



KOBİ'LERDE REKABET AVANTAJI OLARAK STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ

Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL
Dr. Nusret YAZICI
Prof. Dr. Ganite KURT



KOBİ'LERDE REKABET AVANTAJI OLARAK STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL
Dr. Nusret YAZICI
Prof.Dr. Ganite KURT



Baskı Yılı: Şubat 2018

ISBN: 978-605-344-582-1

Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Döğol Caddesi No: 49/B Beşevler, ANKARA

Tel: (0 312) 223 77 73 – 213 32 82 • **Faks:** (0 312) 215 14 50

info@gazikitavevi.com.tr

www.gazikitavevi.com.tr

Kapak Tasarımı: Nurullah Arda TURAN

Düzenleme: Sevda KIRDAR

Baskı:

Vadi Grafik Tasarım Reklam Ltd. Şti.

İvedik Organize Sanayi Sitesi Oto 88 3. Bölge 2284. Sk.

No: 101 Ostim / ANKARA

Tel: (0312) 395 85 71

Sertifika No: 33748

İÇİNDEKİLER

Tablolar Listesi.....	iv
Şekiller Listesi.....	v
KOBİ'LERDE REKABET AVANTAJI OLARAK STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ: MUĞLA İLİ ÖRNEĞİ.....	1
1. Giriş: Stratejik Yönetim Anlayışının Doğuşu ve Muhasebeye Olan Etkisi	1
2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi	7
• Aşama – Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol Dönemi (1950 Öncesi Dönem).....	9
• 2. Aşama – Yönetimsel Planlama ve Kontrol Bilgisi (1965'e Kadarki Dönem).....	13
• 3. Aşama – İşletme Süreçlerinde Kaynak İsrafını Azaltma (1985'e Kadarki Dönem).....	15
• 4. Aşama – Etkin Kaynak Kullanımı Noktasında Değer Yaratma (1995'e Kadarki Dönem).....	17
3. Stratejik Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Köprü: Stratejik Maliyet Yönetimi.....	21
4. Stratejik Yönetim Muhasebesi.....	26
5. Stratejik Yönetim Muhasebesi Mi Stratejik Maliyet Yönetimi Mi?.....	32
6. KOBİ'lerde Rekabet Avantajı Olarak Stratejik Maliyet Yönetimi: Muğla Örneği.....	41
• Araştırma Metodolojisi	42
• Bulgular ve Değerlendirme	43
• Sonuç ve Tartışma	58
Kaynakça	60
EK: Anket Örneği	69

TABLORAR LİSTESİ

Tablolar Listesi

Tablo 1: Stratejik Yönetimin Doğuşu	4
Tablo 2:Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi	19
Tablo 3: Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklar	31
Tablo 4: Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Maliyet Yönetimi	36
Tablo 5: Araştırma Örnekleme İle İlgili Bilgiler.....	42
Tablo 6: Anketi Yanıtlayan İşletmelerin Genel Özellikleri.....	43
Tablo 7: İşletmelerin Sektörel Bilgileri	44
Tablo 8: İşletme Faaliyetlerindeki Temel Strateji	45
Tablo 9: İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Ürün Piyasası	46
Tablo 10: İşletmelerin Değişim Süreçlerini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı.....	47
Tablo 11: İşletme Stratejisini Destekleyen Kararlar	48
Tablo 12: İşletmede Uygulanan Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları.....	49
Tablo 13: İşletme Stratejisi Geliştirme ve Uygulamada Kullanılan Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları.....	51
Tablo 14: Stratejik Yönetim Muhasebesinin İşletmelerdeki Durumu.....	52
Tablo 15: İşletmede Kurumsal Risk Yönetimi Kullanımı	54
Tablo 16: İşletmelerde Kullanılan Risk Yönetimi Türleri	55
Tablo 17: İşletmelerde Kullanılan Risk Analiz Teknikleri	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekiller Listesi

Şekil 1: Yönetim Muhasebesinin Gelişimi.....	8
Şekil 2: Muhasebede Karar Modelleri ve Tahminleme Süreci.....	23
Şekil 3: Strateji Geliştirme ve Stratejik Maliyet Yönetiminin Şematik Sunumu.....	38

1. Giriş: Stratejik Yönetim Anlayışının Doğuşu ve Muhasebeye Olan Etkisi

Strateji kelimesinin kökleri askeri literatüre dayanmakta olup, planlama, pozisyon alma, bakış açısı sağlama gibi anlamlara karşılık gelmektedir. Strateji kelimesinin askeri alanda çok uzun bir süredir kullanılmasına rağmen, bu kelimenin işletme yönetimi terminolojisine girişi 1980'lerde olmuştur. Bunun nedeni işletmelerin stratejik dönüşlerinin küresel rekabet doğrultusunda gerçekleşmesi (Guilding vd. 2000:115; Wickramasinghe ve Alawattage, 2007: 239) olarak ifade edilmektedir. Ancak örgütsel anlamda strateji kelimesi stratejik maliyet noktasında ele alınması daha önceki bir döneme rastlamakta olup, literatürde Chandler'ın (1962) tanımı ile daha genel bir yapıya ulaşmıştır. Bir işletmenin uzun dönemli amaçlarının ve hedeflerinin doğrultusunda eylem geliştirmesi ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli kaynakları bir araya getirmesi bu tanımın temelini oluşturmaktadır. Ardından Porter (1980, 1985) işletme yönetimi açısından literatüre rekabetçi bir strateji kavramı eklemiş ve bu kavramı, bir örgütün herhangi bir alandaki rekabetçi avantajı yaratma çabaları ile bağlantılı olarak açıklamıştır (Aktaran Guilding vd.,2000:115). Böylelikle strateji kelimesi stratejik yönetim anlayışı temelinde işletme literatüründe sıklıkla yer alan bir kavram haline gelmiştir.

Chandler (1962) stratejiyi uzun dönemli amaçlar ile kaynaklar ve bu amaçlara ulaşmak için ihtiyaç duyulan yollar ile ilgili alınan kararlar olarak tanımlamaktadır. 1970'lere kadarki süreçte işletme yönetimi genellikle örgüte kaynak temelli yaklaşmanın gerekli olduğunu benimsemiştir. 1970'lerin ortalarına gelindiğinde birçok örgütün stratejik amaçları başarmadaki eksiklikleri ekonomideki zayıflık nedeniyle de yeterli düzeyde açıklanamamıştır. Bu doğrultuda strateji oluşturma ve örgütsel tasarım arasındaki sıkı bir bağ olduğu anlaşılmış, örgütün kaynak ve süreçlerini anlamak için daha kapsamlı bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmuştur (Nixon ve Burns, 2012: 232). Bu noktada stratejik yönetim anlayışı işletme faaliyetlerini yerine getirme ve yürütme noktasında tartışılan en önemli dinamiklerden biri olmuştur. Bu anlamda stratejik yönetim, genellikle bir örgüt içerisindeki strateji

uygulamadan strateji geliştirmeye kadarki rasyonel sürecin kurumsallaştırılması (Langfield-Smith, 1997:210) şeklinde ifade edilmektedir. Porter (1980, 1985), bu rasyonel sürecin kurumsallaştırılmasında maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma olmak üzere üç temel strateji belirlemiştir. Her bir strateji işletmenin sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamasına ve potansiyel olarak örgütün operasyonel alanlardaki faaliyetlerine bir temel hazırlamaktadır. Her bir stratejinin başarılı bir şekilde uygulanması örgütün farklı kaynakları ve becerileri, örgütsel düzenlemeleri ve kontrol sistemlerini desteklemektedir (Langfield-Smith, 1997:211). Bu da örgütün uzun dönemli rekabet avantajı sağlamasına imkan tanımaktadır.

Porter (1981) belirtilen anlayışı endüstrileşmiş örgüt paradigması temelinde, strateji ile yönetimi bir endüstrideki rekabetin değerlendirilmesi için sistematik bir model olarak önermektedir ancak önerilen model işletme politikası oluşturma alanında ilgili dönemde nadir olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle de 1980'lerde endüstriyelmiş örgütler politika belirlemede merkezi bir şekilde yerini almakta ve örgütün içerisindeki muhasebe sistemleri de stratejik maliyet üzerine odaklanarak analiz için gerekli bilgileri toplamaktadır. Yani örgütteki muhasebe sistemleri maliyet analizi için yararlı olan bilgileri toplarken genellikle stratejik maliyet analizi yöntemini kullanarak (Porter, 1985:63) işletme politikası oluşturmaya devam etmektedir. Böylelikle örgüt seviyesinde stratejik maliyetin gerekliliği yine aynı dönemde politika oluşturma seviyesinde kullanılan yaklaşımların başında gelmektedir.

Porter'ın rekabet avantajı üzerine temellenen stratejik maliyet analizini de gerektiren yaklaşımının kökleri 1960'larda stratejik maliyetin temelleri olarak da ifade edilen üç çalışmada yer almıştır. Bunlar Chandler tarafından 1962 yılında yayınlanan *Strategy and Structure*, Ansoff tarafından 1965 yılında yayınlanan *Corporate Strategy* ve Learned vd. tarafından 1965 yılında yayınlanan *Bussiness Policy: Texts and Cases* isimli çalışmadır (Nixon ve Burns, 2012: 231). Çalışmaların her biri stratejik maliyet analizinin önemini vurgulamakta ve maliyet analizlerine

bir stratejik karar alma biçimi olarak yaklaşmaktadır. Gerek belirtilen çalışmalar gerekse de Porter'ın rekabet avantajı üzerine odaklanan stratejik yönetim anlayışı, 1980'lerden sonrası açısından önemli bir paradigmatik dönüşümü gerekli kılmıştır. Literatürde yaşanan bu dönüşüm sürecinde stratejik yönetime ilişkin birçok tanıma rastlamak da mümkün olmaktadır. Bu tanımlar Nixon ve Burns'e (2012: 229) göre dört temel faaliyet üzerinde toplanmaktadır:

- İşletme amaçları doğrultusunda bütüncül bir strateji geliştirmek,
- Başarılacak olan stratejik araçları ve planları tanımlamak,
- Planları uygulamak,
- Gözetim, değerlendirme ve doğru eylemi gerçekleştirmektir.

Belirtilen ortak noktalar, stratejik yönetimin doğuşunun özellikle 1950'lerden sonraki onar yıllık periyotlar ile anlaşılmasına da olanak tanımaktadır. Çünkü 1950'lerden sonraki her on yıllık dönem finansal planlama dönemi olarak ifade edilmekte olup, yeni dış çevresel koşullara göre şekillenmekte, uygulanmakta ve örgütlerin kontrol stratejilerini geliştirmelerine yardımcı olmaktadır. Nixon ve Burns (2012) bu sürecin özelliklerini ve stratejik analizin gelişimini aşağıdaki tablo üzerinde açıklamaktadır.

Tablo 1: Stratejik Yönetimin Doğuşu

Dönem	Çevresel Özellikler	Araştırma Konusu	Stratejik Analizin Araçları
1960'lar	Birçok şirket farklılaşmaya ve kümelenmeye (holdingleşmeye) başlamıştır.	Büyüme, kurumsal kontrol, genellikle üst yönetim perspektifinden strateji ile ilgili örnek olayların ön plana çıktığı görülmektedir.	SWOT analizi, finansal planlama yerini alan uzun dönemli işlevsel planların kullanımı yaygınlaşmıştır.
1970'ler	Durgunluk ve enflasyon, işletme yöneticilerin daha tutucu karar alma biçimini benimsemeleri, finansal kontrole verilen önemin artması, pazar payını arttırıcı niş işletme alanlarının aranması bu dönemin çevresel özellikleridir.	Kurumsallık yaklaşımının gelişmesi ile birlikte, strateji ile uygulama arasındaki farklılıkların ortaya çıkması birçok araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur.	Stratejik planlama, portföy yönetimi matrisleri, iç ve dış faktörleri esas alan tahmin temelli planlama kullanılan araçlar arasındadır.
1980'ler	Küreselleşme olgusu ve rekabetin artması ile birlikte, düşük hisse senedi fiyatlarının yeniden yapılandırılması gerekliliği, finansal etkenli strateji geliştirmeye artan ihtiyaç bu dönemdeki çevresel faktörlerdir.	Rekabetçi avantajın sağlanması için firma ve kaynak bazlı ekonomik analiz yapma ihtiyacının ortaya çıkmasıdır.	Porter rekabet stratejilerinin yaygınlaşması, değer zinciri analizi, stratejik yönetimi temel alan uygulama, kontrol ve planlama kullanılan araçlar arasındadır.
1990'lar	Hızlı ve süresiz ekonomik ve politik çevre değişimleri, kurumsal ağlar ve işbirliklerinin artması, bilgi temelli örgütlerin ortaya çıkması, e-ticaret, internet temelli ve düşük işgücüne sahip kurumların artmasıdır.	Çok uluslu işbirlikleri, teknolojik gelişmelerin etkisi, stratejiye kaynak temelli yaklaşım, stratejinin uygulama açısından en iyi anlaşıldığı dönemin ortaya çıkışı, bilgi temelli perspektifin yaygınlaşması, kültürlerarası iletişim ve bilgi ağlarının ortaya çıkmasıdır.	Kaynak ve yetenek analizi, stratejik verim analizi, denge skor kartları, müşteri ilişkileri yönetimi, çekirdek yeterlilikleri, strateji haritaları, tedarik zinciri analizi, stratejik girişimcilik, entelektüel sermaye ve bilgi yönetimi, kurumsal yönetim kullanılan araçlar arasındadır.

Kaynak: Nixon ve Burns, 2012: 230

Stratejik yönetim anlayışında yaşanan dönüşüm özellikle 1980'lerin başlarından itibaren muhasebe uygulamalarında ciddi etkilere sahip olmuştur. Bilindiği gibi muhasebenin tanımına bakıldığında tanımlama sırasında iki önemli unsurun ön plana çıktığı görülmektedir. Birincisi muhasebenin ekonomik bilgiyi tanımlama, ölçme, analiz etme ve raporlama işlevinin bulunması ikincisi ise, muhasebenin karar alıcılara yönelik yararlı bilgi sunma aracıdır. Bu doğrultuda muhasebe uygulamalarının sınırları belirlenmekte ve finansal muhasebenin belirtilen önemli unsurlarının işletme dışı bilgi kullanıcılarına yönelik olduğu görülmektedir. Yönetim muhasebesi ise, bundan farklı olarak işletme içerisindeki bilgi kullanıcılarına yararlı bilgiler sunmaktadır. Ancak maliyet muhasebesinden ayrı bir disiplin olarak gelişmesi ve müfredatlarda yerini alması 1940'lara rastlamaktadır. Bu noktada yönetim muhasebesi maliyet muhasebesinin iki önemli eksikliğine cevap vermek amacıyla gelişmiştir. Birincisi maliyet muhasebesi sayılar üzerine odaklanmaktadır. İkincisi maliyet muhasebesi sadece ürün maliyetleri üzerine odaklanmaktadır (Shah, 2011: 1-2). Her iki muhasebe bilgisi de işletme içerisinde önemli roller üstlenmektedir. Bir işletme içerisindeki muhasebe bilgisinin en önemli rollerinden biri işletmenin stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmaktır. Bu bakımdan işletme yönetimi artan bir şekilde aşağıdaki dört aşamalı süreci uygulamaktadır (Shank, 1989: 50).

- Strateji oluşturulması,
- Örgüt içerisindeki stratejilerin iletişiminin sağlanması,
- Stratejileri uygulamak için taktiklerin geliştirilmesi ve yürütülmesi,
- Aşamaların uygulama başarılarının gözetimi için kontrollerin yapılması ve geliştirilmesi, sonuçta stratejik amaçlarda başarının sağlanmasıdır.

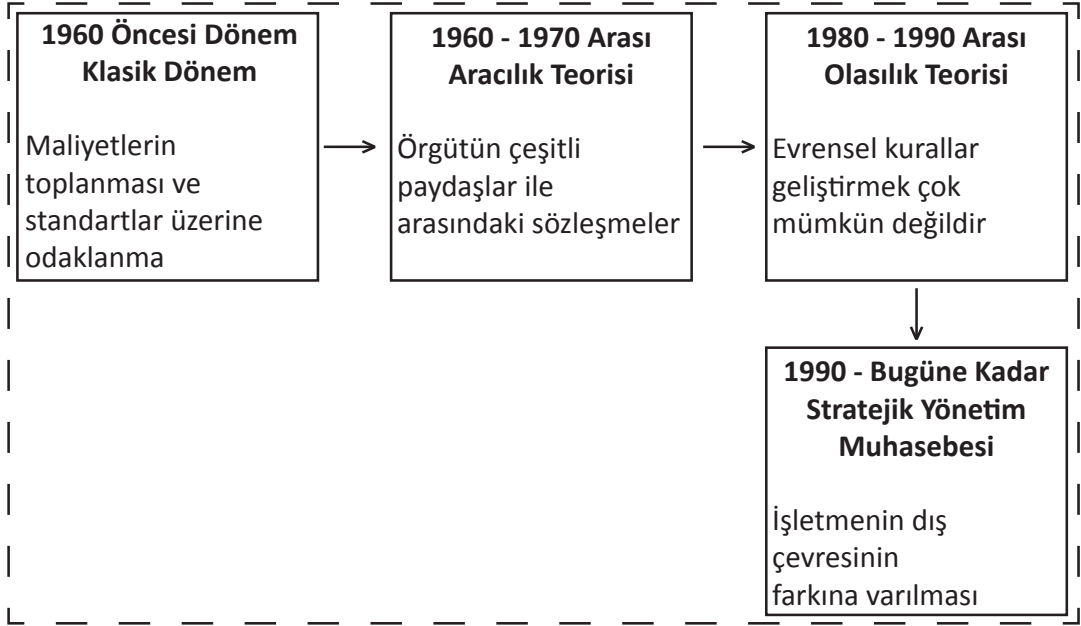
Bu dört aşamalı sürecin gelişimi içerisinde örgütün maliyet bilgisi önemli rol oynamaktadır. Belirtilen sürecin içerisinde maliyet bilgisinin ön plana çıkmasında 1980'lerden itibaren Porter'ın beş maliyet etkeni etkili olmuştur. Porter'ın beş maliyet etkeni rekabet avantajı sağlamak açısından stratejik maliyetin örgütün dış çevresi ile de ilgili olan yönetilmesi gereken bir süreç olduğunun anlaşılmasına yardımcı olmuştur. Kaynak temelli yaklaşımın içsel örgüt düzenlemelerindeki etkileri, yönetim bilgisi ve vekalet teorisi ile işlem maliyetleri ekonomisi gibi işletme iktisadı ile ilgili kavramların stratejik yönetim muhasebesi anlayışına entegre edilmesine neden olmuştur (Nixon ve Burns, 2012: 232). Yine Porter'ın (1980, 1985) çalışmaları yönetimde stratejinin ne olduğu ve örgütlerin rekabetçi koşulları değerlendirerek strateji geliştirmeleri gerektiği konularına yönelik açıklamalar sunduğundan, aynı dönemde birçok araştırmacı yönetim muhasebesi içerisinde stratejik yönetimi tartışmaya başlamıştır. Bu durum da genel bir kavramsal çerçeve olarak stratejik yönetim muhasebesinin sunumuna olanak tanımıştır (Anderson, 2006: 483). 1990'lardan sonra küreselleşme olgusu temelinde Porter'ın rekabet avantajı sağlayan yaklaşımı işletme yönetiminin karar alma sürecine yardımcı olmak için daha çok önemli hale gelmiş, ancak küresel ekonomik sistemin kendi dinamikleri hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi uygulamaları açısından farklı bakış açılarını gerekli hale getirmiştir. En genel anlamı ile işletmelerin finansal dili olarak ifade edilen dışa dönük muhasebe uygulamaları, örgütün içerisine daha bütüncül bakmayı da gerektiren stratejik maliyet yönetimini de kapsayan stratejik yönetim muhasebesini de içermek durumundadır. Belirtilen açıklamalar çalışmanın stratejik maliyet yönetiminin işletmelerin rekabet avantajı sağlama düzeyindeki etkisini ölçmek ve yorumlamak amacıyla yürütülmesini sağlamaktadır. Bu doğrultuda öncelikle kavramın teorik çerçevesi ve literatürdeki çalışmaların bütüncül değerlendirilmesi yapılmakta, ardından Muğla ilindeki işletmelere yönelik bir anket uygulaması sonuçlarına yer verilmektedir.

2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi

Evrensel kabul gören bir şekilde yönetim muhasebesinin nasıl geliştiğini söylemek mümkün değildir. Bazı görüşlere göre, yönetim muhasebesi sanayi devrimi ile birlikte ekonomik kaynakların optimize edilmesi için gereken bilginin toplanması ile başlamıştır. Bazı yazarlara göre ise, yönetim muhasebesinin gelişiminin nedeni, daha önceden piyasa tarafından fiyatlandırılan büyük işletmelerin içselleşmiş işlemlerinin oluşturulmasına katkı sağlamak olarak ifade edilmiştir. Bu gelişme özellikle Amerika'da tren yolu ve telgrafın gelişmesinin ardından ortaya çıkmıştır. Başka bir görüşe göre ise yönetim muhasebesi özellikle maliyet kontrolü amacına yönelik olarak ortaya çıkmıştır (Ovunda, 2015: 1893). Sonuçta her farklı görüş yönetim muhasebesinde gelişim aşamalarını açıklayabilmek açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle bu bölümde her bir gelişim sürecinin bütüncül değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Waweru (2010: 168) yönetim muhasebesinin gelişimini anlamamanın en iyi yolu bu alanı şekillendirmede rol oynayan iktisadi çevreyi anlamak olarak ifade etmektedir. Literatürde 1990'larda etkin olan örgüt teorisi ve davranışsal bilimlerden ziyade yönetim muhasebesinin dönüşüm sürecinde neo-klasik iktisadi uygulamalar etkili olduğunu savunmaktadır. Bu noktada yönetim muhasebesinin teorik çerçevesi ve tarihsel süreci aşağıdaki gibidir:

Şekil 1: Yönetim Muhasebesinin Gelişimi



Kaynak: Waweru, 2010: 168

Şekilden de görülebileceği gibi, yönetim muhasebesindeki dönüşüm süreci 1960 sonrasında onar yıllık dönemler ile daha belirgin olarak gözlemlenmektedir. 1960 öncesindeki dönemde yönetim muhasebesi örgütlerde planlama ve kontrol amacı ile uygulanmakta olup, standartlaşmış maliyetler üzerine odaklanmak en önemli konulardandı. Ancak daha sonraki dönemde yönetim muhasebesi ekonomik sistemdeki gelişmelerin etkisi ile artan ihtiyaca cevap verebilmek için üzerinde yeniden düşünülen alanlardan biri olmuştur. Küreselleşme olgusu temelinde yönetim muhasebesi değişim sürecinde zirveye ulaşmıştır.

1989 yılında IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) yönetim muhasebesinin amaçlarının ve kapsamının anlaşılması amacıyla bir tebliğ yayınlamıştır. 1998 yılında yukarıda belirtilen dinamiklerin de etkisi ile yayınlanan ilk tebliğ revize edilerek Yönetim Muhasebesi Kavramları - Sayı 1 (Management Accounting Concepts – Number 1) olarak Uluslararası Yönetim Muhasebesi

Tebliğleri serisinin birincisi olarak yeniden yayınlanmıştır. Bu tebliğ yönetim muhasebesinin gelişimi noktasında literatürde yer alan çalışmalara önemli ölçüde rehberlik yapmıştır. Çünkü bu tebliğ içerisinde yönetim muhasebesindeki gelişme ve değişim, yönetim muhasebesi ve yönetim süreci, kavramsal çerçeve ve kullanımı ile sonuç bölümleri yer almaktadır (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 230). Ayrıca tebliğde uygulamadan çok kavramlar üzerine odaklanılmaktadır. Böylelikle IFAC yayınladığı tebliğ ile yönetim muhasebesinin tarihsel gelişimini dört temel aşamada özetlemektedir. Bu aşamaların detayları aşağıdaki gibidir (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 231; Kamal, 2015; Waweru, 2010):

- **Aşama – Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol Dönemi (1950 Öncesi Dönem)**

IFAC'a göre 1950'den önce yönetim muhasebesi bir işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayan teknik bir faaliyettir. Özellikle bu dönemde maliyetin belirlenmesi üzerinde odaklanılmaktadır. Üretim teknolojisi oldukça basit, ürünler bir takım ayrı üretim süreçlerinden oluşmaktadır. İlk madde ve malzeme ile işçilik maliyetleri kolayca belirlenebilir, üretim süreci de manuel faaliyetlerin hızına göre belirlenmektedir. Üretim maliyetleri üzerine odaklanmak bütçe ve üretim süreçlerinin finansal kontrolü ile tamamlanmaktadır. Göreceli bir şekilde yönetim temelli üretim kapasitesi gibi içsel faaliyetler ile ilgilenilmekte olup, bütçeleme ve maliyetlerin belirlenmesi gibi maliyet muhasebesi teknikleri bu dönemde yaygın olarak kullanılmıştır. Ekonomik çevrenin de etkisi ile maliyet bilgisinin sınırlı olduğu yaygınlaştıkça, her bilginin yönetim kararı alma sürecinde düşük bir seviyede kullanıldığı da bu süreçte anlaşılmıştır (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 232- 233). Çünkü maliyet muhasebesi sistemleri 1900'lerin başlarında üreticilerin dışa dönük finansal raporlama için bilginin toplanmasına yardımcı olduğu bilinmektedir. Bu dönemde iç finansal bilgi örgütlerin çalışmalarını organize etmek ve üretim birimlerindeki eksik noktaların yeteneklerini arttırmak, kaynakların rekabetini ve karlılığını tanımlamak ve sürdürmek amacıyla kullanılmıştır (Johnson, 1991: 44). Bu da IFAC'ın belirlediği gelişim sürecinin maliyet belirleme ve finansal kontrol olarak ifade edilmesinin temel nedeni olmaktadır.

Johnson (1991: 53-55) IFAC'ın yönetim muhasebesindeki tarihsel gelişim sürecinin ilk aşamasını 19. yüzyılda yönetim muhasebesinin bağımsız bir disiplin olarak ayrılmadığı süreç olarak ifade etmekte ve ilgili dönemde üç aşamalı bir geçişten bahsetmektedir. İlk aşama 1800 – 1885 yılları arasında olup, sanayi temelli örgütlerin dönüşüm maliyetlerini gözetlemek için kullanılan maliyet sistemlerinin aynı zamanda ürün maliyetleri için kullanılmadığı bir dönemi kapsadığını belirtmektedir. Tamamıyla homojen olan üretim hatlarında çıktının sağlandığı bir üretim sistemi bu dönemde yaygın olarak kullanılmakta olup, ürün maliyet bilgisinin örgüt karlılığının değerlendirilmesinde esas alınmadığını da ifade etmektedir. İkinci dönem olarak ifade ettiği 1885 ve I. Dünya Savaşı arasındaki yıllarda, bazı sektörlerdeki yöneticiler üretim maliyetine daha fazla önem verir hale gelmişlerdir. Bunun sonucu olarak da fiyatların değerlendirilmesinde özellikle karlılık için ürün maliyet bilgisine ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Üçüncü dönem olarak ifade ettiği 1914 ve 1950 yılları arasında ise, yönetsel anlamda ürün maliyetinin gelişiminin sağlandığı dönemi oluşturduğunu ifade etmektedir. Bu dönemde birçok sektörde işletmeler ürün maliyet bilgisini karar alımında kullanmak amacıyla ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Özellikle ağır sanayi ve metal işleme işletmelerinde ürün maliyet sistemi, örgüt içerisinde satış ve üretim stratejisi geliştirmek amacıyla maliyet sistemleri geliştirilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır.

Johnson'ın (1991) temel gelişim sürecini destekler nitelikte IFAC (2002), belirtilen dönem Birinci Yönetim Muhasebesi devriminden önceki klasik dönem olarak ifade etmekte olup, bu dönemin 1950'lerde sonlandığını savunmaktadır. Bu dönemde özellikle 1820 – 1885 yılları arasında maliyet muhasebesine çok az ya da hiç katkı yapılmamıştır. Ancak daha sonra örgüt yapılarındaki değişim ile birlikte daha büyük ölçekli işletmelerin ortaya çıkması ile birlikte işletme faaliyetleri daha karmaşık bir şekilde dönüşmüş ve gider kontrolü ile üretim sürecinde sabit fiyatlar açısından bilgiye ulaşmak önem kazanmıştır. 1880 – 1889 yılları arasında Du Pont ve General Motors gibi işletmelerde yönetim muhasebesi uygulamalarına rastlanmıştır. Yönetim muhasebesi uygulamaları yöneticilerin etkinliği ve karlılığını

arttıracak olan bilgiyi aramaya başlamalarına neden olmuştur (Ovunda, 2015: 1894). Kaplan'a (1984: 401-403) göre, belirtilen şirketlerdeki uygulamalar 1880 ve 1925 yılları arasındaki modern anlama yakın şekilde gelişen kurumsallaşma sürecini başlatmış ve yönetim muhasebesi uygulamalarında yenilikçi gelişmelerin ortaya çıkmasının en büyük tetikleyicisi olmuştur. 1925 sonrasında maliyet ve yönetim muhasebesi açısından gelişmeler devam etmiş ve örgütlerin maliyet davranışları birçok açıdan geliştirilmeye ihtiyaç duyduğu konusu literatürde sıklıkla tartışılmıştır. 1950'lere gelindiğinde ise, modern anlamdaki sermaye bütçeleme kavramı ortaya çıkmış ve II. Dünya Savaşı sonrasındaki dönemde gelecekteki nakit akışlarını tahminlemek amacıyla sermaye bütçeleme sıklıkla kullanılmıştır. 1960'larda örgüt içerisindeki çeşitli planlama ve kontrol sorunları açısından nicel modeller yönetim muhasebesi konuları açısından tartışılmıştır. Regresyon analizlerini de içeren analitik tekniklerin nasıl maliyet muhasebesi sorunlarına cevap verdiği üzerinde durulmuştur.

Ferrara (1995: 30-33) yukarıda ifade edilen yönetim muhasebesinde yaşanan dönüşüm sürecinin ilk aşamasını paradigmatik gelişmeler ile birlikte açıklamıştır. Belirtilen ilk dönemi Paradigma¹ A – 1940'lara Kadar Yüzyılın Dönüşü: Endüstri Devrimi Dönemi olarak ifade etmiştir. Endüstri devriminin erken döneminde Taylor ve Emerson gibi mühendisler maliyetlerin ne olması gerektiğini yani standart maliyetleri belirlemişlerdir. Bu mühendisler yeni maliyet muhasebesi tekniklerini süreçlerin finansal ve fiziksel etkinliğini sağlamak ve kontrol

1 Kuhn'a (2008: 97-98) göre paradigma, kabul görmüş olan bir model ya da bir örnektir. Koşullar değiştiğinde ya da zorlaştıkça daha özgül ya da daha ayrılmış hale getirilecek olan bir modeldir ve bir bilim dalında bir tüketim kalıbından daha fazlasıdır. Yani Kuhn'a göre;

".....bir konuda zihinsel veya kavramsal modele sahip olmak demek o konuda bir paradigmaya sahip olmak demektir. Bilim adamlarının hangi deneyleri nasıl yapacaklarını, hangi sorunları öncelikli kabul edeceklerini, hangi soruları soracaklarını belirleyen şey sahip oldukları paradigmatlardır. Belirli bir paradigmaya sahip olmayan bir araştırmacı olguları bir araya bile getiremez, çünkü paradigmanın olmadığı yerde bilimin gelişmesini sağlayan tüm olgular eşit derecede önceliklidir. Bir olgu diğerlerinin içinden seçilmiş ise, bu paradigma sayesinde olur." (Kuhn, 2008: 67, 70-72; Aktaran Güneş, 2003: 4). Bu doğrultuda paradigma, bir bilginin elde edilebildiği, üzerinde çalışıldığı, oluşabildiği ve gelişebildiği bir çerçevede, bilimsel ontoloji temelinde üretilen varsayımlar vb.nin bir seti olarak kabul edilmektedir. Yani özünde paradigma çevremize ve içerisinde yaşadığımız yere ait temel ipuçlarını içermektedir. Bu ipuçları da beraberinde varsayımları getirmektedir. Bu varsayımlar da doğrunun ve bilginin ne olduğunu dikkate alan ve bunların nasıl elde edildiğini ve kullanıldığını yansıtan bir temele dayanmaktadır. Bu bağlamda paradigmatların sadece insanların nasıl davrandıklarını ve neden o davranışı gösterdiklerini değil, aynı zamanda neden belirli bir davranışın kabul edilebilir olduğunu da yansıttıkları söylenebilmektedir (Norreklit vd., 2010: 734).

etmek amacıyla geliştirilmiştir (Ovunda, 2015: 1890). Mühendislik temelli olarak yürütülen bu dönem çalışmalarında, maliyet standartlarının tipik olarak ürün özellikleri, zaman ve hareket çalışmaları doğrultusunda belirlenmesi sağlanmıştır. Bu maliyetler direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri, pazarlama ve yönetim giderlerini içermektedir. Ayrıca toplam maliyet birim başına maliyet ile ilişkilendirilerek yine bu dönemde açıklanmıştır. Paradigma A içerisinde özellikle iki araştırma sorusu üzerinde durulmuştur. Bu sorular, “Birim maliyetlerin belirlenmesi için hangi düzeyde faaliyet yürütülmelidir?” ve “Hedeflenen kar nasıl belirlenmelidir?” şeklindedir. Belirtilen sorular modern anlamdaki dönüşümü de hızlandırmıştır. 1910’lardan sonra bu uygulamalar muhtemelen maliyet bilgisinin toplanması ile ilgili soruna neden olacak bir şekilde zor ve maliyetli hale gelmiştir. Bunların yerine diğer teknikler gündeme gelmeye başlamıştır. Yönetim ve maliyet muhasebesi birçok açılardan 1940’larda birbiri ile yer değiştirerek literatürde ve müfredatlarda yerini almaya başlamıştır (Ovunda, 2015: 1891). Böylelikle maliyet muhasebesi uygulamalarından yavaş yavaş yönetim muhasebesi uygulamaları ayrılmaya başlamıştır.

Literatürde belirtilen ilk gelişim aşaması Chandler’a (1962) göre şöyle gelişmiştir. Yönetim muhasebesi sistemleri ilk olarak 19. yüzyılda Amerika’da ortaya çıkmıştır. İlgili dönemde Porter’a (1980, 1985) göre bazı işletmeler karmaşık maliyet sistemleri kullanmaktaydılar. Yeni muhasebe sistemleri bu süreçte kontrol ve nakit akışını görmek açısından önemli hale gelmiş ve iç muhasebe sistemleri, maliyetlerin belirlenmesi, çıktı yönetimi, işgücü sermayesi gibi konularda geliştirilmiştir. 19. yüzyılın sonlarında ve 20. yüzyılın başlarında verimliliği analiz etme amacına yönelik kar ile ilgili muhasebe sistemleri gelişmeye başlamış ve 20. yüzyılda bu teknikler, işgücü, ilk madde etkinliği ve maliyetlerini gözetlemek için standart hale getirilmiştir. Bu noktada standart maliyet yaklaşımı faaliyetlerin kontrol edilmesi amacı ile geliştirilmiştir. Her ne kadar finansal ve finansal olmayan muhasebe bilgisinin yönetim muhasebesinde kullanımı ile işgücü ve müşterilerin uzun dönemde işletme karlılığı olarak dikkate alınması 1950’li yıllardan önceki dönemlere rastlansa da (Kamal, 2015: 14) modern anlamdaki uygulama örneklerini görmek pek mümkün olmamıştır.

Açıklamalar doğrultusunda belirtilen dönüşüm sürecinin ilk aşamasında yönetim muhasebesi uygulamalarını görmek mümkündür. Ancak IFAC (2002), 1950'lerden önceki yönetim muhasebesi uygulamalarını işletmenin amaçlarına ulaşmada teknik bir faaliyet olarak tanımlamaktadır ve bu uygulamalar yüksek oranda maliyetin belirlenmesi amacıyla örgütler tarafından tercih edilmektedir. Bu dönemdeki üretim teknolojileri de karşılaştırmalı olarak basit ve birbirine benzemeyen süreçlerden oluşmaktadır. İşgücü ve ilk madde maliyetleri kolayca tanımlanmakta ve üretim süreci genelinde manuel olarak yürütülen faaliyetlerden meydana gelmektedir. Bu şekilde üretim tipolojisi içerisinde ürün maliyet bilgisinin kullanılması örgütlerin ölçeğine ve yaşanan çevresel değişimlere bağlı olarak belirlenmektedir.

- **2. Aşama – Yönetimsel Planlama ve Kontrol Bilgisi (1965'e Kadarki Dönem)**

1950 ve 1965 yılları arasında yönetim muhasebesi planlama ve kontrol amaçları için bilginin sağlanmasına yönelik olarak yönünü değiştirmiştir. İkinci aşamada yönetim muhasebesi IFAC'a göre, bir yönetimsel kontrol faaliyetine dönüşmüştür. Ancak bir personel rolü de bu yönetimsel süreçte gerekli hale gelmiştir. Burada ifade edilen personel (yönetim muhasebecisi) yönetime karar analizi ve sorumluluk muhasebesi gibi konular ile ilgili karar alımını destekleyecek faaliyette bulunmalıdır. Yönetimsel kontroller stratejik ve çevresel koşullardan çok üretim ve idari koşullar üzerine odaklanmaktadır. Bu nedenle de yönetim muhasebesi yönetimsel kontrol sisteminin bir parçası olarak daha tepki göstermeye eğilimli, problemleri tanımlayan durumundadır (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 233).

1950'lerde modern anlamdaki maliyet muhasebesine özellikle tren yollarındaki gelişim, 1870'lerden sonra çelik, kimya ve metal işleme endüstrileri ile birlikte oligopolist piyasaların karmaşık üretim süreçlerinin ortaya çıkması ve geniş ölçekteki örgütlerin yüksek derecede belirsizlik ve risk derecelerini analiz etme gibi nedenler doğrudan etkiler yapmıştır (Johnson, 1972: 466). Açık bir şekilde maliyet ve finansal kayıtların entegrasyonu yönetimsel kontrolün önemli bir aracı

olarak modern maliyet muhasebesinin gelişimi açısından gereklidir. Endüstriyel uygulamalar için modern maliyet sistemlerin uyumu muhasebede çift taraflı kayıt yönteminin kullanımı ile birlikte, çift taraflı kayıt sisteminin endüstriyel maliyet sisteminin ihtiyaçlarına uyumlaştırmak için (Johnson, 1972: 467-468) yönetim muhasebesi uygulamalarında kontrol bilgisine ihtiyaç duyulmuştur.

En genel anlamı ile yönetsel kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kaynakların etkili ve etkin kullanımını ya da elde edilmesini garanti altına alan bir süreçtir. Buradaki kontrol kavramı, işletmedeki stratejilerin uygulamaya konmasını ifade etmek için kullanılmaktadır. Yönetsel kontrolün işlevi öngörülen şekilde stratejilerin uygulamasını sağlamak için gerekli planların yürütülmesini içermektedir. Her ne kadar planlama ve kontrol zaman zaman aynı prosedürler olarak tanımlansa da her ikisi işletmede yönetsel kontrole katkı yapmaktadır. Benzer durum yönetim muhasebesi ve yönetsel kontrol açısından da geçerlidir. Her iki kavram uzun bir dönem pratik olarak eş anlamlı kavramlar olarak görülmüştür. Çünkü muhasebe işletmenin bütün alanlarını kapsayan ve her zaman karar alma sürecine katkı yapan bir dildir (Carenys, 2010: 38) ve bu uygulama süreci içerisinde yönetsel kontrolü barındırmaktadır.

IFAC ile benzer şekilde ikinci aşamayı açıklayan bir başka yazar olan Kamal'a (2015: 14) göre, 1950 ve 1960'larda yönetim muhasebesi planlama ve kontrol amaçlarına hizmet etmek için kullanılmıştır. Bu süreçte yönetim muhasebesi bir yönetsel faaliyet olarak düşünülmemekte ve yönetim tarafından karar analizleri ve sorumluluk muhasebesi gibi tekniklerin kullanımı ile uygulanmaktadır. Daha sonra gerek stratejik gerekse de çevresel koşulların etkisi ile yönetsel kontroller üretim ve idari yönetime doğru değişim göstermiştir. Yönetim muhasebesi daha aktif problemleri tanımlayıcı ve yönetsel kontrollerin bir parçası olarak yürütülmüştür. 1950'lerde nakit akış, toplam kalite yönetimi, optimum transfer fiyatlaması gibi yaklaşımlar, 1960'larda fırsat maliyeti bütçelemesi, sıfır tabanlı bütçeleme, karar ağacı gibi yaklaşımlar bu dönemde kullanılmıştır.

Bunların yanında Chandler'a (1962) göre, belirtilen dönemde özellikle yönetsel kontrol temelli uygulamanın gelişiminde ABD'deki büyük işletmeler temelinde yürütülen aracılık (vekalet) teorisi araştırmaları ve faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının esas alındığı araştırmaların belirleyici olmuştur. Bu iki yaklaşımın özellikle belirtilen süreçteki yönetim muhasebesi araştırmalarını yönlendirdiği (Aktaran Luft, 1997: 165) bilinmektedir. IFAC'ın gelişim sürecinin ikinci aşamasını paradigmatik dönüşüm ile açıklayan Ferrara (1995: 30-33) bu süreci Paradigma B – 1940 ile 1980 Arası: Maliyet Hacim Kar Analizleri ve Doğrudan Maliyetleme dönemi olarak ifade etmiştir. Bu paradigma döneminde sabit ve değişken maliyet ayrımlarına gidilmiştir. Bu maliyet türlerine yönelik, maliyet hacim ve kar analizlerinin geliştirilmeye başlandığı dönem olmuştur. Yine Ferrara'ya (1995) göre, paradigma A ve B dönemlerinde çok büyük değişimler olmamıştır. Sadece sabit ve değişken maliyet arasındaki ayırım, toplam maliyetin hesaplanması ve hedef satış fiyatının belirlenmesi için kullanılmıştır. Sonuç olarak ilgili dönemdeki değişim süreci incelendiğinde 1950'lerdeki organize üretim birimlerini koordine etmek için bilginin temel kaynağı olan ve sonuçlar hakkında bilgi sağlayan finansal muhasebe sisteminin (Johnson, 1991: 44) yaşanan değişimler sonrasında maliyet bilgi sistemi ve analizi gibi yeni bilgi kaynakları ile desteklemeye başladığı görülmektedir.

- **3. Aşama – İşletme Süreçlerinde Kaynak İsrafını Azaltma (1985'e Kadarki Dönem)**

1970'lerdeki durgunluğun ardından petrol fiyatlarındaki düşüşün devam etmesi ve 1980'lerin başlarında ortaya çıkan küresel rekabet olgusu Batılı sermaye piyasalarını tehdit etmiştir. Artan rekabet, endüstriyi birçok açıdan etkileyen hızlı teknolojik gelişmeler tarafından ivme kazanmıştır. Bu rekabet olgusunun üstesinden gelmek için yeni yönetim ve üretim teknikleri geliştirilmeye başlanmış ve aynı zamanda maliyetlerin kontrolü işletme süreçlerinde kaynak israfını azaltmak için yeniden tartışılmıştır. Bu çerçevede yönetim bilgisi karar alma için bir ihtiyaç şeklinde görülmüştür (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 233-234). Hızlı teknolojik gelişmelerin

etkisi ile artan rekabet ortamı, endüstriyi birçok açıdan yeni üretim ve yönetim tekniklerini gündeme getirmiş, bunların aynı zamanda maliyetlerin kontrol edilmesi ve kaynaklardaki atık tüketiminin azaltılması ile birlikte ele alınarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu dönemde ortaya çıkan teknikler faaliyet temelli maliyetleme, hedef maliyet, değer yaratıcı yönetim, kısıtlar teorisi, benchmarking gibi (Kamal, 2015: 14) daha çok işletmedeki kaynakların etkin kullanımı üzerine odaklanan teknikler olmuştur.

Ferrara (1995: 30-33) bu süreci Paradigma C – 1980'lerin Sonu 1990'ların Başı: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Dönemi olarak tanımlamakta ve bu dönemde faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı içerisinde ürün başına değişen maliyetler, ürünün karmaşık yapısına bağlı olarak değişen maliyetler ve ürünün çeşitliliğine göre değişen maliyetler olmak üzere üç tür değişken üretim maliyetin belirlendiğini ve karar alımında kullanıldığını ifade etmektedir. Böylelikle yeni değişken maliyet türleri uygulanması başlangıçta sabit maliyetleri düşürücü etki yapsa da ilerleyen süreçte faaliyet tabanlı maliyetleme ek değişken maliyetler getirmiştir.

IFAC'a göre birinci yönetim muhasebesi devrimi olarak ifade edilen modern yönetim muhasebesi dönemi de 1950'lerin sonlarında yavaş yavaş şekillenmeye başlayıp 1980'lerin başlarında sona ermiştir. Bu süreçte birçok araştırma yapılmış ve yeni karar alma araçları yöneticiler açısından sağlanmıştır. Araştırmacılar daha çok kar maksimizasyonu modelleri olan doğrusal programlama, maliyet varyans geliştirme modelleri, transfer fiyatlama ve fırsat maliyeti modelleri ile çalışmışlardır (Ovunda, 2015: 1894).

Kaplan (1984:407-408) 1980'lere gelindiğinde maliyet muhasebesi araştırmalarında yeni teknikler ortaya atılmaya başlanmasını bir değişim olarak ifade etmekte ve bu değişimin temelinde belirli nedenler bulunduğunu belirtmektedir. Bunlardan birincisi, geleneksel maliyet muhasebesi modeli birkaç standartlaşmış ürünün kitle üretim süreci açısından değerlendirilmesini ve analizini içermesidir. Ancak 1980'lere gelindiğinde örgütlerin üretim çevresinin

değişmesi ve üretim biçimlerinin yeniden gözden geçirilme ihtiyacı gözlenmiştir. Bu noktada geleneksel maliyet muhasebesi araçları yetersiz kalmıştır. İkinci neden ise, bu dönemde bilgisayar destekli üretim sistemleri gündeme gelmiş, bu doğrultuda gelişmeye başlayan teknoloji ile birlikte maliyetlerin tahminlenmesi, planlaması ve kontrolü için bu yeni üretim trendini esas alan çalışmaların yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. Modern anlamda değişim geçiren yönetim muhasebesi yaklaşımı 1980'lerde örgütün stratejik amaçlarına hizmet etmek durumunda kaldığı için yeniden gözden geçirilmiştir. Maliyet muhasebesinden ayrı bir disiplin olarak kendi prosedürlerini ve ölçüm sistemlerini geliştirerek hem maliyet muhasebesinden hem de finansal muhasebeden ihtiyaç duyduğu verileri sağlaması beklenmiştir. 1970'lerdeki dünya durgunluk sürecinin ardından petrol fiyatlarındaki düşüşlerin özellikle Batılı sermaye piyasalarını tehdit etmesi ile birlikte 1980'lerde küreselleşme olgusunun da gündeme gelmesi, artan rekabet ortamında yeni karar alma biçimlerini destekleyecek yönetim muhasebesi araçlarının geliştirilmesini gerekli kılmıştır.

- **4. Aşama – Etkin Kaynak Kullanımı Noktasında Değer Yaratma (1995'e Kadarki Dönem)**

1990'larda örgütler dünya çapında endüstriyel üretim ve bilgi işleme teknolojilerindeki görülmemiş bir uzmanlık ile karşı karşıya kalmışlardır. İnternet ve e-ticaret olgusunun ortaya çıkması, kaynakların etkin kullanımı doğrultusunda değer yaratma üzerine odaklanmayı gerektiren yönetim muhasebesi amaçlarının gözden geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 234). Örgütlerde küreselleşme olgusu ile birlikte müşteri memnuniyeti üzerine odaklanan örgüt içi faaliyetlerin etkinliğini arttırmak ve kalitesini geliştirmek üzerine artan bir ilgi oluşmuştur (Ovunda, 2015). Böylelikle yönetim muhasebesi uygulamaları kaynakların etkin kullanımını içeren örgüt faaliyetlerinin değer yaratması veya yeniden yapılanması üzerine temellenmiştir. Ortaya çıkan yenilikçi teknikler stratejik yönetim muhasebesi gibi yaklaşımları gündeme getirmiştir. Bu dönemdeki teknikler temelinde toplam kalite yönetimi, tam zamanında

üretim gibi modern teknoloji ve yönetim süreçlerini içeren tekniklerdir. Genel anlamda yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişimler gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara bağlı olarak gerçekleşmiştir (Kamal, 2015: 13-15). Standart maliyetlemede varyans analizleri, yatırım geri dönüş yönetim sistemi, iskonto edilmiş nakit akışları tekniği, sıfır tabanlı bütçeleme gibi yenilikçi yöntemler yönetim muhasebesindeki yaratıcı yaklaşımın örnekleri (Kasanen vd., 1993) olarak birçok araştırmada yerini almıştır.

IFAC'ın belirlediği dördüncü gelişim aşamasını Ferrara (1995: 30-33) Paradigma D – 1990 Sonrası: Mühendislik Temelli Standart Maliyetlere Karşı Piyasa Temelli Standart Maliyetler dönemi olarak ifade etmektedir. Bu dönem içerisinde satış fiyatının belirlenmesi için toplam maliyetlerin gelişimine odaklanılmamaktadır. Hedef maliyet birimi eğer hedeflenen karar ulaşırsa piyasa temelli standart maliyettir. Yine çeşitli üretim hatları ile ilgili stratejilerin tanımlanması için bu dönemde standart maliyet varyansları, sorumluluk muhasebesi, kısıtlar teorisi vb. yaklaşımlar kullanılmaktadır. Böylelikle yirminci yüzyılda çok sayıda yenilikçi yönetim muhasebesi teknikleri birden fazla endüstri açısından gelişerek ortaya çıkmıştır. Bu da yönetim muhasebesi uygulamalarının artan bir şekilde bir örgütün ya da bir ulusun ötesine geçip, örgütler arası yönetim muhasebesi uygulamaları olarak değer zincirleri, ortak girişimler, lisans ve franchising sözleşmeleri, dış kaynak kullanımı, etkili müşteri cevap sistemi, rekabetçi maliyet analizleri gibi konular üzerine odaklanılarak literatürde yerini almasını sağlamıştır (Shields, 1997: 7). IFAC'ın tebliğinde yer alan aşamalardan yola çıkılarak yönetim muhasebesinde yaşanan dönüşüm süreci tarihsel perspektifte aşağıdaki tablo üzerinde sunulmaktadır.

Tablo 2: Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi

Süreçler İçin Muhasebe	1812 – 1920 Kavramın Erken Gelişmesi Maliyetlerin yönetilmesi ve süreçlerin etkinliği üzerinde durulmuştur.
Maliyet Muhasebesi	1920 – 1950 Kavramın Gelişmesi Maliyeti belirleme ve finansal kontrol üzerine odaklanılmıştır.
Yönetim Muhasebesi	1951 – 1980 Yönetim, planlama ve kontrol faaliyetleri için bilginin sağlanmasına odaklanılmıştır.
Yalın Üretim – Maliyet Yönetimi	1980'ler Atıkların azaltılması, tam zamanında üretim, faaliyet temelli maliyetleme, hedef maliyet, kalite yönetimi ve ürün döngüsü yönetimi gibi konular üzerinde durulmuştur.
Değer Temelli Yönetim	1990'lar Müşteri değeri yaratma, strateji, denge skor kartları ve diğer yenilikçi yöntemlerin gelişmesi üzerinde durulmuştur.

Kaynak: Kamal, 2015:15

1950'lere kadarki süreçte maliyet belirleme ve finansal kontrol üzerine odaklanılarak yürütülen yönetim muhasebesi uygulamaları özellikle doğru üretim maliyetini belirlemek amacıyla kullanılmıştır. Maliyet muhasebesi işletmenin stok değerlemesi için maliyetlerin toplanması ile ilgilendiği, yönetim muhasebesi karar alma, planlama, kontrol ve performans değerlendirme ile ilgili uygun bilginin sağlanması ile ilgilendiği (Ovunda, 2015: 1891) noktasındaki anlayış, rekabet ortamındaki ve üretim çevresindeki, firmaların maliyet yapılarındaki ve bilgi teknolojilerindeki hızlı değişimler gibi faktörlerin etkisi (Joshi, 2001: 86) ile birlikte yeniden gözden geçirilmiştir. Özellikle bu faktörlere teknolojik gelişmelerdeki hızlı değişimin ve üretim sistemlerinde esnekliğin de eklenmesi, yönetim muhasebesinin daha stratejik bir anlayış ile şekillenmesi açısından önem taşımıştır.

Sonuç olarak tarihsel perspektifte yönetim muhasebesinin gelişim süreci değerlendirildiğinde, sürecin Waweru'nun (2010: 165-167) ifade ettiği gibi, iktisadi yaklaşım ve iktisadi olmayan yaklaşım çerçevesinde açıklanabileceği görülmektedir. İktisadi yaklaşım içerisindeki bileşenler yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme faaliyetlerini desteklemek için özel sektör uygulamalarından meydana geldiği üzerine temellenmektedir. Yönetim muhasebesi sistemleri işletme içi süreçlerin etkinliğini gerçekleştirmek amacıyla finansal muhasebe sisteminden ayrı bir raporlama sürecine girmiş ve bu süreç de IFAC'ın belirlediği dört aşamada gerçekleşmiştir. Bu anlamda yönetim muhasebesi gelişimini dört temel aşamada açıklamaktadır. Birinci aşamada yönetim muhasebesi, işletme faaliyetlerini sürdürmek için teknik bir gereklilik şeklinde ortaya çıkmakta, ikinci aşamada planlama ve kontrolün yönetimini destekleyen yönetsel bir faaliyet olarak ortaya çıkmakta, üçüncü ve dördüncü aşamalarda ise, yönetim muhasebesi yönetim sürecine entegre edilmiş yönetimin bir parçası olarak ortaya çıkmaktadır. İktisadi olmayan yaklaşımın bileşenleri ise, kamu kurumlarında kuralların veya standartların karşılaştırılması ile örgütün bireysel performansının ölçümü ve analizini içermektedir. Üretim kontrolü ve hesap verebilirlik bu yaklaşım içerisinde yönetim muhasebesi açısından tartışılan konular olmuştur. Sonuçta bu yaklaşıma göre yönetim muhasebesi uygulamaları işletme faaliyetlerini desteklemek gibi bir amaca hizmet ederek gelişmemiştir. Her iki yaklaşım içerisinde de geleneksel anlamda yönetim muhasebesi örgütlerdeki finansal karar alma süreçlerini destekleyici bir sistem olarak ifade edilmiştir. Literatürde yer alan çalışmalarda da Ovunda'ya (2015: 1895) göre, neo- klasik iktisat teorisi temelinde şekillenmiş, görevler yönetsel ve operasyonel seviyelerde yeniden tanımlanmıştır. Geleneksel dönemde tek başına yönetim muhasebesinin amacı karar almaya yardımcı olmak şeklinde tanımlanmış, stratejik karar alma düzeyindeki etkileri yirminci yüzyılın sonlarına doğru sıklıkla tartışılır hale gelmiştir.

3. Stratejik Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Köprü: Stratejik Maliyet Yönetimi

1980'ler yönetim muhasebesindeki dönüşümün anlaşılması açısından en önemli dönemi ifade etmektedir. Bu süreç bir anlamda yönetim muhasebesinin köklerinin yeniden tanımlanması ya da restorasyon süreci olarak görülmektedir (Van der Merwe, 2007). Bu restorasyon ihtiyacının oluşmasında öncelikle genel muhasebe teorisinin gözden geçirilme ihtiyacını ortaya koyan düzenlemeler neden olmuştur. Bunlardan ilki, Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin (AAA) 1966 yılında yayınladığı Temel Muhasebe Teorisi Tebliği (A Statement of Basic Accounting Theory - ASOBAT)'dir. ASOBAT muhasebeyi, bilgi kullanıcılarının karar almasına ve değerlendirmesine olanak tanıyan finansal bilginin tanımlanması, ölçümü ve iletişim süreci olarak tanımlamaktadır. Tebliğin temel amacı da bir muhasebe teorisi için olası yapıyı ortaya çıkarmaktır. Bu tebliğde teori kavramı, ilgili alanı referans alan genel bir çerçeve sunan kuramsal, kavramsal ve pragmatik ilkeler seti bütünü olarak tanımlanmaktadır (ASOBAT, 1966: 1). Bu tebliğde muhasebe alanında yaşanan değişikliklerin nedeni olarak, insan davranışlarına bağlı olarak yaşanan teknolojik gelişmelerin ve değişimlerin muhasebe alanını ve yöntemlerini de değiştirmesi gösterilmiştir. Hatta tebliğe göre, değiştirmeye devam edecektir. Bu değişikliklere bağlı olarak muhasebenin geleceğini de etkileyecek temel alanlar ortaya çıkmıştır. Bunlar ASOBAT içerisinde açıkça tanımlanmıştır (1966: 63):

- √ Karar süreçlerindeki bilgi,
- √ İnsan davranışları bilgisi,
- √ Bilgisayar teknolojisi ve sistemlerindeki tasarım ve
- √ Bilgi teorisi ve ölçme tekniklerindeki değişimdir.

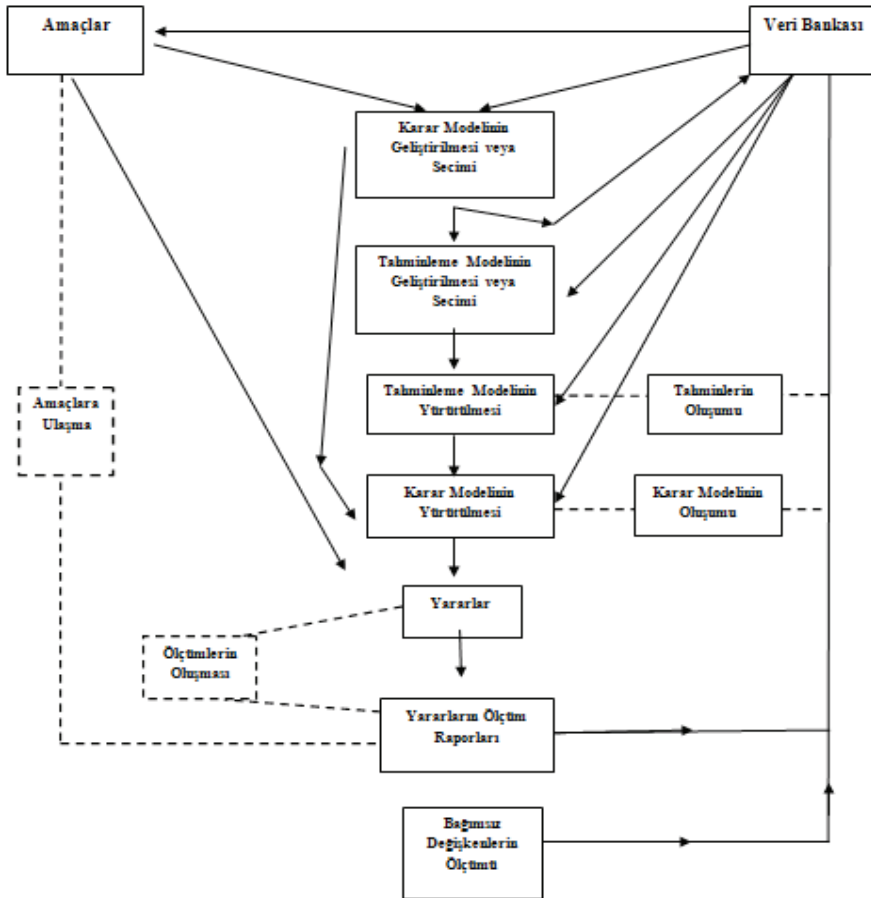
Bu gelişmeler ışığında muhasebe teorisi ve pratiklerinin değişimi olmuştur. Muhasebe teorisinin gelecekteki olası yapısı, geçmiştekenden daha normatif ve daha az tanımlayıcı olacaktır. Muhasebe alanı geçmişten gelen, var olan bilginin iletişimini ve ölçümünü içermekte ve sosyo- ekonomik faaliyetlere açıklamalar sunmaktadır. Kontrol yöntemlerindeki gelişme ve her seviyede karar alma muhasebenin temel amaçları haline gelmiştir. Bilgi teorisinde yaşanan gelişimin bir sonucu olarak muhasebe diğer disiplinlerle birleşmiştir. Bu nedenle de yeni araştırma alanları ortaya çıkmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir (ASOBAT, 1966: 63):

- ✓ Bireylerin ve örgütün ihtiyaç duyduğu bilgi nedir ve ne olmalıdır. Bu ihtiyaçlar bulunmalı ve analiz edilmelidir böylelikle de raporlanan bilginin geliştirilmesi sağlanmalıdır.
- ✓ İnsan eylemlerinin ölçümleri üzerindeki etkilerin belirlenmesi gerekmektedir.
- ✓ İletişim ve ölçüm tekniklerinin geliştirilmesi gerekmektedir.

Sayılanlara ek olarak ASOBAT'ta (1966: 64), muhasebenin kavramsal temelleri araştırılmaktadır. Muhasebe, temelinde bir bilgi sistemidir. Ekonomik olaylar üzerinde oluşan sorunlara etkili bilgi sağlamaya yönelik genel bir teorinin uygulamasıdır. Aynı zamanda muhasebe, nitel kavramlarla ifade edilen karar alma bilgisini sağlayan genel bir bilgi sistemidir. Bu anlamda muhasebe hem bir kişiliği yönetmeye yarayan genel bir bilgi sistemi hem de bilgi tarafından tanımlanan temel bir alanın parçasıdır. Muhasebe aynı zamanda etkili bir şekilde bilginin geçişi ve iletişimi ile de ilgilenmektedir. Çünkü muhasebe birçok aktivite için uygulanabilen bir ölçüm sürecidir. Bu aynı zamanda ekonomik karar almayı sağlayan bilgi sisteminin ayırıcısı olduğu anlamına da gelmektedir. Bu nedenle muhasebenin iletişim yönteminin yeniden araştırılma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Sonuçta da finansal tabloları hazırlayanların varsayımları ve bilginin edinilmesindeki tepkilerin açıklanması sağlanabilecektir.

ASOBAT'ın ortaya attığı muhasebedeki karar – fayda yaklaşımını destekler bir nitelikte bir diğer düzenleme olarak AAA'nın 1971 yılında yayınladığı rapor gösterilebilir. Bunun temel nedenini ise, bu raporda muhasebe teorisinin tahminleme özelliğini yerine getirebilmesi için karar alma modellerinden yararlanması gerektiğine yönelik yapılan vurgulardır. AAA'nın raporuna (1971: 64) göre, bir teorinin tahminleme sürecinin gelecek olayların tahminlenmesi, faaliyetlere ilişkin alternatiflerin ve çıktıların tahminlenmesini içermektedir. Bununla birlikte bu tahminlemelerin karar alma modellerinde kullanılması gerekmektedir. Bu doğrultuda raporda belirtilen süreç aşağıdaki şekil üzerinde özetlenmektedir:

Şekil 2: Muhasebede Karar Modelleri ve Tahminleme Süreci



Kaynak: AAA Report, 1971: 65 (Aktaran Akdoğan ve Aydın, 1987: 151)

Yukarıdaki şekilden de görülebileceği gibi muhasebe uygulamalarında üzerinde durulan temel noktaların başında karar alma ve tahminleme sürecine yardımcı olacak bir teorinin gerekliliğidir. Finansal muhasebe alanında yapılan bu teori temelli düzenlemeler 1980'lerin sonlarına doğru İngiltere Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (UK Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) tarafından bir komisyon oluşturulmasına ve yönetim muhasebesinde yaşanan değişimlerin araştırılmasına öncülük etmiştir. Çünkü değişen koşullara cevap verebilecek nitelikte her sektördeki örgüt seviyesinde yönetim muhasebesi açısından genel bir çerçeveye ihtiyaç duyulmaktadır. CIMA tarafından oluşturulan komisyonda araştırma Bromwich ve Bhimani tarafından yapılarak tamamlanmış ve Yönetim Muhasebesi: Devrim Değil Evrim (Management Accounting: Evolution not Revolution) başlıklı bir rapor halinde yayınlanmıştır. Bu raporda yazarlar stratejik yönetim çerçevesinde örgütlerde yönetim muhasebesinin şu anda tam anlamıyla kavramsal çerçevesini sağlayamamasına rağmen gelecekteki önemine vurgular yapılmıştır (Aktaran Drury 2005: 462; Langfield – Smith 2008: 204).

Geleneksel yönetim muhasebesi anlayışında değişiklik gerekliliğini her örgüt seviyesinde hissedilmesi belirtilen temel çalışmalar doğrultusunda sıklıkla vurgulanmıştır. Böylelikle stratejik yönetim ve maliyet muhasebesi arasında bir köprü niteliği taşıyan bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmuştur. Çünkü stratejik maliyet yönetimi işletmelerin çoklu performans göstergelerinin ölçülmesi için bir odak noktası oluşturulmasını sağlamıştır (Joshi, 2001: 89-90). Çoklu performans göstergeleri kalite, esneklik ve yenilik olarak ifade edilmektedir. Bu doğrultuda Bromwich ve Bhimani (1994: 127) göre stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının amacı yönetim muhasebesinin rakipler ile ilgili bir şekilde tüketici değerini oluşturma üzerine odaklanmaktadır. Örgütün piyasadaki performansını birtakım stratejik değişkenler kullanarak gözlemlemeyi amaçlayan, stratejik planların bütüncül olarak değerlendirilmesine imkan tanıyan bir kavramdır (Joshi, 2001: 90) ve bu kavram daha sonraları stratejik yönetim muhasebesi olarak ifade edilen yeni bir kavramın çekirdek formunu oluşturmaktadır.

Dixon'a (1998: 272 - 273) göre stratejik yönetim perspektifinden maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yaklaşım, rekabet avantajı sağlayan bir araç olarak sunulmaktadır. Stratejik maliyet muhasebesi olarak da ifade ettiği bu kavram, 1990'larda strateji geliştirmede işletmenin rekabet avantajı sağlaması açısından önemli olan yeni yöntemlerden biri olarak sunulmaktadır. Geleneksel anlamda maliyet muhasebesi yönetsel faaliyetler için bilgi sağlamak amacıyla kullanılmaktaydı. Geleneksel formunun temelinde dahi maliyet muhasebesi uygulamaları açısından maliyet ve strateji birbiri ile bağlantılıdır. Ancak stratejik maliyet muhasebesi kavramında geleneksel formdan farklı olarak, taktiksel göstergelerden çok stratejik göstergelerin kullanılarak performans ölçümü yapılması üzerine odaklanılmaktadır. Bu doğrultuda uygulamaların temelinde stratejiler muhasebe açısından oluşturulmalı ve muhasebedeki göstergeler teknikler ve raporlar ile desteklenmelidir. Stratejik açıdan önem taşıyan bilginin edinilmesi özellikle genel muhasebe teorisindeki karar alma ve tahminleme temeline uygun olarak stratejik maliyet muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. Bu yaklaşım ile örgütlerdeki maliyet yapısının bilgisi, fiyatlama, çıktı stratejisi ve hacim ile pazar payı göstergeleri bir örgütün rakipler ile stratejik açıdan yüzleşmesi açısından da fayda sağlanmaktadır.

Yukarıdakilere ek olarak stratejik yönetim ile maliyet kontrol sistemleri arasında da yakından bir ilişki bulunduğunu söylemek mümkündür. Langfield-Smith'e (1997:209) göre strateji, zaman içerisinde örgütlerde maliyet kontrol sistemleri açısından farklı şekillerde kavramsallaştırılmıştır. Kurumsal strateji işletmenin nasıl yönetileceği, nasıl en iyi finansal yapının kurulacağı savlarını da içerecek bir şekilde örgüt faaliyetleri ile ilgili kararları içermektedir.

Açıklamalar doğrultusunda 1980'lerden sonra stratejik yönetim ve muhasebe arasındaki ara yüzü sağlayacak bir yaklaşım geliştirme ihtiyacının belirginleştiği söylenebilir. Bu yaklaşım aynı zamanda muhasebe ile örgütün stratejik konumlandırması arasında ilişki kurmaya çalışan bir genel yaklaşımı da içermelidir. Bu da bizi taktiksel göstergeler yerine stratejik göstergeleri kullanarak performans ölçümleri üzerine odaklanan yönetim muhasebesi uygulamalarını içeren (Juras, 2014: 77) stratejik yönetim muhasebesi kavramına götürmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi, stratejik yönetim ve maliyet muhasebesi arasında bir köprü şeklinde ortaya çıkan ve çok boyutlu işletme konularında örgütlerin daha iyi karar almasına yardımcı olan bir faaliyettir. Çünkü Shah'a (2011: 9) göre stratejik yönetim muhasebesi, örgüt içerisindeki performans ölçümlerini sadece kar temelli değil, aynı zamanda stratejik yönetim performansı üzerine odaklanan stratejik araçların kullanımı ile desteklemektedir. Bu da yaklaşımın örgüte ait dış faktörleri de içine alan finansal olmayan bilginin yorumlanması ve analizi süreçlerine destek olmakta, yani karar alma ve tahminleme sürecini kolaylaştırmaktadır.

4. Stratejik Yönetim Muhasebesi

İçsel raporlamaya odaklanan (Horngren vd. 2006: 2) ve 1900'lerden itibaren yönetsel kontrol faaliyetlerinin başlamasıyla (Kaplan 1984: 396) önem kazanan yönetim muhasebesi en genel anlamı ile, örgütlerin amaçları doğrultusunda yönetime yardımcı olmak amacıyla bilginin tanımlanması, ölçümü, toplanması, analizi, sunumu, yorumlanması ve iletişimi sürecidir. Örgütlerin amaçları ya da bir amacı ışığında karar alımına yardımcı olabilmek amacıyla bilginin toplanması ve iletişimi için bir mekanizmadır. Yönetim muhasebesi içerisinde aynı zamanda kontrol (stratejik planlama sistemleri, standart kurallar, prosedürler, bir bireye işin nasıl yapılacağını gösteren biçimsel olmayan kontroller) kavramını da barındırmaktadır (Macintosh ve Quattrone, 2010: 5). Bunlara ek olarak teknolojik yenilikler temelinde müşterilere uyum sağlama ve küreselleşmenin örgüt faaliyetlerine olan etkileri geleneksel yönetim muhasebesi anlayışını değiştirmektedir (Wickramasinghe ve Alawattage, 2007: 11). Çünkü geleneksel yönetim muhasebesinin dört açıdan

zayıflığı bulunmaktadır. Bunlardan ilki geleneksel yönetim muhasebesinin sadece işletme içi veriye odaklanması ve dış piyasa bilgisinden yoksun kalmasıdır. İkincisi geleneksel yönetim muhasebesi işletmenin stratejilerinden bağımsızdır. Üçüncüsü geleneksel yönetim muhasebesi stratejik eylemlerindeki başarısı ile ilgili ölçüm yapamamakta ve sonuçta da işletmenin stratejik planlama faaliyetleri açısından geri bildirim sağlayamamaktadır. Dördüncüsü geleneksel performans ölçümleri ve kontrol sistemleri finansal temellidir (Wickramasinghe ve Alawattage, 2007: 243-244). Yönetim muhasebesinin söz konusu zayıflıkları 1980'lerin sonlarında yönetim muhasebesindeki kayıp noktalarının açıklanması için yeni teknikler ve yaklaşımların bütünü olarak ifade edilen stratejik yönetim muhasebesi anlayışının gelişmesine ortam hazırlamıştır. Ancak literatüre bakıldığında, stratejik yönetim muhasebesinin daha uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen yönetim muhasebesi içerisindeki kavramsallaşma sürecinin 1980'lere rastladığı görülmektedir (Roslender ve Hart, 2003: 256). Önceki bölümde de detaylı olarak açıklanan dönüşüm sürecinin sonrasında örgütler açısından stratejik yönetim muhasebesi, stratejik yönetim ve muhasebe arasındaki ara yüz olarak sunulmaktadır. Yani taktiksel göstergeler yerine stratejik göstergeleri kullanarak performans ölçümleri üzerine odaklanan yönetim muhasebesi uygulamalarını gerektirmekte (Juras, 2014: 77) ve işletmenin finansal performansına değişik açılardan bakmayı sağlamaktadır.

Yirminci yüzyılın sonlarında stratejik yönetim muhasebesine akademik çevrede büyük bir ilgi olmuştur. Bu durum stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına büyük oranda normatif katkılar yapılmasını sağlamıştır. Literatürde stratejik yönetim muhasebesi rekabetçi durumu gözetme aracı olarak stratejik maliyet yönetimi olarak stratejik değerlendirme biçimi olarak ve faaliyet tabanlı maliyetleme ve denge skor kartları gibi stratejik bileşeni bulunan genel muhasebe teknikleri ile ilişkili olarak açıklanmıştır (Tillman ve Goddard, 2008: 81). Kavramın literatüre girişi ise, 1980'lerin sonlarına doğru İngiltere Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (UK Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) tarafından bir komisyon oluşturulması ve yönetim muhasebesinde

yaşanan değişimlerin araştırılması ile sağlanmıştır. Bu araştırma Bromwich ve Bhimani tarafından tamamlanarak Yönetim Muhasebesi: Devrim Değil Evrim (Management Accounting: Evolution not Revolution) başlıklı bir rapor halinde yayınlanmıştır. Bu raporda yazarlar stratejik yönetim muhasebesinin şu anda tam anlamıyla kavramsal çerçevesini sağlayamamasına rağmen gelecekteki önemine vurgular yapmışlardır (Aktaran Drury 2005: 462; Langfield – Smith 2008: 204).

Belirtilen rapor doğrultusunda CIMA'nın resmi terminolojisine göre stratejik yönetim muhasebesi, işletme içerisinde oluşan finansal ve finansal olmayan bilginin yanında işletme dışı faktörler ile ilgili bilginin de yer aldığı ve vurgulandığı bir yönetim muhasebesi türüdür (Aktaran Drury 2005: 462). Bu tanım doğrultusunda stratejik yönetim muhasebesini stratejik belirleyicilerin kullanılarak performans ölçümünün yapıldığı bir yönetim muhasebesi anlayışı temelinde (Dixon 1998:273), yönetim muhasebesinin işletmelerdeki stratejik dönüşe cevap vermesi olarak tanımlamak da mümkündür (Wickramasinghe ve Alawattage 2007: 240).

Literatürde kavramın kullanımı açısından en önemli etkiyi 1981 yılında Simmonds tarafından İngiltere'deki mesleki bir dergide "Yönetim Muhasebesi" adı altında bir makale yayınlaması ve makalede stratejik yönetim muhasebesinin uygulanması açısından güçlü bir örnek sunması ile gerçekleştirmiştir. Daha sonra birçok akademik ve mesleki çalışmalar bunu destekler nitelikte devam etmiştir. Literatürde stratejik yönetim muhasebesinin tek bir tanımı bulunmamaktadır. En basit şekli ile stratejik yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesinin daha stratejik bir şekilde yürütülmesi anlamına gelmektedir. Simmonds (1981) stratejik yönetim muhasebesini bir işletme ve rakipleri hakkındaki muhasebe bilgisinin işletme stratejisi geliştirmek ve gözetmek amacıyla kullanımını sağlamak şeklinde ifade etmektedir (Langfield-Smith, 2008:204-205). Simmonds'un (1981) tanımı stratejik yönetim muhasebesini işletmenin rakipleri ile daha kapsamlı bir karşılaştırılmasını içerdiği için maliyet muhasebesinden farklılaşmaktadır. Yani bir sektördeki rekabetçi durumunu araştırmak için işletmenin ilgili bilgilerini değerlendirmek ve müşteriler ile rakipler gibi dışsal bir şekilde yapılanan unsurları

da dikkate alarak işletme stratejilerini belirlemek oluşturmaktadır (Cuganesan vd., 2012:246). Bunu destekler nitelikte Bromwich (1990) stratejik yönetim muhasebesini, rakiplerin prosedürlerini ve işletme tekniklerini karar alımında kullanmak işletme tekniklerini karar alımında kullanılmak üzere bütüncül şekilde bakmaya imkan tanıyan bir yaklaşım olarak nitelendirilmekte ve kavramı işletmenin finansal bilgisinin piyasadaki üretim süreçleri, rakiplerin maliyetleri, maliyet yapıları ve işletme stratejilerinin rakipler üzerindeki etkilerini gözetleyerek analiz etmek olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşımın temelinde de stratejik maliyet analizi yatmaktadır (Roslender ve Hart, 2003: 257). Sonuçta Bromwich (1990) nihai ürün piyasasındaki çıktılar üzerine odaklanmakta ve bir işletmenin hedef pazarı ve maliyet yapısının, rakiplerin maliyet yapıları ve işletme stratejilerinin gözetimi konusunda elde edilen finansal bilgilerin dönemler itibari ile analiz edilmesi olarak stratejik yönetim muhasebesini tanımlamaktadır (Guilding vd.,2000:116-117).

Shank ve Govindarajan (1992) ise, stratejik yönetim muhasebesi kavramına farklı bir bakış açısı ile yaklaşmış ve maliyet bilgisinin stratejik yönetimde dört temel aşamada anahtar rol oynadığını belirtmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir (Guilding vd.,2000:116):

- Strateji oluşturma
- Strateji uygulama
- Stratejik iletişim
- Stratejik kontrol

Sayılan aşamalardaki rolleri gerçekleştirebilmek için de değer zinciri analizi, stratejik durum/konumlanma analizi ve maliyet etkeni analizi olmak üzere üç yaklaşımın strateji ve yönetim muhasebesi arasındaki ilişkinin kavramsal çerçevesini oluşturmak amacıyla kullanılması gerektiği önerilmektedir. Langfield-Smith'e (2008: 206) göre stratejik yönetim muhasebesi ise, yönetim muhasebesi bilgisinin elde edilmesi, yorumlanması ve analizi ile karşılaştırma için önemli bir

boyut sağlayan rakip faaliyetlerine stratejik bir uyumun sağlanmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda stratejik yönetim muhasebesi şemsiyesi altında toplanan birçok tekniği (hedef maliyetleme, stratejik maliyet analizi, rakip maliyet analizi, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim vb.) içermesi ve bu tekniklerin perspektifinden yönetim muhasebesinin tanımının yapılması gerekmektedir. Bu noktada stratejik yönetim muhasebesi birçok tekniği içerisinde barındıran bir şemsiye görevi görmektedir. Hedef maliyetleme, yaşam döngüsü maliyeti, stratejik maliyet yönetimi, rekabetçi maliyet analizi, faaliyet tabanlı maliyetleme, stratejik performans ölçümleri vb. stratejik yönetim muhasebesi içerisinde sayılan tekniklerdendir. Yani stratejik yönetim muhasebesi; yönetim muhasebesi bilgisinin toplanması, yorumlanması ve analiz edilmesinde stratejik bir oryantasyon sağlamakta ve rakiplerin faaliyetlerini karşılaştırma açısından anahtar bir boyut olarak sunulmaktadır. Bunu gerçekleştirirken iki tekrardan oluşan altı aşamalı bir süreci kapsamaktadır (Langfield-Smith, 2008:206):

- Rakiplerin bilgisinin toplanması,
- Maliyet düşürme fırsatlarının tanımlanması,
- Stratejik durumu gösteren muhasebe bilgisinin sağlanması,
- Rakiplerin bilgisinin toplanması,
- Maliyet düşürme fırsatlarının tanımlanması ve
- Stratejik durumu gösteren muhasebe bilgisinin sağlanmasıdır.

Yukarıda sayılan altı aşamalı sürecin uygulanması noktasında, Lord (1996) stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını aşağıdaki gibi özetlemektedir (Aktaran Shah, 2011: 3):

- Stratejik kararlarda muhasebeyi kullanma,
- Stratejik kararlar doğrultusunda maliyetlerin azaltılmasını sağlama ve,
- Belirtilenler doğrultusunda rekabetçi avantajın kazanılmasıdır.

Belirtilen tanımlar da dikkate alınarak incelendiğinde literatürde, stratejik yönetim muhasebesine iki perspektiften bakıldığı görülebilecektir. Birincisi, stratejik yönetim muhasebesi stratejik olarak yönetilmiş bir muhasebe teknikleri grubu olarak kabul edilebilir. Çünkü bu teknikler işletmenin uzun dönemli ve geleceğe uygun karar alımına ve dışsal bakış açısının sağlanmasına imkan tanımaktadır. İkinci olarak, stratejik yönetim muhasebesi işletmelerin karar verme mekanizmalarına muhasebecilerin dahil edilmesiyle ilgilidir ve bu da muhasebecinin stratejik karar alım sürecinde bu tekniklerden yararlanarak etkin bir rol oynamasına (Cadez ve Guilding, 2007: 838-839) ve örgütsel farkındalık yaratılmasına olanak tanımaktadır (Tillman ve Goddard 2008: 82). Yönetim muhasebesi uygulamalarına yeni bir bakış açısı getiren stratejik yönetim muhasebesi geleneksel uygulama formundan oldukça farklı şekillerde örgütün içsel faaliyetlerine yaklaşmaktadır. Aşağıdaki tablo üzerinde belirgin farklılıklar sunulmaktadır.

Tablo 3: Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklar

Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Tarihsel	Beklenen
Tek yönlü	İlgili
İç gözlemsel/Tepkisel	İleriye Dönük
Üretim odaklı	Rekabet Odaklı
Programlı	Programlı Değil
Veri Temelli	Bilgi Temelli
Varolan sistemler üzerine odaklanma	Varolan sistemler ile sınırlı değil
Eğilimler üzerine temellenme	Eğilimleri görmezden gelen

Kaynak: Wilson ve Chua, 1993 (Aktaran Juras, 2014: 77)

Literatürde yönetim muhasebesinin geleceğinin büyük oranda stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının yürütülmesine bağlı olarak belirleneceğine inanılmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi, finansal bilginin edinilmesi ve anlaşılmasında kullanılan geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerini kolaylaştırmakta ve bu işletmelerin stratejik bir seviyede performanslarını arttırmaya yardımcı olacak Tablo 3'te sunulan farklılıkları da içeren bir işletme planının stratejik olarak oluşturulmasına destek olmaktadır. Bu doğrultuda stratejik yönetim muhasebesi sadece daha stratejik değildir aynı zamanda örgüte birçok açıdan fayda sağlamaktadır. Pazarlama, stratejik rekabet avantajı sağlama işletmenin finansal olmayan bilgisinin önemini anlama bunlardan birkaçıdır. Yeni bir disiplin olarak stratejik yönetim muhasebesi yönetim muhasebesinden tam anlamıyla farklı değildir. Her ikisi genel anlamda örgütte Operasyonel seviyede işlevleri yerine getirmektedir. Ancak stratejik yönetim muhasebesi muhasebenin gelişen ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan gerekliliklere daha iyi cevap verebilecek niteliktedir (Shah, 2011: 4) ancak yeterli değildir. Değişen çevresel koşullara ayak uydurmak için kendini geliştirmek ve yenilemek durumundadır.

5. Stratejik Yönetim Muhasebesi Mi Stratejik Maliyet Yönetimi Mi?

Literatürde her iki kavramın sıklıkla birbiri yerine kullanıldığı ve birçok araştırmada benzerliklerinin vurgulandığı görülmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında özellikle her iki kavramın ne olduğunu açıklamak ve aralarındaki benzerlikler ile kapsam tartışmalarına açıklık getirmek hedeflenmektedir. Langfield-Smith'e (2008:206) göre stratejik yönetim muhasebesi kavramı genellikle İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda'da yürütülen çalışmalarda kullanılan bir kavram iken, stratejik maliyet yönetimi Amerika'da yürütülen çalışmalarda tercih edilen bir kavramdır. Shank ve Govindarajan (1994) bunun temel nedeni olarak stratejik maliyet yönetiminin, stratejik yönetim literatüründen gelen değer analizi, stratejik durum analizi ve maliyet etkeni analizi şeklinde sıralanan üç konunun analiz unsurları olarak tanımlanarak kullanımına bağlı olduğunu ifade etmektedir.

Yazarlara göre her ne kadar stratejik maliyet yönetimi ve stratejik yönetim muhasebesi arasında benzerlik bulunsa da, stratejik yönetim muhasebesinin stratejik maliyet yönetiminden daha kapsamlı olduğu belirtilmektedir.

Bilindiği gibi bir işletme içerisindeki muhasebe bilgisinin en önemli rollerinden biri işletmenin stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmaktır. Bu bakımdan işletme yönetimi artan bir şekilde aşağıdaki dört aşamalı süreci uygulamaktadır (Shank, 1989: 50).

- Strateji oluşturma,
- Örgüt içerisindeki stratejilerin iletişimini sağlama,
- Stratejileri uygulamak için taktikler geliştirme ve yürütüme,
- Aşamaların uygulama başarılarının gözetimi için kontrolleri yapma ve geliştirme, sonuçta stratejik amaçlarda başarıyı sağlamadır.

Bir işletmeye ait maliyet bilgisi yukarıda sayılan aşamaların her birinde önemli rol oynamaktadır. Bu açıdan bakıldığında stratejik maliyet yönetimi, stratejik maliyet döngüsündeki bu dört aşamada doğrudan maliyet bilgisinin yönetsel kullanımı olarak tanımlanabilir. Çünkü stratejik yönetim bağlamında, stratejik yönetim muhasebesi yönetim muhasebesinden belirgin bir şekilde ayrılmaktadır. Ayrıca stratejik maliyet yönetimi sonuçlarından doğan değer zinciri analizi, stratejik konumlandırma ve maliyet etkeni analizi olmak üzere üç önemli konu da bulunmaktadır. Bu üç konu yönetim muhasebesi üzerinde yeniden düşünme açısından bir çerçeve sunmaktadır (Shank, 1989: 50). Bu çerçeveyi birçok açıdan bir paradigma olarak da ifade edilmektedir.

Belirtilen paradigma doğrultusunda stratejik maliyet yönetimi, yönetim muhasebesi disiplini içerisinde maliyet bilgisini kullanmak amacıyla, çeşitli kaynakları kullanmak ve rekabet avantajı sağlamak için ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede maliyet analizi ve maliyet yönetimi örgütün stratejik durumu üzerine

odaklanan tüm değer zincirini ve maliyet etkenlerini kapsamaktadır. Son dönemde yürütülen çalışmalarda örgütün maliyetleri ve müşterilerine sağladığı değer arasındaki ilişki örgütün kar elde etme becerisi ile birlikte açıklanmaktadır. Bu noktada stratejik maliyet yönetimi merkezinde değer zinciri analizi maliyet etkeni analizi ve değer yaratma analizi gibi teknikleri içerisinde barındırarak işletmenin karar alım süreçlerine yardımcı olmaktadır. Bu tekniklerin karar alım süreçlerindeki etkileri ise aşağıdaki gibidir (Silvi ve Cuganesan, 2006: 312-312):

- **Değer Zinciri Analizi:** Stratejik maliyet yönetimi bir sektördeki veya ağıdaki örgütler tarafından yaratılan değeri anlamayı zorunlu kılmaktadır. Değer zinciri analizi perspektifinden işletmeye yaklaşıldığında, işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki her bir aktörün değerini tanımlamak amaçlanmaktadır.
- **Maliyet Etkeni Analizi:** Porter'a (1985:63) göre, muhasebe sistemleri maliyet analizi için yararlı olan bilgileri toplarken genellikle stratejik maliyet analizi yöntemini kullandıklarını ifade etmektedir. Bunu yaparken de Porter (1985) "maliyet etkenleri (cost drivers)" adı verilen on tane maliyet unsurlarının işletmenin maliyet yapısını ve davranışlarını açıklamada yardımcı olduğunu ifade etmektedir. Böylelikle her bir faaliyete ilişkin değer yaratılması da sağlanmış olacaktır. Bunlara ek olarak işletmenin stratejik konumlanması (rekabet avantajı sağlayacak nitelikte), değer zinciri ve maliyet etkenleri ile doğrudan bağlantılıdır (Lumley ve Gergely, 2015:1). Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde rekabetçi avantajı elde etmek isteyen işletmeler, örgütün tüm maliyet etkenlerini bir arada değerlendirmek durumundadır. Bir işletmenin ölçeği, deneyimi, kullandığı teknoloji, ürün ve hizmetlerdeki karmaşıklık gibi yapısal maliyet yönetimini gerekli kılmakta ve her bir değişken karar alım sürecini doğrudan etkilemektedir.

- **Değer Yaratma Analizi:** Bu analiz, örgütün faaliyetlerini katma değer yaratan veya yaratmayan olmak üzere sınıflama yapılmasına imkan tanımaktadır. Bu sınıflama aynı zamanda örgüt içerisinde kullanılan kaynaklardaki israfın azaltılmasına da doğrudan etki etmektedir. Bu nedenle yönetimin örgüt içerisinde yürüttüğü stratejik maliyet çalışmalarında bu analizin kullanımı son derece önem taşımaktadır.

Belirtilen maliyet yönetimi teknikleri aynı anda işletmenin stratejik durumunu geliştirmek ve maliyetleri azaltmak için uygulandığından stratejik maliyet yönetiminin de yürütülmesine imkan tanımaktadır (Cooper ve Slagmulder, 1998: 14). Çünkü temelinde maliyet muhasebesi yöneticilerin örgüt açısından sürdürülebilir kar amacına cevap verebilmeleri için maliyetlerin azaltılması olarak ifade edilmektedir. Oysaki işletme faaliyetleri ile ilgili diğer maliyetlerin de azaltılması veya kaynaklar ile ilgili sorunlara cevap verme noktasında da maliyet muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır (Anderson, 2006: 481). Bu da uygulama sürecinde bizi stratejik maliyet yönetimine götürmektedir. Stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizleri örgütün nasıl tercih ettiğine bağlı olarak önemli şekillerde farklılaşmaktadır. Temel strateji seçimleri maliyet liderliği veya ürün farklılaşması gibi iki temel yaklaşım ile şekillenmektedir. Bu iki yaklaşım farklı yönetsel temeller gerektirmekte ve her ikisi de maliyet analizi açısından farklı yaklaşımları gerektirmekte (Shank, 1989: 54) ve bu teknikler literatürdeki araştırmalara yansımaktadır. Lord'a (1996) göre, literatürde uygulama temelli maliyet yönetimi araştırmaları iki açıdan yürütülmüştür. İlkinde araştırmalar örgütlerde maliyet muhasebesi bilgisinin nasıl değer zinciri analizine destek sağladığı üzerine temellenmiştir. İkinci türde ise, firmanın stratejisi maliyet yapısı ve faaliyet düzeyi ile bu düzeylerde gerekli olan kaynaklar arasındaki ilişkileri temel alan çalışmalardır (Anderson, 2006: 484). Sonuçta her iki bölümlendirme şekli de stratejik maliyet yönetiminin yeni bir paradigma oluşumunu desteklemiş ve geleneksel yönetim muhasebesi hakkında farklı bir düşünme formu olarak şekillenmesine imkan tanımıştır. Shank'a (1989: 60) göre bu yeni düşünme formu, stratejik maliyet yönetim muhasebesi yaklaşımından daha içsel bir yaklaşım

olarak ortaya çıkmakta ve ne yapmamız ve neden yapmamız gerektiği sorularını sormaktadır. Belirtilen açıklamaların özetlenmiş şekli aşağıdaki tablo üzerinde sunulmaktadır.

Tablo 4: Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Maliyet Yönetimi

Temel Soru	Yönetim Muhasebesi Paradigması	Stratejik Maliyet Yönetimi Paradigması
Maliyetleri analiz etmenin en faydalı yolu hangisidir?	Ürünler/müşteriler/işlemler açısından odaklanma Güçlü bir içsel odaklanma Değer yaratmanın anahtar bir kavram olarak kullanılması	Bir işletmenin parçası olduğu tüm değer zinciri açısından çeşitli aşamalar bağlamında güçlü dışsal bir odaklanma
Maliyet analizinin amacı nedir?	Stratejik anlamda dikkate alınmadan üç amaç vardır. Bunlar: - Puanlama - Doğrudan eğilim - Problem çözme	Sayılan üç amacın yanında, maliyet yönetim sistemleri temel stratejik konumlandırma ve maliyet liderliği stratejisi sağlama, ürün farklılaştırma stratejisi geliştirme amaçları vardır.
Maliyet davranışını nasıl anlamlıyız?	Maliyet temelinde çıktının hacim ile ilgili bir fonksiyonudur. Bu nedenle değişken maliyet, sabit maliyet, aşama maliyetleri ve karma maliyetleri dikkate almak durumundadır.	Maliyet stratejik tercihlerin yönetiminde nasıl rekabet edileceği ve yönetsel yeteneklerin elde edileceği ile ilgili stratejik tercihlerin bir işlevi olarak ortaya çıkmaktadır.

Kaynak: Shank, 1989: 62

Shank ve Govindarajan'a (1992:179) göre, stratejik maliyet yönetimi içerisindeki önemli konulardan biri işletmenin maliyet yönetimi çalışmalarına odaklanmaktır. Bu noktada akla gelen soru, Nasıl maliyet yönetimi hakkındaki düşüncelerimizi organize edebiliriz? şeklindedir. Bu sorunun cevabını bulma noktasında stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı kullanılmaktadır. Çünkü stratejik maliyet yönetimi çerçevesi işletmeye dışarıdan bakmayı sağlayan kapsamlı bir maliyet yönetimini gerektirir ve Porter (1985) bu gerekliliği sağlayan aracın değer zinciri olduğunu ifade etmektedir. Bu noktada stratejik maliyet yönetimini işletme içerisinde

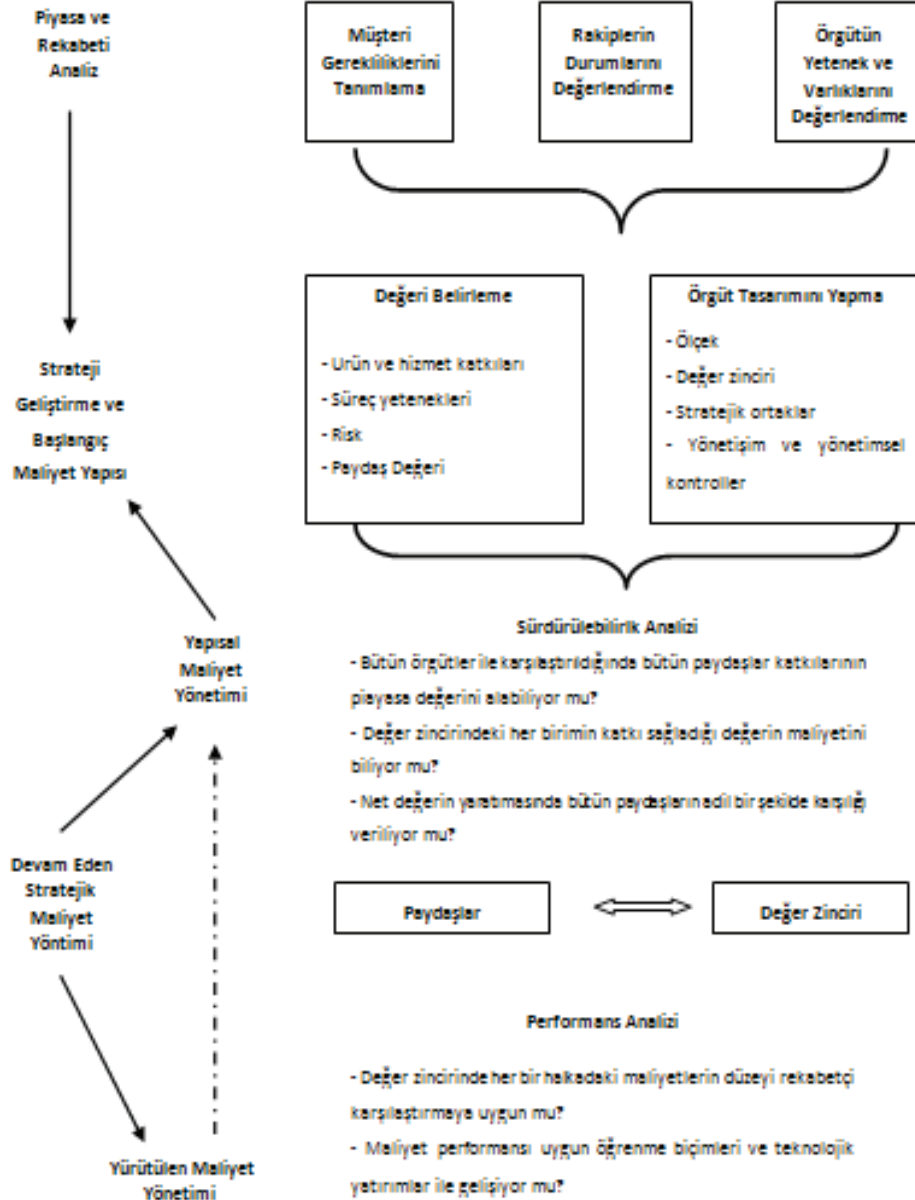
gerçekleştirebilmek için değer zinciri analizini kullanmak gündeme gelmektedir. Çünkü değer zinciri kavramı, genellikle işletmeye iç perspektiften bakmayı sağlayan yönetim muhasebesinden farklı bir nitelik taşımakta olup, stratejik konuların işletme içerisinde daha anlamlı bir şekilde yorumlanmasına ve analiz edilmesine imkan tanımaktadır (Shank ve Govindarajan,1992:179). Bu da istenen seviyede stratejik maliyet kontrolünü tüm üretim süreçlerinde gerçekleştirmeyi kolaylaştırmaktadır.

Özünde yönetim muhasebesine geleneksel olarak yaklaşmak kurumsal stratejinin değişmeyen yansımaları ile bağlantılı olarak tartışmaya açıktır. Bir örgütün maliyet yapısını anlamak ve analiz etmek başarılı stratejiler geliştirmek için anahtar bir rol oynamaktadır. Ancak maliyet analizi geleneksel olarak yönetsel karar alımının finansal etkilerinin değerlendirilmesi anlamına gelmekte olup, stratejik maliyet analizi, bu kavramdan daha kapsamlı bir şekilde stratejik unsurların daha bilinçli, belirgin ve formel bir yapıda karar alım sürecine dahil edilmesini içermektedir. Porter (1980, 1985) bir stratejik maliyet analizinin iyi bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki adımların izlenmesi gerektiğini önermektedir (Waweru, 2010: 172):

- İşletmenin değer zincirini tanımlamak ve değer yaratıcı maliyetler ile varlıkları belirlemek,
- Maliyet etkenlerinin her birini her bir değer faaliyeti ile birlikte değerlendirerek analiz etmek,
- Maliyet etkenleri kontrolü veya değer zincirinin yeniden düzenlenmesi gibi sürdürülebilir rekabet avantajı yaratmak için olasılıkları incelemektir.

Sayılan adımlar strateji geliştirmeyi örgüt içerisinde maliyet yönetimi ile birleştirerek sunulmasını gerektirmektedir. Aşağıdaki şekil üzerinde belirtilen açıklamaların görünümünü bulmak mümkündür.

Şekil 3: Strateji Geliştirme ve Stratejik Maliyet Yönetiminin Şematik Sunumu



Kaynak: Anderson, 2006: 485

Anderson'a (2006: 485) göre, işletmede yürütülen piyasa ve rekabet analizleri strateji geliştirmeyi doğrudan etkilemektedir. Strateji geliştirmede iki konu üzerine odaklanılmaktadır. Bunlardan ilki değeri belirleme ikincisi örgütsel tasarımıdır. Buradaki strateji geliştirme unsurları uzun dönemde örgütün maliyet yapısını tanımlama açısından son derece önemli oldukları bilinmektedir. Yine buradaki tercihlerinin belirlenmesinde, kısa dönemde örgütün içinde bulunduğu değer zincirindeki paydaş katkıları ile entegreli bir biçimde tanımlanarak yürütülmesi gerekmektedir. Bu da değer zincirinin sürdürülebilirliği ve değer zincirinin performansı gibi iki konuda sürekli analizi gerekli kılmaktadır. Böylelikle stratejik maliyet yönetimi rekabetçi maliyet yapısını ifade eden yapısal maliyet yönetimi ve maliyet etkin strateji üzerine odaklanan yürütülen maliyet yönetimi olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Her iki türdeki maliyet yönetimi gerekli olmasına rağmen son dönemde örgütler açısından yapısal maliyet yönetimi daha etkin bir şekilde kullanılmaktadır (Anderson, 2006: 497). Yapısal maliyet yönetimi aynı zamanda stratejik yönetim muhasebesi araştırmalarında da kullanılmaktadır (Guldin vd.,2000). Yani stratejik maliyet yönetimi süreci örgütün stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının bir parçası olarak şekillenmektedir.

Belirtilen nokta stratejik yönetim muhasebesi ve stratejik maliyet yönetimi kavramlarının benzerlik taşıdığı yönleri göstermektedir. Ancak stratejik yönetim muhasebesi belirgin bir şekilde geleceğin muhasebe temelli ve piyasa temelli dönüşümlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar kavramın uygulanma şekli işletmeler açısından aynı etkinlikte gerçekleşmemiş olsa da, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları her işletme açısından faydalıdır. Uygulamalardaki temel şart ise, örgüt içerisinde yürütülen faaliyetlerde yenilik temelli strateji gelişimi, endüstri düzenlemeleri ve finansal stres düzeyi gibi faktörlerin sürece dahil edilmeleri sağlanmalıdır (Ma ve Tyles, 2009: 475).

Simmonds (1981) stratejik yönetim muhasebesini işletmenin rakipleri ile daha kapsamlı bir karşılaştırılmasını içerdiği için maliyet muhasebesinden farklılaşmaktadır. Bromwich (1990) stratejik yönetim muhasebesini, rakiplerin prosedürlerini ve işletme tekniklerini karar alımında kullanmak üzere daha bütüncül bir şekilde örgüte bakmaya imkan tanıyan bir yaklaşım olduğu için farklılaştığını belirtmektedir. Ma ve Tyles'a (2009: 473) göre ise, stratejik yönetim muhasebesinin örgüt içerisinde strateji oluşturma ve uygulamada etkili bir yaklaşım olması nedeniyle, sadece finansal bilgiye odaklanmaktan çok, örgüt ile ilgili diğer bilgilere de odaklanmayı gerektirdiği için maliyet muhasebesi uygulamalarından farklılaştığını ifade etmektedir.

İşletmenin finansal performansına değişik açılardan yaklaşmayı sağlayan raporlar üzerinden hareket eden ve daha çok sorumluluk muhasebesinin doğuşuna neden olan geleneksel anlamdaki yönetim ve maliyet muhasebesi araçları veya tekniklerinden farklı olarak, modern yönetim muhasebesi araçları sadece finansal ölçümleri değil aynı zamanda finansal olmayan ölçümleri de dikkate almaktadır. Bununla birlikte işletmenin kurumsal stratejileri ile performans ölçümlerini ilişkilendirmektedir (Wickramasinghe ve Alawattage 2007). Bu doğrultuda da stratejik maliyet yönetimini de içine alan yönetim muhasebesi, uzun dönemli olarak işletmedeki faaliyetlerin kontrolünü ve gözetimini yerine getirmektedir. Böylelikle de yönetim muhasebecileri doğrudan iç kontrol sisteminin etkinliğine katkı yapmaktadır. Çünkü günümüzde muhasebe ve hesap verilebilirlik iç ve dış çevre ile ilişkilendirilerek açıklandığı için (Hoque 2004: 5-6) stratejik yönetim muhasebesi hem içsel hem de dışsal bilgiyi içerecek bir şekilde yürütülmelidir. Bu noktada da işletmelerde iç denetimin ve iç kontrol faaliyetlerinin yeterli düzeyde veya beklenen düzeyde değer yaratabilmesi açısından yönetim muhasebesi ve muhasebecileri önemli bir rol oynamaktadır.

6. KOBİ'lerde Rekabet Avantajı Olarak Stratejik Maliyet Yönetimi: Muğla Örneği

Day ve Wensley (1988) rekabet avantajını örgütün kaynaklarında ve becerilerindeki göreceli üstünlüklerin ayrı bir yeterlilik olarak gösterilmesi şeklinde ifade etmektedir. Rekabet avantajı genellikle bir endüstri ile ilgili yapıları, ürünleri, piyasaları, müşterileri, stratejileri ve iletişimi içermektedir (O'Donnell vd., 2002: 206). Önceki bölümlerde kavramsal çerçevesi sunulan stratejik yönetim muhasebesi araştırmaları iki temel alanda sınıflandırılmaktadır. Bunlardan ilki Simmonds (1981) ve Bromwich (1990) gibi yazarlar tarafından geliştirilen teorik modeller üzerine kurgulanan daha normatif çalışmalardır. Bu çalışmalarda maliyetler çeşitli maliyet analizi teknikleri kullanılarak örgüt stratejileri ile entegreli bir şekilde değerlendirilmektedir. Bu ilk kısımda ayrıca Shank ve Govindarajan (1992, 1993) gibi stratejik maliyet analizi temelinde işletmenin ve rakiplerinin rekabetçi avantajının değerlendirilmesini amaçlayan çalışmalar yer almaktadır. Bu ilk kısımda yer alan araştırmaların ortak bir şekilde temellendiği çalışma ise, Porter (1985) olup, stratejik maliyet analizlerinin rekabet avantajı sağlama noktasında açıklaması yapılmaktadır. İkinci araştırma alanı olarak literatürde yer alan anket temelli örgüt içerisindeki stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını analiz etmek ve değerlendirmek amacıyla yürütülmektedir. Bu çalışmalarda genellikle örgüt stratejisi ve stratejik yönetim muhasebesi teknikleri arasındaki ilişkiyi analiz edecek ölçeklerin geliştirilmesi ve sonuçlarının yorumlanması söz konusudur (Cescon vd.,2016: 1-3).

Bu çalışmada da literatürdeki ikinci akımda yer alan çalışmalara benzer bir nitelikte çalışma yürütülecektir. Muğla ilindeki KOBİ'lerin rekabet avantajı sağlama noktasında stratejik maliyet yönetimi süreçlerini değerlendirmek dolayısıyla da stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını yorumlamak oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda yürütülen araştırma süreci ve araştırmaya ilişkin bulguların değerlendirilmesi bu bölümde tartışılmaktadır.

- **Araştırma Metodolojisi**

Araştırma Cescon vd² .nin (2016) İtalya'da yürüttükleri çalışmadaki anketin Muğla'da uygulanması şeklinde yürütülmüştür. Ankete katılan işletmelerin görünümü aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

Tablo 5: Araştırma Örnekleme İle İlgili Bilgiler

Başlangıç Örneklem Düzeyi	551 işletme
Katılmayanlar	300 işletme
Yararlı Örneklem Büyüklüğü	251 işletme
- Birinci Çağrıda Yanıtlayan İşletme Sayısı	16 işletme
- İkinci Çağrıda Yanıtlayan İşletme Sayısı	37 işletme
Anketi Yanıtlayanların Sayısı	53 işletme
Yararlı Anket Sayısı	50
Cevap Yüzdesi	% 20

Bilim Sanayi ve Teknoloji Muğla İl Müdürlüğü'ne kayıtlı olan firmaların 2015 yılı Muğla İmalat Sanayi Envanteri bilgilerine göre Muğla İli'nde faaliyet gösteren işletmelerin sayısı 551 olarak tespit edilmiştir. Bu işletmelerin envaner sırasında kayıtlı olan iletişim bilgilerinden yola çıkılarak Muğla Ticaret ve Sanayi Odası'ndan (MUTSO) da destek alınarak 2017 yılına ait güncellemeler yapılmıştır. Yapılan güncellemeler doğrultusunda yararlı örnek büyüklüğü 251 işletme olarak belirlenmiştir. 251 işletmeye e-posta yolu ile anket çalışması gönderilmiştir. İlk çağrıda 16 işletmeden yanıt alınmıştır. İkinci çağrıda MUTSO Meslek Komiteleri toplantıları ve Meclis toplantısının olduğu dönemler esas alınarak tekrar anketin uygulanması sağlanmış ve 37 işletmenin daha ankete katılımı sağlanmıştır.

2 Yazarlara çalışmasında anket örneğini kullanmak amacıyla mail yolu ile ulaşılmıştır. Yazarlar geliştirdikleri ölçeğin kullanımına izin vermiş olup, ölçeğin tamamını e-posta yolu ile göndermişlerdir.

Toplamda 53 işletme anketi yanıtlamış ve 3 anket tamamının doldurulmaması nedeniyle analiz dışında bırakılmıştır. Toplamda araştırmada 50 işletme anketi kullanılmış ve cevap yüzdesi toplam örnekleme % 20 olarak belirlenmiştir.

- **Bulgular ve Değerlendirme**

Ankete katılan işletmelere ait temel özelliklerin belirlenmesi için öncelikle, sektör, çalışan sayısı, sahiplik yapısı ve işletmenin sermaye piyasasına kayıtlı olma durumlarına yönelik sorular yöneltilmiştir. Böylelikle anketin takip eden sorularında işletmelerin büyüklük ve sahiplik yapısı gibi faktörler başta olmak üzere diğer faktörlerin etkilerini bütüncül değerlendirilmesi sağlanmıştır.

Tablo 6: Anketi Yanıtlayan İşletmelerin Genel Özellikleri

Sektör		Çalışan Sayısı		Sahiplik Yapısı		Sermaye Piyasasında Kayıtlı Olma Durmu	
Sınıflama	Yüzde	Sınıflama ³	Yüzde	Sınıflama	Yüzde	Sınıflama	Yüzde
Araç/ Bakım- Onarım	%10	Mikro Ölçekli KOBİ < 10	% 0	Aile şirketi	% 92	Listede	% 2
Enerji	% 4						
Gıda	% 18						
İnşaat	% 12	Küçük Ölçekli KOBİ < 50	% 42	Kamu Kuruluşları	% 8	Listede Değil	% 98
Madencilik	% 50						
Matbaa	% 4	Orta Ölçekli KOBİ < 250	% 58				
Tarım	%2						

Tablodan da görülebileceği gibi, anketi yanıtlayan işletmelerin ağırlıklı olarak yer aldıkları sektör madencilik ilk sırada olmak üzere, gıda, inşaat, araç/bakım – onarım şeklindedir. Muğla ilindeki öncelikli sektörlerin başında gelen madencilik sektöründe bulunan ve ankete katılan işletmelerin tamamı en az orta büyüklükte

3 04.11.2012 tarih ve 790 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile KOBİ tanımı revize edilmiştir. Bu tanıma göre, KOBİ’lerin sınıflandırılmaları yukarıdaki gibi olup, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, KOBİ Araştırma ve Danışmanlık Merkezi Müdürlüğü bünyesinde de yayınlanmaktadır. Detaylı bilgi için: <https://www.tobb.org.tr/KobiArastirma/Sayfalar/KOBITanimi.php>

işletme tanımına uymakta ve ağırlıklı olarak da aile şirketi şeklinde faaliyet göstermektedir. Ankete katılan işletmelerin çok azı sermaye piyasasına kayıtlı durumdadır. Bu şirketler de genellikle kuruluş yeri İstanbul, Ankara, Bursa vb. olup Muğla ilindeki şubeleri bu özelliği yansıtmaktadır.

İşletmelere ait genel bilgilerden sonra, ankete katılanlara içinde buldukları sektöre ilişkin sorular yöneltilmiştir. Böylelikle sektörün yapısının işletmedeki muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi süreçlerine olan etkilerinin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Katılımcılara yöneltilen sorulara ve alınan yanıtlara ilişkin bilgiler aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

Tablo 7: İşletmelerin Sektörel Bilgileri

<i>İfadeler</i>	<i>Seçenekler</i>	<i>Yüzde</i>
İşletmenizin Bulunduğu Sektörün Özellikleri Nelerdir?	Parçalanmış/Bölümlenmiş	% 30
	Yoğun	% 53
	Çok yoğun	% 17
<i>İfadeler</i>	<i>Seçenekler</i>	<i>Yüzde</i>
İşletmeniz sektör yaşam döngüsünde nerede bulunmaktadır?	Giriş	% 21
	Gelişme	% 62
	Olgunluk	% 8
	Gerileme	% 2
	Yeniden Oluşturma	% 7
<i>İfadeler</i>	<i>Seçenekler</i>	<i>Yüzde</i>
İşletmeniz sektörde:	Lider	% 21
	Lider Ortağı	% 52
	Takipçi	% 27
<i>İfadeler</i>	<i>Seçenekler</i>	<i>Yüzde</i>
İşletmenizdeki stratejik işletme birimlerinin sayısı kaçtır?	1	% 64
	2	% 32
	3	% 3
	4 ve Üzeri	% 1
Toplam		% 100

Porter'a (1998: 31) göre, sektörün stratejik olarak değerlendirilmesi yapısal kaynaklardaki rekabetin değişimlerini karşılayabilme açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle ölçeğin bu kısmında özellikle sektörün stratejik değerlendirmesi ile ankete katılan işletmelerin farkındalık düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. İlk soruda ankete katılanlara içinde buldukları sektörün özelliği sorulduğunda % 53'ünün yoğun bir şekilde sektör içerisinde rekabete maruz kaldıkları ifade edilmiştir. İşletmelere ikinci olarak sektörün yaşam döngüsünde nerede buldukları sorulduğunda % 62'sinin gelişme evresinde bulunduğu tespit edilmiştir. Üçüncü olarak işletmelere sektördeki payları sorulduğunda ise, % 52'sinin kendisini lider ortağı olarak tanımladığı görülmektedir. Bu kısımda son olarak işletmelere bünyesinde kaç tane stratejik işletme birimi bulunduğu sorulduğunda % 64'ünün bir tane stratejik işletme birimi bulunduğu ve bunun da genellikle üretim departmanı olarak tanımlandığı belirtilmektedir.

Porter (1980, 1981, 1985, 1998) işletmelerin rekabet stratejileri kapsamında maliyet stratejisi, farklılaşma stratejisi ve odaklanma stratejisi olmak üzere üç temel strateji izleyebileceklerini belirtmektedir. Bu doğrultuda ankete katılanlara işletmede rekabet stratejisi olarak neyi tercih ettikleri sorulmuş ve yanıtlar aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmiştir.

Tablo 8: İşletme Faaliyetlerindeki Temel Strateji

<i>İşletme Faaliyetlerinde Uygulanan Temel Stratejiler</i>	<i>Strateji Türü</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>Yüzde</i>
	Maliyet Liderliği	27	% 54
	Ürün Maliyetlerine Odaklanma	11	% 22
	Ürün Farklılaştırma	5	% 10
	Farklılaşma Üzerine Odaklanma	7	% 14
Toplam		50	% 100

Tablodan da görülebileceği gibi, ankete katılan işletmelerin % 54'ü faaliyetlerinde uygulanan temel rekabet stratejisi olarak maliyet liderliğini göstermektedir. İşletmelerin % 22'si ürün maliyetlerine odaklanma stratejisi benimsemektedirler.

İşletmelerin benimsedikleri rekabet stratejilerinin işletmelerin faaliyette bulunduğu ürün piyasası ile birlikte değerlendirilmesi için ölçekte bunu yönelik soru yöneltilmiştir. Alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 9: İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Ürün Piyasası

<i>Ürün Piyasası Türü</i>	<i>Strateji Türü</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>Yüzde</i>
	İç Ürün Piyasası	26	% 52
	Uluslararası Ürün Piyasası	16	% 32
	İç ve Uluslararası Ürün Piyasası	8	% 16
Toplam		50	% 100

Ankete katılan işletmelerin % 52'si sadece ulusal ürün piyasalarında faaliyet göstermekte olup, % 32'si uluslararası ürün piyasasında faaliyet göstermektedir. Sadece % 16'lık kesimin hem iç hem de dış piyasada faaliyet göstermektedir. İşletmelerin faaliyette buldukları ürün piyasası türü karşılaşacağı/karşılaştığı rekabet düzeyini de doğrudan etkilemektedir. Bu da doğrudan işletmenin etkileneceği değişim kaynaklarını şekillendirmektedir. Belirtilen etkileri ölçebilmek amacıyla ankete katılan işletmelere değişim için en önemli kaynakların neler olduğu sorulmuş ve yanıtlar doğrultusunda aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 10: İşletmelerin Değişim Süreçlerini Etkileyen Faktörlerin Dağılımı

Kaynaklar	Frekans (Yüzde)						
	1 Önemli Değil	2	3	4 Orta Seviyede	5	6	7 Çok Önemli
Makro ekonomi ve sektördeki değişimler	-	-	-	-	-	%78	%22
Rakiplerin politikalarındaki değişimler	-	-	-	%52	%32	%16	-
Tüketicilerin tercihlerindeki değişimler	-	-	-	%79	-	%21	-
Rakipler tarafından piyasaya yeni ürünlerin sokulması	-	-	-	%43	-	%57	-
Rakipler tarafından yeni teknolojilerin kullanımı	-	-	-	%31	-	%52	%17
Tercihlerin değişmesi	-	-	%27	%23	%11	%39	-
Tedarikçilerdeki değişim	-	-	-	%34	-	%45	%21
Belirsizlik hakkında yönetimin algısı	% 15	-	%29	%26	%13	%9	%7

İşletme içerisindeki değişimi yönetebilmek adına yönetim seviyesindeki faaliyetleri belirlemek ve bunu işletme stratejilerine yansıtmak stratejik yönetim anlayışının en önemli bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Bu çalışmada ankete katılan işletmeler açısından değişime neden olan en etkili kaynaklar olarak makro ekonomi ve sektördeki değişimler, tüketici tercihlerindeki değişimler, rakipler tarafından piyasaya yeni ürünlerin sokulması ve yeni teknolojilerin kullanımı gösterilmektedir. Özellikle faaliyet gösterdikleri ürün piyasasını hem iç hem de dış piyasa olarak belirten işletmelerin yarısından fazlası makro ekonomik gelişmelerden oldukça etkilendiklerini belirtmişlerdir.

İşletmelerdeki değişimleri tetikleyen etkenlerin belirlenmesinden sonra ankete katılanlara işletme içerisindeki stratejik kararlarda işletme stratejileri doğrultusunda destekleyici karar türlerini belirtmeleri istenmiştir. Alınan yanıtlara göre aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 11: İşletme Stratejisini Destekleyen Kararlar

<i>Kararlar</i>	<i>Yüzde</i>
Yüksek kalitede ürün	% 73
Kısa zamanda ve düşük stok büyüklüklerinde düşük maliyetli üretim	% 86
Fiyatların azalması	% 51
Yenilikçi ürün tasarımı	% 47
Ürün karmasını geliştirmek	% 31
Dağıtımda güvenilirliği arttırmak	% 68
Müşterilere daha doğru hizmet sunmak	% 89
Müşteri tercihlerine yönelik üretim	% 59
Daha küçük ölçekte üretim	% 42
Yeni pazarlara girmek	% 27
İşletme çevresindeki değişimler nedeniyle esnekliği arttırmak	% 35

Ankete katılan işletmeler açısından işletme stratejisini destekleyen ve stratejik karar alımını gerektiren karar türleri olarak müşterilere daha kaliteli ve doğru hizmet sunmak, kısa zamanda ve düşük stok büyüklüklerini hedefleyen düşük maliyetli üretimler gerçekleştirmek, yüksek kalitede ürünler üretmek ve dağıtımda güvenilirliği arttırmak ilk sıralarda yer almaktadır. İşletmelerin vermiş oldukları kararlar incelendiğinde, özellikle belirsizlik ve küresel rekabet ortamında müşteriler, tedarikçiler, dağıtım kanalları gibi işletmenin en önemli dış paydaşlarına yönelik etkenler sayılmaktadır. Savage vd. (1991) yürüttükleri çalışmada her işletme yöneticisinin dış paydaşları ölçen, değerlendiren ve potansiyel etkilerini tahminleyen bir çalışma yürütmesi ve böylelikle de stratejik karar alım süreçlerini bu bilgiler ile desteklemesi önerilmektedir.

İşletmelere benimsedikleri strateji ile bağlantılı olarak uyguladıkları stratejik yönetim muhasebesi teknikleri sorulmuştur. Stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin belirlenmesinde geleneksel anlamdaki yönetim muhasebesi tekniklerinin işletme yöneticilerin ihtiyaç duydukları strateji öncelikli kararları geliştirmeleri noktasında yeterli bilgiyi sağlayamadığı için (Johnson & Kaplan, 1987;

Shank and Govindarajan, 1993) daha güncel bir şekilde gerek ürün maliyetleri gerekse de daha kapsamlı üretim süreçlerini değerlendirmeye imkan tanıyan tekniklerden yararlanılmıştır (Chenhall ve Langfield- Smith, 1998). Alınan yanıtlar doğrultusunda aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 12: İşletmede Uygulanan Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

<i>Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları</i>	<i>Kullanmayan İşletme Sayısı</i>	<i>Kullanan İşletme Sayısı</i>	<i>Kullanan İşletme Yüzdesi</i>
Maliyetleme Teknikleri:			
Yüklenbilir maliyetleme	23	27	% 54
Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme	45	5	% 10
Kalite maliyetleri	22	28	% 56
Stratejik maliyetleme	21	29	% 58
Hedef maliyetleme	19	31	% 62
Değer zinciri maliyetleri	41	9	% 18
Stratejik fiyatlama	23	27	% 54
Rekabetçi Muhasebe:			
Rekabetçi durum gözetimi	17	33	% 66
Rekabetçi maliyet analizi	8	42	% 84
Finansal tablo temelli rekabetçi yaklaşım	23	27	% 54
Marka:			
Marka değeri bütçelemesi	26	24	% 48
Marka değeri gözetimi	33	17	% 34
Performans:			
Denge Skor Kartları	35	15	% 30
Kurumsal Risk Yönetimi	23	27	% 54

Tablodan da görülebileceği gibi, ankete katılan işletmelerin en çok kullandıkları stratejik yönetim muhasebesi tekniği rekabetçi maliyet analizi olmuştur. Ardından rekabetçi durumun gözetimi ve hedef maliyetleme gelmektedir. Cescon vd.'nin (2016) İtalya'daki işletmelere yönelik yürüttükleri çalışmalarda en çok kullanılan teknik olarak hedef maliyetleme yer almaktadır. Ancak Türkiye'de ölçeğin uygulamasında hedef maliyetleme % 62 oranında kullanılmakta olup, üçüncü sırada en çok uygulanan teknik olmuştur. Yine stratejik maliyet analizi İtalya'daki işletmeler açısından oldukça az uygulama alanı bulurken, Türkiye'deki çalışmada işletmelerin % 58'inin bu tekniği kullandıkları belirlenmiştir. Genel anlamda stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarında rekabetçi muhasebe temelli stratejik maliyet analizi ve hedef maliyetleme gibi doğrudan üretim sürecinin maliyetine etki eden tekniklerin kullanıldığı görülmektedir.

Bu soruyu destekler nitelikte ankete katılan işletmelere işletme stratejisi geliştirme ve uygulamada kullandıkları stratejik yönetim muhasebesi teknikleri sorulmuştur. Bu soru kapsamında bir önceki soruda yer alan yönetim muhasebesi teknikleri aynen kullanılmış ve alınan yanıtların da detayı incelendiğinde yine aynı tekniklerin göreceli olarak önemli olduğu ortaya çıkmıştır. Alınan yanıtlar doğrultusunda aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 13: İşletme Stratejisi Geliştirme ve Uygulamada Kullanılan Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Kaynaklar	Frekans (Yüzde)						
	1 Önemli Değil	2	3	4 Orta Seviyede	5	6	7 Çok Önemli
Maliyetleme Teknikleri:							
Yüklenebilir maliyetleme	-	-	% 16	-	% 8	% 30	-
Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme	-	-	-	-	-	% 10	-
Kalite maliyetleri	-	-	-	% 16	-	% 20	% 20
Stratejik maliyetleme	-	-	-	% 13	% 20	% 5	% 20
Hedef maliyetleme	-	-	-	-	% 22	%19	% 21
Değer zinciri maliyetleri	-	-	-	-	% 9	-	-
Stratejik fiyatlama	-	-	-	-	% 34	-	% 20
Rekabetçi Muhasebe:							
Rekabetçi durum gözetimi	-	-	-	% 15	% 32	-	% 19
Rekabetçi maliyet analizi	-	-	-	-	-	% 43	% 41
Finansal tablo temelli rekabetçi yaklaşım	-	-	-	% 31	-	% 23	-
Marka:							
Marka değeri bütçelmesi	-	-	-	% 18	% 15	% 15	-
Marka değeri gözetimi	-	-	-	% 14	% 15	% 6	-
Performans:							
Denge Skor Kartları	-	-	% 11	-	-	% 19	-
Kurumsal Risk Yönetimi	-	-	-	% 24	-	% 16	% 14

Ankete katılan işletmelerin özellikle rekabetçi muhasebe uygulamaları temelli teknikleri ve stratejik maliyet analizi ile hedef maliyetleme gibi maliyetleme teknikleri doğrultusunda işletme stratejisi geliştirme ve uygulama eğiliminde oldukları görülmektedir. Literatürde bu konuda yürütülen çalışmaların (Cadez ve Guilding, 2007; Cescon vd., 2016; Cinquini ve Tenucci, 2010; Guilding vd., 2000) sonuçlarına benzer nitelikte stratejik rekabet analizlerinin özellikle hem iç hem de dış ürün piyasasında faaliyette bulunan madencilik sektöründeki işletmeler açısından geçerli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte performans ölçümleri açısından son derece önemli bir yere sahip olan kurumsal risk yönetimi uygulamalarının da yine madencilik sektöründeki işletmeler açısından tercih edildiği görülmektedir.

Daha sonra işletmelere stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının sıklığı ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Çünkü Tablo 12'den de görülebileceği işletmelerin büyük bir kısmının stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini uygulamadıkları hatta işletme içerisinde uygulanan teknikler ile literatürdeki kavramların örtüşmediği ortaya çıkmıştır. Ankete katılan işletmeler açısından uygulama durumunu daha net hale getirmek amacıyla iki soru daha yöneltilmiş olup, alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 14: Stratejik Yönetim Muhasebesinin İşletmelerdeki Durumu

İfadeler	Frekans (Yüzde)						
	1 Çok Düşük	2	3	4 Orta Seviyede	5	6	7 Çok Yüksek
İşletmenizde stratejik yönetim muhasebesi kavramı ne kadar biliniyor?	% 15	-	% 10	% 65	% 4	-	% 6
Stratejik yönetim muhasebesi işletmenizde hangi ölçüde uygulanıyor?	% 28	% 16	% 3	% 32	% 11	% 3	% 7

Ankete katılan işletmelerin % 65'i sayılan tekniklerin işletme içerisinde bilinirlik düzeyini orta seviye olarak ifade etmektedir. Sadece % 6'lık bir kısmı oldukça yüksek olarak sayılan teknikleri yönetim ve çalışanlar tarafından bilindiğini belirtmekte olup, % 15'lik kısmının ise işletme içerisinde tekniklerin bilinirliğini oldukça düşük bir seviyede kaldığını ifade etmektedir. Yine ankete katılan işletmelerin sadece % 7'lik kısmı stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını oldukça yüksek oranda uyguladıklarını belirtmektedir. İşletmelerin % 28'lik kısmı ise, bu tekniklerin uygulamalarının çok düşük bir seviyede kaldığını ifade etmektedir.

Risk düşüncesi son dönemde, ekonominin ve toplumun kontrolü için sosyal refahın merkezinde değerlendirilmektedir. Küresel anlamda ekonomik gelişmelerin etkisi ile birlikte yaygınlaşan kurumsal yönetim kurumsal olarak işletmelerin tüm paydaşlarının güç ilişkilerini ve politik düzenlemeleri temel almaktadır. Böylelikle risk kavramı bu kavram ile ilişki içerisinde bulunan iç kontrol kavramı kurumsal yönetim anlayışının merkezine oturmuştur. Risk alma ve riske karşılık verme gibi kavramlar ise, temel işletme faaliyetlerinin bir parçası olarak kabul görmektedir. Bu noktada belirtilen işletme faaliyetlerine ilişkin uygulamalar gerçekleştirmek kurumsal yönetim çerçevesi içerisinde mümkün olabilmektedir (Spira ve Page, 2003:640-641). Bu durum risk yönetiminin kurumsal seviyede örgütün işlevsel alanlarına yayılmasına neden olmaktadır. Çünkü 1990'ların ortalarında sıklıkla konuşulan bir konu haline gelen risk yönetimi, rasyonel iktisadi yaklaşım nedeniyle rekabetçi çevrenin daha karmaşık bir şekilde değişiminin sonucunda ortaya çıkmakta ve örgütlerin de risk türlerini yönetim süreçlerinde ele almaya başlamalarına neden olmuştur. Toplumdaki davranışlarda bireyselliğin artışı ve küresel örgütler ile ilişkilerin artması dünyanın bir yerinde olan olayların diğer yerlerini daha hızlı etkilemesine neden olmuştur. Bu da 1980'lerde ve 1990'ların başında birçok finans ve işletme skandallarının yaşanmasına neden olmuştur. Yaşanan olaylar risk toplumunu işletme seviyesinde güvenilebilir hale getirmiş ve sadece örgütün başarısızlığı ile değil sonuçlarının birçok aktörü ve küresel piyasaları etkilediği bir süreç göstermiştir (Arena vd., 2010: 660 - 661). Bu noktada da bir işletmedeki stratejik sorunun çözümünde örgütün tamamına paydaş ilişkileri

dikkate alınarak yaklaşmanın anahtar ol oynadığı söylenebilir. Çünkü işletme seviyesinde yaşanan herhangi bir sorunun etkilerini işletmenin çevresindeki aktörler üzerinde görmek risk toplumunun işletme seviyesindeki yansımalarının bir sonucudur. Bu yaklaşım işletmenin zaman içerisindeki sürdürülebilir değerini sonuçta uzun dönemde sağlayacağı değeri de belirlemek açısından önem taşımaktadır (Post vd., 2002). Bu doğrultuda işletmeye paydaşlar açısından bakmada yardımcı olabilecek hem örgütün karşılaşılabileceği risklerin tamamına bir cevap geliştirmelerini sağlayan hem de rekabetçi avantajı elde etmelerini kolaylaştıran Kurumsal Risk Yönetimi adı altında bir paradigma ortaya çıkmıştır (Beasley vd., 2005). Risk yönetimi temelinde teknik bir analitik uygulamadan çok örgütün hesap verebilirlik ve sorumluluk noktasındaki değerlerini de içerisine alan bir yaklaşımı ifade etmektedir (Power, 2004). Günümüzde birçok işletme risk yönetiminin örgüt içerisinde etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla kurumsal risk yönetimi yaklaşımını kullanmaktadır (Beasley vd., 2005). Böylelikle yürütülen faaliyetlerin hedeflere ulaşma noktasındaki durumları açıkça ölçülmekte ve uzun vadede rekabet avantajı sağlamayı kolaylaştırmaktadır. Belirtilen açıklamalar doğrultusunda ankete katılan işletmelere kurumsal risk yönetimi uygulama düzeyleri ile ilgili bir soru yöneltilmiştir. Sorunun önceki sorular ile bağlantısının net olarak kurulabilmesi için, uygulanma düzeyini daha iyi ifade edebilecek üçlü sınıflama tercih edilmiştir. Alınan yanıtlara göre de aşağıdaki tablo düzenlenmiştir.

Tablo 15: İşletmede Kurumsal Risk Yönetimi Kullanımı

<i>Kurumsal Risk Yönetimi Kullanımı</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>Yüzde</i>
İşletmenizde strateji geliştirme ve uygulamamda Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management - ERM) modelleri uygulandı.	7	% 14
İşletmenizde strateji geliştirme ve uygulamamda Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management - ERM) modelleri yeni uygulanıyor.	18	% 36
İşletmenizde strateji geliştirme ve uygulamamda Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management - ERM) modelleri şu anda kabul görüyor.	25	% 50
Toplam	50	% 100

Tablodan da görülebileceği gibi, ankete katılan işletmelerin sadece % 14'ü kurumsal risk yönetimi uygulamalarının olduğunu belirtmektedir. Bu işletmelerin yapısı incelendiğinde hem iç hem de dış ürün piyasasında faaliyet gösteren maden sektöründe yer alan orta büyüklükteki işletmeler oldukları görülmektedir. İşletmenin ölçeği arttıkça ve faaliyet gösterdiği piyasa çeşitlendikçe örgüt içerisinde kurumsal risk yönetimi uygulamalarına rastlandığı da bilinmektedir. Yine ankete katılanların % 50'si açısından modelin uygulanmadığı ama bir gereklilik olarak ortaya çıktığı ve ilerleyen süreçte bu konuda destek alınacağı ifade edilmektedir.

Ankete katılan işletmelere kullandıkları risk yönetimi türleri ile ilgili soru yöneltilmiştir. Bu soruda özellikle kurumsal risk yönetimi yaklaşımını işletmesinde kullanmayan ya da daha yeni fark edip kullanmaya başlayan işletmelerdeki kurumsal risk yönetimi açısından ideal seviyede görülen risk yönetim türlerinden hangisine göre karar alım süreçlerini yürüttükleri ölçmek hedeflenmektedir. Alınan yanıtlara ilişkin aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 16: İşletmelerde Kullanılan Risk Yönetimi Türleri

<i>Kullanılan Risk Yönetimi Türleri</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>Yüzde</i>
Risk Silo Yönetimi	2	% 4
Bütünleşik Risk Yönetimi	19	% 38
Risk Temelli Yönetim	22	% 44
Bütüncül Risk Yönetimi	7	% 14
Toplam	50	% 100

Normatif olarak birçok çalışmada kurumsal risk yönetimi perspektifinden ideal anlamda örgüt içerisinde benimsenmesi gereken risk türleri dört başlıkta özetlenmektedir (Mikes, 2009: 23). Bu sınıflamada ilk sırada risk silo yönetimi yer almaktadır. Bu risk yönetim türü tek bir iş birimi veya tek bir seviye hedefi ile ilgili risklerin verilerinin toplanıp analiz edilmesi sürecini kapsamaktadır. Özellikle işletme içerisinde karşılaşılan Operasyonel risklerin ölçümünde kritik yapmaya imkan tanıyan bu risk yönetim türü (Mikes, 2009) ankete katılan işletmelerde çok düşük seviyede uygulama alanı bulmaktadır. Tablo 7'de yer alan işletmelerin sektörlerine ilişkin karakteristiklerini belirlemeye yönelik sorularda işletmelere kaç tane stratejik işletme birimine sahip oldukları sorulmuş ve % 64'ü bu soruya sadece bir tane şeklinde cevap vermişlerdir. Bir işletme içerisindeki stratejik işletme biriminin sayısı arttıkça, işletmede risk silo yönetimini uygulama düzeyleri de farklılaşabilecektir. Bu da ankete katılan işletmelerin öncelikle stratejik birimlerine ilişkin yeni tanımlamalar yapmalarını gerektirmektedir. Sınıflamada ikinci sırada yer alan bütünleşik risk yönetimi ekonomik sermaye çerçevesine bağlı olarak ortaya çıkan, sermayenin ölçümü ve kontrol risklerinin tanımlanmasını gerektiren bir süreci ifade etmektedir (Mikes, 2009). İşletmelerin % 38'i bu risk yönetim türünü uyguladıklarını belirtmişlerdir. Sınıflamada üçüncü sırada yer alan risk temelli yönetim ankete katılanların % 44'ü tarafından en çok uygulanan risk yönetim türü olarak ifade edilmektedir. Literatürde risk temelli performans ölçümlerinin paydaş yaklaşımı çerçevesinde geliştiği bilinmekte olup (Arnold ve Davies, 2000; Mikes, 2009), hemen hemen birçok işletmede en çok tercih edilen yöntemlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Sınıflamada son sırada ise, bütüncül risk yönetimi yer almaktadır. Bu risk yönetim türünün ankete katılan işletmelerin % 14'ü tarafından uygulandığı görülmektedir.

Son olarak ankete katılan işletmelere örgüt içerisinde strateji geliştirme ve uygulamada hangi risk analiz tekniklerini kullandıkları sorulmuştur. Alınan yanıtlar doğrultusunda aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

Tablo 17: İşletmelerde Kullanılan Risk Analiz Teknikleri

<i>Kullanılan Risk Analiz Teknikleri</i>	<i>İşletme Sayısı</i>	<i>Yüzde</i>
Riske maruz değer	1	%2
Kredi derecelendirme modelleri	4	%8
Ekonomik risk sermayesi	1	%2
Riske geri dönüşün sermaye etkisi	1	%2
Paydaş katma değeri	3	%6
Senaryo analizi	---	---
Duyarlılık analizi	---	---

İşletmelerin kullandıkları risk analiz türleri Cescon vd.'nin (2016) çalışmasında benimsedikleri uygulamada en çok kullanılan türlerden oluşmaktadır. Ankete katılan işletmelerin sadece % 20'si bu teknikleri kullandıklarını ifade etmiştir. Kredi derecelendirme modelleri ankete katılan işletmelerin % 8'i tarafından kullanılmaktadır.

• **Sonuç ve Tartışma**

Bu çalışmada Muğla ilinde yer alan işletmelerin rekabet avantajı sağlama noktasında stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını ne şekilde benimsediklerini ölçmek hedeflenmiştir. Bu temel amaç doğrultusunda Cescon vd. (2016) tarafından İtalya'da yürütülen bir çalışmaya ait olan ölçeğin kullanımı sağlanmıştır. Araştırmada en önemli sınırlılıklar olarak ankete katılan işletme sayılarının az olması ve işletmelerin birçoğunun ölçek içerisinde yer alan stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin ne olduğunu tam olarak anlayamamalarıdır. Bu nedenle de anketin arkasına bir terminoloji eklenmiş ve bu konuda kavramsal ayrımı yapamayan katılımcılara destek olunmuştur. Bir önceki bölümde yer alan bulgulardan yola çıkılarak Muğla ilinde ankete katılan işletmeler açısından stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının yüksek bir seviyede olmadığı hatta örgüt içerisinde sınırlı seviyede çalışanın konuya hakim olduğu görülmektedir. Ancak işletmelerin içerisinde özellikle hem iç hem de dış maden piyasasında faaliyette bulunan işletmelerin gerek kurumsal risk yönetimi gerekse de stratejik maliyet yönetimi noktasında diğerlerine göre daha ileri seviyede oldukları da anlaşılmaktadır.

Bunlara ek olarak ankete katılan işletmelerin birçoğu açısından rekabetçi durum analizi yapmak ve kendilerini rakiplere göre konumlandırmak yaygın bir şekilde benimsenmektedir. Bu durum işletmelerin uyguladıkları stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini de şekillendirmektedir. İşletmelerin birçoğu maliyetlerin rakiplerin politikaları ile entegreli bir şekilde değerlendirilmesini benimsemekte olup, stratejik karar alım süreçlerinde de bu durumu kullandıkları çalışmanın sonuçlarından anlaşılmaktadır.

Son olarak bulgulara göre, işletmelerin çok azı örgüt içerisinde kurumsal risk yönetimi temelinde risk analiz türlerini ve tekniklerini benimsemekte olup, birçoğu da kurumsal risk yönetimine ihtiyaç duymaya başladıklarını ve bu ihtiyaç temelinde hazırlıklar yaptıklarını belirtmektedir. Sonuç olarak Muğla'daki KOBİ niteliğinde faaliyette bulunan işletmelerde stratejik maliyet analizi ve hedef

maliyetleme gibi stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin stratejik rekabetçi analizi gerçekleştirme ve doğal olarak da işletme içerisinde strateji geliştirmede benimsendiği anlaşılmaktadır.

Kaynakça

AAA – (1966). A Statement Of Basic Accounting Theory, USA: American Accounting Association Press.

AAA – (1971). Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification, The Accounting Review, Volume: 46, Committee Reports: Supplement to Volume XLVI of The Accounting Review, pp. 51- 79.

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting: A research note. In Advances in management accounting (pp. 229-247). Emerald Group Publishing Limited.

Akdoğan, N. ve Aydın H. (1987). Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 44, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. Handbooks of Management Accounting Research, 2, 481-506.

Ansoff, H.I., 1965. Corporate Strategy: An Analytical Approach to Business Policy for Growth and Expansion. McGraw-Hill Inc, New York.

Arena, M., M. Arnaboldi & G. Azzone. (2010). The Organizational Dynamics of Enterprise Risk Management, Accounting, Organizations and Society, Vol: 35, pp. 659 – 675.

Arnold, G., Davies, M. (2000). Value-Based Management: Context and Application. JohnWiley & Sons, Chichester.

Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of accounting and public policy*, 24(6), 521-531.

Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). *Management Accounting: Pathways to Progress*. London: Chartered Institute of Management Accountants.

Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Account. Organ. Soc.* 15 (1), 27-46.

Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126-146.

Carenys, J. (2010). Management control systems: a historical perspective. *International Bulletin of Business Administration*, 7(1), 37-54.

Cescon, F., Costantini, A., & Grasseti, L. (2016). Strategic Perspective in Management Accounting: Field-Based Evidence, http://web.uniud.it/dipartimenti/dies/working-papers-dies/wp-da-scaricare/wp05_2016.pdf

Chandler Jr., A.D., 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. MIT Press, Cambridge, MA.

Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & organizational change*, 6(2), 228-259.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998). What is strategic cost management?. *Strategic Finance*, 79(7), 14.

Cuganesan, S., Dunford, R., & Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245-260.

Day, G. S., & Wensley, R. (1988). Assessing advantage: a framework for diagnosing competitive superiority. *The Journal of Marketing*, 1-20.

Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: a practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272-279.

Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business*, Third Edition, UK: Thomson Learning.

Ferrara, W. L. (1995). Cost/management accounting--The 21st century paradigm. *Strategic Finance*, 77(6), 30-36.

Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.

Güneş, B. (2003). Paradigma Kavramı Işığında Bilimsel Devrimlerin Yapısı ve Bilim Savaşları. <http://w3.gazi.edu.tr/~bgunes/bilimsel%20devrimlerin%20yapisi.pdf>
Erişim tarihi: 10.09.2010

Hoque, Z. (2004). Staretegic Management Accounting – Concepts, Processes and Issues, Second Edition, London: Spiro Press.

Horngren, C. T., Datar, S. M. & Foster, G. (2006). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Pearson Printice Hall, New Jersey.

IFAC. (2002). Competency Profiles for Management Accounting Practice and Probationers, International Federation of Accountants, New York.

IFAC. (1998). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts, New York.

Johnson, H. T. (1991). Managing by remote control: Recent management accounting practice in historical perspective. In Inside the business enterprise: Historical perspectives on the use of information (pp. 41-70). University of Chicago Press.

Johnson, H. T. (1972). Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850's. Business History Review, 46(04), 466-474.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Boston, MA: Harvard Business School Press

Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 10(1), 85-109.

Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting-What Is the Current State of the Concept?. Economy Transdisciplinarity Cognition, 17(2), 76.

Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 43(4), 12-19.

Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. In *Readings in accounting for management control* (pp. 586-621). Springer US.

Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of management accounting research*, 5, 243.

Kuhn, T. S. (2008). *Bilimsel Devrimlerin Yapısı*, Kırmızı Yayınları, Sekizinci Baskı, İstanbul.

Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.

Learned, E.P., Christensen, C.R., Andrews, K.R., Guth, W.D., (1965). *Business Policy: Text and Cases*. Richard D. Irwin, Homewood, IL.

Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*, 7(3), 347-366.

Luft, J. L. (1997). Long-term change in management accounting: perspectives from historical research. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 163.

Lumley, I., & Gergely, M. (2015). *The Value Perspective in Strategic Cost Management*. A case study of a support function in a large manufacturing firm.

Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473-495.

Macintosh, N. & Quattrone P. (2010). *Management Accounting and Control Systems – An Organizational and Sociological Approach*, Second Edition, UK: John Wiley & Sons. Ltd.

Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures. *Management Accounting Research*, 20(1), 18-40.

Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23(4), 229-244.

Norreklit, H., Norreklit L. & Mitchell F. (2007). Theoretical Conditions For Validity In Accounting Performance Measurement, In *Business Performance Measurement: Unifying Theory and Integrating Practice*, Edited By: Andy Neely, Second Edition, UK: Cambridge University Press.

O'Donnell, A., Gilmore, A., Carson, D., & Cummins, D. (2002). Competitive advantage in small to medium-sized enterprises. *Journal of strategic marketing*, 10(3), 205-223.

Ovunda, A. S. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences* Vol, 34(1).

Porter, M.E., 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. Free Press, New York.

Porter, M. E. (1981). The contributions of industrial organization to strategic management. *Academy of management review*, 6(4), 609-620.

Porter, M.E., 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Free Press, New York.

Porter, M. E. (1998). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. Third Edition, New York: Free Press.

Post, J. E., Preston, L. E., & Sachs, S. (2002). Managing the extended enterprise: The new stakeholder view. *California management review*, 45(1), 6-28.

Power, M. (2004). The risk management of everything: Rethinking the politics of uncertainty. *Demos*.

Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management accounting research*, 14(3), 255-279.

Savage, G. T., Nix, T. W., Whitehead, C. J., & Blair, J. D. (1991). Strategies for assessing and managing organizational stakeholders. *The executive*, 5(2), 61-75.

Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011). Strategic Management Accounting-A Messiah For Management Accounting?. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1994). Measuring the cost of quality: A strategic cost management perspective. *Journal of Cost Management*, 8(2), 5-17.

Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.

Shank, J., K. and Govindarajan, V. (1992), Strategic cost management: the value chain perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 4, pp. 179-197.

Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine, or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research*, 1(1), 47-65.

Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of management accounting research*, 9, 3-61.

Simmonds, K., (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting* 59, 26–29.

Silvi, R., & Cuganesan, S. (2006). Investigating the management of knowledge for competitive advantage: a strategic cost management perspective. *Journal of intellectual capital*, 7(3), 309-323.

Spira, L.F. & M. Page. (2003). Risk Management – The reinvention of internal control and the changing role of internal audit, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol: 16, No: 4, pp. 640 – 661.

Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management accounting research*, 19(1), 80-102.

Van der Merwe, A. (2007). Management accounting philosophy I: Gaping holes in our foundation. *Journal of cost management*, 21(3), 5. Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3), 165-182.

Wickramasinghe, D. & C. Alawattage. (2007). Managament Accounting Chnage – Approaches and Perspectives, London and New York: Routledge Taylor & Francis Group.

Wilson, R. M. S. & Chua, W. F. (1993) Managerial accounting: method and meaning / Richard M.S. Wilson, Wai Fong Chua ; series edited by Richard M.S. Wilson Chapman & Hall, London ; New York.

EK: Anket Örneği**1. Yanıtlayıcılar**

1_1 İşletme Adı:

1_2 İşletme Adresi:

1_3 Anket sonuçlarının bir kopyasını almak ister misiniz?

Evet Hayır **2. İşletmenin Karakteristikleri**

2_1 Sahiplik - İşletmem bir :

- Aile şirketi
 Kamu kuruluşu
 Diğerleri (lütfen belirtiniz)

2_2 Sermaye Piyasası veya İndeks - İşletmem bir :

- Listede
 Listede değil

2_3 İç ve Dış Kontrol – İşletmemde Aşağıdakiler Yer Alır:

- 2_3_1 Risk Komitesi Evet Hayır
2_3_2 Risk Yöneticisi (CRO): Evet Hayır
2_3_3 Finans Yöneticisi (CFO): Evet Hayır
2_3_4 Denetim Komitesi : Evet Hayır

2_4 Büyüklük (year 2015/2016)			
Ciro (TL)	100 ve 250 Arası	250 ve 400 Arası	≥ 400
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2_5 Sektör		
2_5_1	İşletmenin Bulunduğu Sektörde	(Window)
2_5_2	İşletmenizin bulunduğu sektörün özellikleri nedir?	<input type="checkbox"/> Yapısal <input type="checkbox"/> Parçalanmış/Bölümlenmiş Yoğun <input type="checkbox"/> Çok Yoğun
2_5_3	İşletmenin sektörün yaşam döngüsünde nerede bulunmaktadır?	<input type="checkbox"/> Giriş <input type="checkbox"/> Gelişme <input type="checkbox"/> Olgunluk <input type="checkbox"/> Gerileme <input type="checkbox"/> Yeniden Oluşma
2_5_4	İşletmeniz sektörde:	<input type="checkbox"/> Lider <input type="checkbox"/> Lider Ortağı <input type="checkbox"/> Takipçi
2_5_5	İşletmenizdeki stratejik işletme birimlerinin sayısı kaçtır?	<input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> Diğer (Lütfen Belirtiniz)

2_6 İşletme faaliyetlerindeki temel strateji		
2_6_1	İşletme faaliyetlerinde esas alınan temel stratejiniz nedir?	<input type="checkbox"/> Maliyet liderliği <input type="checkbox"/> Ürün maliyetlerine odaklanma <input type="checkbox"/> Ürün farklılaştırma <input type="checkbox"/> Farklılaşma üzerine odaklanma

2_7 Ürün Piyasası:

- İç ürün piyasası
- Uluslararası ürün piyasası
- İç ve uluslararası ürün piyasası

3. İşletme Çevresindeki Baskılara Yönetim Algısı

3_1 Aşağıdakilerden hangileri değişim için en önemli kaynaklardır?

Kaynaklar	Frekans						
	Önemli Değil			Orta Seviyede			Çok Önemli
	1	2	3	4	5	6	7

- 3_1_1 Makro ekonomi ve sektördeki değişimler 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_2 Rakiplerin politikalarındaki değişimler 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_3 Tüketicilerin tercihlerindeki değişimler 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_4 Rakipler tarafından piyasaya yeni ürünlerin sokulması 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_5 Rakipler tarafından yeni teknolojilerin kullanımı 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_6 Tercihlerin değişmesi 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_7 Tedarikçilerdeki değişim 1 2 3 4 5 6 7
- 3_1_8 Belirsizlik hakkında yönetimin algısı 1 2 3 4 5 6 7

4. Staretjik Tercihler

4_1 Geçen yıllarda işletmenizdeki strateji gelişiminde önemli rol oynayan 3 tercih nedir??

Aşağıdaki stratejik kararlardan işletme stratejinizi destekleyen en önemli 3 tanesini seçiniz.

- 4_1_1 Yüksek kalitede ürün
- 4_1_2 Kısa zamanda ve düşük stok büyüklüklerinde düşük maliyetli üretim
- 4_1_3 Fiyatların azalması
- 4_1_4 Yenilikçi ürün tasarımı
- 4_1_5 Ürün karmasını geliştirmek
- 4_1_6 Dağıtımda güvenilirliği arttırmak
- 4_1_7 Müşterilere daha doğru hizmet sunmak
- 4_1_8 Müşteri tercihlerine yönelik üretim
- 4_1_9 Daha küçük ölçekte üretim
- 4_1_10 Yeni pazarlara girmek
- 4_1_11 İşletme çevresindeki değişimler nedeniyle esnekliği arttırmak

5. Stratejik Yönetim Muhasebesi

5.1 Aşağıda verilen Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamalarından Hangilerinin Kullanıldığını Belirtiniz.

Maliyetleme Teknikleri:

- | | | |
|-------|------------------------------|--------------------------|
| 5_1_1 | Yüklenebilir maliyetleme | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_2 | Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_3 | Kalite maliyetleri | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_4 | Stratejik maliyetleme | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_5 | Hedef maliyetleme | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_6 | Değer zinciri maliyetleri | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_7 | Stratejik fiyatlama | <input type="checkbox"/> |

Rekabetçi Muhasebe:

- | | | |
|--------|---|--------------------------|
| 5_1_8 | Rekabetçi durum gözetimi | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_9 | Rekabetçi maliyet analizi | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_10 | Finansal tablo temelli rekabetçi yaklaşım | <input type="checkbox"/> |

Marka:

- | | | |
|--------|-------------------------|--------------------------|
| 5_1_11 | Marka değeri bütçelmesi | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_12 | Marka değeri gözetimi | <input type="checkbox"/> |

Performans:

- | | | |
|--------|------------------------|--------------------------|
| 5_1_13 | Denge Skor Kartları | <input type="checkbox"/> |
| 5_1_14 | Kurumsal Risk Yönetimi | <input type="checkbox"/> |

5_2 Aşağıda verilen Stratejik Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin işletme stratejisi geliştirme ve uygulamadaki etkilerini sınıflandırınız.

Kaynaklar	Frekans						
	Önemli Değil			Orta Seviyede			Çok Önemli
	1	2	3	4	5	6	7

Maliyetleme Teknikleri:

- 5_2_1 Yüklenebilir maliyetleme 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_2 Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_3 Kalite maliyetleri 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_4 Stratejik maliyetleme 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_5 Hedef maliyetleme 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_6 Değer zinciri maliyetleri 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_7 Stratejik fiyatlama 1 2 3 4 5 6 7

Rekabetçi Muhasebe:

- 5_2_8 Rekabetçi durum gözetimi 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_9 Rekabetçi maliyet analizi 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_10 Finansal tablo temelli rekabetçi yaklaşım 1 2 3 4 5 6 7

Marka:

- 5_2_11 Marka değeri bütçelmesi 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_12 Marka değeri gözetimi 1 2 3 4 5 6 7

Performans:

- 5_2_13 Denge Skor Kartları 1 2 3 4 5 6 7
- 5_2_14 Kurumsal Risk Yönetimi 1 2 3 4 5 6 7

5_3 İşletmenizde stratejik yönetim muhasebesi kavramı ne kadar biliniyor?

Çok düşük			Orta			Çok yüksek
1	2	3	4	5	6	7

5_4 Stratejik yönetim muhasebesi işletmenizde hangi ölçüde uygulanıyor?

Hiç Kullanılmadı			Orta			Sıklıkla Uygulanıyor
1	2	3	4	5	6	7

6. Risk Yönetimi ve Stratejik Risk

6.1 İşletmenizde strateji geliştirme ve uygulamamda Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management - ERM) modelleri ne ölçüde kullanılıyor?

- 1 Uygulandı
- 2 Yeni uygulanıyor
- 3 Şu anda kabul görüyor

6_2 Aşağıda verilen ideal risk yönetimi türlerinden hangisini kullandığınızı belirtiniz.

- 1 Risk silo yönetimi⁴
- 2 Bütünleşik risk yönetimi
- 3 Risk temelli yönetim
- 4 Bütüncül risk yönetimi

6_3 İşletmenizde aşağıda verilen risk analizi tekniklerinden hangisinin işletme stratejisi geliştirmek ve uygulamak amacı ile kullanıldığını belirtiniz.

- 6_3_1 Riske maruz değer
- 6_3_2 Kredi derecelendirme modelleri
- 6_3_3 Ekonomik risk sermayesi
- 6_3_4 Risk-geri dönüşün sermaye etkisi
- 6_3_5 Paydaş katma değeri
- 6_3_6 Senaryo analizi
- 6_3_7 Duyarlılık analizi

⁴ Risk silo yönetiminde, tek bir iş birimi veya tek bir seviye hedefi ile ilgili risklerin verilerinin toplanıp analiz edilmektedir.



Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

Döğol Caddesi No: 49/B Beşevler - ANKARA
Tel: (0.312) 223 77 73 - 213 32 82 • Faks: 215 14 50

www.gazikitabevi.com.tr

info@gazikitabevi.com.tr