliyet gösterdikleri rekabet ortamındaki değişimlerin kendi stratejilerindeki değişimler üzerinde etkili olduğu ve bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna varıldığı ifade edilebilir. Araştırma kapsamında ele alınan diğer bir işletme dışı faktör olan ileri imalat teknolojilerindeki değişimin ise işletme içi faktörlerden organizasyonel yapı üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

f) İşletme içi faktörler olarak araştırmaya dâhil edilen organizasyonel yapıdaki değişim ve organizasyonel stratejideki değişimlerin her ikisinin de yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim üzerinde etkili olduğu ve bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu sonucuna varılmıştır. Son olarak yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimlerin organizasyonel performans üzerindeki etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

g) Yapılan bu çalışma ile Mat (2010) tarafından Malezya'da ve Baines ve Langfield (2003) tarafından Avustralya'da yapılan çalışmada yer alan bulguların büyük ölçüde örtüştüğü görülmektedir. İşletmelerin maruz kalmış olduğu bölgesel rekabet ortamı, sektörel farklılık, yenilik ve teknolojiye açıklık ve uyum, yönetim anlayış, kültürel vb. farklılıklar, bazı bulguların farklı çıkmasına neden olmuş olabilir.

Sonuç olarak, işletme performansının artırılmasında bir araç olarak kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimin, işletme performansına etkisini



ortaya koymak amacı ile yapısal eşitlik modeli kullanılarak yapılan bu araştırma sonucu bir bütün olarak değerlendirildiğinde, işletme dışı faktörler olan rekabet çevresindeki ve ileri imalat teknolojilerindeki değişimin yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim üzerinde etkili olmadığı sonucuna varılmıştır. İşletme içi faktörler olan, organizasyonel yapıdaki değişimin ve organizasyonel stratejideki değişimin yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Kısaca, yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde dışsal faktörlerin değil, içsel faktörlerin etkili olduğu görülmektedir. Nihai olarak yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimin organizasyonel performanstaki değişim üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. İşletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duymuş olduğu bilgileri üreten, aynı zamanda bir performans ölçüm ve artırım aracı olarak kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmeler tarafından daha etkin bir şekilde kullanılması, işletmelerin sürekli olarak artan küresel rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri ve performanslarını artırabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Özellikle stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, işletmelerin performansının geliştirilebilmesi için, etkin ve stratejik bilgileri üretmesi, işletmelerin rekabet gücünü artırıcı nitelikte olması, hem finansal hem de finansal olmayan ölçütleri dikkate alması nedeni ile önemli bir yönetim kontrol aracıdır. Bu nedenle işletmelerin işletme çevresinde meydana gelen değişimleri dikkate alarak, organizasyonel yapısını, stratejisini ve yönetim muhasebesi uygulamalarını uyumlaştırmak suretiyle, kendilerine uygun yönetim muhasebesi araçlarını belirleyip, bunları daha etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekir.

## KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş ve Hakan Özçelik (2010). “Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 49, s. 10-23.
- AĞCA, Veysel ve Ender Tunçer (2006). “Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Blanced Scorecard Uygulaması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: V, Sayı:1, s. 173-193.
- AKDOĞAN, Nalan (2000). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKMAN, Gülşen, Coşkun Özkan ve Hatice Eriş (2008). “Strateji Odaklılık ve Firma Stratejilerinin Firma Performansına Etkisinin Analizi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi**, Yıl:7 Sayı:13, s.93-115.
- AKTAŞ, Rabia (2013). “Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 58, s. 55-75
- AKYÜZ, Yılmaz (2008). “Globalleşmenin İşletme Yönetim Fonksiyonu Üzerindeki Etkileri”, **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2, s.143-154.
- ALLAHYARİ, Akbar ve Morteza Ramazani (2011). “Firm Technological Change and Its Effects on Management Accounting Change (Case Study of Iranian Manufacturing Firms)”, **Global Journal of Management and Business Research**, Volume: 11, Issue: 9, p.56-62.
- ALPTEKİN, Nesrin (2008). “Construction of Balanced Scorecard Using Analytic Hierarchy Process”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, s. 677-691.
- ALTUĞ, Osman (1996). **Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları**, Evrim Yayınları, İstanbul
- ANDERSON, Henry R., Belverd E. Needles ve James C. Caldwell (1996). **Managerial Accounting**, 4th Edition, Houghton Mifflin, New York
- ANTHONY, Robert N. ve Vijay Govindarajan (2004), **Management Control Systems**. Eleventh Edition, New York: McGraw-Hill
- ATKINSON, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan ve S. Mark Young (2001). **Management Accounting**, 3. Edition Prentice Hall, New Jersey
- ATKINSON, Anthony A., Ramji Balakrishnan, Peter Booth, Jane M. Cote, Tom Groot, Teemu Malmi, Hanno Roberts, Enrico Uliana, Anne Wu (1997). “New Directions in Management Accounting Research”, **Journal of Management Accounting Research**, Volume: 9, p.79-108.
- BACKER, Morton ve Lyle E. Jacobsen (1964). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Çeviren: Sadik Baklavacıoğlu 2. Baskı, Beta Basım Dağıtım, İstanbul
- BAINES, Annette ve Kim Langfield-Smith (2003). “Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach”, **Accounting, Organizations and Society**, Volume: 28, p. 675-698.
- BAŞ, Türker (2001). **Anket**, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- BERLINER, Callie ve James A. Brimson (1988). **Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing**, Harvard Business School Press. Boston
- BHIMANI, Alnoor, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster (2008). **Management and Cost Accounting**, 4th Edition, Pearson Education, London
- BLOCHER, Edward J., David Stout, Gary Cokins (2010). **Cost Management A Strategic Emphasis**, 5th Edition, McGraw-Hill – Irwin, New York
- BLOCHER, Edward J., Kung H. Chen, Thomas W. Lin (1999). **Cost Management**, Irwin McGraw-Hill
- BOLLEN, Kenneth A., ve J. Scott Long (1993). **Testing Structural Equation Models**. Newbury Park, CA: Sage.

- BOSEMAN** Glenn ve Arvind Phatak (1989). **Strategic Management: Text and Cases**, 2th Edition, John Wiley-Sons, New York
- BREWER**, Peter C., Ray H. Garrison ve Eric W. Noreen (2010). **Introduction Managerial Accounting**, McGraw-Hill, 5th Edition, Boston
- BURCHER**, Peter G. ve Gloria L. Lee (2000). "Competitiveness Strategies and AMT Investment Decisions", **Integrated Manufacturing Systems**, Volume:11, p. 340-347.
- BURNS**, John, Mahmoud Ezzamel ve Robert Scapens (1999). "Management Accounting Change in The UK", **Financial Management**, Volume: 77, Issue 3; *Abi/Inform Global*, s. 28-30.
- BURSAL**, Nasuhi ve Yücel Ercan (2000). **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, 8. Baskı, Der Yayınları, İstanbul
- BÜYÜKMİRZA**, Kamil (1987). **Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın No:114, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:47, Ankara
- BÜYÜKMİRZA**, Kamil (2009). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- CHENHALL**, Robert H. (1997). "Reliance On Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management And Organizational Performance", **Management Accounting Research**, Volume: 8, Issue: 2, p. 187-206.
- CHENHALL**, Robert H. ve Kim Langfield-Smith (1998a ) "Adoption And Benefits Of Management Accounting Practices: an Australian Study", **Management Accounting Research**, Volume: 9, Issue: 1, p.1-19.
- CHENHALL**, Robert H. ve Kim Langfield-Smith (1998b). "The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques And Management Accounting: An Empirical Investigation Using A Systems Approach," **Accounting, Organizations and Society**, Volume: 23, No: 3, p. 243-264.
- ÇİVELEK**, Muzaffer ve Azzem Özkan (2011). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Yenilenmiş 6.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara
- COOPER**, Robin (1995). **When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation**, Harvard Business Scholl Press, USA
- CRAWFORD**, Karlene M. (1991). "Addressing Manufacturing Problems Trough The Implemeiitation of Just-In-Time", **Production and Inventory Management Journal**, First Quarter, p.33-36.
- ÇANAKÇIOĞLU**, Mustafa ve Mahmut Demirbaş (2009). "Performans Ölçüm Yöntemleri ile Kurumsal Karne Yaklaşımı", *İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 59, Sayı:2, s. 213-238.
- ÇOKLUK**, Ömay, Güçlü Şekercioğlu ve Şener Büyükoztürk (2012). **Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları**, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara
- DAFT**, Richard L. (1997). **Management**, 4th, Edition, The Dryden Press, Florida, 1997
- DANGAYACH**, G.S., ve S.G. Deshmukh (2003), "Evidence Of Manufacturing Strategies İn Indian İndustry: A Survey", **Int. J. Production Economics**, Volume: 83, p. 279-298.
- DAVIS**, Charles E. ve Elizabeth Davis (2014). **Managerial Accounting**, 2nd Edition, John Wiley & Sons, New Jersey
- DEMİR**, Halis ve Tarhan Okan (2009). "Teknoloji, Örgüt Yapısı ve Performans Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, s. 57-72.
- DEMİR**, Volkan (2008). "Yönetim Muhasebesinde Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 26, Yıl:8, Ekim 2008, ss 51-70.
- DEMİR**, Volkan ve H. Burak Gökçen (2014). "Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Vergi Planlaması İlişkisi: Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM)", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:13, Sayı:41, Ocak 2014, s.17-32

- DIXON, Rob**, (1998). “Accounting for Strategic Management: A Practical Application,” **Long Range Planning**, Volume: 31, No: 2, p. 272-279.
- DOĞAN, Selen ve Özge Demiral** (2008) “İşletmelerde Stratejik Yönetimin Etkinliğini Arttırmada Önemli Bir Araç: Benchmarking,” **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 7, s. 1–22.
- DÖNMEZ, Adanan, P. Başak Berberoğlu, Burcu Demirel Utku, Ayten Ersoy** (2006). “Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:11, s.178-203
- DRURY, Colin** (2012). **Management and Cost Accounting**, Eighth Edition, Cengage Learning EMEA, United Kingdom
- EL KELETTY, Ibrahim Abd El Mageed Ali** (2006). Towards a conceptual framework for strategic cost management-The concept, objectives, and instruments, PhD Dissertation,
- ELİTAŞ, Cemal, Serkan Özdemir, Mehtap Karakoç, Bilge Leyli Elitaş** (2011). “Muhasebe Uygulamalarında İnovatif Etkiler”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, s. 145-162.
- ERDOĞAN, Necmettin ve Metin Saban** (2006). **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Fakülteler Kitabevi, İzmir
- EREN, Erol** (2000). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Genişletilmiş 5. Baskı, Beta, İstanbul
- ERGİN, Hüseyin** (1999). “İşletmelerde Stratejik Kararların Alınmasına İlişkin Bilgilerin Elde Edilmesinde Mamul Hayat Eğrisi Analizleri”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, [http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG\\_1/1/13-22.pdf](http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_1/1/13-22.pdf) (Erişim: 20.06.2015)
- ERGİN, Hüseyin ve Orhan ELMACI** (1999). “Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:3, s. 17-50.
- FRALIX, Michael T.** (2001). “From Mass Production To Mass Customization”, **Journal of Textile and Apparel, Technology and Management**, Volume: 1, Issue: 2, p.1-7.
- GARRISON, Ray H. ve Eric W. Noreen** (2000). **Menegerial Accounting**, 9.Edition, McGraw-Hill Higher Education, 2000
- GEORGE, Foster ve Young S. Mark** (1997). “Frontiers of Management Accounting Research”, **Journal of Management Accounting Research**, Volume: 9, p. 63–79.
- GHANI K. Abdul, V. Jayabalan ve M. Sugumar** (2002). “Impact Of Advanced Manufacturing Technology On Organizational Structure, Journal of High Technology”, **Management Research**, Volume: 13, p.157–175.
- GHANI, K. Abdul ve V. Jayabalan** (2000). “Advanced Manufacturing Technology And Planned Organizational Change, The Journal of High Technology”, **Management Research**, Volume: 11, Number: 1, p 1–18.
- GÖKDENİZ, Ümit** (2003). “Yönetim Muhasebesinin Beş Temel Boyutu ve Uygulayıcılarının Stratejik Yaklaşımları,” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 8, Sayı:1, s. 316-326.
- GÖKSU, Nusret** (2003). “İleri İmalat Teknolojilerinin Tasarım-İmalat Entegrasyonu Kapsamında Rekabet Önceliklerine Etkisi: Türkiye Metal Mutfak Eşyaları İmalatı Sektöründe Bir Araştırma” **Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 5, s.553-576.
- GRIFFIN, Ricky W. ve Gregory Moorhead** (2014). **Organizational Behavior: Managing People and Organizations**, 11th Edition, Nelson Education, Mason

- GÜÇLÜ**, Nezahat (2003). “Stratejik Yönetim” **G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2, s. 61-85.
- GÜNER**, Mehmet Fatih ve Mehmet Ünsal Memiş (2007). “Kurumsal Performans Değerlendirme Yöntemlerinin Gelişim Süreci:1850’lerden 2000’lere Bir İnceleme,” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 2007, s.299-310
- GÜRSOY**, Cudi Tuncer (1999). **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul
- HACİRÜSTEMOĞLU**, Rüstem ve Münir Şakrak (2002). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HALDMA**, Toomas ve Kertu Lääts, “Influencing Contingencies On Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies”, **Research Paper**, Estonia/Tartu, 2002 <http://www.mtk.ut.ee/sites/default/files/mtk/toimetised/febawb13.pdf> (Erişim: 25.01.2016)
- HAMBRICK**, Donald. C., (1980). “Operationalizing The Concept Of Business-Level Strategy In Research”, **Academy of Management Review**, 5, 567-575. Aktaran: Cadez Simon, Guiding Chris, Strategy And Strategic Management Accounting: An Investigation Of Organizational Configurations, Manchester Business School Research Seminar – June 18, 2008, pp:1-24, p. 3) <https://research.mbs.ac.uk/accounting-finance/Portals/0/docs/2008/CadezandGuiding2008-MBSseminar.pdf>, (Erişim: 05.09.2015)
- HANSEN**, Don R. ve Maryanne M. Mowen (2000). **Management Accounting**, 5th Edition, South-Western College Publishing, Ohio
- HANSEN**, Don R., Maryanne M. Mowen and Liming Guan (2009). **Cost Management: Accounting & Control**, 6th Edition, South-Western Cengage Learning, Mason
- HILTON**, Ronald W. (1999). **Managerial Accounting**, Irwin McGraw-Hill, 4th Edition, New York
- HILTON**, Ronald W. (19994). **Managerial Accounting**, McGraw-Hill, 2th Edition, New York
- HOQUE**, Zahirul (2004). “A Contingency Model Of The Association Between Strategy, Environmental Uncertainty And Performance Measurement: İmpact On Organizational Performance”, **International Business Review**, Volume:13, Issue: 13, p. 485–502.
- HOQUE**, Zahirul (2005), Handbook of Cost & Management Accounting, Spiramus Press, London, 2005
- HORNGREN**, Charles T., Alnoor Bhimani, George Foster, Srikant M. Datar (1999). **Management and Cost Accounting**, Prentice-Hall, New Jersey
- HORNGREN**, Charles T., Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan (2012), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 14th Edition, Prentice Hall, New Jersey
- HYVONEN**, Johanna (2008). **Linking Management Accounting and Control Systems, Strategy, Information Technology, Manufacturing Technology and Organizational Performance Of The Firm In Contingency Framework**, Oulu University Press, Oulu
- İSLAM**, Jesmin ve Hui Hu (2012). “A Review of Literature on Contingency Theory in Managerial Accounting”, **African Journal of Business Management** Volume: 6(15), p. 5159-5164
- İSLAM**, Majidul ve Jeffrey Kantor (2005). “The Development of Quality Management Accounting Practices in China ”, **Managerial Auditing Journal**, Volume: 20, No: 7, s.707-724.
- İTTNER**, Crhristeopher D. ve David F. Larcker, (1997). “Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance”, **Accounting, Organizations and Society**, Volume: 22, p. 293–314.
- İZCİ**, Çağrı (2014). “Muhasebe Verilerinin İşletmelerin Stratejik Yönetim ve Karar Alma Sürecinde Kullanımı ve Önemi”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 23, s. 188-206.
- JOHNSON**, H. Thomas (1992). **Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment**. The Free Press, New York

- JONES, Tracy, Helen Atkinson, Angela Lorenz, Peter Harris (2012), *Strategic Managerial Accounting: Hospitality, Tourism and Events Applications*, 6th Edition, Goodfellow Publishers Ltd, London**
- KALAYCI, Şeref vd, (2005). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Kalaycı, Şeref (Ed.), Asil Yayın Dağıtım, Ankara.**
- KANBUR, Aysun (2008). “Küreselleşme Sürecinde Post Modern Örgüt Yapıları,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 3, s.387-404.**
- KAPLAN, Robert S. ve Anthony A. Atkinson (1989). *Advanced Management Accounting*, 2. Edition, Prentice Hall International, New Jersey**
- KAPLAN, Robert S. ve David P. Norton (1996). *The Balanced, Scorecard*, Harvard Business School Press**
- KAPLAN, Robert S. ve David P. Norton (2009). *Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek*, 4.Baskı. Çeviren: Serra EGELİ, Sistem Yayıncılık, İstanbul**
- KARAPINAR, Aydın (2002). “İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, s. 59-74.**
- KARCIOĞLU, Reşat (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum**
- KARCIOĞLU, Reşat ve Gülizar Binboğa (2010). “Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü,” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, s. 1-13.**
- KARCIOĞLU, Reşat ve Meryem Öztürk (2012). “İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma,” *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 1, s. 477-496.**
- KAYABAŞI, Aydın, Erhan Demirelli ve Murat Yıldırım (2007). “Küreselleşme Sürecinde İşletmelerin Finansal Kararlarını Etkileyen Temel Dinamiklere Totaliter Bir Yaklaşım,” *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:3, 2007, s.19-36.**
- KAYGUSUZ, Sait Yüksel (2005). “Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard (Ölçüm Kartı Tekniği)” *İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, s. 81-103.**
- KAYGUSUZ, Sait Yüksel (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*, 1.Baskı, Aktüel Yayınları: İstanbul**
- KINNEY, Michael R. ve Cecily A. Raiborn (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions*, South-Western Cengage Learning, 8th Edition, USA, 2011**
- KOÇEL, Tamer (2011). *İşletme Yöneticiliği*, 13. Baskı, Beta, İstanbul**
- KONDALKAR, V.G. (2007). *Organizational Behaviour*, New Age International, New Delhi**
- KOTHA, Suresh ve Paul M. Swamidass (2000). “Strategy, Advanced Manufacturing Technology and Performance: Empirical Evidence From US Manufacturing Firms”, *Journal of Operations Management*, Volume:17, 257-277**
- KUTAY, Nilgün ve G. Cenk Akkaya (2000). “Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Cilt:15, Sayı: 2, s.1-15**
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), *Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul**
- LANGFIELD-SMITH, Kim (1997). “Management Control Systems And Strategy: A Critical Review”, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 22, No. 2, p. 207-232.**
- LAZOL, İbrahim (2013). *Maliyet Muhasebesi*, 6. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa**

- LAZOL**, İbrahim ve Melek Eker (2008). “Tam Zamanında Üretim, Toplam Kalite Yönetimi ve Finansal Olmayan Performans Ölçüleri: Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 25, Yıl: 8, s. 43-62.
- LIKER**, Jeffrey K., Carol J. Haddad ve Jennifer Karlin (1999). “Perspectives on Technology And Work Organization”, **Annual Review of Sociology**, Volume: 25, p. 575-596.
- LUTHER**, Robert G. ve Stephen Longden (2001). “Management Accounting İn Companies Adapting To Structural Change And Volatility İn Transition Economies: A South African Study”, **Management Accounting Research**, Volume: 12, p 299–320.
- MAT**, Tuan Zainun Tuan (2010). Management Accounting And Organizational Change:Impact Of Alignment Of Management Accounting System, Structure And Strategy On Performance, PhD. Dissertatiöne, Australia,
- MAT**, Tuan Zainun Tuan (2014). “Theoretical Framework On Management Accounting And Organizational Change”, **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, Volume: 9 Issue: 2, p. 85-106.
- MERCHANT**, Kenneth A. ve Wim Van der A. Stede (2007). **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**, Second Edition, Prentice-Hall, New Jersey
- MONDEN**, Yasuhiro ve John Lee (1993). “How A Japanese Auto Maker Reduces Cost”, **Management Accounting**, s. 22-26.
- MULLINS**, Laurie J. (2010). **Management & Organisational Behaviour**, 9th Edition, Prentice Hall, Harlow
- NAKTİYOK**, Atılhan (2007). “Yenilik Yönelimi ve Örgütsel Faktörler”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, s. 211-230. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/atauniiibd/article/viewFile/1025003750/1025003579> (Erişim: 05.11.2015)
- NEEDLES**, Belverd E., Marian Powers ve Susan V. Crosson (2014). **Principles of Accounting**, 12th Edition, Cengage Learning, USA
- NITA**, Bartłomiej (2008). “Transformation Of Management Accounting: From Management Control To Performance Management”, **Transformations In Business & Economics**, Volume: 7, Issue: 3 (15), p. 53-64.
- OCAK**, Saffet, Ömer Gider, Mehmet Top, Çetin Akar (2004). “Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi” **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1
- ORHON BASIK**, Feryal (2012). **Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- ORHON BASIK**, Feryal ve İpek Türker (2005). “Stratejik Maliyet Analizi ve Yönetimi”, **V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu**, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım 2005, s. 53-58.
- OTLU**, Fikret ve Özcan Demir (2005). “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı: 1, s. 155-170.
- ÖNEREN**, Melahat (2008). “İşletmelerde Öğrenen Örgütler Yaklaşımı”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 7, s. 163-178.
- ÖRS**, Feriäl ve Semra Tetik (2010). “Küreselleşen Dünyada Yeni Yönetim Paradigmaları: Değişim ve İletişim”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:19, Sayı:3, s. 439-456.
- PAPATYA**, Nurhan (1997). “Küreselleşme Sürecinde Maliyet Sisteminde Yeni Yaklaşımlar ve Yeni Gelişmeler,” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 2 (Güz), s. 197-208.

- PEHLİVAN**, Abdulkadir ve Bilal Gerakan (2009). “Yönetim Muhasebesindeki Değişimi Anlamak”, **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yil:11 Sayı:17, s. 1-10.
- PEKDEMİR**, Işıl Mendeş (1992). İşletmelerde Kalite Yönetimi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- PORTER** Michael E. (1996), “What Is Strategy?,” **Harvard Business Review**, Volume:74, p. 61-78.
- PORTER**, Michael E. (1998a). **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**, The Free Press, Simon & Schuster Inc., New York
- PORTER**, Michael E. (1998b). **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, Simon & Schuster Inc., New York
- RAIBORN**, Cecily A., Jesse T. Barfield ve Michael R. Kinney (1993). Managerial Accounting, Annotated Instructor’s Edition, West Publishing Company, St.Paul
- RIHAI-BELKAOUİ**, Ahmed (2002). **Behavioral Management Accounting**, Quorum Books, London.
- ROSLENDER**, Robin ve Susan J Hart (2010). **Strategic Management Accounting: Lots in a Name?**, <http://www.hw.ac.uk/schools/management-languages/documents/dp2010-ae05.pdf> (Erişim: 07.08.2015)
- SABERİ**, Sara ve Rosnah Mohd. Yusuff (2011). “Advanced Manufacturing Technology Implementation Performance: Towards A Strategic Framework”, **Proceedings of the 2011 International Conference on Industrial Engineering and Operations Management**, Kuala Lumpur, Malaysia, January 22 – 24
- SAKURAI**, Michiharu (1996). **Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits and Lower Costs**. Productivity Press, Portland, Oregon
- SANTA**, Ricardo, Ram Vemuri, Mario Ferrer, Phil Bretherton, Paul Hyland (2010), “**Understanding The Impact Of Strategic Alignment On The Operational Performance Of Post Implemented Technological Innovations**,” *Proceedings of the 11th International CINet Conference : Practicing Innovation in the Times of Discontinuity*, CINet, Zurich, Switzerland, p. 902-916.
- SAVCI**, Mustafa (2013). **Maliyet Muhasebesi**, Güncellenmiş 13. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa
- SCHROEDER** Dean M., ve Steven. W. Congden (2000). “Aligning Competitive Strategies, Manufacturing Technology And Shop Floor Skills”, **Production And Inventory Management Journal**, volume: 41, s. 40-47.
- SHARMA**, Subhash, Soumen Mukherjee, Ajith Kumar, William. R. Dillon (2005). A Simulation Study to Investigate The Use of Cutoff Values for Assessing Model Fit In Covariance Structure Models. **Journal of Business Research**, Volume: 58, Issue: 7, p. 935-943.
- SHIL**, Nikhil Chandra (2009). “Performance Measures: An Application of Economic Value Added”, **International Journal of Business and Management**, Volume: 4, No: 3, p.169-177.
- SMITH**, Malcolm (2005), **Performance Measurement and Management A Strategic Approach to Management Accounting**, Sage Publications Ltd, London
- SPENCER**, X. Sarah Yang, Therese A. Joiner and Suzanne Salmon (2009). “Differentiation Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance: Evidence from Australia,” **International Journal of Business**, Volume: 14, Issue: 1, p.83-103.
- SULAIMAN**, Maliah bt., Nik Nazli Nik Ahmad and Norhayati Alwi, (2004). “Management Accounting Practices in Selected Asian Countries. A Review of The Literature”. **Managerial Auditing Journal**, Volum: 19, Issue: 4, p. 493-508.
- SÜMER**, Nebi (2000). “Yapısal Eşitlik Modelleri: Temel Kavramlar ve Örnek Uygulamalar”, **Türk Psikoloji Yazıları**, 3 (6), s. 49-73.



- ŞAKRAK, Münir (1997). **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul
- TANIŞ, Veyis Naci ve M. Fatih Güner (2008). “Stratejik Performans Ölçmede Dengeli Sonuç Kartı: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 25, Yıl:8, s. 23-42.
- TAYŞİR, Eyüp Aygün (2010). “Bir İşletmenin Uyguladığı Farklılaşma Stratejisinin Pazarın Kurumsal Değişimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Kupon Pazarı Örneği”, **Öneri Dergisi**, Cilt:9, Sayı: 34, s.163-172.
- TEK, Nergis (1995). 21. “Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış”, Editörler: Oya Yıldırım, Ayşen Dalgeç ve Erdal Özkol, **TÜRMOB Yayınları No:23, Ümit Yayıncılık, Ankara**, s. 291-313.
- THEODOROU, Petros ve Giannoula Florou (2008). “Manufacturing Strategies And Financial Performance - The Effect Of Advanced Information Technology: CAD/CAM Systems,” **Omega**, Volume: 36, p.107-121.
- THOMPSON, John L. (1995). **Strategy in Action**. Chapman & Hall, New York
- TİTİZ, İsmet ve Cüneyt Çetin (2000). “Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi,” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 121-138
- TOKAT, Bülent (1996). **Örgütlerde Değişim ve Değişim Yönetimi**, MYRA Yayıncılık, Kütahya
- TORAMAN, Cengiz, Hasan Abdioğlu ve Burcu İşgüden (2009). “İşletmelerde İnovasyon Sürecinde Entelektüel Sermaye ve Yönetim Muhasebesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: I, s.91-120.
- TOSUNOĞLU, Büşra (2014), **İşletmelerin Üretim Maliyetlerinin Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi İmalat Sektöründe Bir Uygulama**. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, Yayınlanmamış Doktora Tezi,
- TURAN, Aykut Hamit (2009). “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (Kobi) Bilişim Teknolojileri (Bt), Örgütsel Rekabetçi Stratejileri ve Başarımlı İlişkisi,” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 3, s. 105-122.
- TURUNÇ, Ömer (2015). “Stratejik Yönetim Örgütsel Performans İlişkisinde Kişi-Örgüt Uyumunun Rolü”, **Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, s.17-30
- TÜRK, Zeynep (1999). “Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme,” **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt: 14, Sayı: 1, s.199-214.
- USLU, Selçuk (1985). **Maliyet Muhasebesi**, Çözüm Yayıncılık, Ankara
- UTKUTUĞ, Çağla Pınar (2008). “Kurumsal Performans Değerlendirme Yöntemi Olarak Toplam Başarı Göstergesi Yöntemi”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayısı: 23, s. 55-78.
- ÜLGEN, Hayri ve S. Kadri Mirze (2004). **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 3.Baskı, Literatür Yayıncılık, İstanbul
- ÜSTÜN, Rıfat (1992). **Yönetim Muhasebesi**, 2. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul
- ÜSTÜN, Rıfat (1996). **Maliyet Muhasebesi**, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul
- WARREN, Carl S., James M. Reeve ve Jonathan E. Duchac (2014). **Financial & Managerial Accounting**, 13 th Edition, Cengage Learning, Boston
- WAWERU, Nelson (2008). “Predicting Change In Management Accounting Systems: The Effects of Competitive Strategy”, **Global Journal of Business Research**, Volume: 2, Number: 1

- YILMAZ**, Tuncer ve Eyup Bastı (2013). “İmalat Sanayi Şirketlerinin Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Piyasa Katma Değerine (MVA) Dayalı Performans Analizi: İMKB Örneği” **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:21, s. 82-105.
- YILMAZ**, Veysel ve Semra Varol (2015), “Hazır Yazılımlar ile Yapısal Eşitlik Modellemesi: AMOS, EQS, LISREL”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 44, s. 28-44.
- YÜCEL**, Rahmi ve Kayhan Ahmetoğulları (2015). “The Effect of Advanced Management Accounting Practices on the Competitive Strategies and Performance”, **Business and Economics Research Journal**, Volume: 6, Number: 4, p.179-201.
- YÜCENUR**, G. Nilay, Nihan Çetin DEMİREL, Cemil CEYLAN, Tufan DEMİREL (2011). “Hizmet Değerinin Müşterilerin Davranışsal Niyetleri Üzerindeki Etkisinin Yapısal Eşitlik Modeli ile Ölçülmesi”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, s.156-168
- YÜKÇÜ**, Süleyman (1999). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Cem Ofset, İzmir
- YÜKÇÜ**, Süleyman (2000). “Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı: 2, s. 23-42.
- YÜKÇÜ**, Süleyman (2005). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş 5. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir
- YÜZBAŞIOĞLU**, Nedim (2004). “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:12, s. 387-410.
- <https://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/sectorler.aspx>, Erişim Tarihi: 22.02.2016.

## EKLER

### EK 1. Anket

#### Kısım A

**Bu bölümde organizasyonunuzla (kurumunuzla) ilgili bilgiler araştırılmaktadır. Lütfen ilgili kutucuğu işaretleyiniz.**

#### 1) Sektör sınıflandırması:

Gıda, İçki, Tütün	<input type="checkbox"/>
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	<input type="checkbox"/>
Orman ürünleri ve Mobilya	<input type="checkbox"/>
Kağıt Ve Kağıt Ürünleri, Basım Ve Yayın	<input type="checkbox"/>
Kimya, Petrol Kauçuk Ve Plastik Ürünleri	<input type="checkbox"/>

Taş ve Toprağa Dayalı	<input type="checkbox"/>
Tekstil ve giyim	<input type="checkbox"/>
Metal Ana Sanayi	<input type="checkbox"/>
Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapımı	<input type="checkbox"/>

Diğer (lütfen  
belirtiniz) .....

#### 2) Toplam çalışan sayısı

50'den az	<input type="checkbox"/>
50 - 150	<input type="checkbox"/>
151 - 500	<input type="checkbox"/>
501 – 1,000	<input type="checkbox"/>
1000'den fazla	<input type="checkbox"/>

**Kısım B**

**Bu bölümde şirketinizde son beş yıl içinde (2011-2015 dahil) çevre ve teknoloji ile ilgili değişimler hakkında bilgi toplanması amaçlanmaktadır:**

**3) İçinde bulunduğunuz iş kolunda rekabet ortamının son beş yıl içinde ne ölçüde değiştiğine inandığınızı (değiştiğini düşündüğünüzü) lütfen belirtiniz:**

<b>Rekabet Ortamı</b>	<b>1 Çok Azaldı</b>	<b>2 Azaldı</b>	<b>3 Değişim Yok</b>	<b>4 Arttı</b>	<b>5 Çok Arttı</b>
a) Fiyat rekabeti					
b) Yeni ürün geliştirilmesi konusunda rekabet					
c) Pazarlama/dağıtım kanalları konusunda rekabet					
d) Pazar payı /toplam gelirdeki pay konusunda rekabet					
e) Rakiplerin eylemleri (faaliyetleri veya davranış şekilleri)					
f) Sektördeki rakip sayısı					

**4) Son beş yıl içinde işletmenizde ileri üretim teknolojilerin kullanımının ne ölçüde değişim gösterdiğini lütfen belirtiniz.**

<b>İleri İmalat Teknolojisi</b>	<b>1 Çok Azaldı</b>	<b>2 Azaldı</b>	<b>3 Değişim Yok</b>	<b>4 Arttı</b>	<b>5 Çok Arttı</b>
a) Robotik (robot bilim)					
b) Esnek imalat sistemleri (FMS)					
c) Bilgisayar destekli imalat (CAM)					
d) Bilgisayar destekli tasarım (CAD)					
e) Bilgisayar destekli mühendislik (CAE)					
f) Bilgisayar destekli süreç (işlem veya işleme) planlaması					
g) Test makineleri					
h) Bilgisayarla bütünleştirilmiş imalat					
i) Sayısal kontrol					
j) Otomatik kalite denetim cihazları					
k) Otomatik süreç kontrolü					
l) Otomasyona dayalı üretim/montaj hatları					

### Kısım C

**Bu bölümde şirketinizde son beş yıl içindeki (2011-2015 dahil) organizasyonel değişimler hakkında bilgi toplanması amaçlanmaktadır:**

5) İşletmenizde son beş yıl içinde aşağıda belirtilen bir dizi organizasyonel değişim uygulamalarının **ne ölçüde değişim gösterdiğini** lütfen belirtiniz.

Organizasyonel Değişim Uygulamaları	1 Çok Azaldı	2 Azaldı	3 Değişim Yok	4 Arttı	5 Çok Arttı
a) İşgücünün çok yönde becerili hale getirilmesi					
b) Çalışanların iş-başında eğitimi					
c) Çapraz (birden fazla) fonksiyonlu takımlar					
d) Katılımcı kültür oluşturulması					
e) Yöneticilerin eğitimi					
f) Örgütün biçimsel yapısında değişim (yönetim kademelerinin azaltılması veya genişletilmesi)					
g) İş-temelli takımlar					
h) Çalışanların yetkileri					
i) İmalat hücreleri (Hücresel imalat yöntemi)					

6) Son beş yıl içinde organizasyonunuzun (iş biriminizin) aşağıda belirtilen maddeler için stratejik duruşunu **ne ölçüde değiştirdiğini** lütfen belirtiniz.

Organizasyonel Strateji	1	2	3	4	5
a) (Mal veya hizmetin) zamanında teslimatı yapılması					
b) Yerine getirilebilir taahhütlerde bulunulması					
c) Yüksek kaliteli ürünler sunulması					
d) Etkin bir satış sonrası servis ve destek sunulması					
e) Tasarımlarda hızlı değişimler yapılması ve bu değişimlerin hızlıca duyurulması					
f) Mal ve hizmetlerin müşterilerin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmesi					
g) Ürün erişilebilirliği (geniş dağıtım ağının kurulması)					
h) Üretim hacmi/ürün karmasında hızlı değişiklikler yapılması					

1- Üzerinde hiç durulmamaya başlandı	4- Üzerinde çok durulmaya başlandı
2- Üzerinde daha az durulmaya başlandı	5- Üzerinde daha çok durulmaya başlandı
3- Değişim Yok	

#### Kısım D

**Bu bölümde şirketinizde son beş yıl içinde (2011-2015 dahil) yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimlere ilişkin bilgi toplanması amaçlanmaktadır:**

7) Son beş yıl içinde bir dizi (bazı) yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımının **ne ölçüde değişim gösterdiğini** lütfen belirtiniz.

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	1	2	3	4	5
a) Bütçe kontrolü (Bütçesel kontrol)					
b) Dengeli puan kartı (Balanced Score Card)					
c) Maliyet-Hacim-Kar analizleri					
d) Değişken/Marjinal maliyet					
e) Standart maliyet					
f) Toplam kalite yönetimi					
g) Tam Zamanında Üretim					
h) Hedef maliyet/kaizen					
i) Faaliyet tabanlı maliyetleme/yönetim					
j) Değer zinciri analizleri					
k) Ürün hayat seyri analizleri					
l) Kıyaslama					
m) Ürün karlılık analizleri					
n) Müşteri karlılık analizleri					
o) Ekonomik Katma Değer Analizleri (EVA)					

1- Önemli ölçüde az kullanılmaya başlanmıştır	4- Daha çok kullanılmaya başlanmıştır
2- Daha az kullanılmaya başlanmıştır	5- Önemli ölçüde çok kullanılmaya başlanmıştır
3- Değişim Yok	

### Kısım E

**Bu kısımda son beş yıl içinde (2011-2015 dahil) şirketinizin performansına ilişkin değişimler hakkında bilgi edinilmesi amaçlanmaktadır.**

8) Lütfen işletmenizin son beş yıl içindeki performansını değerlendiriniz.

Organizasyonel Performans	1 Önemli Ölçüde Düşüş	2 Düşüş	3 Değişim Yok	4 Artış	5 Önemli Ölçüde Artış
a) Faaliyet geliri					
b) Satışlardaki büyüme (artış)					
c) Yatırımın getirisi					
d) Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları					
e) Pazar (Piyasa) payı					
f) Pazar geliştirme					
g) Yeni ürün geliştirme					
h) Araştırma geliştirme					
i) Maliyet azaltıcı programlar/maliyet kontrolü					
j) Personel geliştirme (eğitim, işbaşında eğitim)					
k) İşyeri ilişkileri					
l) Çalışanların sağlığı ve güvenliği					
m) Zamanında teslimat					
n) Müşteri memnuniyet araştırmaları					
o) Ürün kalitesi					
p) İmalat sürecinde kısalma					
q) Üretim fireleri					

9) Aşağıdaki performans göstergelerinin işletmeniz için ne ölçüde önemli olduğunu lütfen belirtiniz.

Organizasyonel Performans	1 Hiç Önemli Değil	2 Az Önemli	3 Önemli	4 Çok Önemli	5 Son Derece Önemli
a) Faaliyet geliri					
b) Satışlardaki büyüme (artış)					
c) Yatırımın getirisi					
d) Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları					
e) Pazar (Piyasa) payı					
f) Pazar geliştirme					
g) Yeni ürün geliştirme					
h) Araştırma geliştirme					
i) Maliyet azaltıcı programlar/maliyet kontrolü					
j) Personel geliştirme (eğitim, işbaşında eğitim)					
k) İşyeri ilişkileri					
l) Çalışanların sağlığı ve güvenliği					
m) Zamanında teslimat					
n) Müşteri memnuniyet araştırmaları					
o) Ürün kalitesi					
p) İmalat sürecinde kısıalma					
q) Üretim fireleri					

Eğer anket ile ilgili görüş ve önerileriniz var ise lütfen aşağıdaki boşluğa yazınız:

**Görüşler/Öneriler:**

1)

2)



## **EK 2.** Anketin Uygulandığı Firmalar

1. A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda Ve Tarım Ürünleri A.Ş.
2. Acıselsan Acıpayam Seluloz Sanayi
3. Adel Kalemçılık
4. Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.
5. Akın Tekstil A.Ş.
6. Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.
7. Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.
8. Balatacılar Balatacılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
9. Bantaş Bandırma Ambalaj Sanayi Ticaret A.Ş.
10. Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.
11. Baştaş Başkent Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
12. Batusöke Söke Çimento Sanayii T.A.Ş.
13. Birlik Mensucat Ticaret Ve Sanayi İşletmesi A.Ş.
14. Borusan Mannesmann Boru Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
15. Burçelik Vana Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
16. Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.
17. Componenta Dökümcülük Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
18. Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.
19. Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
20. Çimbeton Hazır beton Ve Prefabrik Yapı Elemanları Sanayi Ve Tica
21. Çimentaş İzmir Çimento Fabrikası T.A.Ş.
22. Çuhadarođlu Metal Sanayi Ve Pazarlama A.Ş.
23. Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayii A.Ş.
24. Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
25. Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat Ve Teknik A.Ş.
26. Dođusan Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
27. Duran Doğan Basım Ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
28. Dyo Boya Fabrikaları Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
29. Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.
30. Ege Gübre Sanayii A.Ş.
31. Egeplast Ege Plastik Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
32. Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.
33. Gediz Ambalaj Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
34. Gentaş Genel Metal Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
35. Gersan Elektrik Ticaret Ve Sanayi A.Ş.
36. Gubrf Gübre Fabrikaları T.A.Ş.

37. İdas İdaş İstanbul Döşeme Sanayii A.Ş.
38. İheva İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
39. İzmde İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.
40. Jants Jantsa Jant Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
41. Karsu Tekstil Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
42. Kartn Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
43. Klmsn Klimasan Klima Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
44. Knfrt Konfrut Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
45. Mardin Çimento Sanayii Ve Ticaret A.Ş.
46. Mrtgg Mert Gıda Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
47. Nıbas Niğbaş Niğde Beton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
48. Nuhcm Nuh Çimento Sanayi A.Ş.
49. Orma Orman Mahsulleri İntegre Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
50. Otkar Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.
51. Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.
52. Özerden Plastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
53. Penguen Gıda San. A.Ş
54. Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.
55. Politeknik Metal Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
56. Prizma Pres Matbaacılık Yayıncılık Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
57. Sanıfom Sünger Sanayi Ve Tic ,A,Ş
58. Sasa Polyester Sanayi A.Ş.
59. Say Reklamcılık Yapı Dekorasyon Proje Taahhüt Sanayi Ve Ticaret A
60. Sekuro Plastik Ambalaj Sanayi A.Ş.
61. Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.
62. Söktaş Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
63. Tat Gıda Sanayi A.Ş.
64. Tat Gıda San. A.Ş
65. Temapol Polimer Plastik Va İşt Tic. A.Ş
66. Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.
67. Ulusoy Un Sanayi ve Ticaret A.Ş
68. Uşak Seramik Sanayii A.Ş.
69. Vanet Gıda Sanayi İç Ve Dış Ticaret A.Ş.
70. Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
71. Yonga Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.
72. Yünsa Yünlü Sanayi Ve Ticaret A.Ş.