

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM
MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV
FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yağmur ÇELİK

**Danışman
Doç. Dr. Rabia AKTAŞ**

MANİSA-2019

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM
MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV
FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yağmur ÇELİK

**Danışman
Doç. Dr. Rabia AKTAŞ**

MANİSA-2019

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI Tez Savunma Sınavı Tutanağı	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 21/05/2019 tarih ve 17/24 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Yağmur ÇELİK'in "Sürdürülebilir Rekabet Ortamında Yönetim Muhasebesi: ISO 500'de Yer Alan Otomotiv Firmaları Üzerine Bir Araştırma" konulu tezi incelenmiş ve aday 19/06/2019 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ..60. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

ÜYE
Doç.Dr. Sibel Karagın
S. Karagın
ÜYE

BAŞKAN
Doç. Dr. Rabia AKTAŞ
R. Aktaş

ÜYE
Doç. Dr. Cengiz Koroğlu
C. Koroğlu
ÜYE

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Sürdürülebilir Rekabet Ortamında Yönetim Muhasebesi: ISO 500’de Yer Alan Otomotiv Firmaları Üzerine Bir Araştırma**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

16/07/2019

Yağmur ÇELİK

İmza

ÖZET

SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışmada, Türkiye'nin en büyük 500 Sanayi Kuruluşunda yer alan otomotiv işletmelerinde geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım sıklığı ve önem derecelerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Yapılan çalışma ile aynı zamanda, ele alınan yönetim muhasebesi uygulamaları ile dış çevrede algılanan rekabet şiddeti ve uygulanan rekabet stratejileri arasındaki ilişkilerin incelenmesi hedeflenmektedir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yönetim muhasebesi kavramı ve yönetim muhasebesinin zamanla uğradığı değişim ele alınmıştır. İkinci bölümde sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmek amacıyla iç ve dış çevre analizi kavramlarının üzerinde durularak rekabet stratejilerinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına yer verilerek rekabet kavramı ile ilişkilendirilmiştir. Son bölümde ise araştırmanın örneklemini otomotiv sektörüne ilişkin genel bilgiler verilerek yapılan anket çalışmasının analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışma sonucunda; ISO 500'de yer alan otomotiv firmalarının ağırlıklı olarak geleneksel teknikleri kullandıkları gözlenmiştir. Kullanılan rekabet stratejileri arasından en fazla tercih edilen stratejinin maliyet liderliği stratejisi olduğu saptanmıştır. Ayrıca çalışmanın bir diğer bulgusu da kombine strateji uygulamalarının yaygın olmasıdır.

Yapılan çalışma ile Türkiye'deki en büyük 500 sanayi kuruluşları içerisinde yer alan otomotiv firmalarının hem yönetim muhasebesi uygulamaları süreçlerinde hangi yöntemleri kullandıkları, hem de sert rekabet koşulları altında hangi stratejileri tercih ettikleri tespit edilmiştir. Benzer çalışmalar incelendiğinde yönetim muhasebesi ile rekabet ilişkisinin ülke bazında araştırılmamış olması, çalışmanın önemini artıran bir unsur olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Rekabet, Rekabet Stratejileri, Otomotiv Sektörü

ABSTRACT

MANAGEMENT ACCOUNTING IN SUSTAINABLE COMPETITION ENVIRONMENT: AN INVESTIGATION ON AUTOMOTIVE COMPANIES IN ISO 500

In this study, the investigation of the frequency of use and the degree of importance of the contemporary management accounting applications in the automotive companies which are among the biggest 500 industrial establishments in Turkey is aimed. At the same time, it is aimed to examine the relationship between the management accounting practices and competition severity perceived in the external environment and the applied competition strategies.

The study consists of four parts. In the first part, the concept of management accounting and the change in the management accounting have been discussed. In the second part, the concepts of internal and external environmental analysis are emphasized and competitive strategies have been mentioned in order to ensure sustainable competitive advantage. In the third chapter, traditional and contemporary cost / management accounting practices are included in the competition concept and they are related with the concept of competition. In the last section, the general information about the automotive sector, which is the sample of the research, is given and the results of the survey are given. As a result of the study, it was observed that the automotive companies in ISO 500 mainly used traditional techniques. Among the competition strategies used, it was determined that the most preferred strategy is the cost leadership strategy. In addition, another finding of the study is that combined strategy applications are common.

With the study, not only what methods the automotive companies in Turkey employ in their management accounting proceedings but also which strategies they adopt under what severe competitive circumstances were identified. When similar studies are examined, the fact that the relationship between management accounting and competition is not researched on a country basis has been a factor that increases the importance of the study.

Keywords: Management Accounting, Competition, Competition Strategies, Automotive Sector

TEŞEKKÜR

Yapılan tez çalışmasının bilime katkısı olması dileklerimle, çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, fikirleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Rabia AKTAŞ'a,

Çalışmalarım sırasında desteğini her zaman hissettiğim ve çalışmamın her sürecinde yanımda olan sevdiklerim Arş. Gör. Zeynep Turan, Tuğba Varol ve Hüseyin Kırmızı'ya,

Anket sürecinde desteklerini benden esirgemeyen değerli arkadaşım Aslı Duman'a, ayrıca çalışmam süresince yanımda olduğunu hissettiren tüm sevdiklerime,

Öğrenim hayatım boyunca desteklerini her daim hissettiğim, her kararında beni destekleyen ve hep yanımda olan en büyük destekçilerim anneme ve babama yürekten teşekkür ederim.

Yağmur ÇELİK
Manisa, 2019

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
YEMİN METNİ	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
TEŞEKKÜR	ix
İÇİNDEKİLER	x
KISALTMALAR	xvii
TABLolar LİSTESİ.....	xviii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xxii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

1.1. TANIMI	3
1.2. YÖNETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MUHASEBE DALLARI İLE İLİŞKİSİ	4
1.3. REKABETÇİ ORTAMDA İŞLETMELER VE YÖNETİM MUHASEBESİ	7
1.4. YÖNETİM MUHASEBESİNDEKİ DEĞİŞİMİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	10
1.4.1. Küresel Rekabet.....	10
1.4.2. Üretim Teknolojilerinde Meydana Gelen Değişim	11
1.4.3. Müşteri Odaklı Olma	11

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİME GENEL BİR BAKIŞ

2.1. STRATEJİK YÖNETİM VE STRATEJİK ANALİZ SÜRECİ.....	14
2.1.1. Genel Çevre Analizi	16
2.1.1.1. Politik ve Yasal Çevre	16
2.1.1.2. Ekonomik Çevre	17
2.1.1.3. Sosyokültürel Çevre	18
2.1.1.4. Teknolojik Çevre	18
2.1.1.5. Demografik Çevre	19
2.1.1.6. Uluslararası Çevre	19
2.1.2. Sektörel Çevre	19
2.1.2.1. Ana Pazar İncelemesi	20
2.1.2.2. Rekabet Analizi	21
2.1.2.2.1. Sektöre Girecek Yeni Firma Tehditleri.....	23
2.1.2.2.2. İkame Ürün/Hizmet Tehdidi	24
2.1.2.2.3. Tedarikçilerin Pazarlık Güçleri	24
2.1.2.2.4. Alıcıların Pazarlık Güçleri	25
2.1.2.2.5. Sektörde Mevcut Firmalar Arası Yaşanan Rekabet	26
2.1.3. İşletme İçi Analiz	28
2.1.3.1. SWOT Analizi	30
2.2. REKABET STRATEJİLERİ VE YAPISAL ANALİZ SÜRECİ.....	31
2.2.1. Maliyet Liderliği Stratejisi	32
2.2.2. Farklılaştırma Stratejisi	33
2.2.3. Odaklanma Stratejisi	34

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET/YÖNETİM MUHASEBESİ
SİSTEMLERİ

3.1. GELENEKSEL MALİYET/YÖNETİM MUHASEBESİ TEKNİKLERİ	35
3.1.1. Kapsamına Göre Maliyet Teknikleri	36
3.1.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Teknikleri	39
3.1.3. Üretim Süreçlerine Göre Maliyet Teknikleri	40
3.1.4. Bütçe Kontrolü	40
3.2. ÇAĞDAŞ MALİYET/YÖNETİM TEKNİKLERİ.....	41
3.2.1. Hedef Maliyetleme	41
3.2.2. Değer Mühendisliği	42
3.2.3. Kaizen Maliyetleme.....	43
3.2.4. Tam Zamanında Üretim	43
3.2.5. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme.....	44
3.2.6. Kısıtlar Teorisi.....	46
3.2.7. Yalın Muhasebe.....	46
3.2.8. Değer Zinciri Analizi.....	48
3.2.9. Müşteri Karlılık Analizi	49
3.2.10. Çevre Muhasebesi	50
3.2.11. Ölçüm Kartı Tekniği.....	51
3.2.12. Kıyaslama	52
3.2.13. Transfer Fiyatlandırması	53
3.2.14. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	54
3.2.15. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	55
3.2.16. Kaynak Tüketim Muhasebesi	55
3.2.17. Ekonomik Katma Değer Muhasebesi.....	56
3.2.18. Kalite Maliyetleme	57

3.2.19. Maliyet Hacim-Kar Analizleri.....	59
3.2.20. Esnek Standart Maliyetleme.....	60
3.3. REKABET AÇISINDAN GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET TEKNİKLERİ.....	61

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. OTOMOTİV SEKTÖRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİMİ	63
4.1.1. Dünya'da Otomotiv Sanayinin Tarihsel Gelişimi	63
4.1.2. Türkiye'de Otomotiv Sanayinin Gelişimi	64
4.2. OTOMOTİV SEKTÖRÜNE GENEL BİR BAKIŞ.....	65
4.3. KÜRESELLEŞME AÇISINDAN OTOMOTİV SEKTÖRÜ.....	66
4.3.1. Yerli Otomobil Projesi	67
4.3.2. Otomobil Sektöründe SWOT Analizi	68
4.4. SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV FİRMALARI ÜZERİNE BİR ANKET ARAŞTIRMASI.....	70
4.4.1. Literatür Taraması	70
4.4.1.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İlgili Dünya'da Yapılmış Çalışmalar.....	70
4.4.1.2. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İlgili Türkiye'de Yapılmış Çalışmalar.....	79
4.4.2.2. Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Dünya'da Yapılmış Çalışmalar	85
4.4.2.3. Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Türkiye'de Yapılmış Olan Çalışmalar.....	87
4.4.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	91
4.4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	91

4.4.5. Araştırmanın Kısıtları	92
4.4.6. Araştırmanın Sonuçları	93
4.4.6.1. Araştırma Kapsamındaki İşletmeler Hakkında Genel Özellikler	93
4.4.6.1.1. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Sektörel Dağılımları	93
4.4.6.1.2. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Katılımcı Özellikleri	93
4.4.6.2. Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Tekniklerine İlişkin Değişimler	101
4.4.6.2.1. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri	101
4.4.6.2.2. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri	104
4.4.6.2.3. Ankete Katılan İşletmelere Göre Yönetim Muhasebesinin Rollerini	108
4.4.6.2.4. Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinde Meydana Gelen Değişimler	110
4.4.6.3. Ankete Katılan İşletmelerin Algıladıkları Rekabet Düzeyi	111
4.4.6.3.1. Ankete Katılan İşletmelerin Rekabet Ortamında Meydana Gelen Değişimler	112
4.4.6.3.2. Ankete Katılan İşletmeler Tarafından Benimsenen Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar	114
4.4.6.3.3. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Rekabet Stratejileri	115
4.4.7. İstatistiksel Analizler	116
4.4.7.1. İşletmelerin Kullandıkları Maliyet Teknikleri ve Rekabet Stratejileri İlişkisi	117
4.4.7.2. İşletmelerin Rekabet Gücü Elde Etme Sürecinde Önem Verdikleri ile Uyguladıkları Rekabet Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	124
4.4.7.3. İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ve Rekabet Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	127

4.4.7.4. İşletme Tarafından Kullanılan Maliyet/Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının İşletmenin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar ile İlişkisi..	132
4.4.7.5. İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri ile Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Yöntemleri Arasındaki İlişki	144
4.4.7.6. İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri ile Faaliyet Gösterdikleri Sektör Arasındaki İlişki	146
4.4.7.7. İşletmelerin Kullandıkları Maliyet/Yönetim Tekniklerinin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi (İlişkili Örneklem T-Testi)	148
4.4.7.8. İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörlerin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişimin İncelenmesi (İlişkili Örneklem T-Testi).....	149
SONUÇ	150
KAYNAKÇA	158

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	Araştırma – Geliştirme
DİG	Direkt İşçilik Giderleri
DİMMG	Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GÜG	Genel Üretim Giderleri
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IMA	Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
ISO	İstanbul Sanayi Odası
İMKB/BİST	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KKO	Kapasite Kullanım Oranı
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
OEM	Orijinal Ekipman Alıcıları
TSKB	Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Yönetim İşlevleri ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi	4
Tablo 2: Finansal ve Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması	7
Tablo 3: İşletme İçi ve İşletme Dışı Çevre Analizi.....	15
Tablo 4: İşletmelerin Varlık ve Yetenekleri.....	28
Tablo 5: Mamul Maliyetini Oluşturan Unsurlar Açısından Kapsamına Göre Maliyet Teknikleri	39
Tablo 6: Otomotiv Sektörünün Yapısal Durum Analizi	69
Tablo 7: Yönetim Muhasebesi ile İlgili Dünya’da Yapılmış Çalışmalar	84
Tablo 8: Yönetim Muhasebesi ile İlgili Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar.....	85
Tablo 9: Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Dünya’da ve Türkiye’de Yapılmış Olan Çalışmalar	90
Tablo 10: Anket Katılımcılarının Sektörel Dağılımları	93
Tablo 11: Anket Katılımcılarının Pozisyon Dağılımları ve Eğitim Durumları.....	93
Tablo 12: Ankete Katılan İşletmeler Hakkında Genel Bilgilerin Dağılımları	95
Tablo 13: Ankete Katılan İşletmelerin Bulundukları Departmanlar	96
Tablo 14: Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet Hesaplama Sıklık Dereceleri	97
Tablo 15: Ankete Katılan İşletmelerin Karar Alma Sürecinde Yararlandıkları Muhasebe Verileri.....	98
Tablo 16: Ankete Katılan İşletmelerin Bütçelere İlişkin Dağılımları	99
Tablo 17: Ankete Katılan İşletmelerin Rekabet Gücünde Önemli Olan Faktörleri	102
Tablo 18: Ankete Katılan İşletmelerin Beş Yıl Önce Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri	101

Tablo 19: Ankete Katılan İşletmelerin Günümüzde Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri	102
Tablo 20: Ankete Katılan İşletmelerin 5 Yıl Önce Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri	104
Tablo 21: Ankete Katılan İşletmelerin Günümüzde Kullandığı Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri	106
Tablo 22: Ankete Katılan İşletmelere Göre Yönetim Muhasebesinin Rollerini	108
Tablo 23: Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinde Meydana Gelen Değişimler	110
Tablo 24: Ankete Katılan İşletmelerin Algıladıkları Rekabet Düzeyi.....	111
Tablo 25: Beş Yıl Öncesine Kadar Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler	112
Tablo 26: Günümüz Koşullarında Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler.....	113
Tablo 27: Ankete Katılan İşletmeler Tarafından Benimsenen Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar	114
Tablo 28: Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Rekabet Stratejileri	115
Tablo 29: Anket Verilerine İlişkin Normallik Analizi	116
Tablo 30: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Maliyet Liderliği Stratejisi Arasındaki İlişki	118
Tablo 31: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Farklılaştırma Stratejisi Arasındaki İlişki	120
Tablo 32: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Odaklanma Stratejisi Arasındaki İlişki	122
Tablo 33: İşletmelerin Kullandıkları Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Hız Faktörü Arasındaki İlişki	124
Tablo 34: İşletmelerin Kullandıkları Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Kalite Faktörü Arasındaki İlişki	125

Tablo 35: İşletmelerin Kullandıkları Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Maliyet Faktörü Arasındaki İlişki	126
Tablo 36: İşletmelerin Kullandıkları Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Fiyat Faktörü Arasındaki İlişki	126
Tablo 37: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Maliyet Liderliği Stratejisi Arasındaki İlişki.....	128
Tablo 38: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Farklılaştırma Stratejisi Arasındaki İlişki	130
Tablo 39: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Odaklanma Stratejisi Arasındaki İlişki	131
Tablo 40.1: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki	132
Tablo 40.2: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Ürün Kalitesi Arasındaki İlişki.....	134
Tablo 40.3: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Karlılık ve Süreklilik Hedefleri Arasındaki İlişki.....	136
Tablo 40.4: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Yeni Fikirler Arasındaki İlişki	137
Tablo 40.5: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Pazar Payı Arasındaki İlişki	139
Tablo 40.6: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile Rekabet Koşulları ile Baş Edebilirlik Arasındaki İlişki.....	140
Tablo 40.7: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri ile İleri Teknoloji Kullanımı Arasındaki İlişki	142
Tablo 41: İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri ile Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri Arasındaki İlişki	144

Tablo 42: İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri ile Faaliyet Gösterdikleri Sektör Arasındaki İlişki	146
Tablo 43: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi	148
Tablo 44: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi	149



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Yönetim Muhasebesi Maliyet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Etkileşim	6
Şekil 2: Yönetim Muhasebesinin Değişim Süreci	10
Şekil 3: Müşteri Odaklı Olma	12
Şekil 4: Sektörel/Yakın Çevre Analizi	20
Şekil 5: Sektörel Rekabeti Etkileyen Beş Önemli Güç.....	27



GİRİŞ

Küresel anlamda değişiklik gösteren pazar ve rekabet koşulları sebebiyle dinamik bir gelişim sürecinde yeni yaklaşımlar ve teknikler meydana gelmeye başlamıştır. Teknolojide meydana gelen değişimler, tüketici istek ve ihtiyaçlarının değişiklik göstermesi, bilgi teknolojilerinin gelişmesi paralelinde rekabet kavramı da giderek önem kazanmıştır. İşletmeler varlıklarını korumak ve sürdürebilmek için dış çevrede meydana gelen değişimlere ve rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek adına hızla artış gösteren değişim ihtiyacını karşılayabilmelidir. Yeni tekniklerin ortaya çıkması paralelinde maliyet kontrolü ve doğru maliyet bilgilerine ulaşabilmenin önemini daha da artırmıştır. Teknolojinin hızla ilerlediği göz önünde bulundurulduğunda geleneksel sistemler tüm değişimlerin karşısında yetersiz kalmaktadır. Çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri geleneksel yöntemlerin gözlemlenen eksiklerinden ortaya çıkmış olsa da geleneksel ve çağdaş tekniklerin uyumlu bir şekilde harmanlanarak uygulanmasının işletmelere başarı sağlayacağı gözlenmiştir.

Bu değişimler paralelinde yönetim/maliyet muhasebesi teknikleri de gerek işletme içerisinde gerek kendi içerisinde değişim göstermeye başlamıştır. Yönetim muhasebesinde meydana gelen değişim sürecinde daha çok strateji kavramı ile ilişkilendirilerek müşteri odaklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Çevresel değişimlerin etkisinin yadsınamaz olduğu günümüz koşullarında yönetim muhasebesi; üretim ve yönetim tekniklerindeki değişim, kültürel ve sosyal olaylar ile etkileşim ile beraber farklı bakış açıları kazanmaya başlamıştır.

Rekabet ortamında yönetim muhasebesinin rolü hakkında bilgi sahibi olunabilmesi adına ülke ekonomisinde kilit bir role sahip olan Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde yer alan otomotiv ve otomotiv yan sanayi işletmeleri çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Otomotiv sektörünün yükselen bir ivme ile gelişim göstermesi, yapısal bir değişim sürecinde olması, çevre ile etkileşiminin yüksek olması sebebiyle tercih edilmiştir. Bu çalışma ile amaçlanan Türk otomotiv sektöründe algılanan rekabet düzeyi ve uygulanan yönetim/maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik bir perspektif kazandırmaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yönetim muhasebesi kavramı ele alınarak yönetim muhasebesinde meydana gelen değişim ve bu değişime

neden olan faktörlerden bahsedilmiştir. İkinci bölümde rekabeti etkileyen faktörler ele alınarak çevresel koşullar üzerinde durulmuş ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için işletmelerin ihtiyaç duydukları çevresel analizler gruplandırılarak incelenmiştir. Yapılan çevresel analizler sonucunda işletmeler tarafından uygulanan rekabet stratejileri incelenmiştir. Üçüncü bölümde, geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinden temel hatları ile bahsedilerek güncel sistemlere duyulan ihtiyaçtan söz edilmiştir. Bununla birlikte, rekabet ve rekabet stratejileri ile geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim tekniklerinin ilişkilerine değinilmiştir. Dördüncü ve son bölümde araştırmanın örnekleme olan otomotiv sektörü hakkında genel bir bilgilendirme yapılmıştır. Ayrıca ilk üç bölümde bahsedilen konuların ışığında yapılan anket araştırması ile birlikte ISO 500'de faaliyet gösteren otomotiv ve otomotiv yan sanayi işletmeleri hakkında genel bilgiler ve kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri ile uyguladıkları rekabet stratejileri hakkında bilgiler edinilmiştir. Bununla birlikte işletmelerin uyguladıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri ve uyguladıkları rekabet stratejileri arasında bir ilişki bulunup bulunmadığına ilişkin yapılan analizlere yer verilmiştir. Yapılan araştırmalardan elde edilen sonuçlar ve öneriler ile birlikte araştırma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

1.1. YÖNETİM MUHASEBESİ TANIMI

Yönetim muhasebesi tanımlanmadan önce, temelinde yatan yönetim kavramının anlaşılması gerekmektedir. Yönetim; önceden belirlenen hedeflere ulaşabilmek için kaynakların etkin ve verimli bir biçimde bir araya getirilmesini sağlayan önemli bir işlemdir (Mirze, 2010:118). Her sistemde belirlenen bu hedeflere ulaşabilmek için birbiri ile bağlantılı şekilde çalışan unsurlar vardır. Bu açıdan bakıldığında işletme ve muhasebe kavramları bu sistemin en önemli parçalarındandır. Muhasebe; tüm işletme işlevleri ile doğrudan bağlantılı olan, işletme ve işletme içi ile işletme dışı bilgi kullanıcıları arasında bilgi akışını sağlayan bir köprü görevi görmektedir. Muhasebenin meydana getirdiği bilgiler sayesinde bilgi kullanıcıları rasyonel kararlar alabilmektedir (Demircioğlu, 2016: 3). Yönetim muhasebesi ise; işletme yöneticilerinin daha sağlıklı kararlar alabilmeleri için muhasebe verileri, finansal ve finansal olmayan verilerin etkin kullanımının sağlanmasında önemli bir role sahiptir (Elmacı, 2015:3). Bu muhasebe türü; yönetimin tüm işlevlerinin etkin kullanımı ile birlikte işletme içine odaklanarak yönetimin alacağı kararları büyük ölçüde etkiler. Etkili, verimli ve ihtiyaca uygun bilginin sağlanması, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin artması, gelecekte yapılması düşünülen faaliyetlerin planlanması, problemlerin belirlenmesi ve çözüm sürecinde ne gibi önlemler alınabileceğine ilişkin kararların alınması yönetim muhasebesinin konularını oluşturmaktadır (Demircioğlu, 2016:5). Yönetim muhasebesi bir bilgi sistemi olarak düşünüldüğünde yönetimin işlevleri ile yakından ilişkili olduğu görülmektedir. İşletme yöneticileri bu işlevlerde devamlı karar verme süreci içindedir.

Yönetim işlevlerinden ilk olarak planlama işlevi; işletmelerin önceden belirledikleri ya da süreç içerisinde gözden geçirdikleri amaçlarına nasıl ulaşılacağına ilişkin uzun ya da kısa vadeli planların yapılmasını kapsar. Gelecekte birden fazla dönemi kapsayan bu planlara örnek olarak stratejik planlar ve yatırım projeleri verilebilir. Uzun vadeli planlar çerçevesinde bir hesap dönemini kapsayan kısa vadeli planlara örnek olarak ise bütçeler verilebilmektedir. Örgütlenme işlevi; işletmenin

hazırladığı planlar doğrultusunda gerekli düzenin ve yapının sağlanarak faaliyete hazır hale getirilmesi sürecidir. Yürütme işlevi; işletmeyi amaçlara uygun olarak harekete geçirme süreci olarak yönetimin dinamik bir yönünü yansıtmaktadır. Yürütme işlevinde, örgütlenme işlevi ile birlikte planlar yapıp gerekli yapılar kurulduktan sonra planların uygulamaya konulması ve aksamadan işlemesi amaçlanır. Denetleme işlevi son aşama olmasına rağmen değişen koşullar ve gelişen teknolojinin paralelinde planlama, organize etme ve örgütlenme işlevlerinin her safhasında yer almaktadır. Beklenen sonuçlar ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılıp planlara uygun hale getirilmesi süreci olarak tanımlanabilmektedir. Tüm bu yönetim işlevlerinin bütünsel olarak göz önünde bulundurulması paralelinde, yönetim muhasebesi sisteminin işletmelerin planlama, örgütlenme, yürütme ve denetleme aşamaları açısından önemli bir girdi kaynağı olduğunun söylenmesi mümkündür (Elmacı, 2015: 4-5; Haftacı, 2015: 19). Bu işlevlerin yönetim muhasebesi ile bağlantısının kurulabilmesi, bu işlevlerde uygulanan yönetim muhasebesi teknikleri ile mümkündür. İlerleyen bölümlerde yönetim muhasebesi tekniklerinden ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

Tablo 1: Yönetim İşlevleri ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi

Yönetim İşlevleri	Yararlanılan Yönetim Muhasebesi Teknikleri
Planlama	Bilanço, Gelir-Gider Tabloları, Maliyet-Hacim-Kar analizleri, Bütçeler
Örgütlenme ve Yürütme	Sorumluluk Muhasebesi
Denetleme	Standart Maliyet, Bütçe Sapmaları

Kaynak: Büyükmirza, 2015: 38-42.

1.2. YÖNETİM MUHASEBESİNİN DİĞER MUHASEBE DALLARI İLE İLİŞKİSİ

İşletmede gerçekleştirilmiş olan ve gerçekleştirilmesi düşünülen faaliyetlerin tamamı muhasebe sürecinden geçmektedir. Muhasebenin temel amacı işletme ile ilgili olan bilgi kullanıcılarına faydalı finansal bilgiyi sağlamaktır. İşletme içi bilgi kullanıcıları; yöneticiler ve çalışanlar olmakla birlikte işletme dışı bilgi kullanıcıları

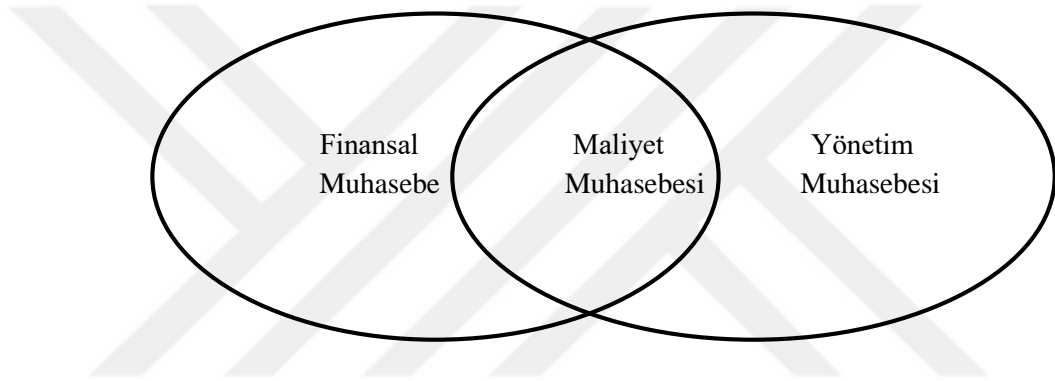
mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi veren diğer taraflar olarak ifade edilebilmektedir. İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının işletmenin durumları ve faaliyetlerine ilişkin gerek duydukları sayısal veriler nitelik ve ayrıntı açısından birbirinden farklıdır. Bu ayırmadan da yola çıkılarak bir muhasebe sisteminin temelde iki alt gruptan oluştuğu söylenebilmektedir. Bunlar finansal muhasebe ve yönetim ve maliyet muhasebesidir. Bu muhasebe türleri arasında bilgi odaklı bir ilişki söz konusudur. Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesinin ayırımının kesin çizgilerle yapılması mümkün olmadığından, her iki muhasebe türü de aynı grupta ele alınmaktadır. Özellikle günümüzde maliyet muhasebesi, işletmelerin temel politikalarını saptamak, rutin olan işletme kararları için ihtiyaç duyulan bilgileri toplamak gibi süreçler ile yakından ilişkili olduğu için yönetim muhasebesi ile paralel düşünülmektedir. Bu ayırımın yapılamaması sebebiyle yönetim muhasebesinin modern maliyet muhasebesi olarak adlandırıldığı belirtilmiştir (Horngren ve Foster, 1987:1'den aktaran Yükçü, 2015: 20). Dolayısıyla muhasebenin kendi içerisinde temel olarak finansal muhasebe ve yönetim ve maliyet muhasebesi olarak ikili bir ayrıma tabi tutulduğunun söylenmesi mümkündür. Bu nedenle bu çalışmanın diğer bölümleri ve literatür çalışmasında maliyet ve yönetim muhasebesi aynı grup içerisinde ele alınmıştır.

İlk olarak finansal muhasebe ele alındığında; finansal muhasebe (aynı zamanda genel muhasebe olarak da nitelendirilmektedir), işletmelerin işletme dışı ilişkilerini yansıtan bilgileri barındırmaktadır. İşletme içi faaliyetler ile ilgili bilgiler ise yönetim muhasebesinin konusudur. Maliyet muhasebesi ise hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesine bilgi sağlayan çift taraflı bir muhasebe dalıdır. Bu nedenle maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi keskin ayırımında her iki tarafa da bilgi kaynağı olan ve aradaki ilişkiyi kurmaya yarayan bir fonksiyon olarak yorumlanabilmektedir.

Muhasebe süreci bir bütün olarak ele alındığında; bu üç muhasebe türünün hem birbirlerinden farklı, hem de belirli noktalarda birbirleri ile yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Bu ilişkinin örnekle açıklanması gerekirse; bir üretim işletmesi için bir mamulün maliyetini, belirli bir dönemde aldığı hammaddenin üretim sürecine dahil edilmesinden doğan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve hammaddenin mamule dönüşüm sürecinde katlanılan direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı temsil

etmektedir. Hesaplanan bu mamul maliyetinin bilgisinden hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi yararlanmaktadır. Finansal muhasebe ilgili mamul maliyeti bilgisini, gerek bilançoda bulunan mamulün maliyet değerinin tespitinde gerek mamulün satıldığı zaman gelir tablosunda satılan mamul maliyet değerini belirlerken kullanacaktır. Yönetim muhasebesi de ilgili mamul maliyeti bilgisini bütçeleme kararlarında, geçerli maliyet analizlerinde, planlamada ya da performans değerlemede kullanacaktır (Dokur ve Kaygusuz, 2012: 4). Buradan hareketle muhasebe türleri arasındaki etkileşim aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir.

Şekil 1: Yönetim Muhasebesi-Maliyet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Etkileşim



Kaynak: Erdoğan ve Saban, 2014: 5.

Her iki muhasebe türünde de öncelikle veriler tespit edilerek; elde edilen verilerin ölçülmesi ve işlenmesi sonucunda oluşturulan raporlar aracılığıyla karar verici taraflara faydalı finansal bilginin sağlanması amaçlanır (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 5). Ancak finansal muhasebe ve maliyet ve yönetim muhasebesi, birbirleri ile yukarıda bahsedilen faktörler açısından yakından ilişkili olduğu kadar, belirli noktalarda birbirlerinden farklılaşmaktadır. Bu farklılıklar tablo yardımıyla özetlenebilmektedir.

Tablo 2: Finansal ve Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması

	Yönetim Muhasebesi	Finansal Muhasebe
Bilgi Kullanıcıları	Finansal verileri; organizasyon içindekilere raporlar. (Yöneticiler, çalışanlar, tedarik zinciri ortakları)	Finansal verileri organizasyon dışındakilere raporlar. (Ortaklar, kreditorler, düzenleyiciler, müşteriler)
Raporların Formatı ve Sıklığı	Bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre değişip şekillenebilen raporlardır ve ihtiyaç duyuldukça raporlama yapılabilir. Periyodik hazırlanma zorunluluğu yoktur.	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyma zorunluluğu olmakla birlikte periyodik olarak hazırlanmaktadır.
Raporların Amacı	Çalışanlar, departmanlar ve ürünler açısından detaylı hazırlanmaktadır. Aynı zamanda planlama, performans değerlendirme süreçlerinde karar verebilmek için faydalı bilgi sağlamayı amaçlayan raporlardır.	Geçmiş performanslara ilişkin olan veriler tüm organizasyon için özet olarak hazırlanır. Dış bilgi kullanıcı kararlarını etkileyecek faydalı bilgi sağlamayı amaçlayan raporlardır.
Bilgilerin Yapısı	Objektif ve planlama açısından daha subjektif, finansal ve finansal olmayan bilgidir.	Objektif ve kanıtlanabilir finansal bilgidir.
Ölçü Birimi	Parasal, ihtiyaç halinde fiziksel ölçüler.	Parasal

Kaynak: Kaygusuz ve Dokur, 2012:5 ve Yükçü, 2015:21'den yararlanılmıştır.

1.3. REKABETÇİ ORTAMDA İŞLETMELER VE YÖNETİM MUHASEBESİ

Küreselleşme ile birlikte yönetim muhasebesinin işletmeler açısından önemi artmıştır. Günümüz koşulları düşünüldüğünde işletmelerin başarılı olabilmek için hem yenilikçi ürünleri yüksek kalitede ve düşük maliyetle üretebilmek, hem de değer yaratma odaklı olmaları gerekmektedir. Küresel değişimlerin etkisiyle rekabet ortamı kızışmakta ve piyasada tutunabilmek gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Bununla birlikte işletmelerin iç dinamiklerinin çevre analizine göre uyum gösterebilme ihtiyacı artmıştır. Çevre analizi sayesinde işletmelerin faaliyet gösterdiği sektöre yönelik fırsat ve tehditler öngörülebilmektedir. Bu sayede işletmeler çevre koşullarına göre fırsatları

değerlendirmeye ve tehditlerle başa çıkmaya hazır hale gelerek faaliyet gösterdikleri sektörde başarı sağladılar. Değişen ve artış gösteren müşteri ihtiyaçları, finansal olmayan verilerin önem kazanması, bilgiye olan ihtiyacın giderek artması, üretim ve yönetim tekniklerinin gelişmesi, sosyal ve kültürel olaylar yönetim muhasebesinin yapısının değişmesine neden olmuştur (Kaygusuz ve Dokur, 2018: 3-4). Yönetim muhasebesinin tarihsel açıdan bakıldığında geçirdiği süreç **IFAC'a göre birbiri ile ilişkili olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır:**

1.Aşama (1950 ve öncesi): Bu dönemde yönetim muhasebesi fonksiyonunda maliyet hesaplama ve bütçeleme ile finansal kontrole odaklanılmıştır. 1950 ve öncesi için yönetim muhasebesinin odak noktasının maliyet kontrolü olduğunu söyleyebilmek mümkündür (Ashton vd., 1995'ten aktaran Abdel-Kader, 2006: 231).

2.Aşama (1950-1965): Maliyet kontrolüne ek olarak planlama ve kontrol kavramlarına odaklanılmıştır. Karar analizi ve sorumluluk muhasebesi tekniklerinden yararlanılmaya başlanmıştır.

3.Aşama (1965-1985): Yönetim muhasebesinde bu dönemde süreç analizine odaklanılmakla birlikte, maliyet yönetim yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kısıtlar teorisi kullanılarak işletme süreçlerinde kayıpların minimize edilmesine önem verilmiştir. Kayıp olarak tanımlanan faaliyetler ise, üretim sürecinde meydana gelen üretime hazırlık, inceleme taşınma gibi faaliyetlerdir. 1980'lerin başında artan rekabet sonucu sanayi sektöründe önemli değişimler meydana gelmiştir. Robotik ve bilgisayar kontrollü işlemlerin kullanımı ile birlikte üretilen ürünlerin maliyetleri düşmeye ve kaliteleri artmaya başlamıştır (Ashton vd., 1995'ten aktaran Abdel-Kader, 2006: 232).

4.Aşama (1985 ve sonrası): 1990'ların başında dünya genelinde bilgi işlem, endüstri, imalat teknolojilerinde büyük değişiklikler meydana gelmeye başlamıştır. Bu değişiklikler ile birlikte rekabetle başa çıkmak daha da zorlaşmıştır. Bu sebeple yönetim muhasebesi fonksiyonu kaynakların etkin kullanımı ile değer yaratma odaklı bir hale gelmiştir. Çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerine bakıldığında da değer odaklı bir yaklaşım söz konusudur. Bu aşamada, geliştirilen stratejiler ile bu stratejilerin sonuçları analiz edilmektedir (Ashton vd., 1995'ten aktaran Abdel-Kader, 2006: 233). Her bir aşama içinde bulunduğu ortamın koşullarına göre şekillenmekle birlikte gün geçtikçe kapsam olarak genişlemektedir. Artan bilgi teknolojileri, sosyal, kültürel değişimler, artan ve değişen müşteri ihtiyaçları yönetim muhasebesi fonksiyonunu maliyet odaklı bir yaklaşımdan değer odaklı bir yaklaşıma

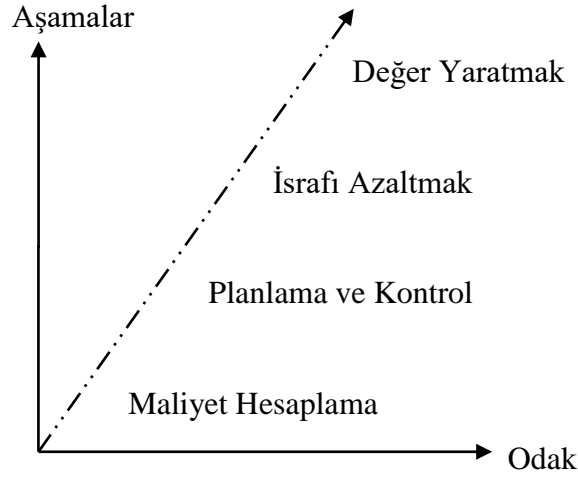
yönlendirmiştir. Bu değişimin sebebi geleneksel yönetim muhasebesinin eksik bulunan yönlerini iyileştirme çabalarıdır (Kaygusuz, 2006: 32).

Geleneksel yönetim muhasebesinde temel amaç; maliyet hesaplama ve finansal tabloların hazırlanmasıdır. Geleneksel yönetim muhasebesinin eleştirildiği konular aşığıdaki gibi sıralanabilir.

- Günümüz şartlarında üretim ve rekabet ortamının ihtiyaçlarını karşılamamaktadır.
- Çoğunlukla iç faaliyetlere odaklanıldığı için dış çevredeki değişimlere gereğinden daha az önem verilmektedir.
- Mamul maliyetinin hesaplanması aşamasında gerçeği tam yansıtmadığı tespit edilmiştir. Çünkü her bir mamulün işletme kaynaklarına duyduğu ihtiyaç göz ardı edilerek genellikle direkt işçilik ölçülerine göre gider dağıtımı yapılmaktadır. Bu da bilgiyi kapsamsız kılmaktadır.
- Geleneksel yönetim muhasebesi ile hazırlanan raporlar ile birlikte yöneticilerin dar kapsamlı konular üzerinde daha fazla zaman kaybetmelerine sebep olduğu gözlemlenmiştir. Yöneticiler finansal olmayan bilgileri kullanamadıkları için başarısız olmaktadır. Ayrıca maliyet minimizasyonu ya da verimliliği artırabilmek adına gerekli bilgi akışını sağlayamadığı düşünölmektedir.
- İşletmelerin kısa dönemli kararlarına ilişkin bilgileri sağlamakla ilgilenmiş olup kısa dönemli kar amaçları üzerinde durduğu için uzun dönemde yüksek fayda sağlayacak harcamalar ve yatırımlarda azalışa neden olmaktadır (Kaygusuz, 2006: 37-38).

Geleneksel yönetim muhasebesine getirilen eleştiriler; meydana gelen gelişmelerin yönetim muhasebesini daha dinamik ve rekabetçi bağlamda; kaynakların daha etkin kullanımını sağlayarak işletmelere değer katan bir yönetim sürecine doğru taşımıştır. Zaman içerisinde yönetim muhasebesindeki değişim aşığıdaki şekil ile özetlenebilmektedir.

Şekil 2: Yönetim Muhasebesinin Değişim Süreci



Kaynak: IMA, 1998: 85'ten aktaran Kaygusuz, 2006: 34.

1.4. YÖNETİM MUHAEBESİNDEKİ DEĞİŞİMİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

1.4.1. Küresel Rekabet

Günümüz koşullarında işletmelerin başarısı yerel işletmeler ile rekabet edebilmenin yanı sıra dünya çapında da alanlarında en iyi olan işletmeler ile rekabet edebilme güçlerine sahip olabilmelerine bağlıdır. Çağdaş yönetim muhasebesinin dinamik bir yaklaşımı benimsemesinin temel sebeplerinden biri küresel rekabet ortamının gün geçtikçe kızışması ve değişimin etkilerinin çabuk yayılmasıdır. Farklı ülkelerde meydana gelen değişimler diğer ülkelerde de etkisini göstermektedir. İşletmeler gerek üretilen mamullerin birçok ülkeye dağıtılması esnasında, gerek bazı ülkelerdeki teşvikler veya avantajlı işçilik koşulları sebebiyle birçok ülke ile etkileşim halindedir. Bu gelişmeler paralelinde ülkelerin yerel pazarlarına girebilme şansı da sağlanmıştır. Küresel rekabet koşullarında yeniliğin ve değişimin verimlilik ile harmanlanabildiği durumlarda başarının mümkün olduğu vurgulanmaktadır. Aynı zamanda başarının sadece mamule odaklanmak değil, mühendislik, tasarım, araştırma ve geliştirme gibi üretim öncesi aşamalarına yatırım yapmak ile mümkün olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Geleceğe yapılan yatırım işletmeleri rakiplerinden hep bir adım önde tutar. Çağdaş yönetim muhasebesi yaklaşımının temelinde rekabetin temel dinamikleri ile başa çıkabilmek anlayışı benimsenmektedir (Demir, 2008; 8 ve Kaygusuz, 2006; 3-4).

1.4.2. Üretim Teknolojilerinde Meydana Gelen Değişim

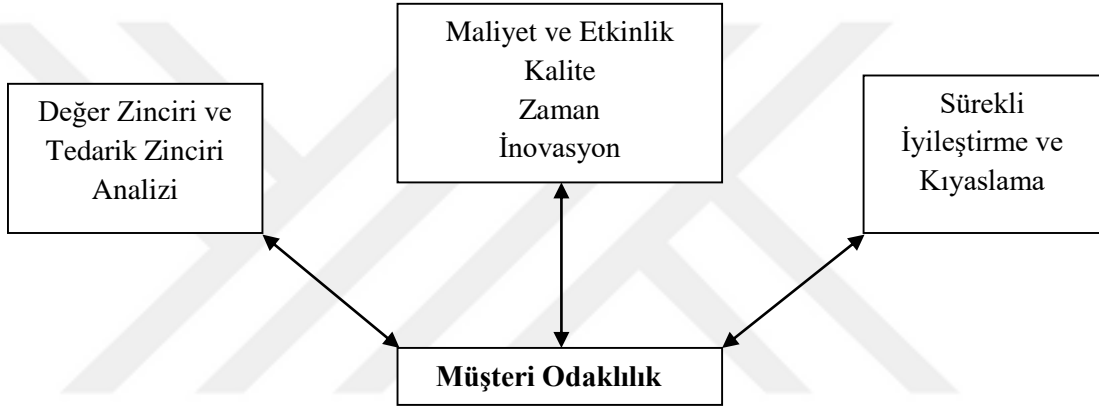
Gelişen ve değişen ekonomide işletmeler üretim faaliyetlerini çeşitlilik ve yeniliğin ön planda tutarak, en düşük maliyetle en yüksek kalitede üretme zorunluluğunda kalmıştır. Verimliliğin ve etkinliğin artması için üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimlere uyum sağlanabilmesi oldukça önemlidir. Müşteri odaklı bir anlayış çerçevesinde pazar yapısı tüketiciler tarafından belirlenmektedir. Bu açıdan klasik sistemlerin yerini otomasyona dayalı olan esnek sistemler almaya başlamıştır. Otomasyon; üretim ortamında işletmelerin verimlilik kapasitesini artırma, kaliteyi geliştirme, süreci kısaltarak çıktı miktarını artırmaya yarayan rekabetçi avantaj yaratan bir sistemdir. Aynı zamanda işletmelerin rekabet ortamında pazarlarda rekabetle baş edebilmek için farklı ürünler üretebilme potansiyeline sahip olmaları ve müşteri taleplerine hızlı bir şekilde cevap verebilmeleri gerekmektedir (Kaygusuz, 2006; 5). Rakiplerinden daha önde olmayı hedefleyen işletmelerin zamanla değer yaratmayan faaliyetlerden uzaklaştıkları ve ana faaliyetlere yöneldikleri gözlemlenmiştir. İşletme yönetiminin doğru kararları, zamanında alabilmeleri için faaliyetler ile ilgili bilgi akışının da yalın ve ihtiyaca uygun olması büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda işletmeler için yalın üretim, yalın muhasebe gibi kavramlar önem kazanmaya başlamıştır. Bu noktada işletmeler, üretim sistemlerine göre geliştirilebilir ve şekillenebilir stratejiler belirlemelidir (Aktaş,2013.a: 57). Aynı zamanda ilgili stratejilerin maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri ile uyumlaştırılması gerekmektedir (Demir, 2008: 9-10).

1.4.3. Müşteri Odaklı Olma

Rekabetçi ortam ve yönetim muhasebesinin yapısında meydana gelen değişimleri tetikleyen en önemli faktörlerden bir de müşteri odaklılıktır. Müşterilerin farklılık gösteren ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına işletmeler gerek yeni ürünlere gerek mevcut ürünleri geliştirmeye odaklanmışlardır. Zira kar elde edebilmek, müşteri kazanabilmek ve müşterileri elde tutabilmek için müşteri ihtiyaçlarına göre üretim sistemleri şekillendirilmelidir. İşletmelerin müşteriye olan bakış açısı zamanla değiştiği için üretilen mamullerin ihtiyaca uygun, düşük maliyetli, kaliteli olmasına önem verilmiştir. Aynı zamanda satış sonrası çıkabilecek sorunlara karşı da çözüm odaklı yaklaşarak gerekli desteği sağlayabilmeleri müşteri odaklılık kavramını özetlemektedir. Mamullerin tasarımından pazarlamasına kadar geçen faaliyet

sürecinde değer zinciri anlayışı ile müşteri memnuniyeti ön planda tutulmaktadır. Müşteri memnuniyetinin sağlanabilmesi için işletmelerin odaklandığı öncelikli bazı başarı faktörleri, maliyet etkinliği, kalite, güvenilirlik, zamanında teslimat ve yenilikçi ürünlerin seçimi olarak sıralanabilir. Çağdaş yönetim muhasebesi değişen fırsatları belirleyerek, uygulanan yöntemlerin işleyişlerini rapor ederek sürekli iyileşmeyi hedefler. Sürekli iyileşme felsefesinde maliyetleri azaltmak, israfı ortadan kaldırmak ve müşteri memnuniyetini sağlamak amaçlanmaktadır. Kıyaslama, sürekli iyileştirme için bir mekanizma görevi görmektedir (Drury, 2012: 13-14). Müşteri odaklı olmaya ilişkin önemli faktörler bir şekil yardımı ile özetlenebilmektedir.

Şekil 3: Müşteri Odaklı Olma



Kaynak: Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S. and Foster, G. (2008)'den aktaran Demir, 2008:12.

Günümüzde değer yaratan başarı faktörleri finansal göstergelere nazaran finansal olmayan göstergeler ile ifade edilmektedir (Demir,2006: 2). Finansal olmayan göstergelerin temeli ise müşteriden oluşmaktadır. Müşteri odaklı yaklaşımın faktörlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerin müşteri odaklı olabilmeleri için stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına ihtiyaçları vardır (Demir, 2006: 8). Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ile birlikte müşteri memnuniyeti üst düzeyde tutularak rekabet avantajı sağlanabilmektedir.

Değer yaratan yönetim muhasebesi yönetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde bilgi akışını sağlayan bir sistem olarak ele alındığında en önemli bileşenlerinden biri strateji kavramıdır. Yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı ile birlikte yöneticiler tarafından stratejiler belirlenmekte ve uygulanmaktadır. İşletmenin karar verme sürecine katkı sağlaması, pazardaki rekabet koşullarında devamlılığını sağlaması ve

sürekli geliştirmeye yönelik kendini iyileştirmesi stratejik yönetimin amaçları olarak adlandırılabilir. Modern yönetim fonksiyonları sayesinde şletmeler stratejik hedeflerine göre hareket edebilmekte ve dinamik koşullar karşısında ayakta kalabilmektedir. Değişen ihtiyaçlar ve gelişen ekonomi ile birlikte şletmeler yönetim fonksiyonlarını da dinamik bir süreç haline getirmiştir. Stratejik odaklanma, planlama, karar alma, operasyonel kontrol ve stratejik yönetim kavramları önem kazanmıştır (Blocher vd. 2008, s:4' den aktaran Demir, 2006: 13). Bu nedenle stratejik yönetim gerek bütünleşik bilgi sistemleri açısından, gerek şletmelerin rekabet stratejilerinin belirlenmesi ve uygulanması açısından oldukça önemli bir unsur olarak görülmektedir (Demir, 2006: 11-12).

İşletmelerin rekabet stratejilerinin belirlenmesi sürecinde iç ve dış çevre analizinin önemi göz ardı edilemez. Rekabet dinamik bir kavram olduğu için şletmeler çevresel değişimlere karşın diğer şletmelere göre bir adım önde olmayı kendilerine ilke edinmelidirler. İkinci bölümde rekabet stratejilerinin belirlenmesi sürecinde yararlanılan çevre kavramı ayrıntılı olarak ele alınıp incelenecektir. İç ve dış çevresini tanıyan bir şletme daha kontrollü, stratejik adımlar atabilir ve değer yaratan faaliyetler ortaya koyabilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

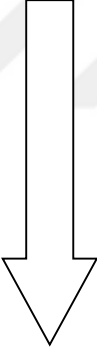
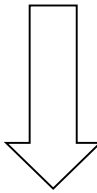
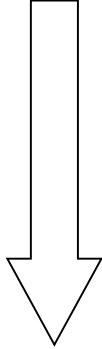
STRATEJİK YÖNETİME GENEL BİR BAKIŞ

2.1. STRATEJİK YÖNETİM VE STRATEJİK ANALİZ SÜRECİ

İşletme içindeki faaliyetleri yönetmek yöneticilerin başlıca sorumluluklarından biridir. İşletme içi faaliyetler yönetilirken aynı zamanda işletmenin yakın ve uzak dış çevresinde meydana gelen sorunlarla baş edebilme becerileri de başarılarının anahtarı olabilecek niteliktedir (Pearce ve Robinson, 2015: 3). Günümüzde çevre faktörlerinin gelişmesi, üretim teknolojilerinin hızla değişmesi, pazarların sınırlarının bulunmaması, iletişim ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve müşteri ihtiyaçlarının artması ile birlikte iş dünyası oldukça değişken ve dinamik bir yapı haline gelmiştir. Uzun dönemde işletmelerin başarılı olabilmeleri için değer yaratan stratejiler ile rakiplerinden bir adım daha önde olmaları, ortalamanın üzerinde bir kar elde etmeleri gerekmektedir. Bir diğer deyişle işletmelerin amaçlarına ulaşabilmek ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için stratejik yönetim yaklaşımına yöneldikleri söylenebilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 33).

Stratejik yönetim; değişim içinde olan çevre ile işletmenin etkileşimini sağlayarak, işletmenin geleceğe yönelik rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri için bilgi toplama, seçim, analiz, karar ve uygulama faaliyetlerinin bütünüdür (Ülgen ve Mirze, 2013; 33). Aynı zamanda işletmelerin iç ve dış çevresini algılamasına yardımcı olan bir tekniktir (Aktan, 2008:3). Yöneticilerin strateji olarak nitelendirdikleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmeleri için rekabetçi çevre ile etkileşimini sağlayan uzun vadeli, gelecek odaklı planlardır (Pearce ve Robinson, 2015: 4). Stratejik yönetim yaklaşımı sayesinde işletmelerin çevreye ve rakiplerine ilişkin farkındalığı artar. Bir diğer önemli detay da stratejik yönetim çerçevesinde yapılan çalışmaların sürekli iyileştirmeye yönelik olmasıdır. Dinamik bir çevrede bu süreç devamlı olarak uygulanmalıdır (Ülgen ve Mirze, 2013: 57). Çevre analizine önem verildiği takdirde tehditler fırsata dönüştürülür veya minimize edilebilir. İşletmelerin genel ve sektörel çevredeki durumu gözlemlenerek durum değerlendirmesinin yapıldığı süreç; stratejik analiz sürecidir. Başarının temel anahtarı niteliğinde olabilecek bu süreç başarılı yönetilebilirse işletme faaliyet gösterdiği sektör içerisinde rekabet üstünlüğü sağlayabilir.

Tablo 3: İşletme İçi ve İşletme Dışı Çevre Analizi

İşletme Dışı Çevre Analizi		İşletme İçi Çevre Analizi
Genel Çevre Analizi	Sektörel Çevre Analizi	<ul style="list-style-type: none">• İnsan Kaynakları• Pazarlama ve Satış• Üretim• Finansman• AR-GE
<ul style="list-style-type: none">• Politik Çevre• Yasal Çevre• Ekonomik Çevre • Sosyokültürel Çevre• Demografik Çevre• Teknolojik Çevre• Uluslararası Çevre 	1. Ana Pazar İncelemesi <ul style="list-style-type: none">• Pazar Yapısı• Pazarın Sınırları• Pazarın Gelişme Hızı 2. Rekabet Analizi <ul style="list-style-type: none">• Sektöre Girecek Yeni Firma Tehdidi• İkame Ürün/hizmet Tehdidi• Tedarikçilerin Pazarlık Gücü• Müşterilerin Pazarlık Gücü• Sektörde Mevcut Firmalar Arası Rekabet 3. Rakip Firma Analizi 	
<i>FIRSATLAR VE TEHDİTLER</i>		<i>ÜSTÜNLÜKLER VE ZAYIFLIKLAR</i>

Kaynak: Ülgen ve Mirze, 2013: 64.

İşletmelerin içinde faaliyet gösterdikleri yakın ve uzak dış çevrenin yelpazesi oldukça geniştir. İşletmenin yakın dış çevresi sektörel çevresini, uzak dış çevresi de genel çevresini ifade etmektedir.

2.1.1. Genel Çevre Analizi

Genel çevre analizi; bir işletmenin faaliyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkan faktörlerden meydana gelir. Bunlar; politik, ekonomik, sosyokültürel, teknolojik, demografik, uluslararası faktörler olarak sıralanmaktadır. Bu faktörler işletmeleri doğrudan etkilememesine karşın faaliyetlerini ve geleceklerini büyük ölçüde etkilemektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 82). Ayrıca bu faktörler hiçbir işletme tarafından kontrol edilemez. Çünkü dış çevre iç çevreden farklı olarak dengeli değildir. Meydana gelebilecek olan herhangi bir tehdit öngörülemez. Bu sebeple yöneticiler öngörülemeyen değişimlere karşı işletmenin başarısını sürdürebilmek için olaylara karşı reaktif bir bakış açısı ile işletmeyi dış çevre ile uyumlu hale getirir veya proaktif bir bakış açısı ile dış çevreyi işletmeye fayda sağlayacak biçimde etkilemeye çalışırlar. Yöneticiler dış çevre hakkında bilgi sahibi olarak meydana gelebilecek fırsat ve tehditleri ön görüp yönetim süreçlerini şekillendirmelidir (Mirze,2010: 46).

Her işletmenin kendi özelliklerine ve faaliyetlerine göre faktörlerin önem düzeyleri birbirinden farklıdır. İşletmeler önem düzeylerini iyi analiz etmenin yanı sıra doğru sınıflandırmaları yaparak analiz çalışmalarını sürdürmeleri büyük bir önem taşır (Ülgen ve Mirze, 2013: 82).

2.1.1.1. Politik ve Yasal Çevre

Politik çevre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkede yerel ve merkezi resmi makamlar ve bu makamlara bağlı olan kuruluşlar ile yakından ilişkilidir (Ülgen ve Mirze,2013: 82). Politik faktörlerin yönü ve istikrar düzeyi işletmelerin stratejilerini şekillendirirken dikkate alınmaları gereken oldukça önemlidir. Siyasi kuruluşlar ya da özel çıkar grupların çekişmeleri toplumu büyük ölçüde etkilemektedir. Politik faktörler işletmelerin içinde faaliyet gösterdikleri toplumların yasaları, yönetmelikleri, kuralları ve prosedürlerin oluşturduğu bir yasal çerçeveden meydana gelir. Aynı zamanda işletmeleri de politik çevrenin oluşturduğu yasal çerçevede alınan kararlar, haklar, güç dengeleri, rekabet yasaları, özelleştirme ya da devletleştirme eğilimleri gibi unsurlar da dolaylı yönden etkilemektedir (Mirze,2010: 47). Politik çevre

unsurlarının somut kurallar haline dönüşmüş hali de **yasal çevre**dir. Devlet ve hükümetler de globalleşen ekonomi ve hızla gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin etkisiyle birlikte dinamik bir yapı haline gelmiştir. Yasal düzenlemeler bazen bu gelişmelerin hızına yetişemeyebilir. Bunun sonucunda yasal boşlukların meydana gelmesi işletmeler açısından fırsat ve tehditler oluşturmaktadır. Yatırım, vergi ve teşvik uygulamaları gibi faktörler işletmelerin dikkate alması gereken yasal çevre faktörlerindedir. Ülkeler arası üretim faktörlerinin serbestliği de yasal düzenlemelere önem verilmesi gerektiğinin bir işaretidir. Üretim faktörlerinin serbestliği sonucunda işgücü de uluslararası bir boyuta gelmektedir. Bu nedenle işletmelerin kendi ülkeleri dışında diğer ülkelerin yasal düzenlemeleri ile ilgili de bilgi sahibi olması gerekir. Ayrıca işletmeler sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için stratejik kararlar alırken çıkarlarını da gözetmelidirler. Bu sebeple fırsat yaratan yasal değişiklikleri gözlemleyip doğru hamlelerde bulunmalıdır (Ülgen ve Mirze, 2013:83).

2.1.1.2. Ekonomik Çevre

Ekonomik çevre; işletmelerin içerisinde bulunduğu piyasa ekonomisinin genel şartlarında meydana gelen yönelimlerdir. Ekonomik çevre unsurlarının analizi de en az politik ve yasal unsurlar kadar önem taşır. Stratejik yönetim işletmelerin uzun vadeli yönetimini ele aldığı için ekonomideki her gelişim ve değişim takip edilmelidir. Ekonomik çevre faktörleri; enflasyon oranları, milli gelir hesaplamaları, para ve maliye politikaları, işsizlik oranları, bütçe açık ve fazlaları, üretim faktörleri (doğal kaynaklar, işgücü, sermaye, girişimcilik) ve konjonktür dönemler olarak sıralanabilir. Ülke ekonomisini derinden etkileyebilecek olan bu gelişmeler işletmeleri de dolaylı yönden etkilemektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 86). Özellikle konjonktür dönemlerinin kriz dönemi, canlanma dönemi, gerileme dönemi ve refah dönemleri ülke ekonomisinin yanı sıra işletmeler ve faaliyet gösterdikleri sektörler üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir.

2.1.1.3. Sosyokültürel Çevre

Toplumun ve paralel olarak işletme çalışanlarının, pay sahiplerinin, müşterilerin, işletme ile ilişki içerisinde olan kişilerin değer yargılarının, tutumlarının, davranış şekillerinin, ahlak yapılarının, kültürel anlayışlarının, olaylara bakış açılarının ve yaşam biçimlerinin bulunduğu çevredir. Sözü geçen bu unsurların bütünü ülkeden ülkeye ya da bölgeden bölgeye değişkenlik göstermektedir. Üretim ilişkileri açısından bakıldığında gelişmeler arttıkça insan ilişkileri, tutumları ve davranışlarının önemi artmaktadır. Uluslararası etkileşimin de artması ile birlikte yeni alışkanlıklar, tutumlar ve davranışlar oluşmaktadır. İnsanların yaşam tarzları değiştikçe işletmelerden ve sektörlerden beklentiler de değişmektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 86). Tüm bu gelişmelere yetişebilmek büyük bir gözlem ve analiz gerektirir. Sosyokültürel çevrenin değişmesi paralelinde işletmeler için çeşitli fırsatlar ve tehditler meydana gelmektedir. Bu süreçte işletmeler tarafından stratejiler şekillendirilirken mutlaka gelişim ve değişim trendleri ele alınmalıdır. (Basık, 2012: 24).

2.1.1.4. Teknolojik Çevre

Teknolojik gelişmelerin zamanla artış göstermesi hem büyük kolaylıklara hem de sorunlara sebep olmuştur. Teknolojinin hızla gelişmesi, icat edilen buluşların küçük veya büyük olduğuna bakılmaksızın farklı alanlardaki ürünlerin veya süreçlerin gelişimini tetiklemiştir. Teknolojik gelişmelerin etkisi bir zincirin halkaları gibi düşünülebilir. Etkileşim içinde ve birbirine bağlı olarak her alanda değişimi ve gelişimi etkiler. Rekabet üstünlüğünün sağlanmasında teknolojik çevreye uyum sağlayabilmenin önemi bir hayli büyüktür. Teknolojik gelişmeler üretim ilişkilerini de etkilediği için diğer çevre unsurlarını da zincirleme olarak değiştirmektedir. Teknolojik çevre unsurları sürekli değişim ve gelişimi destekler. Dinamik bir anlayışa sahip olan işletmeler bu gelişmeleri sürekli olarak takip etmeli ve geçen her yeni gün kendini geliştirmelidir. Teknolojik gelişmeler işletmeler arası rekabet avantajı sağlamada fırsat olabildiği gibi, rakip bir firmanın aynı fırsatlardan yararlanabilmesi ya da başka firmaların daha erken yararlanabilmesi de bir tehdit oluşturabilir (Ülgen ve Mirze, 2013: 88-89). Teknolojik gelişme açısından bakıldığında marka ve patent anlaşmalarının artışı, AR-GE çalışmalarına verilen önemin ve harcamaların artması, teknoloji transferlerinin hız kazanması, yeni iletişim teknolojilerinin meydana gelmesi gibi faktörler sıralanabilir (Basık, 2012: 25; Mirze, 2010: 49).

2.1.1.5. Demografik Çevre

İşletmelerin faaliyette bulunduğu çevrede nüfusun büyüklüğü ve yoğunluğu, yaş gruplarına göre dağılımı, gelir dağılımı, kadın-erkek oranları ve nüfusun coğrafi dağılımı gibi unsurlar demografik çevreyi oluşturmaktadır. Bahsi geçen unsurların ekonomik ve sosyal açıdan etkisini artırdığı gözlemlenmektedir. Demografik yapının gelişmiş ve gelişmekte olan bölgelerde farklı trendlere sahip olduğu için demografik çevre faktörleri sınıflandırılıp analiz edilmelidir (Ülgen ve Mirze: 2013: 88). Stratejiler belirlenirken ekonominin en temel yapıtaşı olan toplumun uğradığı değişim ve gelişim göz ardı edilmemelidir.

2.1.1.6. Uluslararası Çevre

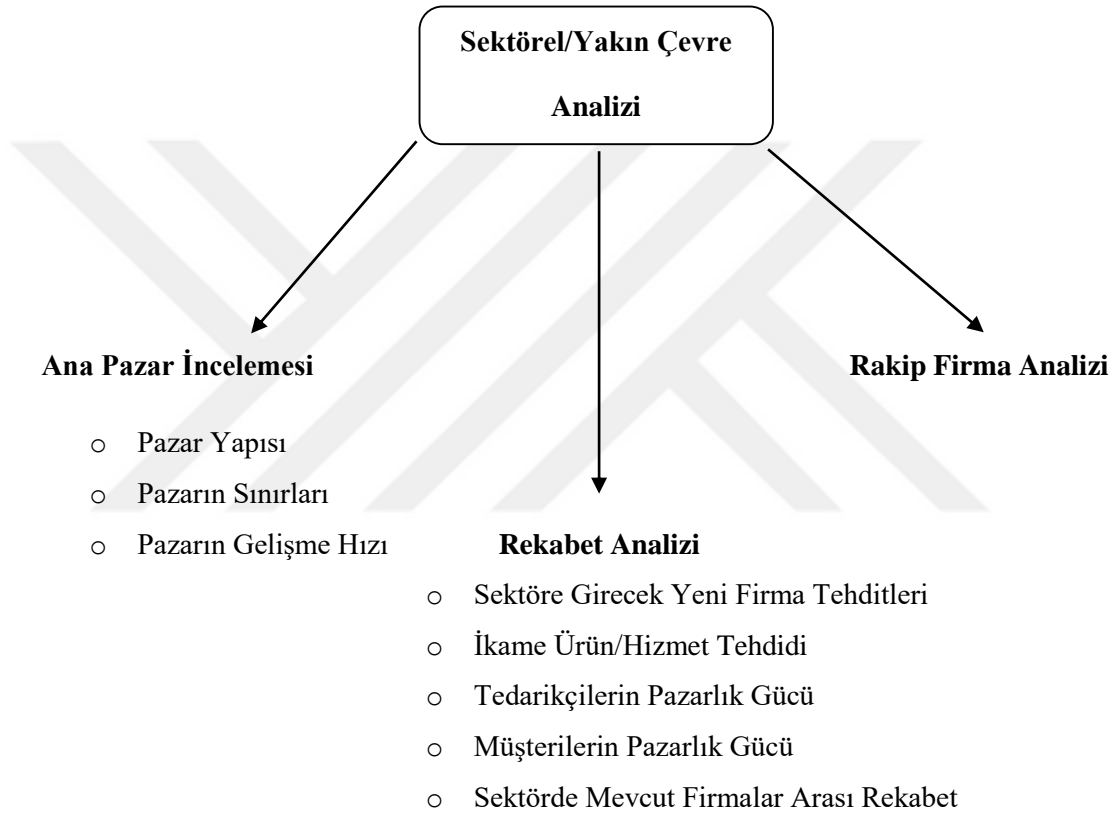
Bahsi geçen tüm çevre faktörleri küresel boyutlarda da ele alınıp analiz edilmelidir. Globalleşme; dünya ölçüsünde düşünmek ve ulusal-uluslararası bağlamda davranış dengesi kurabilmek anlamına gelmektedir. Buna paralel olarak uluslararası çevre faktörleri sadece meydana geldiği ülkede değil doğrudan veya dolaylı olarak tüm dünya ülkelerini etkilemektedir. Ortak pazar anlaşmaları, ekonomik iş birlikleri, serbest ticaret bölgeleri, uluslararası dev işletmelerin birleşmeleri uluslararası çevre faktörleri arasında yer alır.

2.1.2. Sektörel Çevre

İşletmelerin tamamlayıcı, benzer veya aynı olan ürünleri ürettikleri, benzer veya aynı ürünleri ürettiği rakipleri ile mücadele ettiği, girdilerini temin ettiği çevre sektörel çevre olarak tanımlanabilir (Pearce ve Robinson, 2015: 90, Mirze, 2010: 49). Sektörel açıdan bakıldığında bir işletmede yapılan faaliyetler diğer işletmeleri de mutlaka etkilemektedir. Benzer sektörler veya aynı sektörde rekabet eden firmalar firmaların karşılıklı etkileşim halinde olması nedeniyle, işletme çevresinin analizi başarının anahtarı olabilecek niteliktedir. Sektör yapısının analiz süreci gerek işletmenin oluşturduğu rekabet stratejileri açısından gerek sektörler arası rekabet açısından rekabet kurallarının belirleyicisi olmaktadır (Porter, 2015: 3). Stratejik rekabet üstünlüğü sağlayabilmeyi amaçlayan işletmeler rekabet stratejileri oluştururken sektörde kendisini rakip işletmelere karşı en iyi biçimde savunabileceği konumu bulmaya çalışır. Bahsedilen sebeplerden yola çıkılarak sektörel çevre analizi işletmelerin pazardaki konumlarını bilmeleri ve rakiplerini tanımaları açısından

oldukça önemlidir. Sektörel çevre analizi de genel çevre analizi gibi işletmeler için fırsatlar ve tehditler yaratmaktadır (Pearce ve Robinson, 2015: 91). Sektör analizi yapılırken birbirinin alt kümeleri olduğu düşünülerek önce en büyük kapsamdan başlanır. Ana pazar incelemesi yapıldıktan sonra sektörel çevrede rekabet gücünü etkileyen faktörleri içeren rekabet analizi yapılır ve son olarak rakip firma analizi ile işletmelerin esas rakiplerine odaklanılmaktadır. Bu durum bir şekil yardımıyla aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.

Şekil 4: Sektörel/Yakın Çevre Analizi



Kaynak: Ülgen ve Mirze, 2013: 91.

2.1.2.1. Ana Pazar İncelemesi

İşletmenin gelir elde edeceğini düşündüğü, mal ve hizmet üretip halka sunduğu, diğer firmalarla rekabet halinde olduğu çevre işletmenin ana pazarıdır. İşletmenin ana pazarı incelenirken pazarın özellikleri, pazarda bulunan işletme sayısı ve pazara giriş koşulları gibi kavramlar göz önünde bulundurulur. Bahsi geçen kavramlar pazardaki rekabet durumunu da paralel olarak etkilemektedir. Pazardaki işletme sayısı eğer tek ise monopol, birkaç işletmeden oluşuyorsa oligopol pazar yapısına sahiptir. Monopol piyasalarda rekabet söz konusu değildir. Birçok işletme benzer malları üretiyorsa iki

durum söz konusu olabilir. Eğer işletmeler pazarda alınan kararları ve davranışları etkileyemiyorsa tam rekabet pazarı söz konusudur. İşletmelerin pazarda alınan karar ve davranışları etkileyerek, ana pazarın genel yapısını değiştiremedikleri durumlarda da monopollü rekabet pazarı söz konusudur. Ana pazar incelenirken dikkate alınan bir diğer faktör pazara giriş koşullarıdır. İşgücü maliyeti, sermaye maliyeti, sektördeki ölçek ekonomileri veya yasal engeller pazara giriş koşullarını etkileyen faktörlerdir. İşletmeler girecekleri pazarda muhtemel rakiplerinin varlığında haberdar olduğunda daha kontrollü ve dikkatli davranmaktadır. Pazarın yapısının yanı sıra pazar sınırlarının belirlenmesi süreci de stratejistlerin temel alacağı pazarları etkilemektedir. Stratejiler belirlenirken eğer yer alıyorsa işletmelerin misyonlarında bulunan pazar sınırları temel alınır. Pazar sınırları belirlenirken ürünün yapısal özellikleri ve coğrafi konumu esas alınır. Pazar sınırlarını tam olarak belirleyemeyen işletmeler analiz esnasında yanlış kararlar alabilir. İşletmelerin karar ve davranışlarını etkileyen en önemli faktörlerden biri pazarın gelişim hızıdır. İşletmeler açısından fırsat yaratan pazarlar istenilen yönde gözlemlenen değişimlerin olduğu pazarlardır. Pazarların kendine özgü bir gelişim yönü ve hızı olmakla birlikte bu gelişme olumlu yönde olduğu gibi olumsuz yönde de olabilir. İşletmeler kendilerine rakip olarak belirledikleri işletmelerin bulunduğu pazarlarla kendini kıyaslayarak faaliyet gösterdikleri pazardaki durumlarını analiz ederler. Ülke ekonomisinin büyüme hızı baz alınarak pazarın büyüme hızı ile kıyaslandığında işletmeler pazarların gelişim hızını ve hangi hayat evresinde olduklarını tespit edebilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 91-92).

2.1.2.2. Rekabet Analizi

Rekabet olgusunun giderek belirginleştiği pazarlarda işletmelerin sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi değişime ve gelişime zamanında yanıt verebilmesi kendini geliştirebilmesi ve uygun stratejiler geliştirebilmesi ile mümkündür (Bozdemir, 2010: 10). İşletmelerin stratejilerini, davranışlarını ve aldıkları kararları belirlenirken yalnızca kendi ana pazarındaki işletmeleri değil, iş çevresinde bulunan veya bulunması muhtemel olan unsurları da göz önünde bulundurmalıdır. Globalleşen bir dünyada rekabet anlayışının da değişmesi muhtemeldir. Değişen rekabet unsurları göz önünde bulundurulduğunda işletmelerin hizmet üstünlüğüne de önem vermeleri gerektiği görülmektedir. Günümüzde artık sadece rakiplere odaklanmak yeterli olmamaktadır.

Rekabet stratejilerinin oluşturulmasının temelinde bir işletmenin çevre ile ilişkilendirilmesi düşüncesi vardır. İşletme çevresinin analizi yapılırken rekabet edilen sektör ya da sektörler yol gösterici niteliktedir. İşletmelerin rekabet ortamında sektör dışındaki güçler ile baş edebilme becerisi onları diğer işletmelerden farklı kılar. Herhangi bir sektör düşünüldüğünde bir iş birimi için rekabet stratejisi ile hedeflenen, faaliyet gösterilen sektörde işletmenin kendisini ilgili rekabet güçlerine karşı ne kadar savunabildiği ve bu güçleri kendi lehine olabilecek şekilde nasıl etkileyeceğidir (Porter, 2015: 5).

Bir sektördeki rekabeti etkileyen beş temel rekabet gücü olarak adlandırılan faktörler;

- Sektöre Girecek Yeni Firmaların Yarattığı Tehdit
- İşletmenin Ürün ya da Hizmetlerine Alternatif Olabilecek İkame Ürün/Hizmetlerin Yarattığı Tehdit
- Tedarikçilerin Pazarlık Güçleri
- Alıcıların Pazarlık Güçleri
- Sektörde Mevcut Firmalar Arası Yaşanan Rekabetin Şiddeti şeklinde sıralanabilmektedir.

Faktörlerden ilk ikisi mevcut çevre ile ilişkili olmayıp her an meydana gelebilecek değişim ve yenilikler ile ilgilidir. Bu sebeple birer tehdit unsuru olarak adlandırılır. İşletmeler geleceğe ilişkin stratejik planlar yaparken her an sektöre dahil olup pazarı etkileyebilecek olan faktörleri düşünerek kararlar almalıdır (Ülgen ve Mirze, 2013:95).

Tedarikçiler ve alıcıların pazarlık güçleri işletmenin mevcut iş çevresi ile ilişkilidir. Tedarikçiler ve alıcıların işletme ile olan ilişkilerindeki pazarlık gücü, işletmenin rekabet üstünlüğü elde edip ortalamaya göre daha yüksek getiri elde edebileceğine ilişkin stratejik kararları etkileyecektir. Son faktör olarak pazarda benzer mal veya hizmetleri benzer müşteri gruplarına kabul ettirmeyi hedefleyen rakiplerin arasındaki rekabetin şiddet düzeyinden söz edilmektedir. Bu faktörde de rekabetin şiddeti ile birlikte tüm rakiplerin ve işletmenin karar ve davranışları etkilenecektir.

Bahsi geçen beş rekabet gücünün tümü, sektörel rekabeti ve rekabet yoğunluğunu belirlemektedir. Sektörden sektöre rekabeti şekillendiren faktörler değişkenlik göstermektedir. Örneğin lastik sektöründe, zorlu rakipler ile ilişkilendirilen orijinal ekipman alıcıları (OEM), çelik sektörüne bakıldığında yabancı rakipler ve ikame malzemeler anahtar güç olarak ilgili oldukları sektörlerdeki rekabeti şekillendirmektedirler (Porter, 2015: 6).

2.1.2.2.1. Sektöre Girecek Yeni Firma Tehditleri

Herhangi bir sektöre yeni giren işletmeler yeni kapasite, pazar payı elde edebilme isteği ve bol miktarda önemli kaynağı da beraberinde getirmektedir (Porter, 2015:7). Stratejik analiz esnasında işletmeler cazip buldukları sektörlerle girmek isteyebilir. Sektöre giriş yalnızca sıfırdan kurulan işletme olarak değil faaliyette bulunan mevcut işletmeleri satın alarak ya da birleşme sağlayarak da yapılabilmektedir (Ülgen ve Mirze, 2013: 96). İlgili kararların alınabilmesi için en temel öncelik iş sahasını çekiciliğidir. Sektörün gelişme hızı ve karlılık derecesinin yüksek olması, sektöre giriş çıkış kolaylığı, sektörün içinde bulunduğu hayat evresi sektörün çekiciliğini etkileyen unsurlardır. Çekici görülen bir sektöre girmeyi düşünen bir işletme; sektöre giriş engelleri ve rakiplerinin karşı davranışlarını göz önünde bulundurarak karar ve davranışlarını şekillendirir.

Sektöre giriş engelleri aşağıdaki şekilde ele alınmaktadır;

- **Ölçek Ekonomileri:** Bir endüstride işletmelerin dönem başına üretim hacmini artırdıkça bir ürünün birim maliyetinde meydana gelen azalmadır. Sektöre girmeyi düşünen işletmelerin ortalama birim maliyetlerini düşürebilmek için belirli bir süre zararına çalışmayı göze almalarını gerektirebilir. Rekabet yoğunluğunun anlaşılabilmesi açısından ölçek ekonomileri önemli bir belirleyicidir.
- **Ürün Farklılaştırması:** Sektörde yer etmiş mevcut markalara olan bağımlılık ve ürün farklılığı yaratmanın zorluğu ile ilgilidir. Yeni giren işletmeler sektörde yer eden firmalar ile baş ederken müşteri sadakati sağlayabilmek için yüksek maliyetlere katlanmak zorunda kalabilir.
- **Sermaye Gereklileri:** Bazı sektörlerde giriş yapabilmek için büyük bir sermaye gerekebilir.

- **Tedarikçi veya Ürün Değişirme Maliyetlerinin Yüksekliği:** Sektörde mevcut bir işletme ile çalışan müşteriler bir tedarikçinin ürününden yeni bir tedarikçinin ürününe geçişi esnasında karşılaşacağı bir defaya mahsus geçiş maliyetleri çok yüksekse, bu bir giriş engelidir.
- **Resmi Kuruluşların Politikaları:** Sektöre girmek hükümet tarafından; vergi teşvikleri, lisans kontrolleri ile sınırlanabilir hatta yasaklanabilir. Gerekli izinlerin ve kontrollerin sağlanma süreci firmalar açısından sektöre giriş engeli olabilir.
- **Maliyet Dezavantajları:** Sektörde önemli bir yer edinen firmaların sahip oldukları teknoloji, hammadde kaynaklarına rahat erişimleri, öğrenme veya deneyim eğrileri, devlet destekleri gibi avantajlara sahip olmaları, sektöre yeni girecek rakip firmalar açısından giriş engeli oluşturmaktadır.

Sektöre giriş engellerinin yanı sıra sektöre yeni girecek işletmenin, mevcut rakiplerinin verebileceği tepkilere ilişkin beklentiler de işletmelerin sektöre giriş tehdidini etkilemektedir. Sektörde faaliyet gösteren işletmeler daha önce pazara girmek isteyen işletmelere saldırgan bir tutum sergilemişlerse ya da pazar paylarını koruyabilmek için kapasiteleri fazla olduğundan fiyatlarını düşürebilme imkanlarına sahiplerse sektöre giriş bir tehdit haline gelmektedir (Pearce ve Robinson, 2015: 95).

2.1.2.2.2. İkame Ürün/Hizmet Tehdidi

Çeşitli sektörlerde üretilen birbirinin alternatif olabilecek mallar ikame mallardır. İkame ürünler stratejik açıdan en fazla dikkat çeken ürünler olmakla birlikte yüksek kar elde eden işletmelerce ya da fiyat-performans dengesini iyileştirebilmek amacıyla üretilirler (Pearce ve Robinson, 2015: 98; Porter, 2015: 31). Sektör içinden değil sektör dışında meydana gelebilecek bir rekabet unsurudur. İkame ürünlerin işletmeler açısından olası rakip haline gelmesi için birkaç koşul söz konusudur. Müşterilerin çeşitli sebeplerden ikame ürünlere geçme eğilimi göstermesi, ikame ürüne geçiş sürecinde katlanılan 'bir defaya özgü değişirme maliyeti' çok düşük ise veya tüketiciye aynı fiyat-performans dengesini sunabiliyorsa tehdit seviyesi yükselir.

2.1.2.2.3. Tedarikçilerin Pazarlık Güçleri

Tedarikçilerin mal ve hizmet temin ettiği işletmeler ile arasında olan ilişkiyi pazarlık gücünün yüksek olup olmadığı işletmenin stratejik karar ve

davranışlarını etkileyen önemli faktörlerdendir. Eğer tedarikçinin pazarlık gücü yüksekse işletme ile olan ilişkilerinde kararlarını kabul ettirebilir seviyede olmakla birlikte işletmenin stratejik karar alma sürecinde tam esnekliğe sahip olmaması kendi stratejilerini özgürce uygulayabilmesini engellemektedir. Bir tedarikçi grubunun güçlü sayılabilmesi için bazı koşullar söz konusudur:

- Tedarikçi eğer pazarda tek üretici ise ya da ürünlerinde farklılaştırmaya gidiyorsa başka bir alternatif ürünün varlığının olma ihtimali epey düşüktür. Bu durum tedarikçinin pazarlık gücünü yüksek kılar.
- Bir tedarikçiden bir diğer tedarikçiye geçiş maliyetlerinin yüksek olması mevcut tedarikçinin pazarlık gücünün yükselmesine neden olur.
- Eğer işletme tedarikçi için önemli bir müşteri değilse bu durum tedarikçiyi daha fazla risk almaya ve güç kullanmaya itebilir.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde yaptığı satışlar eğer düşükse tedarikçi ilgili sektörü önemsiz varsayacağı için pazarlık gücü yükselir (Pearce ve Robinson, 2015: 96-97).

2.1.2.2.4. Alıcıların Pazarlık Güçleri

İşletmelerin varlık temelinde müşteri kavramı bulunmaktadır. Bir işletmenin alıcısı ile olan ilişkisi, uygulayacağı stratejik kararlar ve davranışlar çerçevesinde yol gösterici olmaktadır. Bir işletmede ürünlerin büyük bir kısmı belirli bir alıcı tarafından alınıyorsa bu durum alıcının gücünü ve önemini artırdığı söylenebilir. Alıcının gücünün ve öneminin arttığı birkaç koşul daha söz konusudur. Bunlar; alıcıların mal ve hizmetini satın almış olduğu işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre girme olasılığı eğer yüksek ise alıcının pazarlık gücü artmaktadır. Sektörden alınan ürünler farklılaştırılmamışsa veya alternatif bulma imkânı varsa alıcıların pazarlık gücünün güçlü olduğundan söz edilebilir. Alıcılar şirketleri kendisine mal ve hizmet satması için aldıkları kararları ve davranışları şekillendirecek düzeye gelebilir (Porter, 2015: 30). Bir diğer koşul da alıcılar mal ve hizmet satın aldığı sektör ile diğer rekabet ettiği işletmelere ilişkin yeterli bilgi sahibi olması durumunda alıcıların söz sahibi olma ihtimali çok yüksektir. Son olarak; yakın zamanda alıcının ilgili sektöre girme ihtimali yüksekse, işletmeyi değiştirebilme ya da başka bir işletmeden satın alma maliyeti düşük ise alıcıların pazarlık güçleri yüksektir (Ülgen ve Mirze, 2013: 99-100). Özetle

alıcılar eğer işletmelerin karar ve davranışlarını değiştirebilecek güce sahipse alıcıların pazarlık gücüne sahip olduğu söylenebilir (Porter, 2015: 32).

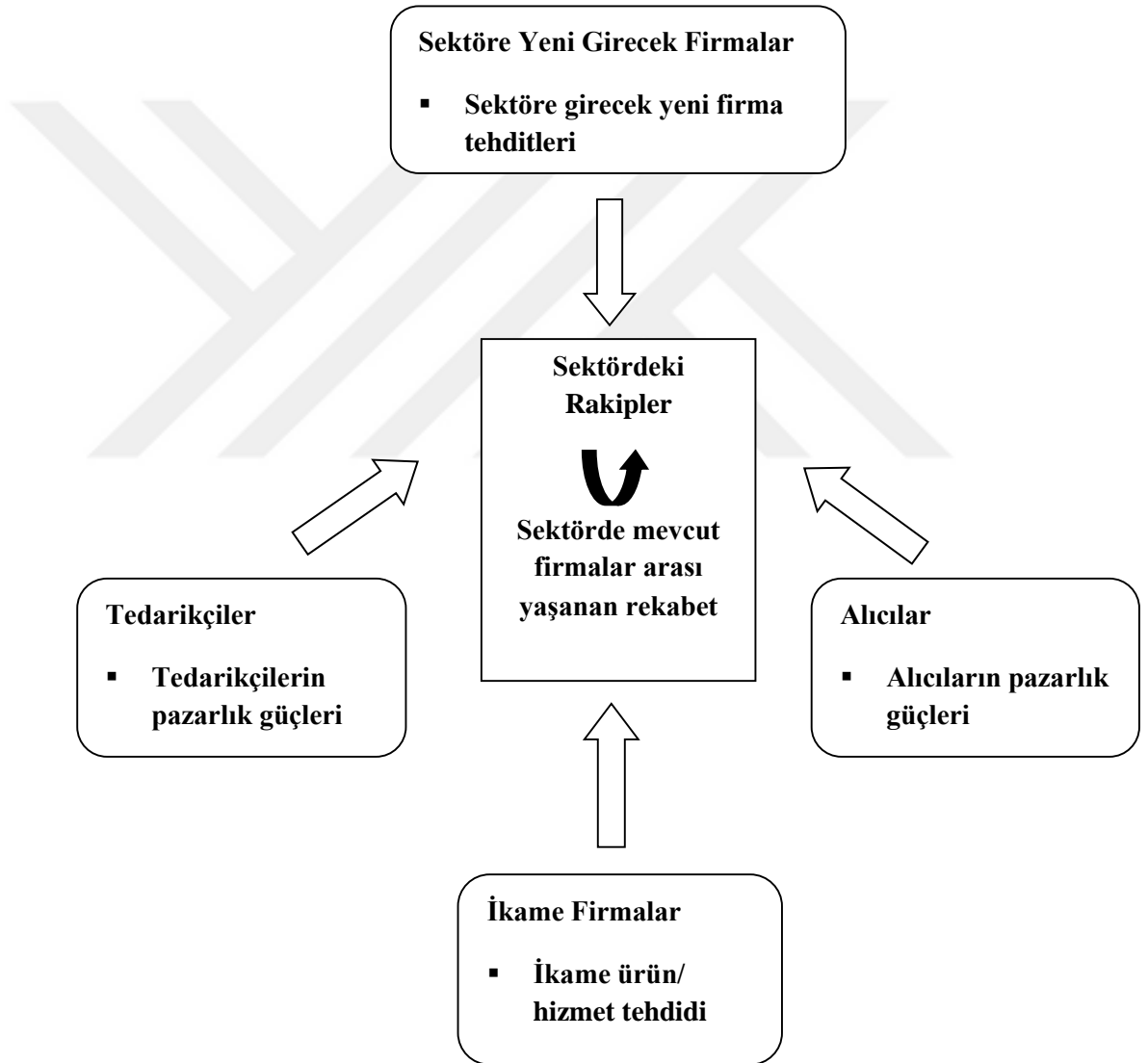
2.1.2.2.5. Sektörde Mevcut Firmalar Arası Yaşanan Rekabet

Rekabet içerisinde olan işletmeler birbirleri ile etkileşim içindedir. Bir işletmenin yaptığı rekabet hamlesinin rakip işletmeler üzerinde gözlenebilir bir etkisinin olması, rekabet üstünlüğü sağlayabilir konuma gelmesini sağlamaktadır. Bir ya da birden fazla işletme eğer rekabet baskısını üzerinde hissediyorsa ya da konum değiştirme ve geliştirme fırsatlarını elde edebiliyorsa o sektörde rekabetin ortaya çıkması kaçınılmazdır (Porter, 2015: 21). Rekabet boyutlarına ilişkin önemli bir nokta da rekabetin sıfır ya da artı toplamı rekabet olup olmadığıdır. Eğer rakip işletmelerden çoğu aynı mal ve hizmetleri sunuyorsa veya rekabet amaçları aynı özellikler üzerine odaklanmışsa o sektörde bu rekabetin sonucu sıfır toplamı olur. Bu koşullarda bir işletmenin elde ettiği kazanç bir diğer işletmenin kaybı olduğu için karlılık düşmektedir. Bunların aksine her rakip farklı müşteri portföyünü hedefleyip ihtiyaçlarını karşılamayı düşünüyorsa ilgili sektörün ortalama karlılık seviyesi yükselebilir. Daha çok müşterinin ihtiyaçlarına ulaşılabilirdiği için sektörü de geliştiren bu durum farklı müşteri portföylerine hitap eden sektörlerde daha fazla olacaktır (Porter, 2015: 24). Rakipler arasındaki rekabet bazı koşullara göre şekillenmektedir. Bunları maddeler halinde aşağıdaki şekilde özetlenebilmektedir:

- Aynı kapasitede olan ve rekabet amaçları aynı olan işletmelerin sayısı ne kadar fazlaysa ilgili sektördeki rekabet derecesi de o denli yüksek olur. İşletme sayısı arttıkça işletmeler daha fazla pazar payı elde edebilmek için birbiriyle kıyasıya mücadeleye girer. Ancak işletme sayısı azsa işletmeler açısından bu bir tehdit teşkil etmez her işletme kendi pazar payına razı olur.
- Pazardaki büyüme hızı eğer düşük ise ya da pazarda bir daralmaya gidiliyorsa o sektörde rekabet halinde olan işletmeler arası rekabet, pazardaki mevcut konumlarını koruyabilmek için artış gösterecektir.
- Üretilen mal veya hizmetlerin çeşitliliği ya da standartlığı da rakipler arası rekabeti etkileyen bir faktördür. Standart ürünlerin üretiminin yaygın olduğu sektörlerde işletmeler arası rekabette ön plana çıkabilmek ve pazar payını artırabilmek için yüksek olacaktır. Ancak farklılaştırılmış ürünlerin üretildiği pazarlarda durum tam tersidir (Ülgen ve Mirze, 2013: 100).

İşletmelerin rekabet gücünü şekillendiren Porter'ın Beş Güç Modeli'ne bakıldığında bahsedilen koşullar ışığında sektörler çekici ve çekici olmayan sektörler olarak sınıflandırılabilir. Bir işletmenin sektörel/yakın çevresinde yapılacak olan kapsamlı bir rekabet analizinin bu faktörleri içermesi gerektiğini ileri süren Porter'ın Beş Güç Modeli şekildeki gibi özetlenebilir. Bu modelde bahsi geçen koşullar ışığında sektörler çekici ve çekici olmayan sektörler olarak sınıflandırılabilir.

Şekil 5: Sektörel Rekabeti Etkileyen Beş Önemli Güç



Kaynak: Porter M.E., 2015: 4.

Rakipler arasındaki rekabetin yoğun olmadığı, alıcılar ve tedarikçilerin pazarlık güçlerinin düşük olduğu, ölçek ekonomisi, marka bağımlılığı gibi sebeplerden sektöre giriş engellerinin çok olması sebebiyle sektöre yeni işletmelerin girişinin zor olduğu,

ikame sektörlere bakıldığında üretilen mal ve hizmetlerin diğer işletmelerce alternatif sayılmadığı durumlarda sektörler işletmeler açısından cazip hale gelmektedir.

2.1.3. İşletme İçi Analiz

Stratejik yönetimde işletmenin dış çevresi kadar iç analizinin de önemi büyüktür. İşletmenin sürdürülebilirliğini sağlaması, rekabet avantajı sağlayabilmesi işletmenin sahip olduğu yetenek ve varlıkların rakipler karşısında bir üstünlük sağlayıp sağlamadığının farkında olması ile yakından ilişkilidir. İşletme genel çevresinin analizini yapıp fırsat ve tehdit yaratan faktörleri belirlerken işletme içi analizi yapıp sahip olduğu yetenekler ve varlıklarını değerlendirerek rekabet üstünlüğü sağlayıp pazarda tutunmaya çalışır (Ülgen ve Mirze, 2013: 116).

İşletme içi analiz aşamasında yönetim yapısı ve işletme sisteminin tümü incelenir. Mevcut edinilen amaçlar ve uygulanan stratejilerin başarı dereceleri, işletmenin fiziki yapısı, örgütün sosyal yapısı, yaşı, büyüklüğü ve yönetim ile ilgili süreçleri ayrıntılı olarak değerlendirilir. İnsan kaynakları, pazarlama, tedarik, üretim, finansman, araştırma ve geliştirme fonksiyonlarının durumları değerlendirilir. Bu faktörlerin bir araya geldiği zaman sinerji oluşturup oluşturmadığının ve rakipler için bir üstünlük sağlayıp sağlamadığının anlaşılması için yapılması gereken bir analizdir (Basık, 2012: 29). İşletmenin varlık ve yetenekleri sınıflandırılıp incelenir. Bir şekil ile aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir.

Tablo 4: İşletmelerin Varlık ve Yetenekleri

Varlıklar	
<i>Maddi Varlıklar</i>	<i>Maddi Olmayan Varlıklar</i>
Arsalar, Makineler, Binalar, İşletmenin Yönetim Yapısı, Finansal Varlıklar	Teknolojik Sırlar, Marka ve Patentler, Kurum İmajı, Ürün Güvenilirliği, Sahip Olunan Bilgi ve Deneyim
Yetenekler	
<i>Temel Yetenekler</i>	<i>Sürdürülebilir Temel Yetenekler</i>
Yeteneklerin taklit edilemez olması, değerli ve nadir olması, ikame edilmesi ve taklit edilmesi mümkün olmayan yeteneklerdir.	Çevresel değişimler sonucu temel yeteneklerin taklit edilebilmesini engellemek gereklidir. Değişen çevre koşullarına uyum sağlayabilen temel yetenekler sürdürülebilir temel yeteneklerdir.

Kaynak: Ülgen ve Mirze, 2013: 118.

İşletmenin temel yetenekleri ve bu yeteneklerinin sürdürülebilir olması rekabet gücünü sağlayacak olan etmendir. İşletmeler yaşamlarını devam ettirebilme ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için yeteneklerini geliştirmeye açık, fırsatlara cevap verebilir ve tehditlere karşı koyabilir durumda olmalıdırlar. İşletmenin fonksiyonları açısından değerlendirildiğinde, çalışanların bilgi ve becerilerine bağlı olarak fonksiyonların da başarısı etkilenmektedir.

İnsan kaynakları fonksiyonu açısından, çalışanların özellikleri, işçi çalışan ve memur çalışanların oranı, işletmenin örgüt geliştirme kapasitesi, mevcut çalışma koşullarının iyi değerlendirilmesi gerekir. Bir işletmeden en yüksek faydayı sağlayabilmek için bahsedilen özelliklerin çok iyi bilinmesinin yanısıra kişilik yetenek envanterlerinin yapılıp iş için uygun kişilerin yerleştirilmesi büyük önem taşır. Girdilerin aynı olduğu düşünüldüğünde çıktıların birbirinden farklı olduğu süreçte işletmenin beşeri varlıklarının ne kadar farkında olduğu ve ne ölçüde yönetebildiği diğer işletmelere göre fark yaratmasını sağlar (Basık, 2012: 37).

Pazarlama ve satış fonksiyonu açısından, işletmenin mal ve hizmetlerinin tedarikçiler ve müşteriler açısından tercih edilmesini sağlamak için yapılan tutundurma faaliyetlerinin tümünü kapsar. İşletmenin rekabet durumu, pazardaki konumu, patent ve lisans anlaşmaları, hedef pazar araştırma sisteminin etkin olması, etkili tutundurma, reklam, fiyatlandırma, özellikle satış sonrası hizmetlerindeki üstünlükleri işletme içi yetenekleri de etkileyecektir (Ülgen ve Mirze,2013: 119). Müşterinin ön planda olduğu günümüzde, müşteri ihtiyaçlarına çabuk yanıt verilebilmesi, doğru kanallarla ulaşılabilmesi pazarlama fonksiyonunun etkin olması ile desteklenmektedir.

Üretim fonksiyonuna ilişkin özellikle ürün geliştirme, rekabet açısından düşünüldüğünde üretim maliyetlerinin düşük olması rekabetin belirleyici faktörlerindedir. Üretim planlama süreci, tasarım faaliyetleri, etkin bir stok kontrolü ve maliyet kontrolü, üretim ve operasyon faaliyetlerindeki becerileri işletmenin üretim becerilerini ortaya koyar (Ülgen ve Mirze, 2013: 119).

Finansman fonksiyonu açısından, finansal tabloların analizi ile yıllara göre işletmelerin ne yönde ne kadar geliştiğinin gözlenme fırsatı olur. İşletmede finansal tabloların çeşitli kalemleri arasında oranlama analizleri yapılarak işletmedeki oranlar sektördeki oranlar ile kıyaslanıp işletmenin mevcut durumu belirlenir. Özellikle bir

işletmede finansman fonksiyonu kilit bir rol oynamaktadır. Fonksiyonlardaki bilgiler doğru ve eksiksiz bir şekilde finansman fonksiyonuna sağlanmalıdır. İşletmenin durumu, vergi teşviklerinden yararlanabilmesi, istenilen miktar ve vadede kaynak bulunabilmesi için finansal yapının güçlü olması şarttır (Ülgen ve Mirze, 2012: 35).

Araştırma ve geliştirme fonksiyonu açısından, üretim, pazarlama ve satış fonksiyonları AR-GE fonksiyonları ile yakından ilişkilidir. Bu fonksiyonlar arası bilgi akışının düzenli olması ve entegre devam etmesi oldukça önemlidir. İşletmenin geleceğine etkisi büyük olan bu fonksiyonda ürün, maliyet ve süreç araştırmaları, ürün geliştirme başarısı, teknolojiden ne ölçüde yararlandığı ve yapılan pazar araştırmalarından elde edilen müşteri tercihlerine ne ölçüde önem verildiği gözlemlenmektedir (Basık, 2012: 36-37).

2.1.3.1. SWOT Analizi

SWOT analizi, işletmenin iç ve dış analizleri sonucunda elde edilen kritik başarı faktörlerini tanımlamaya yardımcı bir tekniktir. İşletmenin güçlü ve zayıf yönlerine odaklanan iç faktörlerden ve işletmenin başına gelebilecek olan fırsat ve tehditlere odaklanan dış faktörlerden meydana gelir. SWOT analizi sayesinde işletmeler gerek buldukları pazarda rekabet üstünlüğü sağlama açısından gerek avantajlarını sürdürebilmeye yarayacak olan stratejileri geliştirebilirler. Rekabet stratejilerinin uygulanma sürecinde SWOT analizinin de önemi büyüktür (Demir, 2006:14).

SWOT analizinde, İngilizcesi **Strength** (Güçlü), **Weakness** (Zayıf), **Opportunities** (Fırsatlar) ve **Threats** (Tehditler) olan kelimelerin baş harflerinin birleşiminden oluşmuştur. Bu analiz işletmenin geleceğe yönelik planlarını şekillendirir aynı zamanda işletmenin rotasını belirleyebilmesi için stratejik bir bakış açısı oluşturur.

İşletmenin dış çevresinde meydana gelen olumlu değişimler, işletmenin başarısı için anahtar niteliğinde olan gelişmeler ve yararlanılabilecek yeni trendler işletme için birer fırsattır. İşletmenin dış çevresinde fırsatların tam aksine meydana gelen olumsuz ve istenmeyen durumların meydana gelmesi de işletmenin başına gelen olası tehditlerdir. Dış analiz çerçevesinde bakıldığında işletmelerin görevi fırsatlardan yararlanmak ve tehditlerin etkilerini minimize edebilmek için işletmenin yeteneklerini geliştirmenin üzerinde durmaktır (Pearce ve Robinson, 2015: 140).

İşletmenin iç analizi sonucu ortaya çıkan yetenekleri ve eksiklikleri de işletmenin güçlü ve zayıf yanlarıdır. Bir işletmede müşterilerin ihtiyaç ve istekleri doğrultusunda rekabet avantajı sağlayan yetenekler bütününe güçlü yanlar, işletmelerin performanslarını olumsuz etkileyen, rekabet avantajı sağlayabilecek nitelikte olan yeteneklerine ilişkin eksiklikler, kısıtlar da zayıf yanlar olarak adlandırılır.

SWOT analizinin içerdiği bazı dezavantajlar vardır. Bunlardan biri stratejik analizin sürekliliğinin aksine işletmenin durumuna ilişkin statik bir bilgi sunmasıdır. Bir diğeri de işletmenin güçlü yanlarının her zaman için rekabet avantajı olmayacağı bilincinde olmasıdır. Bu gibi kısıtları da göz önünde bulundurarak yapılan bir SWOT analizi iyi bir yol haritası olabilir. İşletmenin rekabet stratejileri ve rekabet avantajlarının belirlenmesinde bir diğeryöntem de Değer Zinciri Analizidir (Pearce ve Robinson, 2015: 144-145). SWOT analizine göre daha kapsamlı bilgilere ulaşmayı sağlayan bu analiz türünden üçüncü bölümde söz edilecektir.

2.2. Rekabet Stratejileri ve Yapısal Analiz Süreci

Strateji; işletme faaliyetleri ile sürdürülebilir konumunu koruyabilmesi arasındaki entegrasyonu yaratmayı amaçlar (Doğan, 2017: 164). Sürdürülebilirliğin sağlanması faaliyetler arası bütünlüğün sağlanması ile mümkündür. Stratejiler ile yalnızca tercih edilenler değil tercih edilmeyecek olan faaliyetler de belirlenmiş olur. Bir işletmenin güçlü ve zayıf yanları rekabet gücünün temelinde olan nedenlere karşı olan duruşunu yansıtır. Etkin bir strateji oluşturulma sürecinde işletmeler kendi güçlü ve zayıf yönlerini iyi tanımalı ve beş rekabet gücü ile başa çıkabilmek için fırsatları değerlendirebilir hale gelmelidir. Eğer firmalar güçlü yönlerini analiz edip bunu avantaja çevirebilirse rakiplerine karşı en iyi savunmayı sağlayacak şekilde konumlanmış olur (Porter, 2015: 35-36).

İşletmeler stratejik olarak düşünmeyi başarabilirlerse mevcut konumlarını daha iyi değerlendirebilir ya da koşullara göre çevresine daha kolay uyum sağlayabilir. Bu sebeple rekabet stratejilerinin temeli endüstrinin yapısı ve işletme çevresinin iyi analiz edilmesi üzerine kurulmuştur. Belirli bir işletme için kendi özelliklerine özgü koşulları yansıtan, benzersiz bir yapıya sahip olan strateji, en iyi stratejidir. İşletmenin uzun vadede sektörde rakiplerine karşı savunulabilir bir konum yaratabilmesi, müşterilerine karşı değer yaratabilmesi ve Porter'ın beş rekabet gücüne karşı kendini savunabilmesi rekabet stratejileri ile mümkündür. Rekabet stratejileri; maliyet liderliği, farklılaştırma

ve odaklanma stratejileri olarak üçe ayrılır. Tek tek veya kombinasyonlar halinde uygulanabilen bu stratejiler sektördeki diğer rakipleri devre dışı bırakabilmek için işletmelerin kendi özelliklerine özgü oluşturdukları stratejilerdir.

2.2.1. Maliyet Liderliği Stratejisi

Bu stratejiye göre işletmeler ürettikleri mal ve hizmetlerde kalite ile hizmetten ödün vermeden maliyetlerini düşürmeye çalışır. Maliyet liderliği stratejisine göre işletmeler düşük maliyetli bir konuma sahip olduklarında faaliyet gösterdikleri sektörde ortalamanın üzerinde getiri elde ederek rakiplerinin karşısında başarı sağlayacaktır (Yalçın, 2006: 28). Maliyetlerin düşük olması işletmelere girdi maliyetlerinde artışlar meydana gelse dahi güçlü tedarikçilerin karşısında esnek olabilmeye avantajı sağlar. İşletmelere rakipleri karşısında bir koruma kalkanı oluşturur. Maliyetleri düşük olan bir işletmede rakipleri karlarını kaybetse bile işletme maliyetlerinin etkin kontrolü sayesinde getiri elde etmeye devam edebilmektedir.

Maliyet liderliği anlayışına göre işletmeler hizmet, reklam harcamaları, araştırma ve geliştirme, üretimdeki ölçek ekonomisine ilişkin maliyetleri minimize etmeye çalışarak rakiplerine göre daha avantajlı bir konumda olmayı hedefler. Maliyetlerin minimizasyonu sayesinde ihtiyatlı davrandıkları için oluşabilecek tehditlere karşı daha az zarar görmeyi amaçlar. Düşük maliyetli bir strateji uygulayabilmek kolay olmamakla birlikte başlangıçta Pazar payı kayıplarını göze alabilmeyi, hammaddelere kolay erişim gibi avantajları gerektirir (Porter, 2015: 43). Bu strateji mevcut koşulların ya da müşteri taleplerindeki değişimin çok hızlı olmadığı, daha çok standart mal ve hizmet üreten işletmelerde uygulanabilir (Basık, 2012: 51). Bir işletmede maliyet liderliği fırsatlarını değerlendirebilmek için sağlanması gereken kaynaklar, yetenekler ve gereklilikler aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.

A. Maliyet Liderliği Stratejisini Güçlendiren ve Destekleyen Faaliyetler

- Süreç mühendisliğine ilişkin yetkinlik
- Sermaye yatırımlarının sürdürülebilir olması
- Hammaddelere ulaşım kolaylığı
- Emek yoğun denetim
- Düşük maliyetli dağıtım sistemi

- Ürün ve hizmet tasarımının üretim ya da gönderimi kolaylaştıracak şekilde yapılması

B. Maliyet Liderliği Stratejisini Destekleyen ve Sürdüren Örgütsel Açıdan Gereklilikler

- Finansal kontrolün sıkı yapılması
- Kontrol raporlarının detaylandırılması ve sürekliliği
- Karşılaştırmalı üstünlükler yaklaşımı
- Örgütün sisteme göre yapılandırılmış olması ve sorumlulukların stratejiye göre belirlenmesi
- Nitelden çok nicel verilerin gerçekleştirilmesi için yapılan teşvikler (Pearce ve Robinson, 2015: 218).

2.2.2. Farklılaştırma Stratejisi

İşletmeler sundukları ürünleri ya da hizmetleri ürün özellikleri ve tasarımı, performans, müşteri hizmetleri ya da ürün teknolojileri gibi boyutlarda farklılaştırarak ortalamanın üzerinde getiri elde edebilmeyi hedefler (Yalçın, 2006: 28). Bir sektörde benzersiz olmayı hedeflemek beş rekabet gücüyle başa çıkabilmek için savunmacı bir konum sağlayabilir. İşletmeler doğru hamleler yaparak müşteri istek ve ihtiyaçlarına göre ürün veya hizmeti daha değerli bir ürün haline getirir. Bu sayede müşteriler alternatif ürünler ile kıyasladığı zaman farklılaştırma maliyetlerini göz önünde bulundurarak ürünü almaya ikna olurlar (Pearce ve Robinson, 2015: 219). İşletmeler farklılaştırma stratejisi ile birlikte ortalama fiyatlardan daha yüksek fiyatlarla ürün veya hizmetlerini satışa sunma fırsatı bulurlar. Bu stratejide özellikle ürün iyileştirmesi ve kalitenin artırılması üzerinde durulur. Marka sadakatinin sağlanmasını sağlayan farklılaştırma stratejisi yeni rakiplerin pazara girişlerinde bir engel niteliğinde olabilir. Bu stratejiyi benimsemiş olan işletmeler rakiplerini gözlemlemeyi ihmal etmemenin yanısıra sürekli değişime ve gelişime yönelik çalışmalarını sürdürmelidir (Porter, 2015: 45-46). Bir işletmede farklılaştırma stratejilerini destekleyen örgütsel açıdan gereklilikler ile güçlendiren yetenekler ve olması gereken kaynaklar aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.

A. Farklılaştırma Stratejisini Güçlendiren ve Destekleyen Yetenekler, Olması Gereken Kaynaklar

- Pazarlama Yeteneğinin Güçlü Olması

- Ürün Mühendisliği
- Kanallar ve Ana Tedarikçiler ile Güçlü İş Birliğine Sahip Olunması
- Araştırma ve Yaratıcılık Açısından Güçlü Kabiliyet
- Kazanılan Kurumsal İtibarın Gerek Kalite Gerek Teknolojik Liderlik Açısından Önemi

B. Farklılaştırma Stratejisini Destekleyen ve Sürdüren Örgütsel Açıdan Gereklilikler

- Özellikle Araştırma ve Geliştirme, Pazarlama ve Ürün Geliştirme Bölümlerinin Arasında Güçlü Entegrasyon
- Nicel ölçüler yerine öznel ölçüm ve teşvikler
- İş gücünün nitelikli ve yaratıcı insanları çekebilecek avantajlara sahip olması
- Müşteri İlişkilerinin Kuvvetli Olması (Pearce ve Robinson, 2015: 220).

2.2.3. Odaklanma Stratejisi

Odaklanma stratejisi diğeri iki stratejiden farklı olarak yalnızca belli bir alıcı grubu, coğrafi pazar ya da ürün hattına odaklanılır (Yalçın, 2006: 28). Odaklanma stratejisi iki şekilde uygulanabilmektedir. Birincisi firmanın kendi üstün özelliklerinden hangisi rakiplerinden ön planda olmasını sağlayacaksa o alanlardaki başarıya odaklanması şeklinde uygulanabilmektedir. İkinci seçenek ise işletmenin yalnızca belirli alıcı grubunu ya da coğrafi pazarı hedefleyerek ilgili alanlarda kendisini geliştirmesidir (Yağmurlu, 2018: 23). Odaklanma stratejisinde daha dar bir alan hedeflendiği için işletme tarafından uygulanan tüm politikalar çok iyi hizmet verebilmek üzerine odaklanmıştır (Porter, 2015: 46).

Firma odaklanma stratejisi üzerine politikalarını şekillendirdiği zaman rakiplerine göre daha geniş bir alan olmasa da daha verimli ve etkin bir biçimde hizmet verebildiği düşüncesini savunur. Gerek belirli bir hedefin ihtiyaçlarını etkin bir şekilde karşılayıp olası değişikliklere yanıt verebildiği için farklılaştırma stratejisini gerek dar bir hedefin ihtiyaçlarını karşılarken stratejik davrandığı için maliyetlerini düşürmeyi başarabilir. Bir bütün olarak olmasa da potansiyel olarak sektör ortalamasının üzerinde getirilerde elde edilebilen bu strateji; rakiplerin en zayıf olduğu hedefleri belirlerken de kullanılabilir (Porter, 2015: 46-47). Odaklanma stratejisine göre toplam maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri için gerekli olan beceriler, kaynaklar ve organizasyonel gerekliliklerin belirli bir stratejik hedefe yöneltmiş bir şekilde kombinasyonunun yapılması gereklidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET/YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

3.1. GELENEKSEL MALİYET/YÖNETİM MUHASEBESİ TEKNİKLERİ

İşletmelerin stratejik karar alma süreçlerinde rasyonel kararlar alabilmesi adına kuşkusuz muhasebe fonksiyonu oldukça önem arz etmektedir. Muhasebenin gelişimine göz atıldığında, 19. yüzyılın ortalarına kadar yeterince sistematik olmadığı görülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri, işletmelerin üretmekte olduğu mamullerin sayı ve çeşit olarak az olmasıdır. Teknolojinin gelişim göstermesi ile birlikte müşteri ihtiyaç ve isteklerinin çeşitlenmesi, mevcut üretim proseslerinin de yetersizleştiğini ortaya koymuştur. Üretim teknolojilerinin gelişmesi, beraberinde işletmelerce kullanılan maliyet tekniklerinin de değişime uğramasını gerektirmiştir. Çünkü rekabet düzeyi arttıkça, emek-yoğun bir yapıdan sermaye-yoğun bir teknolojik yapıya ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Mamullerin maliyet yapılarında meydana gelen değişimler ise, mevcut maliyet tekniklerinin gerçeğe uygun sonuçlar yansıtıp yansıtmadığı konusunda şüpheler uyandırmaya başlamıştır (Turan, 2018: 23-24).

Bu değişim ve gelişmelere rağmen, işletmelerce sıklıkla teknolojik gelişimler öncesi geliştirilen maliyet teknikleri olarak da nitelendirilebilen geleneksel maliyet tekniklerinin kullanıldığı görülmektedir. Daha açık bir ifade ile geleneksel üretim ortamlarında şekillenen geleneksel maliyet teknikleri, kendi içerisinde işletmenin mevcut üretim sürecine, mamul maliyetlerinin kapsamına göre ve mamul maliyetlerinin saptanma zamanlarına göre gruplanmaktadır (Haftacı, 2015:277).

Bu durumda geleneksel maliyet tekniklerinin aşağıdaki şekilde gruplanması mümkün olacaktır;

- Kapsamına Göre Maliyet Teknikleri
 - Tam Maliyet Yöntemi
 - Normal Maliyet Yöntemi
 - Değişken Maliyet Yöntemi
 - Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi
 - Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi

- Saptanma Zamanına Göre Maliyet Teknikleri
 - Fiili Maliyet Yöntemi
 - Tahmini Maliyet Yöntemi
 - Standart Maliyet Yöntemi
- Üretim Süreçlerine Göre Maliyet Teknikleri
 - Sipariş Maliyet Yöntemi
 - Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

3.1.1. Kapsamına Göre Maliyet Teknikleri

Üretimle ilişkili giderlerin mamullerin maliyetine dahil edilmesi açısından şekillenen bu gruplandırmada temel amaç, stok maliyetlerinin tespitinin sağlanması ve bu maliyet bilgilerinin işletme tarafından alınacak kararlarda yardımcı olmasıdır (Kaygusuz ve Dokur, 2018: 229).

Bir mamulün maliyetini oluşturan unsurlar üretim miktarındaki değişimlerden etkileniyor ise değişken maliyet, etkilenmiyor ise de sabit maliyet niteliği taşımaktadır. Bu nedenle bir mamulün maliyetini oluşturan üç temel unsur olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri içerisinde direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri, değişken nitelik taşıyan maliyetler grubunda yer almaktadır. Ancak üretim süreci ile doğrudan ilişkilendirilemeyen hammadde ve işçi gücü kullanımları ile üretim sürecine yardımcı diğer maliyet unsurlarının toplandığı genel üretim giderleri içerisinde bazıları değişken, bazıları ise sabit nitelikte maliyetler olmaktadır. Örneğin; bir üretim sürecinde yararlanılan yardımcı işçilerin ücretleri, mamul üretiminde kullanılan yardımcı malzemelerin maliyeti, değişken nitelikte genel üretim giderleri arasındadır. Ancak üretimin gerçekleştiği fabrikanın kirası, üretimde kullanılan makinelerin amortismanı gibi maliyetler sabit nitelikte maliyetlerdir. Bunun haricinde hem değişken, hem de sabit nitelik taşıyan maliyet unsurları da bulunmaktadır. Örneğin üretim sürecinde kullanılan makineler için katlanılan bakım-onarım giderlerinin bakım süreci ile ilgili maliyetler sabit; onarım süreci ile ilgili giderler ise değişken maliyetlerdir. Çünkü makinelerin bakımları belirli periyotlarla gerçekleşmekte ancak onarım maliyetlerine yalnızca ortaya çıkan olağanüstü olumsuzluk durumlarında katlanılmaktadır. Kapsamına göre maliyet yöntemleri, bahsi geçen bu maliyet unsurlarının hangilerinin mamul maliyetine dahil edileceği konusunda çeşitli alternatiflere sahiptir.

Tam maliyet yönteminde, üretim ile ilişkili olan değişken ve sabit tüm giderler mamul maliyetine yüklenmektedir. Bu durumda bir mamulün maliyeti tam maliyet yöntemi ile saptandığında; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit-değişken ayırımına tabi tutulmaksızın tamamı mamul maliyetine dahil edilmektedir. Vergi Usul Kanunu uyarınca da kullanılması zorunlu olan tam maliyet yöntemi, üretim kapasitesinin ne kadarının kullanıldığına bakmaksızın tüm maliyetleri mamule yüklediğinden yüksek birim maliyetler ortaya koyduğundan eleştirilmektedir (Ayrıl, 2016: 35-36).

Bu eleştiri paralelinde, normal maliyet yönteminde, üretim ile ilişkilendirilen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken niteliği bulunan kısmı mamulün maliyetine direkt olarak yüklenmektedir. Genel üretim giderlerinin sabit nitelikli kısmı ise, işletmenin o döneme ait üretim kapasitesinin ne kadar kullanıldığına bağlı olarak mamul maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Kullanılan Kapasite / Toplam Kapasite formülü ile saptanan Kapasite Kullanım Oranı (KKO) kadarınca mamul maliyeti ile ilişkilendirilen sabit genel üretim giderleri, birim maliyetlerin daha gerçekçi sonuçlar vermesine yardımcı olmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları – 2 (Stoklar)’de de işletmelerin normal maliyet yöntemi kullanması gerektiği vurgulanmaktadır (Turan, 2018:28; Ayrıl: 2016:31). Bu durumda genel üretim giderlerinin sabit kısmı ayrı bir maliyet hesabında takip edilerek, yeni hesap planı düzenlemesine göre “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabında muhasebeleştirilecektir (Finansal Raporlama Standartları’na Uygun Hesap Planı Taslağı, 2019: 134). Bununla birlikte yeni hesap planı düzenlemesinde, değişken ve sabit genel üretim giderlerini “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının alt hesapları yerine ayrı ayrı takip altına almak isteyen işletmeler için; değişken nitelikli genel üretim giderleri “736 Değişken Genel Üretim Giderleri”, sabit nitelikli genel üretim giderleri ise “737 Sabit Genel Üretim Giderleri” hesaplarında kayıt altına alınabilecektir (Finansal Raporlama Standartları’na Uygun Hesap Planı Taslağı, 2019: 171-172).

Tam maliyet yönteminin dezavantajını gidermesine rağmen, değişken-sabit maliyet ayırımının yapılması ve kapasite kullanım oranının tespiti açısından zaman alıcı görüldüğünden normal maliyet yöntemi de eleştirilere tabi tutulmaktadır. Bu gruptaki bir diğer teknik olan değişken maliyet yönteminde ise, yalnızca üretim sürecinde değişkenlik arz eden maliyetler mamul maliyeti kapsamına alınmaktadır. Bu

durumda değişken maliyet yöntemi ile saptanan bir mamulün maliyeti içerisinde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken niteliğe sahip genel üretim giderleri yer alacaktır (Ayrıl, 2016:31).

Direkt (asal) maliyet yönteminde ise, genel üretim giderlerinin mamul maliyetinden bağımsız tutulması, direkt nitelikli ilk madde ve malzeme ile işçilik giderlerinin mamul maliyetini oluşturması gerektiği belirtilmektedir. Bu yöntem, genel üretim giderlerinin az olduğu işletmelerde avantaj yaratabilir bulunmaktadır (Ayrıl, 2016: 39). Ancak günümüzde ileri teknoloji kullanımı nedeniyle genel üretim gideri düşük olan işletmeler oldukça az olduğundan kullanılabilir, kullanılsa da verim elde edilebilir bir yöntem olarak görünmemektedir (Erdoğan, 2002:59; Turan, 2018:31).

Bir diğer yöntem olarak da üretilen mamul maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri dahil edilmekte; direkt işçilik ve genel üretim giderleri dönem gideri olarak takip edilmektedir. Süper değişken maliyet yöntemi olarak adlandırılan bu teknik; yalnız hammadde maliyeti ile belirlenen mamul maliyetinin işletme karına etkisinin kolay saptanabilir olması nedeniyle avantajlı bulunmaktadır (Çakıcı, 2006:103-104). Ancak maliyete dahil edilmeyen diğer üretim giderlerini içerisinde barındırmayan bir mamul maliyeti ışığında belirlenen satış fiyatının, karar alma süreçlerine ne derece yardımcı olduğu konusu eleştirilmektedir (Ayrıl, 2016: 40).

Bu bilgilere göre bir mamulün maliyetini oluşturan unsurlar bu yöntemlere göre aşığıdaki şekilde tablo halinde sunulabilmektedir.

Tablo 5: Mamul Maliyetini Oluşturan Unsurlar Açısından Kapsamına Göre Maliyet Teknikleri

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Direkt Maliyet Yöntemi	Süper Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme	✓	✓	✓	✓	✓
Direkt İşçilik Gideri	✓	✓	✓	✓	
Değişken Genel Üretim Gideri	✓	✓	✓		
Sabit Genel Üretim Gideri	✓	(KKO)			

Kaynak: Ayrıl, 2016:40.

Elbette ki, yalnızca kapsamına göre maliyet teknikleri kullanılarak mamul maliyetinin saptanması rasyonel bulunmamaktadır. Bu nedenle gerek diğer geleneksel teknikler ile gerek çağdaş maliyet teknikleri ile harmanlanarak bir maliyet sisteminin oluşturulması önem arz etmektedir.

3.1.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Teknikleri

Geleneksel maliyet tekniklerinin bir diğer ayrımı olan gruplandırmada, mamul maliyetlerinin saptanma zamanları dikkate alınmaktadır. Fiili, tahmini ve standart maliyet tekniği olarak üçe ayrılan bu grupta temel amaç, işletme beklentilerinin ortaya konulmasının ön planda tutulduğu dönemlerde farklı, üretimde katlanılan mamul maliyetlerinin en net şekilde görülebilmesinin önemli olduğu dönemlerde ise farklı tekniklerin kullanılabilmesine fırsat tanımaktır (Büyükmirza, 2015:240).

Fiili maliyet tekniğinde, mamulle ilişkili olan maliyetlerin üretim sonrası gerçekleşmiş tutarları üzerinden saptanarak mamulle ilişkilendirilmesi söz konusudur. Somut verilere dayandırılan bu yöntem, yalnız mevcut dönem ve geçmiş dönem arası karşılaştırma sürecinde faydalı bilgi sunduğundan tek başına bir anlam ifade etmediği düşünülmektedir (Akdoğan, 2009: 45).

Tahmini maliyet tekniği, mamulle ilişkilendirilen maliyet unsurlarının, önceki dönemlere ilişkin bilgiler ve mevcut dönem girdi fiyatları ışığında geleceğe dönük olarak tahminlenmesi sürecidir (Akdoğan, 2009: 45). Bu teknik, işletme başarısının öngörülmesi ve maliyet kontrolünün sağlanması açısından avantajlı bulunmaktadır (Erdoğan, 2002: 61). Tahmini maliyet tekniği, fiili maliyet tekniği ile birlikte kullanıldığında daha anlamlı sonuçlar verebilmektedir.

Standart maliyet tekniğinde ise, üretim süreci içerisinde hedeflenen kalitenin maliyet minimizasyonu çerçevesinde elde edilebilmesi amacıyla belirli standartlar paralelinde mamul maliyeti tespit edilmektedir. Bu tekniğin amacı, tüm üretim faaliyetlerde maksimum kalite-minimum maliyet hedefine ulaşılmasına yardımcı olmaktır. Saptanan standart maliyetler fiili maliyetler ile karşılaştırmalı olarak incelenerek, fiili-standart arası fark analizlerine tabi tutulmaktadır. Böylelikle hem mamule ilişkin maliyet bileşenlerinin, hem de standartları belirleyen yöneticilerin performanslarının ölçülmesi mümkün olmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2018:351).

3.1.3. Üretim Süreçlerine Göre Maliyet Teknikleri

Geleneksel maliyet tekniklerinin son ayrımı da kuşkusuz işletmelerin benimsedikleri üretim süreçlerine göre şekillenen maliyet teknikleri olacaktır. Üretim süreci-maliyet muhasebesi arası ilişkinin gücü düşünüldüğünde, böyle bir ayrım ile saptanan mamul maliyetlerinin işletmeleri daha rasyonel sonuçlara yönlendireceği açıktır. Bu ayrımda ise, tek tip bir ürün üretimi yapan işletmeler ve belirli partiler halinde üretim yapan işletmelere göre maliyet teknikleri şekillenmektedir. Buna göre belirli partiler halinde, birbirinden farklı ve siparişler bazında üretim yapmakta olan işletmeler sipariş maliyet yöntemini; birbirine bağlı üretim süreçlerinden geçmesi gereken mamuller üreten ve kitle üretimi yapan işletmeler ise safha maliyet yöntemini kullanabilecektir. Dolayısıyla bir işletmede üretilen mamullerin nitelikleri birbirinden farklı ve bu nitelikler müşteriler tarafından belirleniyorsa sipariş maliyet yönteminin kullanılması uygun olacaktır. Ancak işletme aynı aşamalardan geçen birbirine benzer mamulleri kitle halinde ürettiyorsa, safha maliyet sistemini kullanabilecek ve böylelikle mamullerin üretim süreçlerini geçirdikleri evreler bazında takip edebilecektir (Turan, 2018: 38-42).

3.1.4. Bütçe Kontrolü

İşletme kaynaklarının işletmenin amaçları doğrultusunda her fonksiyon tarafından yönetilmesi gerekmektedir. Dinamik koşullara sahip olan çevre ve gün geçtikçe değişime uğrayan rekabet koşulları içerisinde işletmede faaliyetlerin etkin yönetiminin sağlanması işletmenin yönetim amacını yerine getirmesine yardımcı olur. Ancak yalnızca yönetim fonksiyonu değil planlama, kontrol gibi fonksiyonlarının da olduğu unutulmamalıdır. Çünkü tek başına yönetim fonksiyonunun amacının gereğini karşılaması rekabet ortamında işletmenin gerek diğer işletmeler arasında fark yaratmasını gerek güç unsuru oluşturmasını engelleyecektir. İşletmeler gelecek faaliyet dönemlerinde kaynaklarını etkin kullanabilmek için izleyecekleri yolları belirli bir yapıya dönüştürüp planlama ihtiyacı duyarlar. Bütçeler sayesinde gelecek faaliyet dönemine ilişkin gerçekleştirilecek olan planları işletmeler amaçları doğrultusunda bir formatta izlemektedir. Bir diğer tanımla bütçeler planların finansal olarak ifade edildiği geleceğe yönelik bir rehber niteliği taşımaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 166-167).

Klasik açıdan bakıldığında yalnızca planlama, uygulama, kontrol gibi klasik yönetim fonksiyonlarının bileşeni olarak ifade edilmektedir. Bu tanım günümüz koşullarında bütçenin fonksiyonları düşünülürken yetersiz kalmaktadır. İşletmelerin belirlediği stratejiler, ulaşmayı hedeflediği amaçlar için yönetim fonksiyonunun tümünü kapsar. Kaynakların amaçlar doğrultusunda dağıtımını sağlamanın yanı sıra birimler ve faaliyetler arasındaki koordinasyonu sağlamaktadır. Rekabet ortamı hızla değiştiği için işletmelerin içinde bulunduğu ortama göre öncelikleri de değişiklik göstermektedir. Bütçelerin de değişikliklere uyum sağlayabilecek esnekliğe sahip olması ihtiyacı doğmuştur (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 167).

3.2. ÇAĞDAŞ MALİYET/YÖNETİM MUHASEBESİ TEKNİKLERİ

Günümüzde küresel rekabetin kızışmasıyla birlikte artan ve değişen müşteri ihtiyaçları, ürün yaşam sürelerinin kısalması ve sabit maliyetlerin artması ile birlikte işletmeler daha stratejik kararlar alabileceği sistemlere yönelmişlerdir. Geleneksel yöntemler günümüz koşullarında kalite, hız ve verimlilik dengesini kurmakta yetersiz kaldığı için güncel maliyet/yönetim teknikleri devreye girmiştir (Bahşi ve Can, 2001: 49). Çağdaş yönetim muhasebesi teknikleri ile birlikte hem finansal olmayan bilgilerin hem de işletmeyi etkileyen dış faktörlerden edinilen bilgilerden yararlanılmaya başlanmıştır. Strateji kavramının önem kazanmasıyla birlikte muhasebe dilinde stratejiler ifade edilerek, çağdaş muhasebe teknikleri ile desteklenmektedir (Demir, 2008: 3-4). Yönetim muhasebesini etkileyen gelişmelerin tümü gerek piyasa ve müşteri ihtiyaçları doğrultusunda gerek tekniklerin eksiklerini gidermek adına yeni yaklaşımlar ortaya atılarak maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri zenginleştirilmiştir (Demir, 2008: 18).

3.2.1. Hedef Maliyetleme

Hedef Maliyetleme yönteminde işletmelerin ürettikleri ürünlere ilişkin faaliyetlerinin maliyet odaklı ve pazardaki gelişmelere paralel olarak yönetilmesi amaçlanır. Sürekli değişen ve artış gösteren rekabet koşullarında müşteri odaklı bir anlayış esastır. Tüm faaliyetler müşteri ihtiyaçları analiz edilerek ürünlerin gelecekteki maliyetleri hesaplanır. Özellikle yeni ürün geliştirme süreçlerinde karlılık ve maliyet dengesinin kurulması hedeflenmektedir. Yeni ürün geliştirme sürecinde çalışanların bu dengeyi sağlayabilmeleri için alternatif planlarla sürece dahil olması sağlanır

(Yağmurlu, 2018: 31). Hedef maliyetlemeye yalnızca maliyet kontrolü sistemi denmesi sistemin amaçları gereğince yeterli değildir. Maliyet kontrolünün yanı sıra değer analizleri, ürün ve süreç geliştirme çalışmalarını kapsayan kapsamlı bir süreçtir (Mark ve Dutton,1996: 49'dan aktaran Elmacı, 2015: 300).

Hedef Maliyetleme yöntemi ile yapılan pazar araştırmaları sonucunda hedef maliyetin özelliklerini şekillendiren bazı verilere ulaşılmıştır. Bunlardan biri fiyatları işletmelerin değil pazarın şekillendirdiği gerçeğidir. Bu yüzden işletmeler kontrolün eskisi kadar kendilerinde olmadığını anlayarak hedef maliyetlemede pazar fiyatını bir veri olarak kabul ederler. İkincisi de bir mamul maliyetinin büyük bir kısmının mamulün geliştirme ve tasarım aşamalarında alınan kararlar ile şekillendiği gözlenmiştir. Bu sebeple maliyet kontrolünün ürün tasarım aşamasında sağlanmasını hedeflemiştirler (Bahşi ve Can, 2001: 49). Özetle Hedef Maliyetleme; maliyet minimizasyonu, stratejik kar planlaması, mamul geliştirme süreci, kalite ve müşteri memnuniyeti gibi birçok hedefi gerçekleştirmeyi destekleyen bir tekniktir (Dekker ve Smidt, 2003: 296'dan aktaran Yağmurlu, 2018: 31).

3.2.2. Değer Mühendisliği

Hedef Maliyetleme yönteminin bir parçası olan Değer Mühendisliği; düşük bir maliyetle belirli bir kalite ve güvenilirlik standardına ulaşarak optimum değerde ürün ya da hizmetlere ulaşmayı sağlayan bir mamul tasarım faaliyetidir. Rekabetçi bir ortamda gerek fonksiyonellik gerek maliyet kontrolü açısından işletmelerin ihtiyaç duyduğu bir kavramdır (Acar, 2003: 61).

Mamullerin tasarım aşamasında uygulanan değer mühendisliği çalışmaları, müşteri ihtiyaçlarının analizi ile başlar. Bu analiz ile ihtiyaç duyulan fonksiyonlar farklı bakış açıları ile ele alınır. Daha düşük bir maliyetle daha kaliteli bir mamul tasarımının nasıl yapılabileceği konusu üzerinde çalışır. Değer yaratmayan maliyetler elimine edilerek değer yaratan maliyetlere odaklanılır. Değer mühendisliği ve hedef maliyetleme teknikleri fonksiyonellik ile ilişkili olduğu için ilk grup mamuller için daha yararlıdır. Çeşitli parçaların değiştirilebildiği mamullere tüketici tercihleri ile şekillenen fonksiyonlar eklenebilir veya çıkarılabilir. Değer mühendisliği ile birlikte maliyet ve fonksiyonellik kıyaslaması yapılır. Bu süreçte amaçlanan maliyetleri hedef maliyetin altına çekerken aynı zamanda müşteri ihtiyaçlarının da karşılanabilmesi için dengeyi sağlayabilmektir (Basık, 2012: 264-265).

3.2.3. Kaizen Maliyetleme

Mamullerin üretim aşamasında maliyetleri düşürmeyi amaçlayan ve sürekli iyileştirmeyi esas alan bir yöntem olan Kaizen maliyetleme, işletmenin tüm faaliyetlerinde kaliteye odaklanmaktadır. (Bozdemir, 2010: 142). Dinamik bir anlayışa sahip olan Kaizen Maliyetleme, müşteri ihtiyaçlarını ön planda tutar ve değer yaratmayan faaliyetleri elimine ederek değer yaratan faaliyetler üzerine odaklanır. Geleneksel anlayışa göre hatalara yapıldığı zaman müdahale edilmesi söz konusudur. Bu durumun tam aksine Kaizen Maliyetleme anlayışına göre üretim aşamasında gerekli önlemler alınarak hata meydana gelmeden önleyici bir yaklaşım söz konusudur. Hataları minimize edebilecek, maliyetleri düşürecek ve oluşabilecek israfları önleyebilecek bir kontrol mekanizması meydana getirir (Elmacı, 2015: 300).

Kaizen Maliyetlemede başarının anahtarı olacak nitelendirilebilecek iki özelliği vardır. Birincisi maliyet minimizasyonu için belirlenen hedeflerin sorumluluğunun ilgili iş hücrelerine verilmesidir. Bu sayede ilgili hedefler için fikirler üreten takım çalışmaları sonucu sinerji sağlanabilir. Hedeflere ulaşamadığında da bunların nedenleri incelenmektedir. Bir diğeri özelliği de Kaizen Maliyetlemenin tekrarlanabilir olmasıdır (Karcıoğlu ve Öztürk, 2015: 311).

Günümüz şartları düşünüldüğünde kaizen maliyetlemenin hem müşteri odaklı oluşu hem de üst yönetim liderliğinde gelişmiş personellerin görevlendirilmesi maliyet sistemini daha verimli hale getirerek rekabet avantajı sağlayabilir (Kaygusuz ve Dokur, 2012: 13). İşletmelerde maliyet minimizasyonu hedeflendiği zaman bu hedefler kalite, fonksiyonellik ve hizmetleri geliştirme ile bütünleşik olarak planlanmalıdır. Hedefler organizasyon zincirinin en önemli halkası olarak görülmelidir (Williamson, 1997: 23'den aktaran Yalçın, 2006: 26). Özetle Kaizen Maliyetleme, işletmenin üretim sürecinde maliyetleri düşürebilmek için yapılan faaliyetler toplamıdır.

3.2.4. Tam Zamanında Üretim

Üretimde meydana gelen gelişmeler ile birlikte otomasyon kullanımı ve yeni teknolojilerin uygulanması verimlilik ve esnekliğe önem verirken stok kontrolünü göz ardı etmektedir. Bu durumun tam tersi olarak stok kontrolü ön planda iken verimlilik ve esneklik göz ardı edilmektedir. Ancak günümüzdeki rekabet koşullarında işletmeler

gerek verimlilik ve esnekliğe gerek stok kontrolüne önem vermelidir. Bu koordinasyonun sağlanabilmesi için tam zamanında üretim yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Tam zamanında üretim sistemi yaklaşımı; üretim hattındaki her bir bileşenin, üretim hattındaki bir sonraki adımda gerektiği şekilde derhal üretildiği bir sistemdir (Horngren vd., 1997: 722). Kaliteli ve daha düşük maliyet ile mamul üretimi için ilgili faaliyetlerin yalın bir biçimde entegrasyonunu sağlar. Bu yaklaşımda işletmeler diğer işletmelere göre daha rekabetçi bir konum elde edebilme avantajına sahip olurlar. Avantaj sağlamaya yarayan ilkelerinden bazıları; taşıma faaliyetlerini kısaltmak, sıfır stok yaklaşımını benimsemek, üretim aşamasından tüketiciye sunuş aşamasına kadar iş akışının tam zamanında olmasını sağlamak, üretim hattının talebe göre çalışmasını sağlamak, fire veya kusurlu üretilere anında müdahale etmek olarak sıralanabilir. Zaman açısından avantajlar sağlayan bu sistemde üretim, kalite kontrol, taşıma ve bekleme zamanı mümkün olduğunca en aza indirgenir (Acar, 2005: 108-109). Bu yaklaşım sayesinde; maliyetlerin izlenebilirliği artar, maliyet havuzları azaltılır, üretim ve satın almaya ilişkin hazırlanan raporların sıklığı azalır. Böylece maliyet bilgilerinin daha doğru olduğu, sistem maliyetlerinin azaltıldığı ve daha etkin bir maliyet sisteminin varlığından söz edilebilir (Haftacı, 2015: 279). Geleneksel tekniklerin aksine, daha yalın, tüm faaliyetlerin koordinasyonunu sağlaması sebebiyle de değişikliklere daha çabuk yanıt verebilen bu yaklaşım temelde bir üretim sistemi tasarımıdır. Bahsi geçen tüm bu faydaları sağlayabilmesi için, yeterli sermaye, nitelikli iş gücü, ileri teknoloji, işletme içi iletişimin kuvvetli olması ve bu sistemi tüm yöneticilerin ve çalışanların benimseyerek bilinçli davranması gerekmektedir (Erol vd., 2015: 247).

3.2.5. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme

Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme, Amerika Birleşik Devletleri tarafından silah alım satım sürecini daha etkili bir hale getirebilmek için 1960'lı yıllarda Savunma Bakanlığı vasıtasıyla ortaya atılan bir yaklaşımdır. Ürünlerin maliyetini biyolojik gelişime benzeterek aşamalar halinde göz önüne alan bu sistemde ürün yaşam dönem eğrisinde gözlemlenir. Ürün yaşam dönem eğrileri; gerek işletmelerin stratejilerini belirlerken gerek ürünler hakkında doğru kararlar alınması sürecinde destekleyici bir kavramdır. Ürün yaşam eğrisi; giriş, gelişme, olgunluk ve düşüş aşamalarından meydana gelmektedir. Ancak günümüzdeki gelişmelere paralel olarak planlama ve geliştirme aşaması ile terk etme ve yenileme aşamaları eklenmiştir. Bu aşamaların

eklenme sebeplerinden biri işletmelerin yeni ürün fikrinin geliştirilmesine olanak sağlamaktır. Bir diğer sebebi ise, ürünün eğer fayda sağlamadığı düşünülüyorsa üründe değişikliğe gitmek ya da üründen vazgeçme kararının verilmesine yardımcı olmaktır. Rekabet koşullarının kızışmasına veya müşteri ihtiyaçlarının değişmesine hızlı cevap verebilmek için eklenen bu aşamalar ile mamul yaşam seyri maliyetlemenin geleceğe yönelik bir sistem olduğu söylenebilir (Erol vd., 2015: 250-251).

Ürün yaşam döngüsü maliyet tahminindeki başlangıç noktası, ürünün yaşam döngüsünü ve bu aşamalar boyunca gerçekleştirilen faaliyetleri anlamaktır. Maliyetler ve karlılığa uzun vadeli bir bakış açısıyla bakan bu yaklaşımda ürün yaşam seyrindeki her bir aşama için maliyetler dengeli dağıtılmalıdır. Odaklanılan konu uzun vadeli başarı sağlamak ve maliyet düşürmedir (Lindholm ve Suomala, 2002: 284). Bu yaklaşım, maliyetlerin ürün geliştirildikçe değiştirilebileceği varsayımı çerçevesinde oluşturulmuştur (Basık, 2012: 394).

Mamul yaşam süresinin her safhasında gerek maliyet gerek satışların niteliklerinin birbirinden farklı olması, her koşulu ürünün bulunduğu evreye göre değerlendirme fırsatı vermektedir. Örneğin olgunluk ya da düşüş safhasında eğer fiyatlar önemli bir rekabet faktörü ise işletmeler kullandığı stratejiyi maliyet liderliği stratejisine dönüştürebilir. Çevresel koşulları göz önünde bulundurarak mamulün gelişmesi veya değiştirilmesini destekleyen bu yaklaşım sayesinde daha sağlıklı fiyatlandırma kararları alınabilir. Müşteri faktörünün gün geçtikçe öneminin arttığı günümüz koşullarında müşterileri büyük ölçüde ilgilendiren satış sonrası faktörlerin de üzerinde durulması gerektiğini savunur (Basık, 2012: 394).

Ürün ve pazar dinamiklerini ortaya koyan bu yaklaşım gerek çevre ile olan etkileşimi gerek ürün yaşam safhalarının birbiri ile olan etkileşiminin gözlemlenmesini sağlar. Ürünlerin yaşamlarının sınırlı olduğu ve her safhada ürünlerin farklı pazarlama, fiyatlandırma, üretim, araştırma geliştirme unsurlarını gerektirdiğini savunurken günümüz rekabet koşulları ile başa çıkabilmek için yol gösterici niteliktedir (Erol vd., 2015: 252).

3.2.6. Kısıtlar Teorisi

İşletmelerin çoğu rekabet avantajı sağlayabilmek için müşteri ihtiyaçlarına hızlı cevap verebilmek veya piyasaya yeni mamuller sunarken çevre analizini göz önünde bulundurarak rakiplerine göre çabuk davranabilmek için uğraş vermektedirler. Mamullerin üretim evresinde uygulanan Kısıtlar Teorisi, mamul yaşam süresine faaliyet hızını artırmaya odaklanır. Bu teoriye göre yöneticiler üretimi yavaşlatan dar boğazlar yaratan koşullar ortadan kaldırmak için çabalarlar. Önemli olan bu dar boğazların ortadan kaldırılmasındaki katkının, sebep olacağı maliyete göre daha yüksek olması gerektiğidir. Bu sebeple yöneticiler fayda-maliyet analizlerini yapıp bu sürece karar vermelidirler (Basık, 2012: 402). Kısa vadeli bir bakış açısına sahip olan bu teoride malzeme maliyetinin dışında diğer maliyetler sabit olarak kabul edilir (Horngren vd., 1997: 698).

Kısıtlar Teorisi sistemin performansını bir bütün olarak iyileştirmenin yolunun dar boğazların yönetiminden geçtiğini savunmaktadır. Verimlilik katkısı olan gelirlerden satılan malın maliyeti içerisindeki direkt malzeme maliyetlerinin çıkarılması anlamına gelen dönüşüm katkısını maksimize etmeye odaklanır. Maliyetlerin uzun vadeli yönetimi için daha az kullanışlıdır çünkü malzeme maliyeti dışındaki maliyetleri sabit kabul eder, bireysel faaliyetler veya maliyet faktörlerini tanımlamaz. Bu sebeple kısa vadede başarı sağlamaya katkı sağlayabilir (Horngren vd., 1997: 701).

3.2.7. Yalın Muhasebe

Yalın üretim ve yalın muhasebe düşüncesi ilk olarak 1950'li yıllarda Toyota firmasında ortaya atılmıştır. Japonya'nın ekonomisinin kötüye gittiği süreçte şirketin sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için Eiji Toyoda ve Taiichi Ohno, Toyota firmasını diğer firmalar ile rekabet edebilecek düzeye getirebilmeyi hedeflemişlerdir. Bu sebeple Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford Otomobil Fabrikası incelenerek otomotiv üretimi hakkında detaylı bilgi sahibi olmak amaçlanmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda üretim esnasında sistemde pek çok israfların meydana geldiği, üretimde esnekliğin olmadığı, işçilerin beyin gücünden ziyade el gücü olarak görüldükleri saptanmıştır. İşçilerin değişken maliyet olarak sınıflandırılıp işler kötüye gittiği zaman işten çıkarıldıkları gözlenmiştir. Üretim faktörlerinin her fırsatta kitlesel boyutlarda kullanılması ve sistemde esnekliğin olmaması da beraberinde değişime

olan uyumsuzluğu getirmektedir. Uyum sağlama sürecinde büyük seri üretimlere sebep olmaktadır. Büyük seri üretim sonucunda yüksek maliyetler ve yüksek stok meydana gelmektedir. Kalite ikinci plana atılmaktadır. Çünkü yüksek stok sebebiyle bozulan bir ürünü yedekteki ile değiştirebilme şansı doğmaktadır. Ancak bu durum müşteri memnuniyetini ve işletmeye olan güveni olumsuz yönde etkilemektedir. Sistem bir bütün olarak ele alınıp incelendiğinde meydana gelen israflar yadsınamaz derecede büyüktür. Bu sebeple Toyota tüm bu olumsuzlukları minimize edebilmek için 'Yalın Üretim' felsefesini geliştirmişlerdir (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 417-418).

Günümüz koşullarında rekabet ile baş etmede önemli bir yere sahip olan Yalın Üretim felsefesi; müşteri beklentilerini dikkate alan, tam zamanında üretimi esas olarak stoksuz üretimi öngören, üretim ve ürün esnekliğine sahip olan bir sistemdir. Üretimin her aşamasında israfı yok etmeye odaklanarak sürekli gelişim ve kalitenin üretimini hedeflemektedir. Yalın Üretim beş temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar; değer, değer akışı, akış, çekme ve mükemmellik ilkeleridir. Temel ilkeler özetle Yalın Üretim; müşteri perspektifi açısından değer yaratabilmenin odak noktası olduğu, bir ürün ya da hizmet üretilirken müşteri değerini ön planda tutarak her ürün için gerekli olan değer yaratan ve yaratmayan faaliyetlerin baz alındığı bir değer akışına sahiptir. Değer yaratan faaliyetlerin sürekli akışı sağlanarak değer müşteri tarafından çekilmesi amaçlanmaktadır. Yalın düşünceye göre sürekli gelişim söz konusudur (Aktaş ve Karğın, 2011: 96-97). Mükemmelliğe ulaşmak hedefler arasındadır. Ayrıca yalnızca yöneticilerin değil tüm çalışanların entelektüel birer bir varlık olduğu düşünülerek sürekli daha iyiye ulaşmak amaçlanır (Kennedy ve Brewer, 2005: 29'dan aktaran Aktaş ve Karğın, 2011: 97).

Yalın muhasebe sisteminde de yalın üretimin sürdürülebilmesi için süreçlerde meydana gelen israflar azaltılmaya çalışılır. Yalın üretim ortamı için gerekli koşulların sağlanması amacıyla kullanılması gereken tekniklerin kombinasyonunu sağlar. Gerek performans ölçümü gerek sosyal açıdan gelişimi destekleyen bu sistem standart maliyetler yerine gerçek maliyetlere odaklanması gerektiğini vurgular. İşletmelerin finansal performansını etkin bir biçimde ortaya koyabilmelerini sağlayan bu sistem sayesinde muhasebe sürecinde israflar minimize edilebilir (Aktaş ve Karğın, 2011: 107).

Geleneksel sistemler ile birlikte yalın üretim girişimleri başarısızlıkla sonuçlanabilir. Yalın üretim işletmeleri tüm boyutları ile değiştirip geliştirmeye ön ayak olduğu için geleneksel tekniklerin dinamik olmaması müşteri değerinden ziyade sayısal verilere göre kararların şekillenmesi iki kavramın çelişmesine neden olmaktadır. Bu kavramların çelişme sebepleri; geleneksel sistemlerde maliyetlerin yalnızca ürün düzeyinde hesaplanması, standart ve gerçek maliyetlerin kıyaslanarak karar verilmesi, yalın üretim düşüncesindeki değer akışını engellemektedir. Geleneksel sistemin yüksek düzeyde stoklara yol açan ölçütleri kullanması, finansal tabloların hazırlanırken ölçüt çeşitlilikleri ve her bir ürün ve aşama için esneklik gösterilmeden kitle üretim yapılması sonucu kalabalıklaşan sınıflandırmalar tablo anlaşılabilirliğini engellemektedir. En önemli neden ise geleneksel tekniklerin müşteri odaklı olmamalarıdır. Geleneksel sistemin değer anlayışına göre işletmenin ve ortaklarının getirileri ön planda tutularak müşterinin ikinci plana atılmasıdır. Ancak çağdaş sistemlere göre müşteri değeri ön planda tutulduğunda bunun paralelinde işletme sahip ve ortaklarının da getiri sağlayacağı gerçeğidir. Günümüzde çağdaş sistem; Kaizen Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kalite Maliyetleme gibi sistemler ve özellikle Değer Akış Maliyetleme sistemi Yalın Üretim felsefesinde ortaya konulmuştur (Aktaş ve Karğın, 2011: 103-104-105).

3.2.8. Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi, işletmelerin rekabet stratejilerini sürdürüp sürdüremeyeceğini anlamak için ve rekabet avantajının farkındalığını kazanabilmeleri için kullandıkları bir stratejik analiz aracıdır. Örneğin; farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerini veya başka herhangi tercih ettiği stratejileri bir arada sürdürüp sürdüremeyeceğinin kararını almada rakipleri ile kendini kıyaslama şansı vererek işletmeye bir perspektif kazandırır (Erden, 2004: 253).

İşletme faaliyetlerini stratejik önem düzeyine göre belirleyip gruplayan bu yöntemde faaliyetleri stratejilere olan etkilerinin anlaşılmasının yanı sıra, rekabet avantajının kaynaklarını belirlemede önemli bir katkı sağlar. Aynı zamanda işletmede yürütülen faaliyetler ve ilgili birimler arası iletişim ve koordinasyonun kuvvetlenmesine yardımcı olur. Ortaya çıkabilecek herhangi bir koordinasyon sorununu ön görüp fırsat yaratabilme potansiyeline dönüştürmeye çalışır (Basık, 2012: 226).

Değer zinciri sayesinde maliyetlerin etkin yönetimi sağlanmış olur. Tedarikçiler ve müşteriler ile olan ilişkilerin kuvvetlenmesini sağlar. Değer zinciri, süreçlerde ayırım yapmaksızın tedarikçilerin ihtiyaç duydukları hammadde kaynaklarından nihai tüketicilere ulaşan tüketim mallarına kadar uzanan faaliyetlerin tümünden oluşan bir zincirdir (Shank ve Govindarajan,1993: 13'ten aktaran Yalçın,2006: 20). İşletmelere müşteri değerini ne zaman artırabileceğine ya da maliyetlerini ne zaman düşürebileceğine dair ipuçları sağlar. Tedarikçiler, müşteriler, piyasadaki diğer işletmeler ile olan ilişkilerini daha iyi analiz etmesinin yanı sıra işletmenin kendi rekabet avantajlarını anlamasında yardımcı olur (Blocker vd., 2002: 44'ten aktaran Yalçın, 2006: 21).

İşletmeler faaliyetlerini anlayıp, kaynaklarını değer zinciri üzerinde nasıl dağıtacağını kavradığı zaman farklı ürünler ve müşterileri için uygun değer zinciri karmalarını kolaylıkla belirleyebilirler (Yalçın, 2006: 22). Müşteri memnuniyetinin artırılması da değer zinciri boyunca maliyet sisteminin iyi yönetilmesinden geçer. Müşteri memnuniyetini artıracak stratejiler bulunması için işletmelere yol gösterici bir analizdir (Chang ve Hwang, 2002: 124'den aktaran Yalçın, 2006: 22).

Değer zinciri analizi rekabet stratejileri açısından bakıldığında temel olarak faaliyetlerini farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerine göre ayırtmaktadır. Çünkü bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetler maliyet liderliği ya da farklılaştırma çerçevesinde incelendiğinde rekabet üstünlüğü ile de doğrudan ilişkili olmaktadır. Fayda-maliyet analizleri yapılarak işletmenin rakipleri ve kendi faaliyetlerinin bilincinde olup doğru seçimler yapabilmesinde önemli bir rol oynar (Eraslan vd. 2008: 319). İşletmelerin faaliyetlerini doğru sınıflandırarak etkin bir şekilde hazırladıkları değer zinciri analizi, işletmeye rekabet avantajı kazandırmanın yanı sıra müşteri memnuniyetini de artırdığı için günümüz koşullarında işletmeleri rakiplerinden bir adım daha öne taşımada destekleyici bir analizdir.

3.2.9. Müşteri Karlılık Analizi

Maliyet minimizasyonu sağlanırken değer zinciri analizinin etkin kullanımının yanı sıra, müşteri gruplarına göre hangi müşterinin işletmeye ne kadar kar kazandırdığını bilmek oldukça önemlidir. Müşteri karlılık analizi sayesinde işletmelerin müşterilere sundukları hizmetin müşteriler açısından değeri ve sunulan hizmetin işletmede paraya çevrilip çevrilmediği ortaya konmuş olur (Basık, 2012:

234). İşletme faaliyetlerinin tespiti aşamasında, işletme faaliyetleri ile ilgili kullandıkları kaynakların işletmeden işletmeye değişmesi sebebiyle bazı müşterilere yapılan satış diğerlerine göre daha maliyetli olabilmektedir. İşletmelerin düşüncelerine göre en çok satış yaptıkları müşteriler en karlı müşteriler olarak görülmektedir. Ancak bu bakış açısı doğruyu gösterme konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu bakış açısı, müşteri karlılık analizlerinin yanlış sonuçlar vermesine sebebiyet vermektedir. Müşteri karlılık analizi yapılırken işletmelerin kaynaklarını tüketme oranlarının birbirinden farklı olduğu unutulmamalıdır. İşletmeler kaynaklarını daha doğru dağıtabilmek için müşterilerinin işletme kaynaklarını ne kadar tükettiğini ve bu süreçte ne kadar maliyete katlanıldığını hesaplaması gerekmektedir. Bu sayede işletmeler analiz sonucunda daha karlı gördükleri müşterilere daha iyi hizmet sunabilme fırsatını yakalayabilirler. Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için öncelikle müşteri profili oluşturulmalı ve her bir müşteri grubundan sağlanan gelirler belirlenmelidir. Daha sonraki aşamada müşterilere sunulan hizmetler ve ürün maliyetlerinin hesaplanarak gelir ve gider bilgileri kıyaslanmalıdır. Yapılan bu kıyas sonucu müşteri karlılıkları hesaplanmaktadır. Analiz sonucu elde edilen bilgiler stratejik karar alma sürecinde kullanılır (Koşan, 2008: 286-287).

Geleneksel sisteme göre dönem maliyeti olarak sınıflandırılan maliyetler aslında müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek için ortaya çıkmaktadır. İlgili maliyetlerin doğru sınıflandırılması ve müşteriler bazında ayrı ayrı hesaplanması işletme tarafından alınacak kararlara olumlu katkılar sağlayacaktır (Koşan, 2008: 288). İşletmelerin daha çok ürün karlılığına odaklanarak müşteri karlılığını göz ardı etmesi müşteri karlılık analizi sürecini başarısız kılmakta ve işletmelerin rekabet avantajlarını kaybetmelerine sebep olmaktadır (Atağan, 2013: 253).

Müşteri karlılık analizi sayesinde müşterilere ilişkin öncelikler belirlenmekte olup değer yaratan faaliyetlerin üzerinde durulurken değer yaratmayan faaliyetler minimize edilmeye çalışılır. Kaynak veya zaman israfının oluşmasını engelleyen bu analiz ile maliyet avantajı da sağlanabilecektir (Demir, 2009: 26'dan aktaran Atağan, 2013: 254).

3.2.10. Çevre Muhasebesi

Günümüzde çevre maliyetleri konusunun öneminin artması sadece yasal gerekliliklerden dolayı değil artık rekabet unsuru haline gelmesinden

kaynaklanmaktadır. Çevre maliyetlerine ilişkin yapılmış bir analiz; üretim süreci ya da kullanılan malzemelerin değiştirilmesine yol açabilir. Bu durumda çevre maliyetlerinin düşürülmesinin yanı sıra çevreye verilen zararı da azaltabilir (Basık, 2012: 379).

Kalite maliyetlerine benzer olarak çevre maliyetleri de çevresel açıdan bir kalitenin olmaması ya da olmama olasılığında ortaya çıkarlar. Bu maliyetler dörde ayrılmaktadır. Önleme maliyetleri; çevre maliyetleri içerisinde en düşük maliyete sahip olan maliyetlerdir. Doğal kaynakların israf edilmemesi ve kirletilmemesi için alınacak olan tedbirlere ilişkin katlanılan maliyetlerdir. Tespit maliyetleri; işletme içerisinde meydana gelen faaliyetlerin tümünün, üretilen mamullerin, üretim süreçlerinin çevre standartları ile uyumlu olup olmadığının ölçülmesi için katlanılan maliyetlerdir. Çevresel iç başarısızlık maliyetleri; çevre kirliliğini yaratabilecek faaliyetlerde bulunduğu işletme içerisinde gerekli önlemleri alarak çevre kirliliğini ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetlerdir. Çevresel dış başarısızlık maliyetlerinde de doğanın kirlenmesine sebep olabilecek faaliyetlerde bulunduğu ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetler olarak adlandırılmaktadır. Çevre maliyetleri incelenirken sınıflandırılıp raporlandığı zaman işletme yöneticileri hangi maliyetleri nasıl kontrol altına alabilecekleri konusunda bilgi sahibi olurlar (Basık, 2012: 379-380).

İşletmeleri çok yakından etkilemeye başlayan çevre faaliyetleri, çevresel yatırımlarda bulunacak olan ya da mevcut olan teknolojilerini çevresel faaliyetleri etkileyecek düzeyde değiştirme kararı alan işletmeler açısından büyük önem taşır. İşletmeler bu süreçte çevresel maliyetlerini doğru bir şekilde sınıflandırmalı, çevresel bilgileri muhasebe tekniklerine entegre etmelidir. İşletmelerin çevresel maliyetleri ve yatırımlarının sınıflandırılması, raporlanması ve analiz edilmesi çevre muhasebesi ile birlikte gerçekleşmektedir. Bu sayede doğal çevrenin korunmasına ilişkin doğal kaynaklar muhasebesinin gerekliliğinin de altı çizilmiştir. (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 156-157).

3.2.11. Ölçüm Kartı Tekniği

Ölçüm Kartı Tekniği, İşletmenin kritik başarı faktörlerine ilişkin geleneksel açıdan bakıldığında yalnızca finansal göstergelere göre ölçüldüğünü ancak finansal olmayan göstergelere göre de ölçülmesi gerektiğini savunur (Demircioğlu, 2016: 12).

Ölçüm kartı tekniğinde kritik başarı faktörleri açısından işletmenin hedeflediği ile gerçekleştirdiği başarının tablolaştırılması sağlanır. Böylece işletmenin stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığının gözlenmesi sürecinde bir farkındalık yaratır. Dengelenmiş başarı göstergeleri tablosu da denen bu teknikte işletmelerin kritik başarı faktörlerine bakıldığında işletmenin rekabet stratejilerine ilişkin çıkarımlar da yapılabilir. 1992’de ilk kez Robert Kaplan ve David Norton tarafından ortaya atılan teknik, faaliyet süreçlerinin stratejik planlar doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğini, herhangi bir problem varsa da bu problemin nedenlerini ortaya çıkarmaya odaklanır. Sanayi çağından bilgi çağı toplumuna geçildiği için işletmelerin başarı göstergeleri fiziksel sermayeleri ile ölçülmesi yetersiz kalmaktadır. Rekabet üstünlüğünü uzun vadeli sağlayabilmesi için işletmelerin entelektüel sermayelerine de yatırım yapmaları gerekmektedir. Hem işletme içi ve işletme dışı başarı perspektiflerinin dengelenmesi üzerinde duran ölçüm kartı tekniğinde ayrıca işletmelerin finansal ve finansal olmayan göstergeleri bütünleştirilerek sunulur. Sürekli gelişimi destekler (Basık,2012: 190-191). Ölçüm kartı tekniğinin temel başarı kriterleri işletmenin mevcut ve gelecek durumunu gösterir. Bu sayede mevcut ve gelecek durum arasında entegrasyon sağlanarak birbirlerini etkileyecek şekilde yapılandırılır (Erol vd., 2015: 260).

3.2.12. Kıyaslama

Kıyaslama tekniğinin ortaya çıkmasının ana sebebi her işletmenin bir diğer işletmeye göre daha iyi olduğu bir yönü olduğu düşüncesidir. İşletmeler diğer işletmelere nazaran daha iyi olduğu yönleri sayesinde verimliliklerini artıracaklarını düşünürler. Kıyaslama sürecinde; işletmeler kendi alanlarında en iyi olan işletmeleri seçip kendi performansları ile seçtikleri işletmenin performansını kıyaslar. Daha sonraki aşamada da onlardan edindikleri bilgileri kendi faaliyetlerine uyarlamaya çalışırlar. Kıyaslama tekniğinde; işletme hem kendini değerlendirme fırsatını bulur hem de dış çevre analizi sayesinde devamlı değişikliklere karşı hazırlıklı olur (Kaygusuz,2006: 10). Kıyaslama tekniği genellikle ürün, hizmet ya da faaliyetlerin en iyi performans seviyelerini gözlemlemeye dayanan sürekli ölçüm sürecidir. En iyi performans seviyelerine ulaşmak için işletme kendi kıyaslama bilgilerini ya da rakip firmalardan edindiği bilgileri süreçlerine uyarlar (Horngren vd., 1997: 235).

Rekabet ortamında üstünlük elde edebilmek için işletmeler yeniliğe ve gelişime açık olmalıdır. Kıyaslama çalışmaları sayesinde işletmelerin faaliyetlerinin katma değeri artmakta, yeni bilgi ve teknolojiler sistemlerine entegre edilmekte, verimliliği ve ürün kalitesini geliştirmektedir. Çalışan motivasyonunu da olumlu yönde etkileyen bu yöntem ile birlikte müşteri memnuniyeti de en iyi şekilde karşılanmaya çalışılmaktadır (Doğan ve Demiral, 2008: 6).

Kıyaslama tekniği dinamik bir süreç olmakla birlikte deneyim ve bilgilerin paylaşılması sayesinde daha iyiyi daha hızlı nasıl yapılabileceği konusu en temel araştırma konusudur (Saraç, 2005: 55).

Rekabetin yoğun olduğu mevcut koşullarda kıyaslama tekniği ile birlikte işletmeler daha geniş bir perspektiften değişimleri gözlemleyebilir. Sürekli gelişim temelli olduğu için yeni fikirlere açık olmayı sağlayıp işletmenin rekabet konumunu belirlemede yol gösterici bir tekniktir. Müşteri, rekabet ve değişim kavramlarının öneminin geçmişten günümüze değerini kaybetmediği gerçeği göz ardı edilmemelidir. Bu sebeple Kıyaslama tekniği bahsi geçen bu üç kavram ile de yakından ilişkilidir. Değişim kaçınılmazdır. İşletmelerin rekabet üstünlüğü elde etmeleri ve bunu koruyabilmeleri için değişime ayak uydurmaları gerekmektedir (Saraç, 2005: 56).

3.2.13. Transfer Fiyatlandırması

Merkezi olmayan kuruluşlarda, bir kuruluşun bireysel alt birimleri ayrı birimler olarak hareket etmektedir. Yönetim kontrol sistemleri genellikle eylemleri kontrol edebilmek için ve alt birimlerin de performanslarını değerlendirebilmek için içsel fiyatlandırma yöntemi olan transfer fiyatlandırmayı kullanırlar. Ara ürün, aynı organizasyon içerisinde bulunan bir alt birimden diğer bir alt birimine transfer edilen bir üründür. Bu ürün işlenerek bir müşteriye satılabilir. Bir kuruluşun alt biriminin, aynı kuruluşun bir başka birimine sağlanan bir ürün veya hizmet için aldıkları ücret transfer fiyattır. İşletmelerde ilgili oldukları bölümlerin gelir ve maliyetlerini etkilemektedir (Horngren vd., 1997: 907). İşletmeler kar maksimizasyonu sağlayabilmek, rekabetçi konumu koruyabilmek, vergi yükümlülüklerini azaltabilmek ve bölümlerin ayrı ayrı performans değerlemelerini gerçekleştirebilmek için transfer fiyatlandırmaya başvurur (Güney ve Bozkurt, 2011: 153).

3.2.14. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Rekabet ortamının kızışması ve üretim teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte günümüzde işletmelerin üretim süreçleri de karmaşıklaşmıştır. Maliyet bilgilerinin doğruluğunun işletmenin aldığı kararlar üzerindeki etkisinin artması ve ürünler pazara hazırlanıp sunulurken katlanılacak maliyet bilgisine ulaşmak zorlaştığı için geleneksel tekniklerin yetersiz kaldığı gözlenmiştir (Cooper ve Kaplan, 1987: 204'ten aktaran Karğın, 2013: 22). Aynı zamanda makine yoğun üretim yapan işletmelerde genel üretim maliyetleri dağıtılırken dağıtım anahtarı olarak makine saatleri tercih edilir. Ancak birden fazla ürün üretildiğinde, ürün maliyetleri hesaplanırken genel üretim maliyetlerinde her makine saati bu ölçüme uygun olmamaktadır. Ürün çeşitliliği arttıkça genel üretim maliyetlerinin dağıtımını yaparken ürün miktarı ve ürün arası farklılıkları gözetebilen bir sistem ihtiyacı doğmuştur (Erol vd., 2015: 247).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, ürün maliyetlerinin daha gerçekçi hesaplanmasını sağlayan, maliyetleri faaliyet bazında ayırarak maliyeti yüksek ve düşük olan faaliyetlerin arasında sebep sonuç ilişkisine bakılarak maliyetleri faaliyet bazında azaltmayı hedefleyen bir yöntemdir. Bu yöntem sunduğu bilgiler açısından maliyet hesaplama yönteminden daha çok işletmelerin gelişimine katkı sağlayan bir performans ölçüm aracıdır (Erdoğan ve Saban, 2014: 536). Maliyetler faaliyetlerin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu sistemin temelinde kaynakların faaliyetler tarafından kullanıldığı ve tüketimi sonucunda genel üretim maliyetlerinin oluştuğu, faaliyetlerin de yarı mamul, mamul, hizmet gibi maliyet taşıyıcıları tarafından tüketildiği düşüncesi vardır (Erden, 2004: 178). Üretime ilişkin olan faaliyetler tanımlanarak her bir faaliyetin maliyeti belirlenir. Her bir faaliyetin maliyeti ve faaliyetlerin tüketimine göre de ürün maliyetleri hesaplanır. Faaliyet merkezlerinin ve dağıtım anahtarlarının doğru bir biçimde belirlenmesi oldukça önemlidir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemi, maliyetleri faaliyet bazında izleyerek maliyeti artıran faaliyetlere yönelik iyileştirme yapılması, gerek görülmeyen faaliyetlerin kaldırılması kararlarında işletmelere yol gösterici nitelikte olmaktadır. Faaliyetler ayrıntılı bir şekilde analiz edilebildiği için katma değeri yüksek olan faaliyetlere önem verilmesini sağlar. Bu sayede karlılığı da artırmayı amaçladığı söylenebilir. Endirekt giderler ile mamuller arasındaki ilişkiyi sağlayabilmeyi

hedefler. Ancak sistemin avantajlarının yanı sıra maliyetli olması, karmaşık bir yapıya sahip olması, dağıtım anahtarlarının sayısının fazla olmasının sistemi daha da karmaşık hale getireceği düşünceleri faaliyet tabanlı maliyetlemenin dezavantajları olarak söylenebilir. Bu sebeplerden dolayı işletmeler bu sistemi fazla karmaşık ve maliyetli bulduğu için alternatif arayışlarına girmişlerdir.

3.2.15. Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemine getirilen eleştirilerden sonra dezavantajları üzerinde durulup iyileştirme çalışmaları yapılarak Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ortaya atılmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin karmaşık oluşu, uygulama ve güncelleme maliyetlerinin yüksek oluşu, dağıtım ölçülerinin birden fazla ve subjektif olması sebebiyle sistemi daha da karmaşıktırdığı eleştirilerine alternatif olarak Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ortaya atılmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin çalışma prensibi temel alınarak oluşturulan bu sistem, kullanılan ve kullanılmayan kapasiteyi ayrıştırarak Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminde de olduğu gibi atıl kapasite kullanımına dikkat çekmektedir (Aktaş ve Özata, 2017: 235). Zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme süreci altı aşamadan meydana gelmektedir. İlk aşamada her bir kaynak grubu için yürütülen faaliyetler tanımlanır. İlgili kaynak gruplarının maliyetleri tespit edilir. Kaynak grupları için ayrı ayrı pratik kapasiteler tespit edilir. Bu kaynak gruplarının her biri için birim maliyetler hesaplanır. Faaliyet için gereken süreler tespit edilir. Son aşamada birim maliyetler ile birim süreler çarpılır (Everett ve Bruggeman, 2007: 17'den aktaran Atmaca ve Terzi, 2007: 372-373).

Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin en önemli noktalarından biri "zaman eşitliği" düşüncesi çerçevesinde gelişmiş olmasıdır. Bu sayede değişen çevre koşullarına uyum daha kolay sağlanabilmektedir. Sistemi güncellemek Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemine göre daha kısa zaman almaktadır (Atmaca ve Terzi, 2007: 379).

3.2.16. Kaynak Tüketim Muhasebesi

Geleneksel maliyet tekniklerine bir alternatif olarak geliştirilen Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı daha doğru bilgilere ulaşma fırsatı yarattığından işletmeler tarafından geleneksel sistemlere göre daha çok tercih edilmeye başlanmıştır. Ancak

sistemin uygulanması oldukça zor ve maliyetli olduğu, atıl kapasitelere ilişkin maliyetlerin de ürünlere yansıtması gibi dezavantajlara sahiptir. Bu dezavantajlarını ortadan kaldırabilmek için alternatif olarak iki sistem oluşturulmuştur. Bunlardan biri Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme diğeri de Kaynak Tüketim Muhasebesidir. Bu iki sistem Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin güçlü olan yönlerini de bünyesinde barındırmaktadır (Karaca ve Küçük, 2017: 353).

Kaynak Tüketim Muhasebesinde maliyetlerin temelinde kaynakların olduğu düşüncesi savunulmaktadır. İşletmeler bu sebeple kaynaklara odaklanarak onları sabit ve değişken olarak ikiye ayırıp sınıflandırmaktadır. Bu sınıflandırma özellikle üretim süreçleri karmaşık olan işletmelerde avantaj sağlamaktadır (Aktaş,2013.b: 59). Aynı zamanda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin dezavantajı olarak gözlenen atıl kapasite maliyetlerinin ürünlerin maliyetine yüklemekten kaçınmayı hedeflemektedir. Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminde; mamul maliyetleme sürecinde faaliyetlere tahsis edilen kaynakların yalnızca faaliyetlerce kullanılan kısmı esas alınmaktadır (Karaca ve Küçük, 2017: 354-355).

Kaynak tüketim muhasebesinin işletmelere fayda sağlayan özelliklerinden biri, atıl kapasitenin gözlenmesine ve yönetimine fırsat vermesidir. Bir diğeri özelliği de amortisman dağıtımını sürecinde tarihi maliyetleri değil yerine koyma maliyetlerini esas almasıdır. Bu sayede fiyat değişimlerine karşı kaynakların fırsat maliyetleri kontrol altında tutulabilir. Bahsedilen avantajları sayesinde gerçeğe daha uygun bilgi sağlanmakla birlikte işletmelere etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır (Aktaş, 2013.b: 60-62). Ancak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ile benzer şekilde ilgili sistemin kurulumu, bilgi sunumunda ayrıntıya verdiği önem ve uygulanması sürecinin zor olması, maliyetli bir yöntemdir (Aktaş, 2013.b:73).

3.2.17. Ekonomik Katma Değer Muhasebesi

İşletmenin değer yaratan faaliyetlerinden hissedar değerinin belirlenmesi sürecinde önemli bir gösterge olan Ekonomik Katma Değer yaklaşımı, üstün bir yönetim yaklaşımı olarak düşünülmektedir. İşletmelere yönetim kararları sürecinde yol gösterici olmasının yanı sıra ekonomik katma değer ölçümünün de yapılmasına olanak tanır. Gerek birçok işletmenin performans değerlendirme sürecinde sermaye maliyetini dikkate almadığı için yanlış sonuçlara ulaşması gerek rekabetin gün geçtikçe artması sonucunda değere dayalı yönetim yaklaşımları önem kazanmıştır

(Hacıüstemoğlu vd., 2002: 12). İşletmelerin hem bölümler arasında hem diğer işletmeler arasında buldukları konumun farkındalığını kazandırır (Fındık, 2013: 95). Aynı zamanda işletmelere alacağı kararlarda rehberlik eder. Ar-ge ve eğitim ile ilgili yapılan harcamaları işletmelere gelecekte yaratacağı değere olan katkısını düşünerek gider değil yaratılan değere olarak değerlendirmektedir. Tüm çalışanların kavrayıp uygulayabileceği nitelikte kolay ve etkili bir yöntemdir. Bu yöntemin temeli maliyet-kar analizlerine dayanmaktadır. Bir faaliyetin değere yaratabilmesi için belirli bir dönemde elde edilmiş olan karın, bu kar elde edilirken yararlanılan sermaye maliyetini aşması gerekmektedir (Lovata ve Costigan, 2002: 216'dan aktaran Akyüz, 2013: 343).

3.2.18. Kalite Maliyetleme

Mamul yaşam sürelerinin kısalması, müşteri ihtiyaçlarının değişmesi, teknolojinin hızla gelişmesi ile birlikte rekabet ortamında ayakta kalabilmek zorlaşmıştır. İşletmelerin rekabete uyum sağlayabilmesi için geleneksel maliyet/yönetim teknikleri uygulamaları yetersiz kalmaktadır. İşletmelerin gerek mamulün fonksiyonelliğini artırması gerek kalitesinden ödün vermeden maliyetlerini minimize etmesi için buna uygun bir yönetim anlayışı benimsemeleri gerekmektedir (Gürdal, 2007: 87'den aktaran Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 418).

Toplam Kalite Yönetimi anlayışı; işletmelerin mamul ve hizmet kaliteleri ile ilgili meydana gelebilecek sorunları çözmek için uygulanan bir yönetim anlayışıdır (Saban ve Erdoğan, 2014: 572). Mamul üretim sürecinde sıfır hatayı hedefleyen bu anlayışta ürünün tasarım aşamasından müşteriye teslim sürecine kadar meydana gelen kalite ve kalitesizlik sebebiyle ortaya çıkan maliyetlerin tespiti gerçekleştirilir (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 418). Sıfır kusurlu üretimi savunduğu için kalite, denetlenmesinden ziyade tasarlanması gereken bir kavramdır (Acar, 2005: 85). İşletme yönetimi kaliteye öncelik verdiği zaman kalite maliyetlerinin de işletme içerisindeki payı artmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren işletmelerde kalite maliyetlerinin payı toplam satışların %10-20'sini kapsamaktadır. Uzmanlara göre ise etkin yönetilebildiği zaman bu maliyetler %2-4'e kadar indirilebileceği düşünülmektedir (Erdoğan ve Saban, 2014: 573).

Kalite maliyetleri; üretimden önce meydana gelebilecek hatalı ürün ve hizmetleri önleyebilmek için yürütülen faaliyetleri, planlı kalite gözlemlerini, üretim

sürecinde olduğu gibi üretim sonrasında da meydana gelen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir (Erdoğan ve Saban, 2014: 572 ve Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 419).

Toplam Kalite Maliyetleri, mamul ve hizmetlerin kaliteye olan uygunluğunu tespit edebilmek için meydana gelen kalite maliyetleri, kalitesiz ürün üretimlerinden oluşan maliyetler ve kalitesiz mamul ya da hizmetin üretilmemesi için katlanılan maliyetler olarak meydana gelmektedir. Toplam Kalite Maliyetleri, önleme maliyetleri, ölçme ve değerlendirme maliyetleri, içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak dörde ayrılmaktadır. **Önleme maliyetleri;** hatalı mamul üretiminin azaltılması için ürün ya da hizmetin oluşmasından önce katlanılan maliyetlerdir. Genellikle teknoloji, eğitim programlarına olan yatırımları kapsamaktadır. Yüksek teknolojiyi baz alarak kusurlu mamul üretimini azaltmayı hedeflemek için katlanılan maliyetlerdir (Saban ve Erdoğan, 2014: 572). Önleme maliyetlerine yapılacak olan doğru yatırımlar başarısızlık maliyetlerinde de azalış meydana getirecektir. Örneğin otomotiv sektöründe; önleme maliyetleri belirlenirken müşteri odaklı bir yaklaşım benimsenmektedir. Müşteri düşünceleri, müşteri ihtiyaçlarının tespiti, pazarlama çalışmaları, kalite mühendisliği, teknolojik uyumluluğun sürece uyarlanması gibi maliyetlere katlanılmaktadır (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 420-421). **Ölçme ve değerlendirme maliyetleri;** bu maliyetler muayene, test ve kontrolleri kapsayan maliyetlerdir. Bu maliyetler ürünlerin üretimi süresince ve üretimi sonrasında müşterilere gönderilecek hatalı mamul sayısını azaltmak için mamullerin kalite düzeylerini ölçmeye yönelik katlanılan maliyetlerdir. **İçsel başarısızlık maliyetleri;** Ürün ve hizmetleri müşteriye teslim etmeden önce, işletme içinde ortaya çıkan problemleri minimize etmek için kusurlu ya da kalitesi düşük ürünlerin tespitinde katlanılan maliyetlerdir (Erdoğan ve Saban, 2014: 572). İçsel başarısızlık maliyetlerinin azaltılmasına yönelik yapılan çalışmalar dışsal başarısızlık maliyetlerini de azaltmaktadır. Bu maliyetlere örnek olarak; hurda, yeniden işleme, muayene ve test tekrarı, taşerondan kaynaklanan hatalar olarak çeşitlendirilebilir. **Dışsal başarısızlık maliyetleri;** en çok dikkate alınan maliyetlerdir. Çünkü ürün ve hizmetlerin satışı sonrasında müşteri isteklerinin karşılanamaması nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerdir. Önleme maliyetlerine yeteri kadar yatırım yapılması sonucunda da dışsal başarısızlık maliyetleri ortaya çıkabilir. Müşteri şikayetlerine ilişkin iade ürünler, kötü yorumlar nedeniyle meydana gelen satış

kayıpları dışsal başarısızlık maliyetlerinden bazılarıdır (Çanakçıoğlu ve Keskin, 2018: 424). İşletmeler tarafından yapılan önleme ve değerlendirme maliyetleri arttıkça buna paralel olarak içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri de azalmaktadır (Kefe ve Tanış, 2014: 49).

Sonuç olarak kalite maliyetleri doğru bir biçimde saptanarak çeşitli araçlar ile kontrol edilmeye çalışıldığında, üretilen mamuller kaliteden ödün vermeden, müşteri ihtiyaçlarına uygun bir şekilde düşük maliyetle piyasaya sunulabilir. Aynı zamanda etkin ve ekonomik bir kalite sistemi geliştirme fırsatı bulmuş olurlar. İşletmelere rekabet avantajı sağlamada yardımcı olmaktadır. Çünkü üretimin her aşamasına meydana gelebilme ihtimali olduğu için kalite maliyetlerinin ve meydana gelen kalitesizliklerin tespit edilip ortadan kaldırılması hedeflenir. (Kefe ve Tanış, 2014: 58-59). Geleneksel açıdan bakıldığında kaliteyi sağlayabilmek yüksek maliyetlere sebep olmaktadır. Ancak toplam kalite maliyetleri doğru bir şekilde tespit edildiğinde önleme maliyetlerine yapılan doğru yatırımlar başarısızlık ve ölçme değerlendirme maliyetlerini azaltmaktadır. Buna paralel olarak kalite maliyetleri de minimize edilebilmektedir (Demircioğlu, 2016: 10).

3.2.19. Maliyet-Hacim-Kar Analizleri

Rekabet ortamında işletmelerin temel amacı değer maksimizasyonunu sağlayarak uzun vadede kar elde edebilmektir. Gerek işletmelerin mevcut konumu ve durumu gerek rakiplerin durumu işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için geliştireceği stratejileri büyük ölçüde etkilemektedir. Kar elde etme amacına ulaşmak için faaliyet gösteren işletmeler; karı belirleyen faktörler hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu faktörler; işletme faaliyetlerinin ekonomik açıdan niteliği, işletmelerin faaliyet gösterdiği pazardaki rekabetin şiddeti, mamullerin fiyat-maliyet dengesi ve işletmelerin üretim faktörlerinin maliyetleridir. Bahsi geçen faktörler arası entegrasyonun sağlanabilmesi, etkin bir kar planlaması ile mümkündür. (Kaygusuz, 2011: 12-173). İşletmeler gelecekteki kar potansiyellerini tespit etme ve üretim ve satış miktarları konusunda karar alma aşamalarında maliyet hacim kar analizlerine ihtiyaç duyarlar. Yöntemin isminden de anlaşılacağı üzere; çeşitli maliyet ve hacim düzeylerinde işletme kar potansiyelini görmek amaçlanır (Saban ve Erdoğan, 2014: 404). Maliyet davranışlarının anlaşılabilmesi açısından Maliyet-Hacim-Kar Analizleri kilit bir rol oynamaktadır. Yöneticiler stratejik kararlar alabilmek için bu analiz

yönteminden yararlanırlar. Yeni pazara girebilme, ürün çeşitliliğini artırma, rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için stratejiler uygulama ve müşteri ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için çeşitli risklerin üstlenilmesi bu stratejik kararlara örnek olabilir. İşletmelerin toplam karlarında meydana gelen olumlu değişimler yöneticilerin doğru karar aldığına işaret olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü sürekliliğin sağlanabilmesi için işletmenin yalnızca karına bakmak değil, süreçleri, çalışanları, tedarikçileri ve müşterileri, değişen çevre koşullarına sağladıkları uyumun gözlenmesi süreçleri bir bütün olarak yürütülebildiğinde mümkündür (Ekergil, 2017: 492-493).

Maliyet Hacim Kar analizlerinin uygulanma süreci açısından bakıldığında belli varsayımlara dayanmaktadır. Bu varsayımlara göre; işletmedeki giderler sabit ve değişken olarak gruplandırılmalıdır. Ancak sabit ve değişken olarak gruplandırılırken kısa dönem için bu ayırım geçerli olmaktadır. Çünkü uzun vadede giderlerin hemen hemen bütünü değişken olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sebeple Maliyet Hacim Kar analizi kısa dönem için geçerli bir analiz türüdür. Değişken giderlerin hacim ile doğru orantılı, sabit giderlerin de tam aksine hacim değişikliklerinden etkilenmediği varsayılmaktadır. Dönem başı ve dönem sonu stokları ile üretim ve satış miktarları arasında önemli farklılıkların olmadığı varsayılmaktadır. Bu analizde önemli olan ortaya çıkan sonuçların hangi varsayımlara istinaden meydana çıktığının bilinmesidir. Ayrıca herhangi bir varsayım ortadan kaldırıldığında meydana gelebilecek değişimlerin de yöneticiler tarafından öngörülmesi gerekmektedir. Kar planlamasının etkin bir şekilde yönetilebilmesi için karı belirleyen etmenler arasında uyum sağlanmalıdır. Bunlar; mamulün satış fiyatı, satış miktarı, birim değişken maliyeti ve toplam sabit maliyetidir. (Saban ve Erdoğan, 2014: 404-405).

3.2.20. Esnek Standart Maliyetleme

Gerek faaliyet Tabanlı Maliyetleme gerek Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme gibi sistemler bu sistemler uygulayanlar için beklenen başarıyı sağlayamadığı gözlenmiştir (Yılmaz, 2018: 271).

Alman Maliyet Muhasebesi (**Grenzplankostenrechnung-GPK**) olarak da adlandırılan bu sistem, yöneticilerin işletme faaliyetlerini planlarken ve kontrol ederken gerek fiyatlandırma gerek müşterilere sunulacak olan ürünler ve hizmetlere ilişkin kararlar verirken destekleyici niteliktedir. Ayrıca bu sistem Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminin de temellerinin atılmasında öncülük etmiştir (Aktaş, 2013.b:

58). Alman Maliyet Muhasebesi sisteminin hacim temelli geleneksel sistemlere kıyasla fark yaratan özelliği, maliyetlemenin daha etkin ve doğru yapılabilmesi için çok fazla sayıda maliyet merkezine sahip olmasıdır. Bu sayede kaynak akışının gözlenmesi daha kolay olmaktadır (Yılmaz, 2018: 271). Almanca konuşulan ülkelerde yönetim muhasebesi yerine daha çok maliyet muhasebesi ya da kontrol kavramları kullanılmaktadır. Finansal Muhasebe ve kontrol yani yönetim muhasebesi teknikleri arasında organizasyonel bir fark vardır. Bu sistem de Kaynak Tüketim Muhasebesi sisteminde olduğu gibi kaynaklar maliyetlerin temelini oluşturmaktadır. Marjinal maliyetleme kavramı da bu sistemin temel bileşenlerindedir. Marjinal Maliyetlemeye göre maliyetler sabit ve değişken olarak ayrı izlenmektedir. GPK sistemine göre sabit maliyetler ürün ile ilişkilendirilmemektedir.

Yalnızca değişken maliyetler ürünlere yüklendiğinden kısa dönemde maliyet yönetimi açısından daha etkili bir yöntem olduğu savunulmaktadır. Ancak yöneticilerin karar aşamasında ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama konusunda etkili bir yönetim sistemi olmakla birlikte etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır (Yılmaz, 2018: 285).

3.3. REKABET AÇISINDAN GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET TEKNİKLERİ

Geleneksel sistemler hacim tabanlı oldukları için süreçteki değişiklikleri dikkate almamaktadır. Kısa vadeli kararlar ve hedeflere odaklandığı için kritik başarı faktörleri göz önünde bulundurulmamaktadır. Küresel rekabet ortamına uyum sağlamak için gereken koşulların geleneksel maliyet teknikleri ile sağlanamadığı düşünülmektedir. Örneğin; tekniklerin gerek değişen teknolojiye ayak uydurmak açısından gerek değişen müşteri ihtiyaçlarını karşılayabilme açısından esnekliğe sahip olmaması, rekabet avantajı sağlayamadığı düşüncesini desteklemektedir. Rekabet stratejileri açısından düşünüldüğünde, çevre koşullarının gün geçtikçe değiştiğini göz ardı etmek mümkün değildir. İşletmelerin başarılı olabilmeleri kar elde etmelerinin yanı sıra değer yaratabilmelerinden geçmektedir. Dolayısıyla kendini ve çevresini iyi tanıyabilen işletme, piyasada ayakta kalmak için stratejilerini ve kullandığı teknikleri değişen koşullara göre revize etme ihtiyacı hisseder.

Maliyet liderliği stratejisi uygulayan işletmelerde yalnızca geleneksel teknikler ile işletmelerin amaçlarına ulaşamayacakları düşünülmektedir. Çevresel koşulların

hızlı değişimi sebebiyle müşteri ihtiyaçlarının sürekli değişime uğraması maliyet liderliği stratejisi uygulayan işletmelerin göz ardı ettiği bir süreçtir. Önceliği maliyet minimizasyonu olan işletmelerin başarısı rakiplerinin maliyet lideri olan işletmenin üretim yöntemlerini öğrenme ihtimalleri ile tehlikeye düşmektedir. Geleneksel sistemler ile dinamik çevre koşulların stabilizasyonu sağlanamadığı için maliyet liderliği stratejisi uygulayan işletmelerin başarı sağlayabilmeleri adına çağdaş sistemlerden yararlanmaları gerektiği düşünülmektedir. Farklılaştırma ve odaklanma stratejisi düşünüldüğünde de durum farklı değildir. Farklılaştırma stratejisinin amacı müşteriye üstün bir değer sağlayabilmektir. Bu hedefin gerçekleştirilebilmesi için de ürün kalitesi, hizmet kalitesi, satış sonrası hizmetler ve en önemlisi standart olmayan ürünlerin piyasaya sunulması gerekmektedir. Çağdaş tekniklerin temelinde müşteri odaklı bir anlayış olduğu için bahsi geçen özelliklere sahip ürünlerin piyasaya sunulabilmesi mümkündür. Odaklanma stratejisine göre ise işletmeler pazarın belirli bir bölümünü, belirli bir müşteri grubunu, coğrafi bölgeyi ya da bir mamulü baz alabilirler. Bu stratejilerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için etkin bir çevre analizi gerekmektedir. Ayrıca maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri için gerekli beceriler ve kaynakların belirli bir stratejik hedefe göre şekillendirilmesi gerekmektedir. İşletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmeleri için; müşteri odaklı olmaları, gelişen bilgi ve üretim teknolojilerine ayak uydurabilmeleri, küresel işletme çevresinde fark yaratabilmeleri sürecinde çağdaş tekniklerin uygulaması ile desteklenebilmesi mümkündür.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1 OTOMOTİV SEKTÖRÜNÜN TARİHSEL GELİŞİMİ

4.1.1. Dünya'da Otomotiv Sanayinin Tarihsel Gelişimi

Otomotiv sanayi Avrupa'da Almanya ve Fransa'nın öncülüğünde doğarak Amerika Birleşik Devletleri'nde gelişimini sürdürmüştür. Otomotiv sanayinin gelişmesine kronolojik olarak bakıldığında;

1769- Fransa- Yüzbaşı Nicholas Joseph Cugnot- Buhar Gücüyle Çalışan İlk Araç Saatte 4-5 km gidebildiği için geliştirmeye ihtiyaç duyulmuştur.

1801- İngiltere- Richard Trevithick – Buhar Gücüyle Çalışan Aracın Geliştirilmesi

1805- Amerika- Oliver Evans- Buhar Gücüyle Çalışan Aracın Geliştirilmesi

1829- İngiltere- Sir Goldswort Guyney – Saatte 25 km Hızla Giden Buhar Gücüyle Çalışan Araç

1860- Fransa- Etienne Lenoir- İlk İçten Yanmalı Motor

1864- Almanya- Gastmotorenfabric Deutz AG Fabrikası- İçten Yanmalı Motorların Üretimine Başlanması

1876- Almanya- Gastmotorenfabric Deutz AG Fabrikası- Dört Silindirli İçten Yanmalı Benzinli Motorun Üretimi

1882- Berlin- Siemens- Dünya'nın İlk Elektrikli Trolleybüs 'Elektromote'

1886- Karl Benz ve Gottlieb Daimler- Modern Anlamda Üretilen İlk Otomobil 'Motorwagen'

1893- Amerika- İçten Yanmalı Motorlu Otomobil Üretimine Başlayıp Yaygınlaşması

1913- Amerika- Henry Ford- Model T Otomobili

şeklinde gözlenmektedir.

Otomotiv literatürünün gelişimine bakıldığında otomotiv sanayinin adımları 1769'da atılmış olup tarihteki ilk motorlu kara yolu aracı olan 'Fardier' isimli araç, esas amacı silah taşıma olan üç tekerlekli ve buhar gücüyle çalışan ilk araçtır. Tarihin ilk aracı olarak literatürde yerini alan araç çok yavaş olduğu için kullanışsız olduğuna kanaat getirilmiştir (Gabaçlı, 2018: 9). Daha sonra bu araç geliştirilmeye çalışılmış ve son olarak Guyney tarafından saatte 25 km hıza ulaşabilir hale getirilmiştir. Ancak buharlı taşıtların güç üretme aşamasında karşılaştığı sorunlar ile birlikte alternatif bir güç kaynağı arayışı meydana gelmiştir. Alternatif olarak elektrik motorları ve içten yanmalı motor bulunmuştur. 1860 yılında Etienne Lenoir, içten yanmalı motoru keşfetmiştir ve Gastmotorenfabric Deutz AG firmasında üretilmeye başlanmıştır. 1882 yılında da dünyanın ilk trolleybüsü Berlin'de Siemens tarafından üretilmiştir. 1886 yılında Karl Benz ve Gottlieb Daimlerin ürettiği Motorwagen, 1887 yılında Paris fuarına götürüldükten sonra satışlar başlamıştır. Böylece otomotiv sektörünün temelleri atılmış oldu (Gabaçlı, 2018: 10-12).

Otomotiv sanayisinin bir başka boyuta atladığı dönem, 1913 yılında Henry Ford tarafından T model otomobilin seri üretimi başladıktan sonra bir standartlaşma meydana gelmiştir. Seri üretim gerçekleştirilirken temel ilkenin daha az işçi ile daha ucuz ve daha çok sayıda ürüne odaklanılıyor olması satışlarda patlamaya yol açmıştır (Bedir, 2002: 2). Henry Ford'un bu atılımının ardından 1908 yılında dönemin ikinci otomobil devi olan General Motors kurulmuştur. Bahsi geçen tüm bu gelişmeler meydana gelirken I.Dünya Savaşı'nın başlaması ile birlikte otomobil üretiminin yanı sıra savaş ihtiyaçlarına yönelik kamyon, tank gibi araçların üretimi de gerçekleştirilmiştir. Yükselişte büyük bir ivme kazanan otomotiv sektörü 2. Dünya Savaşı ile durgunluk dönemine girmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nin otomotiv sanayisindeki liderliği de Avrupa'da ürün farklılaştırılması ve savaş sonrası Japonya'nın önemli bir güç haline gelmesi ile oldukça sarsılmıştır (Gabaçlı, 2018: 13-14).

4.1.2. Türkiye'de Otomotiv Sanayinin Gelişimi

Türk otomotiv sanayisinin ilk temelleri 1954 yılında Türk Willys Overland Limited Şirketinin silahlı kuvvetleri için kamyonet ve jeep üretmesi ile atılmıştır. Daha sonra da otobüs ve kamyon montajı ile gelişimi sürmüştür (Görener ve Görener, 2008: 310). 1955 yılında Türk Otomotiv Endüstrisi Anonim Şirketi ile Otosan ve Çiftçiler

Anonim Şirketi'nin kurduğu kamyon fabrikaları ile gelişmeye devam etmiştir. 1963 yılında da otobüs üretimi İstanbul Otobüs Karoseri Sanayi Anonim Şirketi tarafından başlatılmıştır. İlk Türk otomobili olan 'Devrim', 1961 yılında Eskişehir'de Devlet Demir Yolları Fabrikasında üretilmiş olmakla birlikte talep yetersizliği sebebiyle üretimi sürdürülememiştir. 1966 yılında Anadol otomobilinin üretimi ile otomobilde ilk ciddi üretim başlamıştır. Bu gelişmeleri takiben binek otomobil üreten montaj fabrikaları faaliyete geçmiştir. 1968 yılında Tofaş, 1969 yılında Oyak Renault firmalarının kurulması beraberinde otomotiv sektörünün gelişimine ivme kazandırmışlardır. Otomobil üretiminin otomotiv sanayi içerisindeki payı düşünüldüğünde %70'lere ulaşmasında Tofaş ve Oyak Renault firmalarının üretimleri ile gerçekleştirilmiştir. Bu sebeple bahsi geçen iki firmanın Türkiye'de otomotiv sanayisinin gelişimindeki payları yadsınamaz derecede büyüktür (Bedir, 2002: 26-27).

1980'li yıllara kadar ülkemizde otomotiv sanayinin daha çok iç pazara dönük, teknolojisi düşük özelliklere sahip, ithal ikameci bir politikaya sahip olan ve çok sayıda firmadan oluşan bir yapısı olduğu gözlenmektedir. 1980'li yıllarda amaçlanan sektörün dışa açık olması, yenilikçi, kaliteli ve teknolojiden faydalanarak uluslararası rekabet gücüne sahip olabilecek bir konuma getirilmesi amaçlanmıştır.

4.2 OTOMOTİV SEKTÖRÜNE GENEL BİR BAKIŞ

Otomotiv sektörü; yarattığı katma değer, istihdama olan katkıları ve teknolojik gelişmelere olan öncülüğü açısından en önemli sanayi alanlarından biridir. Ayrıca lastik, cam, elektronik, demir-çelik gibi birçok sektörden girdi alması sebebiyle çok sayıda iş kolunda başlıca alıcı konumundadır (Bozdemir,2010: 189). Savunma sanayi, inşaat, ulaştırma gibi çeşitli sektörlerin motorlu araç ihtiyaçlarını da karşılaması yönü ile ekonominin lokomotif olduğu düşünülmektedir. Yenilik ve teknoloji alt yapısına sahip olduğu için yeni üretim tekniklerinin gelişiminde öncü bir sektördür (Gabaçlı, 2018: 3). Otomotiv sanayi; otomotiv ana sanayi ve yan sanayi olarak iki başlık altında incelenmektedir. *Otomotiv ana sanayi; yanmalı ya da patlamalı motorla tahrik edilen yük ya da yolcu taşımak, karayolu trafiğinde seyredebilmek üzere belirli teknik mevzuatlara göre üretilmiş olan dört veya daha fazla lastik tekerlekli taşıt araçları üreten sanayi koludur* (Devlet Planlama Teşkilatı, 2007: 1). Otomotiv ana sanayi kolu grubunda yer alan ürünler binek otomobiller, otobüs, minibüs, kamyon ve kamyonetler

olarak sıralanabilir. *Otomotiv yan sanayi; hem taşıt araçları imalat sanayisinde faaliyet gösteren firmalara hem de parktaki araçların parça yenileme taleplerine yönelik ana sanayi tarafından belirlenen teknik dökümanlara uygun olarak parça, aksam, modül veya sistem üreten sanayi koludur* (DPT, 2007:1). Otomotiv endüstrisinde ikinci sırada yer alan otomotiv yan sanayi, orijinal üreticilerinin gerek maliyetten gerek teknoloji açısından üretemedikleri ürünler için ‘Orijinale Üreten (OEM) ya da Orijinale Üretmeyen Firmalardan oluşan bir sanayi kolu olarak tanımlanabilir. Otomotiv yan sanayinin ürettiği parçalar; komple motor ve motor parçaları, fren sistemleri, süspansiyon parçaları, kauçuk ve lastik parçalar, dövme ve döküm parçalar, aküler, emniyet aksamaları olarak sıralanabilir (Gabaçlı, 2018: 6-7).

4.3. KÜRESELLEŞME AÇISINDAN OTOMOTİV SEKTÖRÜ

Sektörün yarattığı katma değer ve üretim büyüklüğü sayesinde dünya ekonomisine yön verdiği düşünülmektedir. Uluslararası Motorlu Taşıt Üreticileri Birliğine göre, dünya otomotiv sektörünün bir ülke olduğu düşünülürse bir yılda ürettiği katma değer üzerinden 2017 yılında dünyadaki en büyük altıncı ekonomisi olabileceği saptanmıştır (KPMG, 2019). Sektörün sürekli yatırım yapılması, teknik istihdam yaratabilme, teknik kültür oluşturması ve bunu diğer sektörlerle de yayabilmesi açısından bakıldığında ekonomi açısından stratejik bir öneme sahip olduğunu söylemek mümkündür. Ülke ekonomisinde rekabet gücünün artmasına katkı sağlamaktadır (TAYSAD, 2003).

Küreselleşme ile AR-GE harcamalarına da verilen önem artmıştır. Meydana gelen değişimlere ayak uydurabilmek, yeni teknolojileri ve gelişmeleri takip edebilmek için yapılan AR-GE harcamaları da gelişmişlik düzeyine katkı sağlayan önemli bir unsurdur. AR-GE harcamalarına bakıldığında otomotiv sektörü büyük bir paya sahiptir. Avrupa’da otomotiv sektörüne yapılan harcamalar AR-GE için yapılan toplam harcamaların neredeyse üçte birine karşılık gelmektedir. Avrupa’da otomotiv sektörü bu konuda lider konumdadır (TSKB, 2017). Otomotiv sektöründe gerçekleştirilen AR-GE harcamalarının karşılığı patent olarak alınmaktadır. En çok patent başvurusu yapan ülkeler Almanya ve Japonya olarak söylenebilir. Dünya’da en fazla AR-GE harcaması yapan ilk 20 işletmeye bakıldığında 5 tane işletmenin otomotiv sektöründe olduğu gözlenmiştir (Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, 2019: 12-13).

Otomotiv sektörünün yaşadığı dönüşüm ile birlikte küresel rekabet koşulları da zorlaşmaktadır. PWC'nin yaptığı araştırmalara göre, geleceğin otomobillerinde akıllı ve otonom özelliklerin ön plana çıkacağı vurgulanmaktadır. Dijital Otomotiv Raporu'nda otonom araçların gelişimi 5 seviyede gözlenmektedir. Seviye 1'e göre sürücü yardımının ön planda olduğu ancak Seviye 5'te aracın tüm kontrolünün sistem tarafından kontrol edilebileceği öngörülmektedir. Otomotiv sektörünün dijitalleşme yönünde yaşadığı yapısal değişimler sektörde yeniden bir yapılanmanın olduğu gerçeğini ortaya çıkarmaktadır. (Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, 2019: 23).

4.3.1. Yerli Otomobil Projesi

Türkiye için gerek dışarıya bağımlılığın azaltılması açısından gerek istihdam yaratılması ve cari açık sorununa olumlu yönde katkılarının bulunması gibi getirileri düşünüldüğünde Yerli Otomobil Projesi büyük bir önem arz etmektedir. Üretilmesi düşünülen yerli otomobilin başarı sağladığı düşünüldüğünde ülke ekonomisini etkileyen çeşitli faydaları olabilir. Ülkemizin otomotiv sektöründe herhangi bir oyuncu olarak bulunması yerine oyun kurucu konumuna taşınmasını sağlar. Ülkedeki diğer otomobil üreticileri de rekabet gücü üstünlüğü sağlayabilmek adına Ar-Ge çalışmalarına önem vererek ürün geliştirmeye odaklanır. Lokomotif sektör olarak adlandırılan otomotiv sektöründe meydana gelen bu gelişmeler paralelinde ilişkili olduğu tüm sektörleri de etkileyebilir. Ayrıca teknoloji ve iletişim teknolojilerinde de önemli adımlar atılmasını sağlayabileceği düşünülmektedir (<http://erhanerkut.com/wp-content/uploads/2017/11/YerliMilliOto.pdf>, Erişim Tarihi: 20.04.2019).

Türkiye'nin Otomobili Ortak Girişim Grubu, 2 Kasım 2017'de imzalanan protokol ile Türkiye'nin Otomobili Projesi faaliyete geçmiştir. 15 yıllık bir yatırım hamlesine göre hazırlanan proje, tek platform üzerinde üç farklı elektrikli araçtan oluşacak bir otomobil portföyünü barındırmaktadır. Türkiye genelinde yürütülen kapsamlı tüketici araştırması bu portföyü şekillendirmektedir. Üretilmesi planlanan araçlar yalnızca ülkemizde değil dünya pazarında da tercih edilen bir marka haline getirilmesi hedeflenmektedir (<http://www.akşam.com.tr>, Erişim Tarihi: 22.04.2019).

Türkiye'nin rekabet gücünü iyileştirebilmesi, uluslararası başarılarını koruması ve yeni fırsatlar yaratabilmesi için bu projenin başarı sağlayabilmesinin önemi büyüktür. Anadolu Grubu, BMC, Kıraca Holding, Turkcell ve Zorlu Holding'den oluşan beşli konsorsiyum; 2019 yılında yerli otomobilin prototipini, 2021 yılında ise ilk otomobili üretim bandından indirmeyi planlamaktadır. Uluslararası pazarda müşteriyi etkileyebilmek ve rekabet gücü sağlayabilmenin yolu müşterinin algısında farklılaşabilmeyi başarabilmektir. Yerli otomobil projesi uzun soluklu bir proje olmakla birlikte AR-GE'nin rolü yadsınamaz derecede büyüktür. Çünkü oluşturulacak değer zinciri ile müşterilerin dikkatini çekebilmek için satış ve satış sonrası hizmetlere önem verilmelidir. Rekabetin doğal bir sonucu olarak rakip firmaların önüne geçebilmek için stratejiler doğru planlanmalı, ürünün geliştirilmesi için değer zinciri iyi bir şekilde kurulum yönetilmelidir. Yerli otomobil projesine hem devletin hem de işletmelerin destek sağlaması gerekmektedir. Ayrıca yalnızca üretimine değil pazarlamasına da önem verilerek tüketicinin zihninde pozitif bir algı sağlanması hedeflenmelidir. Küresel vizyon çerçevesinde izlenecek politikalar ile birlikte doğru stratejiler oluşturularak üretim ve pazarlama planları yapıldığı takdirde başarı sağlayacağı düşünülmektedir (Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, 2019).

4.3.2. Otomotiv Sektöründe SWOT Analizi

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte yapısal olarak dönüşüm sürecinde olan otomotiv sektörünün karşı karşıya olduğu fırsatlar, tehditler ile sektörün güçlü ve zayıf yönleri bilinmelidir. Sektörün durum analizi aşağıdaki tablo ile ifade edilmektedir (KPMG, 2019: 19).

Tablo 6: Otomotiv Sektörünün Yapısal Durum Analizi

Güçlü Yönler	Zayıf Yönler
<ul style="list-style-type: none">▪ Sektörde faaliyet gösteren firmaların kurumsal yapılarının güçlü olması▪ İhracatta pazar çeşitliliğinin sağlanabilmesi▪ Avrupa pazarına yakın olunması▪ Avrupa pazarı ile güçlü bir iş birliği geçmişinin olması▪ Tedarik sanayinin gelişmişliği	<ul style="list-style-type: none">▪ Yurtiçi üretici firmaların küresel anlamda çevresel düzenlemeler için kendilerini hazır hissetmemesi▪ Firmaların finansman maliyetlerinin artmasıyla üretimin zorlaşması▪ Yurtiçi pazarlarda araçlara olan düşük güven düzeyi ve yüksek vergi yükü▪ Düzenleyici kamu otoritesi kararlarının belirsizliği▪ Üretim yapısının ithalata dayalı olması
Fırsatlar	Tehditler
<ul style="list-style-type: none">▪ Yerli Otomobil Projesi▪ AR-GE yatırım ve harcamalarına kamu tarafından destek sağlanması▪ Ülkenin jeopolitik konumu▪ Gelişmiş ülke standartlarının altında olan kişi başına düşen araç sayısı▪ Yeni nesil araçlara yapılan yatırımların artması▪ Taleplerin yeni nesil araçlara yöneleceği öngörüsü	<ul style="list-style-type: none">▪ Döviz kurlarında ve enflasyondaki ani değişimler▪ Teknolojik gelişmelerin otomotiv sanayide dönüşüm sürecine yönelik oluşturduğu baskı▪ Yenilikçi ve çevre dostu araçlara yönelimin olması ve tüketici ihtiyaçlarında meydana gelen değişimlerin yarattığı yüksek yatırım talebi

Kaynak: KPMG, 2019: 20-21'den yararlanılmıştır.

4.4. SÜRDÜRÜLEBİLİR REKABET ORTAMINDA YÖNETİM MUHASEBESİ: ISO 500'DE YER ALAN OTOMOTİV FİRMALARI ÜZERİNE BİR ANKET ARAŞTIRMASI

4.4.1. Literatür Taraması

4.4.1.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İlgili Dünya'da Yapılmış Çalışmalar

Yönetim muhasebesinde meydana gelen değişimleri, daha geniş bir perspektiften inceleyebilmek amacıyla Dünya çapında yapılan çalışmalar; gelişmekte olan ülkeler ve gelişmiş ülkeler şeklinde incelenmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarına göre daha fazla tercih edildiği bulgusudur. Gerek mevcut sistemden duyulan memnuniyet gerek çağdaş sistemler hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması gelişmekte olan ülkeleri yeniliğe daha kapalı bir hale getirmiştir.

Sulaiman vd. (2004), Asya ülkelerinde (Singapur, Malezya, Çin, Hindistan) daha önceden yapılan çalışmalar ışığında uygulanan geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları incelemiştir. Yapılan incelemeler sonucunda; (i) çalışma kapsamındaki tüm ülkelerde ortak bulgu, geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin daha yaygın kullanılmasıdır; (ii) Hindistan'da geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin yeterli bulunması, çağdaş sistemler hakkında bilgi yetersizliği ve geçiş aşamasının maliyetli bulunması sebebiyle firmalar değişim için herhangi bir sebep olmadığını savunmuşlardır; (iii) bütçelerin bir kontrol, planlama ve performans kontrol aracı olarak kullanımı çalışma kapsamındaki Asya ülkelerinde yaygındır; (iv) bu çalışma ile gelişmekte olan ülkelerde geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin neden hala yaygın olarak kullanıldığına dair kanıtlar bulunmaya çalışılmıştır; (v) rekabet açısından incelendiğinde tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam kalite yönetimi, hedef maliyetleme gibi uygulamaların firmaları rekabet açısından daha güçlü bir konuma getireceği elde edilen bulgular arasındadır.

Waweru vd. (2005) tarafından yapılan, Johannes Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı 52 firmayı kapsayan bu çalışmada yönetim muhasebesi uygulamaları,

uygulamalarda meydana gelen değişiklikler ve bu değişiklikleri etkileyen faktörler araştırılmıştır. Anket yöntemi kullanılan çalışmada sonuçlar şu şekildedir; (i) faaliyet tabanlı maliyetleme, dengeli puan kartı gibi çağdaş yönetim muhasebesi uygulamaları, bütçeleme, standart maliyet sistemi gibi geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ile birlikte kullanılmaktadır; (ii) çoğu firmanın benzersiz özelliklere sahip yeni bir ürün ortaya çıkarmanın rekabet avantajı sağlamada ana etken olduğunu düşünerek farklılaştırma stratejilerini uyguladıkları vurgulanmıştır; (iii) yerel ve uluslararası rekabetin hızlı artışına bağlı olarak son 17 yılda Güney Afrika’da yönetim muhasebesi uygulamalarında önemli değişikliklerin meydana geldiği çalışmanın bir diğer bulgusudur; (iv) Güney Afrika’da yapılan çalışmanın çıktıları diğer gelişmekte olan ülkelere göre daha farklı olmuştur bunun sebebi ülkeler arası farklılık gösterebilen yasal ve düzenleyici kısıtlar ve ekonomik politikalara bağlı olabileceği düşünülmektedir; (v) Katılımcıların % 73,1’i rekabet ortamının, firmalarda uygulanan maliyet / yönetim muhasebesi sistemi üzerinde çok önemli bir etkisi olduğunu belirtmiştir.

Shil vd. (2010), Bangladeş’te faaliyette bulunan firmaların benimsedikleri maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları araştırmıştır. Anket yöntemi uygulanan bu çalışmada 35 firmadan alınan yanıtlarla ulaşılan sonuçlar şu şekildedir; (i) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımının daha yaygın olduğu, özellikle maliyet yönetiminin firma başarısını yüksek derecede etkilediği düşünülmektedir; (ii) ankete katılan firmaların %66’sının hedef maliyetleme yöntemini kullanmakta olduğu gözlenmiştir; (iii) hedef maliyetleme yönteminin tercih edilme sebeplerinin rekabet avantajı sağlaması, farklı üretim unsurları arasında maliyet dağılımı yapılabilmesi ve ürün fiyatlandırması açısından yarar sağladığı düşünülmektedir; (iv) firmaların çağdaş yöntemleri tercih etmeme sebeplerinin; mevcut kullandıkları yöntemlerden memnun olmaları, çağdaş yöntemler hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları ve ilgili yöntemlerin karışık olduğunu düşündükleri olarak vurgulanmıştır.

Mat vd. (2010) tarafından, Malezya’da 2003 yılından önce kurulmuş olan 500 imalat işletmesinden 117’sini kapsayan çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya katılan işletmelere 2003-2007 yılları süresince kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamaları, organizasyon yapıları, rekabet ortamı, rekabet stratejileri ve performanslarında değişiklikler olup olmadığı sorulmuştur. Bu değişkenler arasında

anlamli bir iliŒki olup olmadığı analiz edilmiŒtir. Elde edilen bulgulara göre; (i) katılımcıların %80'inden fazlası rekabet ortamındaki deđiŒimin oldukça yüksek olduğunu belirtmiŒtir; (ii) meydana gelen deđiŒimlerdeki artıŒ ile ilgili dağılım incelendiğinde; rekabet ortamı, ileri üretim teknolojisi, yönetim muhasebesi uygulamaları, organizasyon yapısı, strateji ve performans olarak sıralanabilir; (iii) uygulanan stratejiler açısından bakıldığında en fazla farklılaŒtırma stratejisinin uygulandığı gzlenmiŒtir; (iv) yönetim muhasebesi uygulamalarının iŒletmelerce benimsendiği ve kullanılıyor olduğu elde edilen bir diğer bulgudur; (v) en fazla tercih edilen geleneksel yönetim muhasebesi uygulaması bütçeleme (%92,4), ađdaŒ yönetim muhasebesi uygulamaları ise ürün karlılık analizi (95,2) ve kıyaslamadır (80,5). (vi) beŒ yıllık dönemde meydana gelen deđiŒimde en fazla dŒŒ yüzdesi faaliyet tabanlı maliyetlemeye ait olmakla birlikte bu bulgu bazı literatürler ile eliŒmektedir (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). (vii) Malezya'daki üretim iŒletmelerinin rekabet ortamı ve üretim teknolojilerinde meydana gelen deđiŒimlere karŒı mevcut performanslarını korumak veya iyileŒtirmek için deđiŒime eğilimli oldukları gzlenmiŒtir.

Ahmad (2012), Malezya'daki KOBİ'lerde; 46 farklı yönetim muhasebesi uygulamasının kullanım derecesi, maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının iŒletme performansına olan etkisinin incelendiği alıŒmada 160 adet firmadan veri toplanmıŒtır. AraŒtırma sonuçlarına göre; (i) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının ađdaŒ yönetim muhasebesi uygulamalarına göre daha fazla tercih edildiği saptanmıŒtır; (ii) iŒletmeler tarafından uygulanan yönetim muhasebesi uygulamaları Mat vd. (2010) ile uyumlu olarak bütçeleme, performans değerlendirme, karlılık analizi gibi geleneksel tekniklerin yaygın olarak kullanıldığı grlmŒtr; (iii) yönetim muhasebesi uygulamaları ile firma performansı arasında paralel bir iliŒkinin varlığı gzlenmemiŒtir.

Lay ve Juson (2012), Malezya'da faaliyet gösteren iŒletmelerin stratejik yönetim muhasebesinin Porter'ın rekabet stratejisi (1980) ile iŒletme performansı arasındaki aracı rolünü araŒtırmıŒlardır. AraŒtırma sonuçlarına göre; (i) stratejik yönetim muhasebesi yöntemlerini uygulayan firmaların iŒletme performansı ve farklılaŒtırma stratejisi ile arasında bir köprü görevi üstlendiği, aralarında pozitif bir iliŒki olduğu gzlenmiŒtir; (ii) stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları maliyet liderliği stratejisi ile negatif iliŒkilidir; (iii) Porter'ın alıŒmasına benzer Œekilde bir

firmanın iki temel rekabet stratejisinden herhangi birini uygularsa ortalamanın üzerinde bir başarı elde edebileceği savunulmuştur.

Ramljak ve Rogosic (2012), Hırvatistan’da yer alan büyük ölçekli firmaların kullandığı maliyet teknikleri ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına olan bakış açıları incelemiştir. Anket yöntemi kullanılan çalışmada sonuçlar şu şekildedir; (i) en çok tercih edilen uygulamalar faaliyet tabanlı maliyetleme (%40), kalite maliyetleme (%39,4) ve hedef maliyetlemedir (%25,8); (ii) en az tercih edilen uygulamalar yaşam döngüsü maliyetleme (%9,1) ve çevre maliyetleri (%6,1) olarak gözlenmiştir; (iii) son beş yılda Hırvat firmalarında çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarına bakış açısı olarak büyük bir değişimin yaşandığı vurgulanmıştır; (iv) çoğunlukla mali kriz nedeniyle maliyetleri azaltmak ve kontrol etmek amacıyla büyük Hırvat firmalarının bir veya daha fazla stratejik yönetim muhasebesi yöntemini uygulamaya başladıkları gözlenmiştir; (v) Farklı stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımının sinerjik etkisi vurgulanmış aynı zamanda maliyet kontrolü ve maliyet azaltma üzerine olumlu etkileri olduğu hipotezi anket sonuçları ile desteklenmiştir.

Farouk ve Bose (2012), Mısır ve Çin’de yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme oranlarının karşılaştırmalı analizi ve bu uygulamaların benimsenmesi sonucuyla meydana gelen faydaları araştırmıştır. Çin’de Junjie, Agyenim ve Colin (2007), Mısır’da Sherine F. Al ve John Mc Lellan (2011)’in araştırmaları baz alınmıştır. Çalışmada birbirinden farklı yıllarda yapılmış olan araştırmaların kıyaslanması anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Bunun sebebi Mısır ve Çin’de çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme oranlarının düşük olmasına bağlanmaktadır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) Çin’de faaliyette bulunan firmalar daha çok bütçelemeyi tercih ederken Mısır’da hem performans değerlendirme hem de bütçeleme üzerine yoğunlaştıkları görülmüştür; (ii) Çin’de faaliyet gösteren firmalarda bütçeleme sistemi konusundaki vurgu, öncelikli olarak maliyetlerin planlanması, kontrolü ve mali tabloların hazırlanabilmesi için kullanılan araçlara daha fazla önem verildiği ifade edilmiştir; (iii) Mısır’da faaliyet gösteren firmalarda özellikle performans kontrolüne yönelik bütçeleme, performans değerlendirme ve bütçeleme sistemi üzerindeki vurguların ön plana çıktığı ve yeni bir ürünün planlama aşamasında maliyet azaltmaya daha fazla dikkat edildiği sonuçlarına ulaşılmıştır

Al ve McLellan (2013), Mısır'da faaliyet gösteren 215 firmayı kapsayan çalışmalarında bir firmanın benimsediği maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının firmanın izlediği stratejiler ile arasındaki uyumu araştırmıştır. Ayrıca strateji ve yönetim muhasebesi uygulamalarının örgütsel performansa olan etkisinin incelendiği araştırma sonuçlarına göre; (i) Mısır'da geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi yöntemlerinin kullanımı yaygındır; (ii) endüstri tipinin benimsenen yönetim muhasebesi uygulamalarına etkisi olmadığı gözlenmiştir; (iii) uygulanan yönetim muhasebesi yöntemi ve kullanılan stratejiler arasındaki uyumun firma performansını önemli ölçüde etkilediği gözlenmiştir; (iv) ankete katılan işletmelerin %86'sı bütçeleme uygulamalarına önem vermektedir; (v) en az tercih edilen uygulamalar faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ve dengeli puan kartı gibi çağdaş yönetim muhasebesi yöntemlerinin firmaların %5'inin uyguladığı tespit edilmiştir.

Ajibolade (2013), Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'ndan seçilen 200 firmadan 144'ünü kapsayan bu çalışmada yönetim muhasebesi tekniklerinin önemi, uygulanan yönetim muhasebesi teknikleri ile firma performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre; (i) Waweru vd. (2005)'nin Güney Afrika'da yapmış olduğu çalışmasına paralel olarak, Nijerya'da da uygulanan yönetim muhasebesi uygulamalarının gelişmiş ülkelerdeki yönetim muhasebesi uygulamaları ile uyumlu olduğu saptanmıştır; (ii), çağdaş yönetim muhasebesi teknikleri, küreselleşen ekonomide firmaların rekabet gücü sağlayabilmeleri ve değişen çevreye adapte olabilmeleri için geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerine alternatif olarak önerilmiştir; (iii) firma performansı ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Rao ve Beg (2015), Hindistan'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemektedir. 61 firmadan alınan yanıtları kapsayan bu çalışmada; (i) Ahmad (2012), Sulaiman vd. (2004), Mat vd. (2010) çalışmalarına benzer bir şekilde geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımının yaygın olduğu sonucuna ulaşılmıştır; (ii) en önem verilen yönetim muhasebesi uygulamaları maliyet-hacim-kar analizi ve bütçelemedir; (iii) şirketlerin çağdaş maliyet/yönetim tekniklerine geçişi için öneriler yapılmaktadır; (iv) Sulaiman vd. (2004) ile bu çalışmanın bulguları incelendiğinde Hindistan'ın geleneksel maliyet/yönetim muhasebe uygulamalarını benimsediği ve uzun bir süreç

boyunca çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına eğilim göstermediği gözlemlenen bir diğer bulgudur.

Akbar (2010), Birleşik Krallık ve Hindistan'da maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişimleri ve bu değişimi etkileyen faktörleri incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre; (i) her iki ülkede de firmaların benimsediği yönetim muhasebesi uygulamalarındaki belirgin bir artış olmasına rağmen, bütçeleme ve standart maliyet teknikleri gibi geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı yaygındır; (ii) Hindistan'da geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı yaygın olmakla birlikte faaliyet tabanlı maliyetleme ve dengeli puan kartı gibi modern yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı başlangıç aşamasında olduğu gözlenmiştir; (iii) Katılımcıların% 70'i, yönetim muhasebesi değişikliğinin firmalarında finansal performansı veya satışları artırmaya yardımcı olduğunu düşünmektedir; (iv) Birleşik Krallık'ta geleneksel yöntemlerin yanında modern maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı gözlenmekle birlikte en çok tercih edilen uygulamalardan biri dengeli puan kartıdır; (v) Hindistan'daki firmaların çoğu mevcut performans ölçüm sistemlerinden duyulan memnuniyetsizliğin, yönetim muhasebesi uygulamalarını değiştirme kararını etkilemediğini düşünmektedir. Öte yandan, Birleşik Krallık'taki firmalar performans ölçüm sistemlerinden memnun olmamanın değişimin en önemli nedenlerinden biri olduğunu belirten tam tersi bir görüşe sahiptir.

Küreselleşme ile birlikte bilgi ihtiyacının artması, rekabetin artması üretim teknolojilerinin önem kazanması, finansal bilgi ihtiyacının yanında finansal olmayan bilgi ihtiyacının da artması ile birlikte yönetim muhasebesi dinamik bir hale gelmiştir. Gelişmiş ülkelerde yapılan çalışmalar daha çok firmaların dış çevre ile olan etkileşimleri incelenmiş ve uyum sağlama sürecinde çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelimin arttığı gözlenmiştir. Aynı zamanda çağdaş yönetim muhasebesinde meydana gelen değişimler ele alınırken; çalışmalarda daha çok yönetim muhasebesi ve strateji üzerinde yoğunlaşıldığı görülmüştür.

Chenhall ve Langfield-Smith (1998), Avustralya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenmesine ilişkin bir araştırma yapmışlardır. Aynı zamanda yönetim muhasebesi uygulamalarının strateji ve rekabet stratejileri ile olan bileşiminin firma

performansına olan etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı çağdaş uygulamalara göre daha yaygındır; (ii) işletmeler için ürün farklılaştırma, düşük maliyet ya da ikisinin kombine olarak uygulanmasının firma performansına olumlu etkileri olduğu saptanmıştır; (iii) Farklılaştırma stratejilerinin; kıyaslama, stratejik planlama teknikleri ve faaliyete dayalı teknikler içeren yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkili olduğu gözlenmiştir; (iv) maliyet liderliği stratejilerinin firmalarda mevcut süreçleri iyileştirme, üretim sistemlerini yenileme ve entegre etmeye ilişkin faaliyet tabanlı yönetim muhasebesi teknikleri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Garg vd. (2003), ABD’de yürütülen bu çalışmada Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü (IMA) üyelerinin katılımıyla geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarına genel bir perspektif kazandırmak amacıyla bir anket çalışması düzenlemişlerdir. Uygulanan anketin sonuçlarına göre; (i) işletmelerin mevcut ekonomik ortamda yeni maliyet/yönetim tekniklerini benimsemesi gibi bir öncelikleri bulunmamaktadır; (ii) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı yaygın olduğu gözlenmiştir; (iii) en çok kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri ise %76’lık benimsenme oranı ile sayısal teknikler (hesap çizelgeleri gibi), geleneksel maliyetleme yöntemleri (tam maliyet gibi) ve %75 oranla operasyonel bütçeleme olarak sıralanabilir; (iv) çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi yöntemlerinin benimsenme oranları geleneksel yöntemlere göre oldukça düşük olmakla birlikte adaptasyon süreci devam etmektedir; (v) tercih edilen çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri ise hedef maliyetleme (%26), değer bazlı yönetim (%25) ve kısıtlar teorisi (%22) olarak gözlenmiştir; (vi) işletmeler açısından maliyet yönetimi stratejik karar verme açısından önemli bir girdi olduğu çalışmanın bir diğer bulgusudur.

Hyvönen (2008), Finlandiya’da faaliyet gösteren işletmelerde yönetim muhasebesi tekniklerine ilişkin kapsamlı bir bakış açısıyla; yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanma dereceleri, yönetim muhasebesi teknikleri, strateji, ileri üretim teknolojileri ve örgütsel performans arasındaki ilişkileri incelemeyi amaçlamıştır. 132 firmaya gönderilen anketlerden 51’ini kapsayan çalışmada 45 farklı yönetim muhasebesi sisteminin faydaları ve uygulanma dereceleri tespit edilmiştir; (i) çalışma kapsamındaki 45 yönetim muhasebesi sisteminin çoğu firma tarafından benimsenmiş olduğu gözlenmiştir; (ii) çağdaş muhasebe tekniklerinin yakın zamanda

önceki araştırmalarda bulunanlardan daha yaygın olarak benimsendiği tespit edilmiştir; (iii) ayrıca yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanması ile strateji geliştirme ve performans değerleme açısından faydalar sağlandığı gözlenmekle birlikte finansal olmayan bilgilere verilen önemin arttığı vurgulanmıştır. Yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanma düzeyi ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar Chenhall ve Langfield-Smith'in (1998) Avustralya'da yapmış olduğu çalışma ile kıyaslanmıştır; (iv) Avustralya ve Finlandiya'da uygulanan yönetim muhasebesi uygulamalar arasında benzerlik olduğu tespit edilmiştir; (v) Aralarında gözlenen belirgin farklardan biri Finlandiya'da faaliyet gösteren firmaların Avustralya'da faaliyet gösteren firmalara göre finansal olmayan bilgilere daha fazla önem verdiği olarak söylenebilir.

Abdel-Kader ve Luther (2008), İngiltere'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde uygulanan maliyet/yönetim muhasebesi yöntemlerinin incelendiği çalışmada anket yöntemi kullanmışlardır. 245 firmayı kapsayan bu çalışmada firmalar tarafından uygulanacak olan maliyet/yönetim muhasebesi yöntemi seçilirken dikkat edilmesi gereken faktörlerin üzerinde durulmuştur. Ayrıca firmaların neden farklı maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları benimsedikleri konusu araştırılmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre; (i) maliyet/yönetim muhasebesi uygulaması seçilirken çevresel belirsizlik, organizasyon yapısı, firma büyüklüğü gibi dış etkenlerin öneminin yanı sıra; tam zamanında üretim, ileri üretim teknolojileri gibi rekabet gücü yaratabilecek tekniklerin sağladığı faydaların önemi vurgulanmıştır; (ii) bahsedilen faktörlere önem veren firmaların daha karmaşık maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarını tercih ettiği gözlenen bir diğer bulgudur; (iii) rekabet stratejileri açısından incelendiğinde ürün farklılaştırma ile maliyet yönetiminin yönetim muhasebesi uygulamalarının karmaşıklığı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Angelakis vd. (2010) tarafından, Yunanistan'da faaliyet gösteren firmaların geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarını ne ölçüde kullandıkları, geliştirilen uygulamalara ilişkin gelecekte düşüncelerinin nasıl olacağı araştırılmıştır. Araştırma sonuçları Finlandiya'da yapılan bir çalışma ile kıyaslanmıştır. 157 firmayı kapsayan çalışmada; (i) geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının büyük ölçüde benimsenip kullanıldığı gözlenmiştir; (ii) çalışmanın büyük ölçekli firmalar arasında yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda rekabetin şiddetli olması sonucu Yunan firmalarının geleneksel yöntemlerden çağdaş yöntemlere geçiş sürecinde olduğu çıkarımı yapılabilir; (iii)

Finlandiya’da faaliyet gösteren firmaların uygulamaları kullanma oranı Yunanistan’daki firmalara göre daha yüksek olduğu çalışmanın bir diğer bulgusudur; (iv) maliyet kontrolü açısından bütçeleme uygulamaları (%98) neredeyse tüm Yunan firmaları tarafından kullanılmakta oldukları ve çok önemli buldukları söylenebilir; (v) Finlandiya ve Yunanistan firmaları bütçeleme yöntemlerini kullanma oranları açısından kıyaslandığında Finlandiya’nın daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu söylenebilir.

Pavlatos ve Kostakis (2015), Yunanistan’da meydana gelen finansal krizlerin yönetim muhasebesi kullanımına olan etkisini ne derecede etkilediği ölçülmüştür. 301 firmanın katılım sağladığı çalışmada kriz öncesi (2008) ve kriz sonrası (2013) olmak üzere iki kez anket uygulanmıştır. Bu sayede krizin çeşitli yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımındaki rolü ve bu uygulamaların algılanan önemindeki değişimlerin gözlemlenmesi hedeflenmiştir. Çalışma sonuçlarına göre; (i) Kriz dönemlerinde firmaların ayakta kalabilmek ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayabilmek amacıyla çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına yöneldiği gözlenmiştir; (ii) Kriz döneminde stratejik yönetim muhasebesi teknikleri, ürün yaşam döngüsü maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bütçeleme uygulamalarının kullanımında artış gözlenen bir diğer bulgudur.

Cinquini ve Tenucci (2010), İtalya’da 92 firmayı kapsayan çalışmada stratejik yönetim muhasebesi ve iş stratejisi arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) müşteri karlılık analizi, kalite maliyetleme gibi stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı yaygındır; (ii) Araştırma kapsamındaki İtalyan firmaların daha çok maliyet liderliği stratejisi uygulamayı tercih ettiği ve maliyet bilgisini ele alan stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını tercih ettikleri gözlenmiştir; (iii) ayrıca firmaların farklı stratejiler belirlerken stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının hangilerini seçecekleri konusunda yönelimlerini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

Laats ve Haldma (2012), Estonya’da faaliyet gösteren firmalarda yönetim muhasebesi tekniklerinde meydana gelen değişimin dış çevre ile arasındaki ilişkiyi incelemiştir. 2004 ve 2007 yıllarında 65 firmaya anket uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) bütçeleme, değişken-sabit gider ayrımı gibi uygulamaların kullanımı yaygındır; (ii) rekabetin artması, çevre yapısının değişmesi gibi dış etkenler

ile çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerine yönelimin artmaya başladığı gözlenmiştir; (ii) çevresel unsurlar, bilgi teknolojisindeki ilerlemeler, örgütsel yapı gibi etkenlerin yönetim muhasebesi uygulamalarını etkilediği düşünülmektedir; (iii) çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelim arttıkça finansal olmayan bilgiler de ön plana çıkmaya başlamıştır.

Henri vd. (2016), Kanada’da faaliyet gösteren 319 imalat işletmesini kapsayan çalışmada; uygulanan maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ve işletme performansı arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Aynı zamanda çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulaması olan çevre maliyetlerinin işletme performansına olan katkısı incelenmiştir. Anket sonuçlarına göre; (i) işletmeler açısından kısa vadede stratejik kararlar alma sürecinde çevre maliyetlerinin yardımcı bir uygulama olduğu sonucuna ulaşılmıştır; (ii) işletme performansı ve çevre maliyetleri arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir; (iii) maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ve işletme performansı arasında pozitif bir ilişki gözlenmiştir.

4.4.1.2. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İlgili Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar

Büyükipekçi (2004) tarafından, Türkiye’deki 500 büyük sanayi firması içinden 114 firmayı kapsayan bu çalışma ile maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyleri tespit edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre; (i) Araştırmaya katılan işletmelerin %96,1’i bütçeleme ve finansal planlama yapmakta oldukları gözlenmiştir; (ii) en çok kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi uygulaması %48,1’lik bir oranla faaliyet tabanlı maliyetlemedir; (iii) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranları çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına göre oldukça fazladır.

Tanış (2005) tarafından yapılan çalışmada ülkemizde yer alan 500 büyük sanayi işletmesi temel alınarak; yeni maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı, ileri üretim teknolojilerinin kullanım düzeyi ve ürün maliyet yapılarında meydana gelen değişiklik araştırılmıştır. Anket yöntemi kullanılarak yapılan bu çalışmada 500 işletmeden 104 adet geri dönüş alınmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre, (i) işletmelerin büyük çoğunluğunun ileri üretim teknolojilerini kullandığı, ileri imalat teknolojileri kullanımının ürün maliyet yapılarını geliştirmeye yardımcı olduğu, aynı zamanda direkt ilk madde ve malzeme ve işçilik maliyetlerinde %20’ye varan

tasarruflar elde edildiği gözlenmiştir; (ii) araştırmaya katılan işletmelerin %54'ü tamamen yeni bir maliyet/yönetim sistemi denemesini yapmakla birlikte en çok tercih edilen pilot uygulama %34 ile toplam kalite yönetimidir; (iii) tam zamanında üretim ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri de pilot uygulamalarda tercih edilmiştir ancak pilot çalışmalardan sonra kullanımı tercih edilen sistem toplam kalite yönetimi olmuştur.

Ersoy vd. (2006) tarafından, İstanbul Sanayi Odası'nın 2002 yılı için yayımlanmış olduğu 500 büyük sanayi firması içinden 51 işletmeyi kapsayan çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışmada ülkemizde faaliyette bulunan üretim işletmelerinde uygulanan geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile finansal tablolar ve analizlerine ilişkin uygulamaların incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; en çok kullanılan maliyetleme yöntemleri tam maliyetleme (%47,1), fiili maliyetleme (%68,6) ve safha maliyetlemedir (%29,5); (ii) toplam mamul maliyetleri içinde DİMMG ilk sırada yer almakta, bunu GÜG ve DİG takip etmektedir; (iii) en çok kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları; maliyet-hacim-kar analizleri (%72,6), stratejik karlılık analizi (%47,1), esnek bütçeleme (%45,1) ve müşteri karlılık analizleri (%45,1) olarak sıralanmaktadır.

Şavlı (2006) tarafından, İMKB'ye kayıtlı üretim işletmelerinde uygulanan maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanma düzeyleri araştırılmıştır. Türkiye'de maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri ile ilgili bir çerçeve çizilmesi amaçlanmıştır. Geri dönüş alınan 67 firma açısından araştırma sonuçları; (i) bütçelemenin en yaygın yönetim muhasebesi aracı olduğu ve araştırma kapsamındaki firmaların neredeyse her 10 firmadan 9'unun bütçeleme kullandığı söylenebilir ve bu bulgu dünyadaki trendler ile uyumludur; (ii) Türkiye'de yapılan diğer çalışmalar ile benzer olarak geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri kullanımının yaygın olduğu gözlenmiştir. Diğer çalışmaların aksine modern teknikleri de uygulayan önemli bir kesim mevcuttur; (iii) en çok uygulanan modern maliyet/yönetim muhasebesi sistemi %63'lük bir oranla toplam kalite yönetimi olmakla birlikte, bunu %57'lik bir oranla Kaizen Maliyetleme takip etmektedir; (iv) ilgili örnekleme ilişkin Öztürk (2012) 'ün çalışmasından farklı olarak faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanım düzeyi oldukça düşüktür katılımcı firmaların %77'si faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini tercih etmediğini belirtmiştir; (v) Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin tercih edilmeme sebepleri firma ile uyumlu olmadığı düşünülmesi,

maliyetli olması ve hakkında yeterli bilgi sahibi olunmamasıdır; (vi) tüm sonuçlar göz önünde bulundurulduğunda, her firmanın kendine özgü maliyet sistemi olması gereği ve tercih edilen uygulamaların firmaların ihtiyaçları ve beklentileri doğrultusunda şekillenebileceği yorumu yapılabilir.

Uyar (2010), İstanbul'da faaliyet gösteren KOBİ ve Büyük Ölçekli İşletmelerden oluşan 61 üretim işletmesini kapsayan çalışmada geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemiştir. Anket yöntemi kullanılan bu çalışmada ulaşılan sonuçlara göre; (i) maliyet bilgileri en çok fiyatlandırma kararlarında kullanılmaktadır; (ii) en önemli üç yönetim muhasebesi uygulaması bütçeleme, planlama ve kontrol ve maliyet-hacim-kar analizleridir; (iii) en az tercih edilen yönetim muhasebesi uygulamaları ise stratejik planlama ve transfer fiyatlandırmasıdır; (iv) ekonomik krizler, rekabetin artması gibi nedenler maliyet muhasebesine verilen önemi artırmıştır; (v) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının önem kazandığı ancak çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına geleneksel uygulamalara nazaran daha az önem verildiği gözlenmiştir.

Yalçın (2012), Türkiye'deki 500 büyük sanayi firması içinden 85 işletmeyi kapsayan çalışmada ilgili firmaların yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanım alanları, amaçları ve benimsenme oranları araştırılmıştır. Ayrıca bu çalışmada daha önce aynı alanda araştırma yapılmış olan 6 çalışma (Hyvönen- Finlandiya, Pavlatos ve Paggios- Yunanistan, Joshi- Hindistan, Wijewardena and Zoysa- Japonya ve Avustralya, Chenhall and Langfield Smith- Avustralya ve Angelakis vd.- Yunanistan) dahil edilerek; yönetim muhasebesinin benimsenme oranları tespit edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre; (i) Türkiye'de ve daha önce yapılan diğer çalışmalarda geleneksel bütçeleme uygulamalarının kullanımının geliştirilen yeni sistemlere göre daha yaygın olduğu tespit edilmiştir; (ii) İncelenen tüm ülkelerde planlama ve bütçeleme uygulamalarında yıllık bütçeler, sermaye bütçelemesi ve nakit bütçelerinin benimsenme oranları oldukça yüksek oranlarda gözlenmiştir; (iii) Türkiye'de yönetim muhasebesinin kullanım amaçları incelendiğinde önem sırasına göre; maliyet kontrolü, fiyatlandırma kararları ve stratejik kararlar için işletmeye sağlanan bilgiler ve maliyet düşürme olarak sıralanmaktadır; (iv) Türkiye'de ve daha önce yapılan diğer çalışmalarda geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarının çağdaş sistemlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Öztürk (2011), İMKB'ye kayıtlı 154 sanayi işletmesi içinden 87 işletmeyi kapsayan doktora tezinde uygulanan maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri, bu tekniklerin uygulanma amaçları ve uygulanmıyorsa da uygulanmama sebeplerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) uygulamaya katılan işletmelerde, en çok uygulanan maliyet/yönetim sistemi Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (36,7), en az uygulanan sistem ise Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme (13,7) olarak tespit edilmiştir, (ii) işletmelerin maliyet/yönetim tekniklerini en fazla üretim maliyetlerini düşürebilmek için kullandığı ve bu teknikleri kullanmayı tercih etmeyen işletmelerin tercih etmeme sebepleri yöntemler hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmamaları tespit edilen diğer bulgulardır; (iii) işletmelerin etkin oldukları sektörde tutunabilmeleri ve rakipleri ile verdikleri mücadelede başarı sağlayabilmeleri için yüksek rekabet gücü unsurları büyük önem taşır. Rekabet stratejilerini de şekillendiren bu unsurlara verdikleri önem; kalite (%66,7), maliyet (%31) ve hız (%2,3) olarak sıralanmaktadır.

Çetin ve Eren (2017), BIST'da işlem gören 72 imalat işletmesini kapsayan çalışmada dinamik dış çevreden kaynaklanan rekabet ve üretim teknolojilerinde meydana gelen değişimlerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) firmaların yönetim muhasebesi uygulamalarından en fazla ürün karlılık analizlerini kullanmaya başladığı ve ikinci sırada ise bütçe kontrolünün yer aldığı; (ii) 2011-2015 yılları arasında firmaların faaliyette bulunduğu sektörün rekabet ortamında artış olduğu gözlenmiştir. Buna paralel olarak ileri imalat teknolojileri ve yönetim muhasebesi tekniklerinin daha çok kullanılmaya başlandığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Tanış (2005)'in çalışması ile benzer şekilde; rekabet ortamındaki değişim ve ileri imalat teknolojileri kullanımı ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında pozitif yönlü bir ilişki gözlenmiştir.

Dendeş (2017) tarafından, Aydın ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet hesaplama yöntemleri, geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyleri araştırılmıştır. Yanıt alınan 66 firma doğrultusunda elde edilen araştırma sonuçlarına göre; (i) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı çağdaş uygulamalara göre oldukça yüksek bir oran tespit edilmiştir; (ii) en çok kullanılan geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları tam maliyet (%71), fiili maliyet (%69,4), sipariş maliyet (%61) olarak

tespit edilmiştir; (iii) %94'lük bir oranda geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılmasına rağmen memnun kalınmadığı sonucuna varılmıştır.

Turan (2018), Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan üretim işletmeleri içinden 64 firmayı kapsayan çalışmada; maliyet teknikleri, ileri üretim teknolojilerini kullanım dereceleri, geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarını benimseme ve kullanım derecelerinin durumlarını incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre; (i) en çok kullanılan geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri tam maliyet (%46,03), sipariş maliyet (46,03) ve fiili maliyet (%66,67) yöntemleridir; (ii) en çok kullanılan çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları faaliyet tabanlı maliyetleme (% 42,59), tam zamanında üretime göre maliyetleme (% 42,11) yöntemidir; (iii) en az kullanılan yöntem ise çevre muhasebesi (%5,45) yöntemidir; (iv) daha önce yapılan çalışmalar ile paralel olarak geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına göre daha fazladır ancak Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri kullanımının azımsanmayacak derece de olduğu da çalışmanın bir diğer bulgusudur.

Tablo 7: Yönetim Muhasebesi ile İlgili Dünya’da Yapılmış Çalışmalar

Gelişmekte Olan Ülkelerde Yapılmış Olan Çalışmalar	Örneklem	Sonuçlar
Sulaiman vd. (2004)	Singapur- Malezya-Çin- Hindistan	<p>Geleneksel yönetim/maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanımının yaygın olduğu tüm çalışmaların ortak bulgusudur. Mevcut sistemlere duyulan memnuniyet ve çağdaş sistemler hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması gelişmekte olan ülkelerin geleneksel teknikleri benimsediği gerçeğini ortaya koymaktadır. En çok tercih edilen yönetim muhasebesi uygulamasının bütçeleme olduğu saptanmıştır. Nijerya ve Güney Afrika’da çağdaş sistemlere yönelimin diğer ülkelere göre daha yaygın olduğu gözlenmiştir.</p>
Waweru vd. (2005)	Güney Afrika	
Shil vd. (2010)	Bangladeş	
Mat vd. (2010) Ahmad (2012) Lay ve Juson (2012)	Malezya	
Farouk ve Bose (2012)	Çin	
Al ve McLellan (2013)	Mısır	
Ajibolade (2013)	Nijerya	
Rao ve Beg (2015) Akbar (2010)	Hindistan	
Gelişmiş Ülkelerde Yapılmış Olan Çalışmalar	Örneklem	
Chenhall ve Langfield Smith (1998)	Avustralya	<p>İşletmelerin stratejik karar vermeleri açısından maliyet kontrolünün önemi vurgulanmıştır. Yönetim muhasebesi ve strateji kavramının ilişkisi ön plandadır. Finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin önemi ön plandadır. Geleneksel tekniklerin yaygın kullanımına karşın rekabetin artması, dış çevredeki belirsizliğin artması gibi etkenlerden dolayı gelişmekte olan ülkeler çağdaş teknikleri denemeye eğilimlidir.</p>
Garg vd. (2003)	ABD	
Hyvönen (2008)	Finlandiya	
Abdel-Kader ve Luther (2008)	İngiltere	
Angelakis vd. (2010) Pavlatos ve Kostakis (2015)	Yunanistan	
Cinquini ve Tenucci (2010)	İtalya	
Laats ve Haldma (2012)	Estonya	
Henri vd. (2016)	Kanada	

Tablo 8: Yönetim Muhasebesi ile İlgili Türkiye’de Yapılmış Çalışmalar

Çalışmalar	Örneklem	Sonuçlar
Büyükepeçi (2004) Tanış (2005) Ersoy vd. (2006) Yalçın (2012)	ISO 500	Geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme ve kullanım oranları, çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına göre daha yüksektir. Çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili bilgi yetersizliğinin olduğu tespit edilmiştir. Firmaların büyük çoğunluğu bütçeleme yöntemlerini kullanmaktadır. Ekonomik krizler ve rekabetin artması gibi nedenler maliyet/yönetim muhasebesine verilen önemi artırmıştır.
Şavlı (2006) Öztürk (2012) Çetin ve Eren (2017)	BIST (IMKB)	
Uyar (2010)	İstanbul	
Dendeş (2017)	Aydın	
Turan (2018)	Manisa	

4.4.2.2. Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Dünya’da Yapılan Çalışmalar

Parker ve Helmes (1992) tarafından, rekabet stratejileri ile işletme performansı arasındaki ilişki araştırılmıştır. Amerika ve Birleşik Krallık’ta faaliyet gösteren tekstil firmalarının incelendiği bu çalışmada; (i) rekabet stratejilerinin işletme performansını artırdığı tespit edilmiştir; (ii) maliyet liderliği stratejisi ile rekabet gücü arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır; (iii) finansal performans yüksek olan firmaların daha çok maliyet liderliği stratejisine eğilim gösterdiği, yüksek büyüme gösteren firmaların ise farklılaştırma stratejisine daha fazla eğilim

gösterdikleri gözlenmiştir; (iv) işletmelerin rekabet stratejilerini seçerken hedefleriyle uyumlu olmasının önemi vurgulanmıştır; (v) kombine olarak maliyet liderliği stratejisi ile farklılaştırma ya da odaklanma stratejisini bir arada uygulayan işletmelerin tek bir strateji uygulayan işletmelere göre daha üstün performans elde ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008) tarafından, Gana’da rekabet stratejileri uygulanmasının performans üzerindeki etkisi ve bir kombinasyon stratejisi uygulandığında firmalara fayda ve performans artışı sağlayıp sağlamadığı araştırılmıştır. Baz alınan rekabet stratejileri; maliyet liderliği, farklılaştırma ve her ikisinin uygulanması sonucu ortaya çıkan kombinasyon stratejilerdir. 106 firmadan alınan yanıtlar ışığında; (i) rekabet stratejileri uygulayan firmaların performanslarının artacağı tespit edilmiştir; (ii) kombinasyon strateji uygulayan bir firmanın sadece maliyet liderliği stratejisini kullanan firmalara göre önemli ölçüde performans faydası sağlayabilme eğilimi olduğu anlaşılmıştır; (iii) farklılaştırma stratejisi uygulayan bir firma ile kombinasyon strateji uygulayan bir firmanın performansı kıyaslandığında önemli bir fark görülmemiştir; (iv) arada sıkışıp kalan firmaların başarı sağlayamayacağı, tutarlı bir rekabet stratejisi uygulayan firmaların önemli ölçüde performans avantajları elde edebileceği gözlenmiştir.

Yan (2010), Çin’de faaliyet gösteren küçük ve orta boyda işletmelerde uygulanan rekabet stratejileri ve iş çevreleri araştırmıştır. 121 firmadan dönüş alınan çalışmada; (i) küçük ve orta boyda işletmelerin piyasada kalabilmeleri, rekabet avantajı sağlayabilmeleri için rekabet stratejilerinin önemli olduğu vurgulanmıştır; (ii) maliyet, farklılaştırma ve inovasyon stratejilerinin dinamik ortamlarda uygun stratejiler olduğu gözlenmiştir; (iii) aynı zamanda tüm stratejilerin firma performansı ile arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Parnes (2011), Amerikan oligopolistik otomotiv sektöründe rekabet stratejilerinin uygulanmasını araştırmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) çeşitli aşamalarında farklı rekabet stratejileri uygulayan firmaların sadece bir rekabet stratejisi uygulayan firmalara nispeten daha sürdürülebilir olduğu gözlenmiştir; (ii) maliyet liderliği stratejisini uzun dönemde uygulayan firmaların farklılaştırma stratejisi uygulayan firmalara göre daha sürdürülebilir olduğu tespit edilmiştir; (iii) Porter’ın rekabet stratejileri ile ilgili çalışmasına paralel olarak, iki ana stratejinin

(maliyet liderliği, farklılaştırma) her ikisini de uygulayan firmaların arada sıkışıp başarısız olacakları vurgulanmıştır.

Spillan vd. (2011), Guetamala’da perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde rekabet stratejileri ve işletme performansı ilişkisi araştırılmıştır. 364 firmadan geri dönüş alınan çalışmada; Parker ve Helmes, Acquaah ve Yasai Ardekani’nin bulguları ile paralel olarak, firmaların kombine uyguladıkları rekabet stratejilerinin daha üstün performans elde ettiği ve rekabet gücü sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

4.4.2.3. Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Akyüz vd. (2010) tarafından, Trabzon’da Arsin Organize Sanayi Bölgesi’nde yer alan işletmelerin 43’ünü kapsayan çalışmada; işletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler, rekabet düzeyleri ve kalite anlayışları araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) işletmeler açısından en etkili rekabet faktörü ürünün satış fiyatı olmakla birlikte en az etkili olan rekabet faktörü ise yeni ürün geliştirebilme olarak bulunmuştur (ii) işletmelerin rakipleri ve kendilerini kıyaslarken sistematik ve tarafsız oldukları tespit edilen bir diğer bulgudur; (iii) yenilik ve ürün farklılaştırma faktörleri rekabet stratejileri ile ilişkilendirilerek vurgulanmış, rekabet avantajı sağlayan unsurların firmaların başarılı olabilmeleri için kilit bir rol oynadığı gözlenmiştir.

Kamaşak (2010), İstanbul Sanayi Odası’nın yayımlanmış olduğu en büyük sanayi işletmelerinin ilk 500 ve ikinci 500’ünden 157’sini kapsayan çalışmada; anket yöntemi kullanmıştır. Bu çalışmada; (i) jenerik rekabet stratejilerinin pazar performanslarına ve işletme karlılığına etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerini bir arada uygulayabilen işletmelerin diğer işletmelere kıyasla gerek karlılık gerek pazar performansları açısından daha başarılı olduğu gözlenmiştir; (ii) tekli stratejiler açısından bakıldığında, farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmelerin diğer stratejileri uygulayan işletmelere göre karlılık açısından daha başarılı olduğu, düşük maliyet stratejisi uygulayan işletmelerin ise pazar performansı açısından daha başarılı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Ancak Ahmetoğulları (2014)’nin çalışmasına zıt olarak kombine stratejileri uygulayan işletmelerin sayısı oldukça azdır.

Bozdemir (2010) tarafından, Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk otomotiv sektörü ana ve yan sanayide faaliyet gösteren firmalar açısından uygulanma düzeyleri, rekabet stratejileri ve rekabet araçlarına verdikleri önem derecelerinin tespit edilmesi hedeflenmiştir. Marmara Bölgesi'nde yapılan ve 249 firmayı kapsayan doktora tezinde anket yöntemi uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) uygulamaya katılan firmaların rekabet üstünlüğü sağlayabilmek için en çok kaliteye önem verdikleri gözlenmiştir; (ii) en az tercih edilen rekabet stratejisi farklılaştırma stratejisidir; ankete katılan işletmelerin %62,2'lik kısmı hiçbir zaman bu stratejiyi tercih etmediklerini ifade etmişlerdir; (iii) genellikle tercih edilen rekabet stratejisi odaklanma stratejisi olmakla birlikte, maliyet liderliği stratejisinin rekabet üstünlüğü sağlamada etkili olduğunun göz ardı edildiği vurgulanan bir diğer bulgudur; (iv) maliyet düşürme çalışmalarında en fazla maliyet tablolarından (%45,4) yararlanmakla birlikte, tam zamanında üretim (34,9), faaliyet tabanlı maliyetleme (%33,7) ve benchmarking (33,3) uygulamalarından da sıklıkla yararlanıldığı gözlenmiştir.

Akbolat vd. (2012) tarafından, Türkiye'de faaliyet gösteren hastanelerde rekabet stratejisi uygulanıp uygulanmadığı, uygulanıyorsa hangi rekabet stratejisinin tercih edildiği ve firma performansına olan etkisi araştırılmıştır. 45'i özel 120'si kamu olan 165 hastaneden alınan yanıtlar ile gerçekleştirilen bu çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; özel hastanelerde daha fazla kullanılmakla birlikte en çok farklılaştırma stratejisinin (%50,4) tercih edildiği, odaklanma stratejisi (%26,6) ve maliyet liderliği stratejisinin (%23) takip ettiği görülmektedir.

Ahmetoğulları (2014), Batı Marmara Bölgesi'nde yer alan imalat işletmelerinde yöneticilere uygulanan anket çalışmasında işletmelerde geleneksel ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri, rekabet avantajı arasındaki ilişkiler incelenmiştir. İlgili değişkenlerin hem birbiri ile hem de firma performansı arasındaki etkileşiminin incelendiği çalışmada 364 yöneticiden alınmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre; (i) geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının firma performansını doğrudan etkilemediği gözlenirken stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının ise firma performansını doğrudan etkilediği tespit edilmiştir; (ii) çalışmadaki tüm değişkenler (geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet avantajları, rekabet stratejileri, rekabetçi kıyaslama ve performans) arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilen bir diğer bulgudur; (iii) stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen bir birimlik değişimin rekabet

stratejilerinde %45,2 standart değerde olumlu bir değişim meydana getirmesi sebebiyle stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet stratejileri üzerinde önemli bir rol oynadığı söylenebilir; (iii) rekabet stratejileri incelendiğinde maliyet liderliği, odaklanma ve farklılaştırma stratejilerinin daha çok kombine stratejiler olarak uygulandığı gözlenmiştir.

Genç (2016), İstanbul Sanayi Odası'nın 2004 yılında belirlemiş olduğu ilk 500 büyük sanayi kuruluşu ve ikinci 500 büyük sanayi kuruluşu üzerinde gerçekleştirilen çalışmada rekabet stratejileri ve yenilik kavramlarının arasındaki ilişkiyi ve bahsedilen iki kavramın rekabet gücüne olan etkisini araştırmıştır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve 300 işletmeden geri dönüş alınmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; (i) firmaların son 5 yıllık süreç düşünüldüğünde %57,7'sinin yeni bir ürün üretip pazara sunmadığı ve % 43,7'sinin de pazardaki mevcut ürünlerinde herhangi bir değişiklik yapmadığı gözlenmiştir; (ii) rekabet stratejileri açısından bakıldığında en çok kullanılan rekabet stratejisi farklılaştırma stratejisi, en az kullanılan rekabet stratejisi odaklanma stratejisi olduğu gözlenmiştir; (iii) maliyet liderliği stratejisinin rekabet gücüne etkisi incelendiğinde anlamlı bir sonuç bulunmamıştır ve incelenen bazı çalışmalar ile ters düştüğü görülmektedir (Parker ve Helmes, 1992). Ortaya çıkan bu bulgunun sebebi ISO 500 Firmalarının satış ve üretimlerinin iyi durumda olmasına rağmen maliyetlerini kontrol edememelerinden kaynaklandığı tespit edilen bir diğer bulgudur.

Türkiye'de yapılan çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda; işletmelerin öncelikleri ve amaçlarının rekabet stratejileri tercihlerini şekillendirdiğinin söylenmesi mümkündür. Firmaların rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri, piyasada fark yaratabilmeleri, müşteri memnuniyeti sağlayabilmeleri, performanslarını geliştirebilmeleri ve dinamik çevreye adapte olabilmeleri etkili stratejiler uygulamayı gerektirmektedir. Buna paralel olarak rekabet stratejilerinin firma performansını olumlu yönde etkilediği söylenebilir.

Tablo 9: Rekabet ve Rekabet Stratejileri ile İlgili Dünya’da ve Türkiye’de Yapılmış Olan Çalışmalar

Dünya’da Yapılmış Olan Çalışmalar	Örneklem	Sonuçlar
Parker ve Helmes (1992)	ABD ve Birleşik Krallık	Rekabet stratejileri uygulayan firmaların performanslarının artacağı çalışmaların ortak bulgusudur. Kombine stratejiler uygulayan işletmelerin (maliyet liderliği stratejisi ile ya odaklanma ya da farklılaştırma stratejisinin kombinesi) tek bir strateji uygulayan firmalara göre daha üstün performans elde ettikleri sonucuna ulaşılmıştır. Yalnızca Parnes’e göre Porter’ın rekabet stratejileri le ilgili düşüncelerine paralel olarak; firmalar uzun dönemde tek bir rekabet stratejisini uyguladığında üstün başarı sağlayabildiği savunulmuştur.
Chenhall ve Langfield-Smith (1998)	Avustralya	
Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008)	Gana	
Yan (2010)	Çin	
Parnes (2011)	Amerika	
Spillan vd. (2011)	Guatemala	
Türkiye’de Yapılmış Olan Çalışmalar	Örneklem	
Akyüz vd. (2010)- İmalat İşletmeleri	Trabzon	Farklı sektörler baz alınarak rekabet stratejilerinin incelendiği çalışmalarda; işletme beklentileri ve hedeflerinin seçilen stratejileri etkilediği gözlenmiştir. Satış ve karlılık açısından üstünlük elde etmek isteyen işletmelerin farklılaştırma stratejileri, pazar performansı ve maliyet açısından avantajlar sağlamayı hedefleyen işletmelerin de maliyet liderliği stratejileri uyguladıkları gözlenmiştir.
Kamaşak (2010)	İSO İlk ve İkinci 500	
Bozdemir(2010)- Otomotiv Sektörü	Marmara Bölgesi	
Akbolat vd. (2012)- Sağlık Sektörü	Türkiye	
Ahmetoğulları (2014)- İmalat İşletmeleri	Batı Marmara Bölgesi	
Genç (2016)	İSO İlk ve İkinci 500	

4.4.3. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma ile ISO 500'de yer alan otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin rekabet algılarına ve yönetim/maliyet muhasebesi tekniklerini kullanımlarına ilişkin bir perspektif kazandırılması amaçlanmıştır. Otomotiv sektöründe rekabet düzeyinin yüksek olduğu düşünüldüğünde, bu çalışma ile birlikte otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kullandıkları geleneksel ya da çağdaş tekniklerin uygulanan rekabet stratejilerine olan etkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Böylelikle, sektörel anlamda geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim tekniklerine ilişkin bilgilerin edinilmesinin ve işletmelerce maliyet kontrolünün ne ölçüde sağlandığının belirlenmesinin mümkün olacağı düşünülmektedir. Yapılan çalışmanın ayrıca, kullanılmakta olan yönetim muhasebesi sisteminin yararlarının tespit edilmesi ve otomotiv sektörünün yapısal değişim sürecinde hangi aşamada olduğunun anlaşılması açısından da faydalı olabileceği düşünülmektedir. Daha önceki yapılan çalışmalarda; rekabet üstünlüğü açısından hedef ve kaizen maliyetlemenin otomotiv sektörü üzerine etkisi (Bozdemir, 2010), kalite maliyetleri (Tanış ve Kefe, 2014), küresel rekabet gücü analizi (Gabaçlı, 2018), faaliyet tabanlı maliyetleme ve zaman etkenli faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin karşılaştırılması (Özata, 2016) gibi konuların incelendiği otomotiv sektöründe tüm geleneksel ve çağdaş tekniklerin rekabet ile olan ilişkisinin ISO 500'de araştırılmamış olması tercih edilen konuyu öncelikli hale getirmiştir.

4.4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın kapsamı olarak belirlenen Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu araştırmalarının kökleri 1960'lı yıllara dayanmaktadır. Türk sanayisinin potansiyeli ve gücünün temelini yansıtan araştırmalar; 1960'lı yıllarda 100 Büyük Sanayi Kuruluşu ile başlayarak 1993 yılından itibaren 500 Büyük Sanayi Kuruluşu olarak geliştirilmiştir. Daha sonra 1997 yılı itibariyle İkinci 500 Büyük Sanayi Kuruluşu da araştırma kapsamına eklenerek çalışmalar sürdürülmüştür (www.iso500.org.tr).

Türkiye ekonomisine tutulan güçlü bir ayna niteliğinde olan ISO 500 araştırmaları isteğe dayalı olan bir anket çalışmasıdır. Yapılan bu araştırma ile hedeflenen Türkiye'de faaliyet gösteren en büyük sanayi işletmelerini tespit etmek

ve bu işletmelere ait temel büyüklükleri ortaya koyarak geleceğe yönelik bir yol haritası çizebilmektir (www.iso500.org.tr).

Yapılan araştırmada, Türkiye ekonomisinin bel kemiği niteliğinde olan ISO 500 firmaları içerisinde gerek rekabet gerek yapısal değişimler açısından büyük bir ivme ile yükselme potansiyelinde olan otomotiv sektörü baz alınmıştır. Otomotiv sektörü, üretim, istihdam ve ihracattaki payı açısından Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörlerindedir. ISO 2017'ye bakıldığında, çalışma kapsamındaki en önemli sıralamalardan biri en fazla ihracat yapan kuruluşlar sıralamasıdır. Bu sıralamaya göre en fazla ihracat yapan ilk üç işletmeyi otomotiv sektörü oluşturmaktadır (ISO, 2017). Daha önce yapılan çalışmalara bakıldığında sürdürülebilir rekabet ortamında yönetim muhasebesine ilişkin yapılmış olan bir çalışmaya rastlanmaması da çalışmayı öncelikli hale getirmiştir.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. İşletmelerin maliyet/yönetim tekniklerine ilişkin bir bakış açısı kazanabilmek, rekabet algılarını ölçmek ve yönetim muhasebesi teknikleri ile rekabet stratejileri arasında bir ilişki olup olmadığını ölçmek amaçlanmıştır. ISO 2017'de yer alan 64 adet otomotiv sektörü ve otomotiv yan sanayi sektörü kuruluşunun örneklem olarak tercih edildiği bu çalışmada, telefonla ve e posta yoluyla anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları; Akyüz vd. (2010), Ömürbek ve Yılmaz (2009), Ersoy vd. (2006) ve Bozdemir (2010) tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılarak geliştirilmiştir. Anket verilerinin frekans analizleri yapılarak istatistiksel analizler (Ki-kare ve T-testi) ile değerlendirilmiştir.

4.4.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırma kapsamında örneklem olarak otomotiv sektörü tercih edilmiştir. Bu sektörel kısıt sebebiyle ISO 500 tarafından 2017 yılında yayımlanan liste içerisinde otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmeler seçilmiştir. ISO 2017'de yer alan 64 adet işletme içerisinde 50 adet işletmeden geri dönüş alınarak %78,12 cevaplanma oranına ulaşılmıştır. İşletmelerin ulaşılamayan kısmı zaman kısıtı ve şirket gizliliği nedeniyle anketi yanıtlandırmayı reddetmişlerdir.

4.4.6. Araştırmanın Sonuçları

4.4.6.1. Araştırma Kapsamındaki İşletmeler Hakkında Genel Özellikler

Araştırmanın bu kısmında, anket çalışmasına katılım gösteren işletmelerin karakteristik özellikleri (sektör, çalışan sayısı vb.) genel özellikleri ile ilgili frekans dağılımlarına yer verilmiştir.

4.4.6.1.1. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Sektörel Dağılımları

Tablo 10: Anket Katılımcılarının Sektörel Dağılımları

Sektörler	Sayı	Frekans
<i>Otomotiv</i>	24	48%
<i>Otomotiv Yan Sanayi</i>	26	52%
TOPLAM	50	100

Tablo 10'a bakıldığında, araştırma kapsamına dahil edilen ISO 500 firmaları arasından ankete katılım gösteren işletmelerin %48'inin otomotiv, %52'sinin ise otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyette bulunduğu görülmektedir. Buradan, kısmi bir farklılık da olsa otomotiv yan sanayi işletmelerinin ankete daha fazla katılım gösterdiği anlaşılmaktadır.

4.4.6.1.2. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Katılımcı Özellikleri

Tablo 11: Anket Katılımcılarının Pozisyon Dağılımları ve Eğitim Durumları

Pozisyonlar	Sayı	Frekans
<i>Tepe Yöneticisi</i>	3	6%
<i>Fabrika Yöneticisi</i>	1	2%
<i>Danışman</i>	1	2%
<i>Muhasebe Müdürü</i>	11	22%
<i>Muhasebe - Finansman Elemanı</i>	20	40%
<i>Maliyet Uzmanı</i>	1	2%

Tablo 11 (Devam): Anket Katılımcılarının Pozisyon Dağılımları ve Eğitim Durumları

Pozisyonlar	Sayı	Frekans
<i>Muhasebe Şefi</i>	3	6%
<i>İç Denetim Uzmanı</i>	2	4%
<i>Finans Bütçe Müdürü</i>	1	2%
<i>Raporlama ve Finans Müdürü</i>	1	2%
<i>Kontrolör</i>	1	2%
<i>Maliyet ve Ar-Ge Muhasebe Şefi</i>	1	2%
<i>Maliyet Muhasebe Şefi</i>	1	2%
<i>Bölge Müdürü</i>	1	2%
<i>Veri Analisti</i>	1	2%
<i>Kıdemli SAP Modül Uzmanı</i>	1	2%
TOPLAM	50	100
Eğitim Durumu	Sayı	Frekans
<i>Üniversite</i>	31	62%
<i>Yüksek Lisans</i>	17	34%
<i>Doktora</i>	2	4%
TOPLAM	50	100

Tablo 11'e bakıldığında ankete katılan işletmelerin çalışanlarının pozisyon dağılımları incelenmiştir. Buna göre yanıtlayıcıların %40'ının muhasebe ve finansman elemanı, %22'sinin muhasebe müdürü, %6'sının tepe yöneticisi ve muhasebe şefi olduğu görülmektedir. ISO 500'de yer alan otomotiv firmalarında pozisyon dağılımlarından da çıkarılabileceği üzere müdür ve şefler alanlarına göre de kendi içerisinde ayrılmaktadır. %2'lik oranlarda tepe yöneticisi, bölge müdürü, finans bütçe müdürü, raporlama finans müdürü, maliyet muhasebe şefi, veri analisti, kontrolör, danışman ve iç denetim uzmanı olarak çeşitli pozisyonlardaki çalışanlara ulaşılmıştır. Pozisyon dağılımına bakıldığında dağılımın çeşitli olduğu görülmektedir.

Eğitim durumlarının dağılımına bakıldığında %31'lik oranda üniversite mezunu olan çalışanların çoğunlukta olduğu, %17'lik oranla yüksek lisans mezunu ve %4'lük kısmının da doktora mezunu olduğu tespit edilen bir diğer bulgudur.

Tablo 12: Ankete Katılan İşletmeler Hakkında Genel Bilgilerin Dağılımları

Sahiplik Yapısı	Sayı	Frekans
<i>Yerli Ortaklık</i>	29	58%
<i>Yabancı Ortaklık</i>	21	42%
TOPLAM	50	100
Hukuki Yapı	Sayı	Frekans
<i>Tek Kişi İşletmesi</i>	1	2%
<i>Limited Ortaklık</i>	2	4%
<i>Anonim Ortaklık</i>	47	94%
TOPLAM	50	100
Faaliyet Süresi	Sayı	Frekans
<i>20 yıldan az</i>	2	4%
<i>20-39 yıl</i>	20	40%
<i>40-59 yıl</i>	21	42%
<i>60-79 yıl</i>	5	10%
<i>80 yıldan fazla</i>	2	4%
TOPLAM	50	100
Çalışan Sayısı	Sayı	Frekans
<i>50-100 kişi</i>	1	2%
<i>251-500 kişi</i>	5	10%
<i>501-1000 kişi</i>	15	30%
<i>1001-2000 kişi</i>	10	20%
<i>2000 ve üzeri</i>	19	38%
TOPLAM	50	100

Tablo 12’ye bakıldığında araştırma kapsamına dahil olan işletmelerin sahiplik yapıları, hukuki yapıları, faaliyet süreleri ve çalışan sayıları ile ilgili veriler ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlara göre %52 oranında yerli ortaklık, %48 oranında yabancı ortaklık olduğu gözlenmektedir. Hukuki yapıları incelendiğinde %94’ünün anonim ortaklık yapısına sahip olduğu, %4’ünün limited ortaklık ve %1’inin tek kişi işletmesi olduğu görülmektedir. İşletmelerin sektörde buldukları faaliyet süreleri

incelendiğinde köklü bir geçmişe sahip olan işletmeler olduğu gözlenmektedir. Buna göre ankete katılan işletmelerin %42'si 40-59 yıl arası, %40'ı ise 20-39 yıl arasında faaliyet göstermişlerdir. 20 yıldan az süredir faaliyet gösteren işletmeler %4 olmakla birlikte, %10'u 60 ila 79 yıl , %4'ü ise 80 yıldan fazla süredir sektörde faaliyet göstermektedirler.

Anket kapsamındaki işletmelerin çalışan sayıları açısından frekans dağılımına bakıldığında %38'lik bir oranla 2000 ve üzeri çalışan bulundukları gözlenmiştir. Anket sonuçlarından da anlaşılacağı üzere ISO 500 'de faaliyet gösteren otomotiv sektöründeki firmaların çoğunluğunun büyük işletmelerden meydana geldiği söylenebilmektedir. Sırasıyla %30'luk oranla 501 ila 1000 çalışan, %20'lik bir oranda 1001 ila 2000 arası çalışan, %1'luk bir oranda 251-500 çalışan ve son olarak %2'lik oranda 50 ila 100 arası personelin çalıştığı gözlenmiştir.

Tablo 13: Ankete Katılan İşletmelerin Bulundukları Departmanlar

Departmanlar		Yok	Var	TOPLAM
<i>Bütçeleme Bölümü</i>	Sayı	8	42	50
	Frekans	16%	84%	100
<i>Maliyet Muhasebesi Bölümü</i>	Sayı	5	45	50
	Frekans	10%	90%	100
<i>Yönetim Muhasebesi Bölümü</i>	Sayı	28	22	50
	Frekans	56%	44%	100
<i>İç Kontrol Bölümü</i>	Sayı	37	13	50
	Frekans	74%	26%	100
<i>Finansal Muhasebe</i>	Sayı	5	45	50
	Frekans	10%	90%	100
<i>İç Denetim Bölümü</i>	Sayı	30	20	50
	Frekans	60%	40%	100
<i>Hiçbiri</i>	Sayı	50	0	50
	Frekans	100%	0%	100

Tablo 13'e bakıldığında, araştırma kapsamındaki işletmelerde %90 oranında finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi departmanlarına, %84 oranında bütçeleme departmanına sahip olduğu dikkat çekmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin %44'ü de yönetim muhasebesi departmanı bulundurmaktadır. Bu durumda araştırma kapsamında yer alan işletmelerde finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi departmanları yer almasına rağmen yönetim muhasebesi departmanı bulunduran işletmelerin sayısı nispeten daha azdır. Ayrıca iç kontrol (%40) ve iç denetim (%40) departmanları diğer departmanlara göre daha az sayıda işletme tarafından bulundurulmaktadır. Araştırma kapsamındaki işletmelerde kontrol ve denetim kısmına olan duyarlılığın az olduğu gözlenmektedir. Uyar (2008) tarafından Denizli'de yapılan ve Turan (2018) tarafından Manisa'da yapılan araştırmalarda da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. ISO 500'de yer alan otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde de iç kontrol ve iç denetime daha az önem verilmektedir. İşletmeler tarafından bu konu üzerine geliştirmeler yapılması muhasebe sürecinin entegrasyonu açısından daha sağlıklı olacaktır.

Tablo 14: Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet Hesaplama Sıklık Dereceleri

Hesaplama Süresi	Sayı	Frekans
<i>Haftalık</i>	2	4%
<i>Aylık</i>	46	92%
<i>3'er Aylık Dönemler</i>	1	2%
<i>6'şar Aylık Dönemler</i>	1	2%
TOPLAM	50	100

Tablo 14'te araştırma kapsamındaki işletmelerin maliyet hesaplama sıklıklarına bakıldığında %92'sinin aylık hesapladıkları gözlenmektedir. Bu durum, yüksek oranda işletmelerin maliyet hesaplamalarına karşı duyarlı olduklarını ve maliyet kontrolüne önem verdiklerini göstermektedir. Ayrıca işletmelerin %4'ünün haftalık, %2'lik oranlarda da 3'er ve 6'şar aylık dönemlerde hesapladıkları gözlenmiştir. Elde edilen sonuçlar, Uyar (2010) ve Turan (2018) tarafından yapılan araştırmalarla da paralel olarak, işletmelerin maliyetlerini yüksek oranlarda aylık hesapladıklarını göstermektedir.

Tablo 15: Ankete Katılan İşletmelerin Karar Alma Sürecinde Yararlandıkları Muhasebe Verileri

Karar Verme Süreci		Kullanılmıyor	Kullanılıyor	TOPLAM
<i>Bilanço</i>	Sayı	11	39	50
	Frekans	22%	78%	100
<i>Gelir Tablosu</i>	Sayı	7	43	50
	Frekans	14%	86%	100
<i>Fon Akım Tablosu</i>	Sayı	29	21	50
	Frekans	58%	42%	100
<i>Bütçeleme</i>	Sayı	7	43	50
	Frekans	14%	86%	100
<i>Maliyet Analizi</i>	Sayı	7	43	50
	Frekans	14%	86%	100
<i>Satılan Malın Maliyeti Tablosu</i>	Sayı	18	32	50
	Frekans	36%	64%	100

Tablo 15’de araştırma kapsamındaki işletmelerin karar alma süreçlerinde hangi muhasebe verilerinden yararlandıkları incelenmiştir. En çok bütçeleme (%86), maliyet analizi (%86), gelir tablosu (%86) verilerinden yararlanıldığı belirlenmiştir. %78’i bilanço, %64’ü satılan malın maliyeti tablosu, %42’sinin de fon akım tablolarından yararlandıkları belirlenmiştir.

Tablo 16: Ankete Katılan İşletmelerin Bütçelere İlişkin Dağılımları

Bütçeler*		Kullanılmıyor	Kullanılıyor	TOPLAM
<i>Satış Bütçesi</i>	Sayı	1	49	50
	Frekans	2%	98%	100
<i>Üretim Bütçesi</i>	Sayı	8	42	50
	Frekans	16%	84%	100
<i>Hammadde Tedarik Bütçesi</i>	Sayı	19	31	50
	Frekans	38%	62%	100
<i>Direkt İşçilik Bütçesi</i>	Sayı	12	38	50
	Frekans	24%	76%	100
<i>Genel Üretim Giderleri Bütçesi</i>	Sayı	9	41	50
	Frekans	18%	82%	100
<i>Satışların Maliyeti Bütçesi</i>	Sayı	8	42	50
	Frekans	16%	84%	100
<i>Faaliyet Giderleri Bütçesi</i>	Sayı	8	42	50
	Frekans	16%	84%	100
<i>Pro-Forma Gelir Tablosu</i>	Sayı	25	25	50
	Frekans	50%	50%	100
<i>Yatırım Bütçesi</i>	Sayı	6	44	50
	Frekans	12%	88%	100
<i>Nakit Bütçesi</i>	Sayı	16	34	50
	Frekans	32%	68%	100
<i>Finansman Bütçesi</i>	Sayı	16	34	50
	Frekans	32%	68%	100
<i>Pro-Forma Bilanço</i>	Sayı	30	20	50
	Frekans	60%	40%	100

*Araştırma kapsamındaki işletmelere gelecekteki faaliyet dönemleri için bütçe hazırlayıp hazırlamadıkları sorusu yöneltildiğinde tümü bütçe hazırladıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 16’da araştırma kapsamındaki işletmelerin bütçe kullarımlarına ilişkin dağılımları gözlenmektedir. Buna göre, işletmelerin %98’inin satış bütçesi kullandıkları gözlenmiştir. En fazla yararlanılan bütçenin satış bütçesi olduğu söylenebilmektedir. Satış bütçesini takiben yatırım bütçesi (%88), satışların maliyeti bütçesi (%84), faaliyet giderleri bütçesi (%84), genel üretim giderleri bütçesi (%82), direkt işçilik bütçesi (%76), nakit bütçesi (%68), finansman bütçesi (%68), hammadde tedarik bütçesi (%62) kullanılmaktadır. Pro-forma bilanço (%40) ve pro-forma gelir tablosunun (%50) araştırma kapsamındaki ISO 500 firmaları tarafından düzenlenme sıklığının nispeten daha az olduğu görülmektedir. Pro-forma bilanço ve gelir tablosu, bilindiği üzere, dönem sonu düzenlenecek bilanço ve gelir tablosunun öngörülen değerler ile ifade edilmiş halidir. İşletmelerce hazırlanan bütçelerin pro-forma bilanço ve gelir tablolarının veri tabanını oluşturduğu göz önüne alındığında, elde edilen sonuç düşündürücüdür.

Tablo 17: Ankete Katılan İşletmelerin Rekabet Gücünde Önemli Olan Faktörler

Rekabet Gücünde Önemli Olan Faktörler		Önemsiz	Az Önemli	Önemli	Çok Önemli	TOPLAM
Hız (Zaman)	Sayı	28	19	3	0	50
	Frekans	56%	38%	6%	0	100
Kalite	Sayı	0	4	23	23	50
	Frekans	0	8%	46%	46%	100
Maliyet	Sayı	2	4	22	22	50
	Frekans	4%	8%	44%	44%	100
Fiyat	Sayı	20	23	2	5	50
	Frekans	40%	46%	4%	10%	100

Tablo 17 incelendiğinde araştırma kapsamındaki işletmelerin rekabet gücünde önem verdikleri faktörler yer almaktadır. İşletmelerin “önemli” ve “çok önemli” ölçeklerini tercih ettikleri cevaplar baz alındığında çok yüksek oranlarda kalite (%92) ve maliyet (%88) faktörlerine önem verdikleri gözlenmektedir. Günümüz rekabet koşulları göz önünde bulundurulduğunda, kalite faktörü ve maliyet kontrolünün önemi ön plana çıkmaktadır. Bu sebeple ankete yanıt veren işletmelerin rekabet gücünde önem verdikleri faktörler küreselleşme sürecinin getirileri ile uyumlu görülmektedir.

Öztürk (2012) tarafından İMKB'ye kayıtlı sanayi işletmelerini içeren çalışmada da bu çalışmaya benzer olarak en çok kalite ve maliyet kavramlarına önem verildiği saptanmıştır.

4.4.6.2. Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Tekniklerine İlişkin Değişimler

4.4.6.2.1. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri

Tablo 18: Ankete Katılan İşletmelerin Beş Yıl Önce Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri

Beş Yıl Öncesi		Yöntem Bilinmemektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Geleneksel Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Tam Maliyet Yöntemi	Sayı	5	11	7	27	50
	Frekans	10%	22%	14%	54%	100%
Normal Maliyet Yöntemi	Sayı	9	17	7	17	50
	Frekans	18%	34%	14%	34%	100%
Standart Maliyet Yöntemi	Sayı	5	5	6	34	50
	Frekans	10%	10%	12%	68%	100%
Değişken Maliyet Yöntemi	Sayı	10	10	10	20	50
	Frekans	20%	20%	20%	40%	100%
Direkt Maliyet Yöntemi	Sayı	14	15	9	12	50
	Frekans	28%	30%	18%	24%	100%
Sipariş Maliyet Yöntemi	Sayı	11	11	7	21	50
	Frekans	22%	22%	14%	42%	100%
Safha Maliyet Yöntemi	Sayı	8	13	10	19	50
	Frekans	16%	26%	20%	38%	100%
Bütçe Kontrolü	Sayı	4	3	5	38	50
	Frekans	8%	6%	10%	76%	100%

Tablo 18’de araştırma kapsamındaki işletmelerin beş yıl öncesine ilişkin geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerine dair düşünceleri yer almaktadır. Tekniklerin kullanım düzeylerine bakıldığında en çok bütçe kontrolünün (%76) yaygın olduğu gözlenmektedir. Sırasıyla standart maliyet yöntemi (%68) ve tam maliyet yöntemi (%54) kullanımının yaygın olduğu görülmektedir.

Tablo 19: Ankete Katılan İşletmelerin Günümüzde Kullandıkları Geleneksel Maliyet/Yönetim Teknikleri

Günümüzde		Yöntem Bilinmektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Geleneksel Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Tam Maliyet Yöntemi	Sayı	4	13	5	28	50
	Frekans	8%	26%	10%	56%	100%
Normal Maliyet Yöntemi	Sayı	8	16	7	19	50
	Frekans	16%	32%	14%	38%	100%
Standart Maliyet Yöntemi	Sayı	3	4	7	36	50
	Frekans	6%	8%	14%	72%	100%
Değişken Maliyet Yöntemi	Sayı	8	10	6	26	50
	Frekans	16%	20%	12%	52%	100%
Direkt Maliyet Yöntemi	Sayı	14	13	7	16	50
	Frekans	28%	26%	14%	32%	100%
Sipariş Maliyet Yöntemi	Sayı	11	9	7	23	50
	Frekans	22%	18%	14%	46%	100%
Safha Maliyet Yöntemi	Sayı	8	13	7	22	50
	Frekans	16%	26%	14%	44%	100%
Bütçe Kontrolü	Sayı	4	2	5	39	50
	Frekans	8%	4%	10%	78%	100%

Tablo 19’da araştırma kapsamındaki işletmelerin günümüz şartlarına ilişkin geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerine ilişkin düşünceleri yer

almaktadır. Buna göre elde edilen sonuçlar, beş yıl öncesine göre önemli bir farklılık göstermemiştir. Tekniklerin kullanım düzeylerine bakıldığında en çok bütçe kontrolünün (%78) yaygın olduğu gözlenmektedir. Waveru vd. (2005) tarafından Güney Afrika'da yapılan çalışmaya benzer şekilde çağdaş tekniklerin standart maliyet yöntemi ve bütçe kontrolü ile birlikte kullanımının yaygın olduğu gözlenmiştir. Ayrıca Mat vd. (2010) tarafından Malezya'da yapılan araştırma ile Al ve McLellan (2013) tarafından Mısır'da yürütülen araştırmada da bütçe kontrolünün yaygın kullanımına ilişkin benzer verilere ulaşılmıştır.

Tam maliyet yöntemi (%56) kullanımı da ABD'de Garg vd. (2003) yapılan araştırmaya paralel olarak diğer geleneksel sistemlere göre daha yaygın kullanıma sahip olduğu araştırmanın bir diğer bulgusudur. Normal maliyet yönteminin uygulanma düzeyinin düşük çıkması düşündürücüdür. Çünkü normal maliyet yönteminde, çalışmanın üçüncü bölümünde de bahsedildiği üzere, üretim ile ilişkilendirilen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken niteliği bulunan kısmı mamulün maliyetine direkt olarak yüklenmektedir. Genel üretim giderlerinin sabit nitelikli kısmı ise, işletmenin o döneme ait üretim kapasitesinin ne kadar kullanıldığına bağlı olarak mamul maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Kullanılan Kapasite / Toplam Kapasite formülü ile saptanan Kapasite Kullanım Oranı (KKO) kadarınca mamul maliyeti ile ilişkilendirilen sabit genel üretim giderleri, birim maliyetlerin daha gerçekçi sonuçlar vermesine yardımcı olmaktadır.

4.4.6.2.2. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri

Tablo 20: Ankete Katılan İşletmelerin 5 Yıl Önce Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri

Beş Yıl Öncesi		Yöntem Bilinmemektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Sayı	17	10	8	15	50
	Frekans	34%	20%	16%	30%	100%
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Sayı	22	14	7	7	50
	Frekans	44%	28%	14%	14%	100%
Maliyet-Hacim-Kar Analizi	Sayı	9	11	8	22	50
	Frekans	18%	22%	16%	44%	100%
Hedef Maliyetleme	Sayı	17	12	5	16	50
	Frekans	34%	24%	10%	32%	100%
Kaizen Maliyetleme	Sayı	23	7	7	13	50
	Frekans	46%	14%	14%	26%	100%
Kalite Maliyetleme	Sayı	8	7	5	30	50
	Frekans	16%	14%	10%	60%	100%
Mamul Yaşam Süresince Maliyetleme	Sayı	17	12	11	10	50
	Frekans	34%	24%	22%	20%	100%
Tam Zamanında Üretim	Sayı	16	13	10	11	50
	Frekans	32%	26%	20%	22%	100%
Değer Zinciri Analizi	Sayı	19	8	8	15	50
	Frekans	38%	16%	16%	30%	100%
Müşteri Karlılık Analizi	Sayı	10	3	7	30	50
	Frekans	20%	6%	14%	60%	100%
Toplam Kalite Yönetimi	Sayı	9	3	7	31	50
	Frekans	18%	6%	14%	62%	100%

Tablo 20 (Devam): Ankete Katılan İşletmelerin 5 Yıl Önce Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri

Beş Yıl Öncesi		Yöntem Bilinmemektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Stratejik Maliyetleme	Sayı	21	9	6	14	50
	Frekans	42%	18%	12%	28%	100%
Dengeli Puan Kartı (Balanced Score Card)	Sayı	23	4	9	14	50
	Frekans	46%	8%	18%	28%	100%
Kıyaslama (Benchmarking)	Sayı	14	5	6	25	50
	Frekans	28%	10%	12%	50%	100%
Transfer Fiyatlandırması	Sayı	7	4	9	30	50
	Frekans	14%	8%	18%	60%	100%
Esnek Standart Maliyetleme	Sayı	20	8	10	12	50
	Frekans	40%	16%	20%	24%	100%
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Sayı	22	7	11	10	50
	Frekans	44%	14%	22%	20%	100%
Çevre Muhasebesi	Sayı	26	10	9	5	50
	Frekans	52%	20%	18%	10%	100%
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Sayı	25	9	9	7	50
	Frekans	50%	18%	18%	14%	100%
Yalın Muhasebe	Sayı	22	7	9	12	50
	Frekans	44%	14%	18%	24%	100%
Endüstri Analizi	Sayı	19	9	6	16	50
	Frekans	38%	18%	12%	32%	100%

Tablo 20’de araştırma kapsamındaki işletmelerin beş yıl öncesinde kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulama düzeyleri ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Ankete katılan işletmelerin çağdaş sistemler içerisinde en fazla Toplam kalite yönetimi (%62), transfer fiyatlandırması (%60), müşteri karlılık analizi (%60),

kıyaslama (%50), maliyet-hacim-kar analizi (%44) yöntemlerini uygulamayı tercih ettikleri gözlenmiştir. Ancak dikkat çeken bir nokta, “yöntem bilinmemektedir” sütunundaki cevapların yoğunluğudur. Özellikle kaizen maliyetleme, çevre muhasebesi, dengeli puan kartı, ekonomik katma değer muhasebesi, yalın muhasebe, esnek standart maliyetleme gibi çağdaş sistemler hakkında bilgi sahibi olmadığını belirten işletmelerin sayısı araştırma kapsamındaki işletmelerin neredeyse yarısı kadardır. Bu sonuç ankete katılan işletmelerin çağdaş sistemlere ilişkin bilgi eksikliklerinin olduğuna ilişkin yorumunu beraberinde getirecektir.

Tablo 21: Ankete Katılan İşletmelerin Günümüzde Kullandığı Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri

Günümüzde		Yöntem Bilinmemektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Sayı	13	10	10	17	50
	Frekans	26%	20%	20%	34%	100%
Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Sayı	18	16	6	10	50
	Frekans	36%	32%	12%	20%	100%
Maliyet-Hacim-Kar Analizi	Sayı	8	9	6	27	50
	Frekans	16%	18%	12%	54%	100%
Hedef Maliyetleme	Sayı	16	10	8	16	50
	Frekans	32%	20%	16%	32%	100%
Kaizen Maliyetleme	Sayı	19	7	7	17	50
	Frekans	38%	14%	14%	34%	100%
Kalite Maliyetleme	Sayı	9	4	6	31	50
	Frekans	18%	8%	12%	62%	100%
Mamul Yaşam Süresince Maliyetleme	Sayı	17	12	8	13	50
	Frekans	34%	24%	16%	26%	100%
Tam Zamanında Üretim	Sayı	15	12	5	18	50
	Frekans	30%	24%	10%	36%	100%
Değer Zinciri Analizi	Sayı	18	7	7	18	50
	Frekans	36%	14%	14%	36%	100%

Tablo 21 (Devam): Ankete Katılan İşletmelerin Günümüzde Kullandığı Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri

Günümüzde		Yöntem Bilinmemektedir	Yöntem Faydalı Bulunmamaktadır	Yöntemin Uygulanması Düşünülmektedir.	Yöntem Uygulanmaktadır	TOPLAM
Çağdaş Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri						
Müşteri Karlılık Analizi	Sayı	8	4	5	33	50
	Frekans	16%	8%	10%	66%	100%
Toplam Kalite Yönetimi	Sayı	9	3	4	34	50
	Frekans	18%	6%	8%	68%	100%
Stratejik Maliyetleme	Sayı	21	6	8	15	50
	Frekans	42%	12%	16%	30%	100%
Dengeli Puan Kartı (Balanced Score Card)	Sayı	20	5	7	18	50
	Frekans	40%	10%	14%	36%	100%
Kıyaslama (Benchmarking)	Sayı	9	6	5	30	50
	Frekans	18%	12%	10%	60%	100%
Transfer Fiyatlandırması	Sayı	4	6	6	34	50
	Frekans	8%	%12	%12	%68	100%
Esnek Standart Maliyetleme	Sayı	21	8	9	12	50
	Frekans	42%	16%	18%	24%	100%
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Sayı	20	6	11	13	50
	Frekans	40%	12%	22%	26%	100%
Çevre Muhasebesi	Sayı	25	9	9	7	50
	Frekans	50%	18%	%18	%14	100%
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Sayı	25	9	10	6	50
	Frekans	50%	18%	20%	12%	100%
Yalın Muhasebe	Sayı	21	7	9	13	50
	Frekans	42%	14%	18%	26%	100%
Endüstri Analizi	Sayı	18	6	8	18	50
	Frekans	36%	12%	16%	36%	100%

Tablo 21'e bakıldığında araştırma kapsamındaki işletmelerin günümüzde kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin düşüncelerinin yer aldığı görülmektedir. Buna göre, beş yıl öncesine kıyasla sistem kullanımlarına ilişkin büyük bir farklılık gözlenmemiştir. Çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanma oranlarına göre en fazla toplam kalite yönetimi (%68), transfer fiyatlandırması (%68), müşteri karlılık analizi (%66), kalite maliyetleme (%62), kıyaslama (%60) ve maliyet-hacim-kar analizi (%54) yöntemlerinin uygulandığı gözlenmiştir. Beş yıl öncesine kıyasla toplam kalite yönetimi, müşteri karlılık analizi ve kalite maliyetlemenin kullanım oranları artmakla birlikte maliyet-hacim-kar analizinin kullanım oranı düşmüştür. Ersoy vd. (2006) tarafından 2002 yılı için yayımlanmış olan ISO 500 firmalarını kapsayan çalışma ile çağdaş yönetim muhasebesi uygulamaları sonuçları benzer niteliktedir. Şavlı (2006) tarafından İMKB'ye kayıtlı üretim işletmelerinde de kalite maliyetleme kullanımının yaygın olduğu gözlenmiştir. Ayrıca Cinquini ve Tenucci (2010) tarafından İtalya'da yapılan araştırmada da müşteri karlılık analizi ve kalite maliyetleme yönetiminin kullanımı yaygındır. Tekniklerin uygulanma düzeyleri ve sistemlere ilişkin 'bilgi bulunmamaktadır' seçeneğindeki yoğunluklara bakıldığında;

- Geleneksel sistemlerden çağdaş sistemlere bir geçiş sürecinde bulunduğu için uygulama düzeylerinin nispeten düşük olduğu ve
- Birçok çağdaş sisteme ilişkin bilgi sahibi olunmadığından dolayı tercih edilmediği çıkarımı yapılabilmektedir.

4.4.6.2.3. Ankete Katılan İşletmelere Göre Yönetim Muhasebesinin Rollerini

Tablo 22: Ankete Katılan İşletmelere Göre Yönetim Muhasebesinin Rollerini

Yönetim Muhasebesinin İşletmede Üstlendiği Görevler		Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	TOPLAM
<i>Geleceğin Stratejilerini, Taktiklerini Ve Operasyonlarını Planlamak</i>	Sayı	5	3	42	50
	Frekans	10%	6%	84%	100
<i>Mevcut Faaliyetleri Kontrol Etme</i>	Sayı	3	2	45	50
	Frekans	6%	4%	90%	100

Tablo 22 (Devam): Ankete Katılan İşletmelere Göre Yönetim Muhasebesinin Roller

Yönetim Muhasebesinin İşletmede Üstlendiği Görevler		Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	TOPLAM
<i>Performansı Ölçme Ve Değerlendirme</i>	Sayı	2	6	42	50
	Frekans	4%	12%	84%	100
<i>Katma Değer Yaratma Sürecinde Etkin Rol Oynama</i>	Sayı	4	5	41	50
	Frekans	8%	10%	82%	100
<i>Süreç Akışındaki Engelleri Belirleme ve Ortadan Kaldırma</i>	Sayı	3	14	33	50
	Frekans	6%	28%	66%	100
<i>Sürekli Gelişimi Destekleme</i>	Sayı	2	14	34	50
	Frekans	4%	28%	68%	100
<i>Prodüktivite ve Verimliliği İyileştirme</i>	Sayı	5	8	37	50
	Frekans	10%	16%	74%	100
<i>Firmanın Kaynaklarının Kullanımını Optimize Etme</i>	Sayı	3	7	40	50
	Frekans	6%	14%	80%	100
<i>Karar Verme Sürecinde Öznelliği Azaltmak</i>	Sayı	3	18	29	50
	Frekans	6%	36%	58%	100
<i>İç Ve Dış İletişimin Geliştirilmesi</i>	Sayı	10	10	30	50
	Frekans	20%	20%	60%	100
<i>Müşteri Değerinin Anlaşılması</i>	Sayı	11	9	30	50
	Frekans	22%	18%	60%	100
<i>Müşteri / Tedarikçi İlişkilerini Geliştirme</i>	Sayı	8	12	30	50
	Frekans	16%	24%	60%	100

Tablo 22’ye bakıldığında yönetim muhasebesinin işletmede üstlendiği görevlere ilişkin araştırma kapsamındaki işletmelerin düşünceleri incelenmiştir. Ankete katılan işletmelerin %90’ı mevcut faaliyetleri kontrol etme görevini yerine getirdiğine ilişkin düşüncelerini belirtmişlerdir. Ayrıca işletmelerin %84’ü performans ölçme ve değerlendirme görevi açısından, geleceğin stratejilerini, taktiklerini ve operasyonlarını planlama görevini yerine getirdiği düşüncesine varmıştır. %82’si ise katma değer yaratma sürecinde etkin rol oynama görevini yerine getirdiğine ilişkin düşünceleri olduğunu belirtmiştir. En fazla ‘katılıyorum’ yanıtı alan seçeneklere bakıldığında yönetim muhasebesinin daha çok planlama ve kontrol ile ilgili fonksiyonlarını yerine getirdiği gözlenmektedir. Elde edilen sonuçlara bakıldığında ayrıca, ankete katılan işletmelerin müşteri değerinin anlaşılması, müşteri/tedarikçi ilişkilerini geliştirme, iç ve dış iletişimin geliştirilmesi, karar verme sürecinde öznelliği azaltma konularında

daha yetersiz olduğu düşünülmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi sisteminin görevlerinin yerine getirildiği gözlenen bir diğer bulgudur. Bu sonuçlara göre aşağıdaki önerilerin verilmesi mümkündür;

- Günümüz koşullarında yönetim muhasebesi gerek iç ve dış iletişimin geliştirilmesini desteklemeli gerek müşteri kavramına yoğunlaşarak rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için gerekli bilgileri sağlayabilir nitelikte olmalıdır.
- Çevre iletişiminin geliştirilmesi ve müşteri kavramının değerinin anlaşılması için çağdaş sistemlerden daha fazla yararlanılması gerektiğinin altı çizilmelidir. Böylece yönetim muhasebesi sisteminin işletmede üstlendiği görevlere ilişkin fikir birliği sağlanabilecektir.

4.4.6.2.4. Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinde Meydana Gelen Değişimler

Tablo 23: Ankete Katılan İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinde Meydana Gelen Değişimler

Yönetim Muhasebesi Teknikleri Değişimi (Son Beş Yıl)		Hayır	Evet	TOPLAM
<i>Eski yönetim teknikleri aynen kullanılmaktadır.</i>	Sayı	48	2	50
	Frekans	96%	4%	100
<i>Eski yönetim teknikleri günün gereklerine göre revize edilmiştir.</i>	Sayı	18	32	50
	Frekans	36%	64%	100
<i>Yeni bir yönetim tekniği denenmiştir.</i>	Sayı	45	5	50
	Frekans	90	10	100
<i>Eski yönetim teknikleri ile yeni yönetim teknikleri birlikte kullanılmaya başlanmıştır.</i>	Sayı	22	28	50
	Frekans	44%	56%	100
<i>Eski yönetim teknikleri terk edilip tamamen yeni bir sistem kullanılmaktadır.</i>	Sayı	44	6	50
	Frekans	88%	12%	100

Tablo 23'e bakıldığında araştırma kapsamındaki işletmelerin geçtiğimiz beş yıl içerisinde yönetim muhasebesi tekniklerine ilişkin gerçekleştirdikleri değişimler gözlenmektedir. Verilen yanıtla bakıldığında ISO 500'de yer alan otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin eski yönetim tekniklerini günün gereklerine göre revize ettikleri ya da çok eski yönetim teknikleri ile yeni yönetim tekniklerini birlikte kullanmaya başladıkları görülmektedir. ISO 500'de yer alan ve otomotiv sektöründe

faaliyet gösteren işletmelerin çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerini sürdürdükleri tekniklerine adapte ettikleri ve yeni yönetim tekniklerini denemeye açık oldukları yorumları yapılabilmektedir.

4.4.6.3. Ankete Katılan İşletmelerin Algıladıkları Rekabet Düzeyi

Tablo 24: Ankete Katılan İşletmelerin Algıladıkları Rekabet Düzeyi

Rekabet Düzeyi	Sayı	Frekans
Fikrim Yok	3	6%
Normal	10	20%
Yüksek	25	50%
Çok Yüksek	12	24%
TOPLAM	50	100

Tablo 24'e bakıldığında araştırma kapsamındaki işletmelerin algıladıkları rekabet düzeyine ilişkin düşünceleri gözlenmektedir. Yanıtların çoğunluğunun "normal" ile "çok yüksek" arasında değiştiği görülmektedir. Bu durumda, ankete katılan işletmelerin yarısının rekabet düzeyinin yüksek olduğunu düşündüğü söylenebilmektedir. Otomotiv sektörünün yapısal değişimi de göz önünde bulundurulduğunda, araştırma kapsamındaki işletmelerin sektördeki gelişmelere göre algıladıkları rekabet düzeyinin nispeten yetersiz olduğu söylenebilmektedir. Gelecekte meydana gelebilecek olan değişimler de baz alındığında rekabet düzeyinin yüksek olduğu algısının daha çok işletme tarafından fark edilmesi gerektiği ihtiyacının altı çizilmelidir.

4.4.6.3.1. Ankete Katılan İşletmelerin Rekabet Ortamında Meydana Gelen Değişimler

Tablo 25: Beş Yıl Öncesine Kadar Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler

Beş Yıl Öncesine Kadar Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler		Hiç Etkisi Yok	Etkisi Yok	Kararsızım	Etkili	Çok Etkili	TOPLAM
Ürünün Satış Fiyatı	Sayı	0	0	2	21	27	50
	Frekans	0	0	4%	42%	54%	100
Ürünün Müşteri Odaklı Olması	Sayı	0	0	2	26	22	50
	Frekans	0	0	4%	52%	44%	100
Ürün Kalitesi	Sayı	0	0	2	22	26	50
	Frekans	0	0	4%	44%	52%	100
Bilgi Ve Tecrübe Yeterliliği	Sayı	0	0	9	28	13	50
	Frekans	0	0	18%	56%	26%	100
Hammaddeye Yakınlık	Sayı	0	4	14	26	6	50
	Frekans	0	8%	28%	52%	12%	100
Satış Sonrası Hizmetler	Sayı	0	2	8	24	16	50
	Frekans	0	4%	16%	48%	32%	100
Nitelikli İşgücünün Varlığı	Sayı	0	2	11	26	11	50
	Frekans	0	4%	22%	52%	22%	100
Teknolojik Yenilik	Sayı	0	2	3	26	19	50
	Frekans	0	4%	6%	52%	38%	100
Üretim Maliyeti	Sayı	1	1	0	21	27	50
	Frekans	%2	2%	0	42%	54%	100
Ürün Çeşitliliği	Sayı	3	1	11	24	11	50
	Frekans	6%	2%	22%	48%	22%	100
Tam Zamanında Teslim	Sayı	0	0	6	20	24	50
	Frekans	0	0	12%	40%	48%	100
Ürünün Görünüm Özellikleri	Sayı	0	2	5	33	10	50
	Frekans	0	4%	10%	66%	20%	100
Pazara Yakınlık	Sayı	0	4	8	25	13	50
	Frekans	0	8%	16%	50%	26%	100
Sosyo-Ekonomik Çevre	Sayı	3	3	15	24	5	50
	Frekans	6%	6%	30%	48%	10%	100
Ürünün Kullanım Kolaylığı	Sayı	3	4	8	26	9	50
	Frekans	6%	8%	16%	52%	18%	100
Ürün Farklılaştırılması	Sayı	2	3	6	28	11	50
	Frekans	4%	6%	12%	56%	22%	100
Yeni Ürün Geliştirebilme	Sayı	1	0	9	19	21	50
	Frekans	2%	0	18%	38%	42%	100

Tablo 25'e bakıldığında, araştırma kapsamındaki işletmelerin beş yıl öncesine kadar rekabet ortamında meydana gelen değişime etki eden faktörlere ilişkin bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Rekabet üzerinde etkisinin fazla olduğu düşünülen

faktörler ürünün satış fiyatı (%54), üretim maliyeti (%54), tam zamanında teslim (%48) olarak tespit edilmiştir. Bu konu ile ilgili daha iyi çıkarım yapılabilmesi adına, rekabet değişimine etki eden faktörler günümüz koşullarındaki durumu ile birlikte açıklanacaktır.

Tablo 26: Günümüz Koşullarında Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler

Günümüz Koşullarında Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler		Hiç Etkisi Yok	Etkisi Yok	Kararsızım	Etkili	Çok Etkili	TOPLAM
Ürünün Satış Fiyatı	Sayı	0	0	1	14	35	50
	Frekans	0	0	2%	28%	70%	100
Ürünün Müşteri Odaklı Olması	Sayı	0	1	3	6	40	50
	Frekans	0	2%	6%	12%	80%	100
Ürün Kalitesi	Sayı	0	0	2	11	37	50
	Frekans	0	0	4%	22%	74%	100
Bilgi Ve Tecrübe Yeterliliği	Sayı	0	2	7	17	24	50
	Frekans	0	4%	14%	34%	48%	100
Hammaddeye Yakınlık	Sayı	0	5	8	19	18	50
	Frekans	0	10%	16%	38%	36%	100
Satış Sonrası Hizmetler	Sayı	0	2	3	11	34	50
	Frekans	0	4%	6%	22%	68%	100
Nitelikli İşgücünün Varlığı	Sayı	0	1	5	19	25	50
	Frekans	0	2%	10%	38%	50%	100
Teknolojik Yenilik	Sayı	0	1	1	13	35	50
	Frekans	0	2%	2%	26%	70%	100
Üretim Maliyeti	Sayı	0	0	0	13	37	50
	Frekans	0	0	0	26%	74%	100
Ürün Çeşitliliği	Sayı	2	1	6	12	29	50
	Frekans	4%	2%	12%	24%	58%	100
Tam Zamanında Teslim	Sayı	0	0	2	14	34	50
	Frekans	0	0	4%	28%	68%	100
Ürünün Görünüm Özellikleri	Sayı	0	2	7	16	25	50
	Frekans	0	4%	14%	32%	50%	100
Pazara Yakınlık	Sayı	0	5	4	16	25	50
	Frekans	0	10%	8%	32%	50%	100
Sosyo-Ekonomik Çevre	Sayı	3	3	9	18	17	50
	Frekans	6%	6%	18%	36%	34%	100
Ürünün Kullanım Kolaylığı	Sayı	3	4	3	17	23	50
	Frekans	6%	8%	6%	34%	46%	100
Ürün Farklılaştırılması	Sayı	2	2	2	16	28	50
	Frekans	4%	4%	4%	32%	56%	100
Yeni Ürün Geliştirebilme	Sayı	1	1	1	10	37	50
	Frekans	2%	2%	2%	20%	74%	100

Tablo 26'ya bakıldığında beş yıl öncesine kıyasla günümüz koşullarında kayda değer farklılıklar gözlenmektedir. 'Ürünün müşteri odaklı olması' faktörünün çok etkili olduğuna ilişkin görüşler neredeyse iki katı oranda artmıştır. Ayrıca araştırma kapsamındaki işletmelerin %74'ü yeni ürün geliştirebilmenin çok etkili bir faktör olduğu görüşündedir. Beş yıl öncesine kıyasla etkisi olumlu yönde değişen iki faktör 'ürünün müşteri odaklı olması' ve 'yeni ürün geliştirebilme' faktörüdür. Bu faktörlere ek olarak işletmeler; ürün kalitesi (%74), üretim maliyeti (%74), teknolojik yenilik (%70) ve satış sonrası hizmetler (%68) faktörlerinin rekabet değişim sürecinde çok etkili olduğunu düşünmektedir. Otomotiv sektöründe meydana gelen yapısal değişimler ve mevcut rekabet koşulları düşünüldüğünde bahsi geçen faktörlerin önem kazanması sonucunun çıkması olasıdır.

4.4.6.3.2. Ankete Katılan İşletmeler Tarafından Benimsenen Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar

Tablo 27: Ankete Katılan İşletmeler Tarafından Benimsenen Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar

Benimsenen Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar		Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	TOPLAM
Müşteri memnuniyetini artıran bir unsur olmuştur.	Sayı	8	14	28	50
	Frekans	16%	28%	56%	100
Üretilen ürün kalitesini pozitif yönde etkilemiştir.	Sayı	5	16	29	50
	Frekans	10%	32%	58%	100
İşletmenin karlılık, süreklilik vb. temel amaçlarına ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır.	Sayı	0	3	47	50
	Frekans	0	6%	94%	100
Yeniliklere uyma ve yeni fikirler geliştirme açısından destekleyici bir unsurdur.	Sayı	2	11	37	50
	Frekans	4%	22%	74%	100
İşletmenin pazar payı açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır.	Sayı	3	17	30	50
	Frekans	6%	34%	60%	100
İşletmeyi sert rekabet koşulları ile baş edebilir hale getirmiştir.	Sayı	2	13	35	50
	Frekans	4%	26%	70%	100
Benimsenen ileri imalat teknolojilerini destekleyen ve gelişime teşvik eden bir faktördür.	Sayı	3	16	31	50
	Frekans	6%	32%	62%	100

Tablo 27’de, araştırma kapsamındaki işletmelerin benimsediği yönetim muhasebesi tekniklerinin rekabet gücüne sağladığı faydalara ilişkin düşünceleri ele alınmıştır. Ankete katılan işletmelere göre işletmenin karlılık, süreklilik gibi temel amaçlarına ulaşılmasını kolaylaştırdığı konusunda %94 oranında görüş birliğinin olduğu gözlenmiştir. Diğer faydalara bakıldığında daha çok görüş ayrılıklarının olduğu görülmektedir. Cevap dağılımına bakıldığında, maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının müşteri memnuniyeti ve ürün kalitesini artıran bir unsur olduğu konusunda bir belirsizlik olduğu görülmektedir.

4.4.6.3.3. Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Rekabet Stratejileri

Tablo 28: Ankete Katılan İşletmelerin Kullandıkları Rekabet Stratejileri

Rekabet Stratejileri		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	TOPLAM
<i>Maliyet Liderliği Stratejisi</i>	Sayı	17	33	50
	Frekans	34%	66%	100
<i>Farklılaştırma Stratejisi</i>	Sayı	27	23	50
	Frekans	54%	46%	100
<i>Odaklanma Stratejisi</i>	Sayı	29	21	50
	Frekans	58%	42%	100

Tablo 28’e bakıldığında, araştırma kapsamındaki işletmelerin kullandıkları rekabet stratejilerine ilişkin bilgilerin yer aldığı görülmektedir. Buna göre, işletmelerce en çok tercih edilen maliyet liderliği stratejisi olduğu görülmektedir. “Uygulanıyor” yanıtını veren işletme sayısına bakıldığında dikkat çekici bir diğer sonuç, birden fazla stratejinin bir arada kullanıldığıdır. Yanıtlar incelendiğinde daha çok maliyet liderliği ve odaklanma stratejilerinin kombine olarak kullanıldığı araştırmanın bir diğer bulgusudur. Rekabet koşullarında otomotiv sektörünün dönüşüm süreci göz önünde bulundurulduğunda farklılaştırma stratejilerine yönelim olması gerektiği düşünülmektedir.

4.4.7. İstatistiksel Analizler

Çalışmanın bu bölümünde, işletmelerin büyüklüğü, faaliyette buldukları sektörler, kullandıkları rekabet stratejileri, benimsedikleri maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri gibi bazı firmaya özgü nitelikler, birbirleri arasında ve bazı algı faktörleri (algılanan rekabet düzeyi vb.) ile birlikte farklılık ve ilişki testlerine tabi tutulmuştur. Böylelikle çalışmanın ana amacını oluşturan rekabet stratejileri ve yönetim muhasebesi ilişkisinin istatistiksel açıdan varlığının ki-kare ve t-testi analizleri ile çeşitli açılardan sınanması hedeflenmiştir.

Anket verilerinin parametrik veya parametrik olmayan analizlerden hangisi veya hangilerine tabi tutulacağına kararı alınırken normallik analizinden yararlanılmaktadır. İlgili veri grubuna ilişkin normallik testleri uygulanırken; gözlem sayısının 29'dan fazla olduğu durumlarda Kolmogorov-Smirnov testinden yararlanılabilir. Anket veri sayısı 29'dan büyük olduğu için ($50 > 29$) analizde Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır (Kalaycı, 2018: 10).

H₀: Veriler normal dağılmaktadır.

H_a: Veriler normal dağılmamaktadır.

Tablo 29: Anket Verilerine İlişkin Normallik Analizi

Normallik Testi	Kolmogorov-Smirnov (Normallik Katsayısı)	Skewness (Çarpıklık Katsayısı)	Kurtosis (Basıklık Katsayısı)
<i>Maliyet/Yönetim Teknikleri Kullanımı (Beş Yıl Önce)</i>	(,200)	(,007)	(-,819)
<i>Maliyet/Yönetim Teknikleri Kullanımı (Mevcut)</i>	(,200)	(-,156)	(-,971)
<i>Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler (Beş Yıl Önce)</i>	(,069)	(-,317)	(,315)
<i>Rekabet Değişimine Etki Eden Faktörler (Mevcut)</i>	. (,000)	(-,803)	(-,509)

Tablo 29'a bakıldığında, Kolmogorov-Smirnov katsayılarının rekabet değişimine etki eden faktörler haricinde tüm değişkenlerde 0,05'ten büyük olduğu gözlenmektedir. Normal dağılımda bakılması gereken bir diğer kıstas basıklık (kurtosis) ve çarpıklık (skewness) değerleridir. Değişkenin normalleştirilen basıklık ve çarpıklık değerleri -3 ile +3 aralığında yer alıyorsa söz konusu değişkenin normal

dağıldığı yorumu yapılabilmektedir (Kalaycı,2018: 208). Bu bilgiler ışığında Tablo 25'te yer alan tüm değişkenler için H_0 hipotezinin kabul edildiği ve normal dağıldığı söylenebilmektedir. Maliyet/yönetim teknikleri kullanımının beş yıl öncesi ve mevcut kullanım düzeyleri ile rekabet değişimine etki eden faktörlerin beş yıl önce ve mevcut önem düzeylerinin normal dağılıma uygun olduğu söylenebilmektedir.

4.4.7.1. İşletmelerin Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Rekabet Stratejileri İlişkisi

İşletmelerin, rekabet avantajı elde etme sürecinde önemli rol oynayan faktörlerden biri de, işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleridir. Bu başlıkta, işletmelerin uygulamakta oldukları rekabet stratejileri ayrı ayrı ele alınarak, benimsedikleri maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri arasında ilişkinin var olup olmadığı ki-kare testi ile değerlendirilmiştir.

H_0 : *İşletmelerin uyguladıkları rekabet stratejileri ile kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki yoktur.*

H_a : *İşletmelerin uyguladıkları rekabet stratejileri ile kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki vardır.*

Tablo 30: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Maliyet Liderliği Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Maliyet Liderliği Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
<i>Tam Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	7	15	,773	1,000
	Uygulanıyor	10	18		
<i>Normal Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	11	20	,777	1,000
	Uygulanıyor	6	13		
<i>Standart Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	6	8	,511	,511
	Uygulanıyor	11	25		
<i>Değişken Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	8	16	,924	1,000
	Uygulanıyor	9	17		
<i>Direkt Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	12	22	,778	1,000
	Uygulanıyor	5	11		
<i>Sipariş Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	7	20	,192	,239
	Uygulanıyor	10	13		
<i>Safha Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	8	20	,361	,386
	Uygulanıyor	9	13		
<i>Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	10	23	,442	,534
	Uygulanıyor	7	10		
<i>Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	13	27	,717	,717
	Uygulanıyor	4	6		
<i>Maliyet – Hacim – Kar Analizi</i>	Uygulanmıyor	8	15	,914	1,000
	Uygulanıyor	9	18		
<i>Hedef Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	11	23	,720	,757
	Uygulanıyor	6	10		
<i>Kaizen Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	10	23	,442	,534
	Uygulanıyor	7	10		
<i>Kalite Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	7	12	,740	,767
	Uygulanıyor	10	21		
<i>Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	12	25	,741	,741
	Uygulanıyor	5	8		
<i>Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	10	22	,584	,757
	Uygulanıyor	7	11		
<i>Değer Zinciri Analizi</i>	Uygulanmıyor	11	21	,941	1,000
	Uygulanıyor	6	12		
<i>Müşteri Karlılık Analizi</i>	Uygulanmıyor	6	11	,890	1,000
	Uygulanıyor	11	22		
<i>Toplam Kalite Yönetimi</i>	Uygulanmıyor	7	9	,318	,353
	Uygulanıyor	10	24		
<i>Stratejik Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	12	23	,948	1,000
	Uygulanıyor	5	10		
<i>Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)</i>	Uygulanmıyor	9	23	,242	,352
	Uygulanıyor	8	10		

Tablo 30 (Devam): İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Maliyet Liderliği Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Maliyet Liderliği Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
<i>Benchmarking</i>	Uygulanmıyor	6	14	,626	,763
	Uygulanıyor	11	19		
<i>Transfer Fiyatlaması</i>	Uygulanmıyor	5	11	,778	1,000
	Uygulanıyor	12	22		
<i>Esnek Standart Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	13	25	,955	1,000
	Uygulanıyor	4	8		
<i>Ekonomik Katma Değer Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	11	26	,322	,322
	Uygulanıyor	6	7		
<i>Çevre Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	13	30	,210	,210
	Uygulanıyor	4	3		
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	14	30	,396	,650
	Uygulanıyor	3	3		
<i>Yalın Muhasebe</i>	Uygulanmıyor	11	26	,322	,322
	Uygulanıyor	6	7		
<i>Endüstri Analizi</i>	Uygulanmıyor	12	20	,486	,548
	Uygulanıyor	5	13		

Tablo 30’da, işletmelerin rekabet edebilirliğini artırması amacıyla maliyet liderliği stratejisi kullanmasının, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ile bir ilişkisi olup olmadığı incelenmiştir. Alternatif hipotezin kabul edilmesi için önem düzeyinin (sig.) %5’ten küçük olması gerektiği düşünüldüğünde, hiçbir maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamasına ait önem düzeyinin alternatif hipotezin kabul edilmesi koşulunu sağlamadığı görülmektedir. Bu durumda, sıfır hipotez reddedilemeyerek, maliyet liderliği stratejisi uygulanmasının herhangi bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi uygulaması ile bir bağlantısı olmadığı çıkarımı yapılabilecektir. Başka bir deyişle, rekabet avantajı sağlama sürecinde maliyet liderliği stratejisi uygulamakta olan bir işletmenin, birbirinden bağımsız olarak herhangi bir maliyet veya yönetim muhasebesi sistemini uygulamaya yönelemediği söylenebilmektedir. Bu durumda tek başına bir maliyet veya yönetim muhasebesi yönteminin değil, işletmeye özgü olmak üzere yukarıda yer alan maliyet veya yönetim muhasebesi uygulamalarının entegre bir şekilde kullanılması ile, yani işletme bazlı bir

maliyet sistemi oluşturulması ile maliyet liderliği stratejisinde başarıya ulaşılabileceği yorumu yapılabilir.

Tablo 31: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Farklılaştırma Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Farklılaştırma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
<i>Tam Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	15	7	,075	,093
	Uygulanıyor	12	16		
<i>Normal Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	20	11	,057	,081
	Uygulanıyor	7	12		
<i>Standart Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	7	7	,723	,761
	Uygulanıyor	20	16		
<i>Değişken Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	14	10	,555	,584
	Uygulanıyor	13	13		
<i>Direkt Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	21	13	,108	,136
	Uygulanıyor	6	10		
<i>Sipariş Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	17	10	,168	,255
	Uygulanıyor	10	13		
<i>Safha Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	19	9	,027	,045
	Uygulanıyor	8	14		
<i>Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi</i>	Uygulanmıyor	21	12	,049	,049
	Uygulanıyor	6	11		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	24	16	,155	,155
	Uygulanıyor	3	7		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanmıyor	18	5	,001	,002
	Uygulanıyor	9	18		
Hedef Maliyetleme	Uygulanmıyor	20	14	,318	,373
	Uygulanıyor	7	9		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanmıyor	18	15	,914	1,000
	Uygulanıyor	9	8		
Kalite Maliyetleme	Uygulanmıyor	12	7	,309	,387
	Uygulanıyor	15	16		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	21	16	,509	,537
	Uygulanıyor	6	7		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	17	15	,869	1,000
	Uygulanıyor	10	8		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanmıyor	17	15	,869	1,000
	Uygulanıyor	10	8		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanmıyor	11	6	,276	,372
	Uygulanıyor	16	17		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanmıyor	8	8	,697	,767
	Uygulanıyor	19	15		

Tablo 31 (Devam): İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Farklılaştırma Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Farklılaştırma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
Stratejik Maliyetleme	Uygulanmıyor	19	16	,951	1,000
	Uygulanıyor	8	7		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanmıyor	19	13	,309	,382
	Uygulanıyor	8	10		
Benchmarking	Uygulanmıyor	13	7	,203	,254
	Uygulanıyor	14	16		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanmıyor	8	8	,697	,767
	Uygulanıyor	19	15		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanmıyor	22	16	,325	,508
	Uygulanıyor	5	7		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanmıyor	23	14	,048	,048
	Uygulanıyor	4	9		
Çevre Muhasebesi	Uygulanmıyor	24	19	,689	,689
	Uygulanıyor	3	4		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanmıyor	25	19	,395	,395
	Uygulanıyor	2	4		
Yalın Muhasebe	Uygulanmıyor	22	15	,191	,215
	Uygulanıyor	5	8		
Endüstri Analizi	Uygulanmıyor	21	11	,028	,040
	Uygulanıyor	6	12		

Tablo 31’de, işletmelerin rekabet edebilirliğini artırması amacıyla farklılaştırma stratejisi kullanmasının, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ile bir ilişkisi olup olmadığı incelenmiştir. Alternatif hipotezin kabul edilmesi için önem düzeyinin (sig.) %5’ten küçük olması gerektiği düşünüldüğünde, safha maliyet, faaliyet tabanlı maliyet, maliyet – hacim – kar analizi, ekonomik katma değer muhasebesi, endüstri analizi açısından, alternatif hipotezin kabul edilme şartlarının sağlandığı görülmektedir. Buna göre istatistikî değerler ışığında, işletmelerin farklılaştırma odaklı bir rekabet etme eğilimi olduğu dönemlerde; safha maliyet, ekonomik katma değer muhasebesi, endüstri analizi ile aralarında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki olduğu yorumu yapılabilmektedir. Maliyet hacim kar analizi ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemi ile aralarında istatistiksel açıdan anlamlı ve doğrusal yönde bir ilişki olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 32: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Odaklanma Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Odaklanma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
Tam Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	14	8	,474	,569
	Uygulanıyor	15	13		
Normal Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	19	12	,547	,570
	Uygulanıyor	10	9		
Standart Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	8	6	,939	1,000
	Uygulanıyor	21	15		
Değişken Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	16	8	,233	,265
	Uygulanıyor	13	13		
Direkt Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	21	13	,432	,543
	Uygulanıyor	8	8		
Sipariş Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	19	8	,055	,085
	Uygulanıyor	10	13		
Safha Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	16	12	,890	1,000
	Uygulanıyor	13	9		
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	21	12	,261	,366
	Uygulanıyor	6	11		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	25	15	,286	,286
	Uygulanıyor	4	6		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanmıyor	13	10	,845	1,000
	Uygulanıyor	16	11		
Hedef Maliyetleme	Uygulanmıyor	21	13	,432	,543
	Uygulanıyor	8	8		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanmıyor	20	13	,603	,763
	Uygulanıyor	9	8		
Kalite Maliyetleme	Uygulanmıyor	13	6	,242	,376
	Uygulanıyor	16	15		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	21	16	,764	1,000
	Uygulanıyor	8	5		
Tam Zamanında Üretim Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	22	10	,040	0,72
	Uygulanıyor	7	11		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanmıyor	20	12	,390	,551
	Uygulanıyor	9	9		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanmıyor	12	5	,196	,238
	Uygulanıyor	17	16		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanmıyor	10	6	,658	,763
	Uygulanıyor	19	15		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanmıyor	22	13	,288	,356
	Uygulanıyor	7	8		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanmıyor	19	13	,793	1,000
	Uygulanıyor	10	8		

Tablo 32 (Devam): İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Teknikleri ve Odaklanma Stratejisi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri		Odaklanma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
<i>Benchmarking</i>	Uygulanmıyor	13	7	,413	,560
	Uygulanıyor	16	14		
<i>Transfer Fiyatlaması</i>	Uygulanmıyor	11	5	,291	,365
	Uygulanıyor	18	16		
<i>Esnek Standart Maliyetleme</i>	Uygulanmıyor	24	14	,189	,314
	Uygulanıyor	5	7		
<i>Ekonomik Katma Değer Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	23	14	,314	,346
	Uygulanıyor	6	7		
<i>Çevre Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	25	18	,960	1,000
	Uygulanıyor	4	3		
<i>Kaynak Tüketim Muhasebesi</i>	Uygulanmıyor	25	19	,647	,694
	Uygulanıyor	4	2		
<i>Yalın Muhasebe</i>	Uygulanmıyor	22	15	,724	,754
	Uygulanıyor	7	6		
<i>Endüstri Analizi</i>	Uygulanmıyor	20	12	,390	,551
	Uygulanıyor	9	9		

Tablo 32’de, işletmelerin rekabet edebilirliğini artırması amacıyla odaklanma stratejisi kullanmasının, maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları ile bir ilişkisi olup olmadığı incelenmiştir. Alternatif hipotezin kabul edilebilmesi için önem düzeyinin (sig.) %5’ten küçük olması gerekmektedir. Bu koşulu sağlayan sistem tam zamanında üretime göre maliyetleme sistemidir. İşletmelerin kullandıkları tam zamanında üretime göre maliyetleme tekniği ile odaklanma stratejisi arasında anlamlı bir ilişkinin gözlemlendiği, ancak tam zamanında üretime göre maliyetleme tekniğinin uygulanmadığı yanıtı çoğunlukta olduğu için aralarında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki bulunduğu yorumu yapılabilmektedir.

4.4.7.2. İşletmelerin Rekabet Gücü Elde Etme Sürecinde Önem Verdikleri Faktörler ile Uyguladıkları Rekabet Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmelerin, rekabet avantajı elde etme sürecinde çeşitli faktörlere önem verdiği bilinmektedir. Bu faktörler, işletmenin ekonomik durumu veya sektörel koşullar paralelinde şekillenecek hız, kalite, maliyet veya fiyat faktörleri olabilmektedir. Bu başlık altında, işletmeleri maliyet liderliği, farklılaştırma veya odaklılık stratejisi kullanmaya yönlendiren faktörlerin hangileri olduğunu çapraz tablo ki-kare analizi ile tespit edilmesi hedeflenmiştir.

H₀: İşletmelerin rekabet gücü elde etmede önem verdikleri faktörler ile bu süreçte uyguladıkları rekabet stratejilerinin arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki yoktur.

H_a: İşletmelerin rekabet gücü elde etmede önem verdikleri faktörler ile bu süreçte uyguladıkları rekabet stratejilerinin arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 33: İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Hız Faktörü Arasındaki İlişki

Uygulanan Rekabet Stratejileri	Hız Faktörü					
		Önemli	Az Önemli	Önemsiz	Sig.	Chi-square
Maliyet Liderliği Stratejisi	Uygulanmıyor	0	6	11	,571	,466
	Uygulanıyor	3	13	17		
Farklılaştırma Stratejisi	Uygulanmıyor	0	15	12	,005	,004
	Uygulanıyor	3	4	16		
Odaklanma Stratejisi	Uygulanmıyor	0	11	18	,116	,116
	Uygulanıyor	3	8	10		

Tablo 33'e bakıldığında, işletmelerin rekabet stratejileri ve rekabet sürecinde etken olarak kabul edilen faktörler arası ilişkinin varlığının sınındığı görülmektedir. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan, önem düzeyinin %5'ten küçük olması kistasını

farklılaştırma stratejisinin sağladığı görülmektedir. Bu durumda, işletmelerin rekabet avantajı elde etme sürecinde hız faktörüne verdiği önem düzeyi incelendiğinde az önemli ve önemsiz seçeneklerine verilen yanıtların çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Bu sebeple işletmelerin uyguladıkları farklılaştırma stratejileri ile hız faktörü arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir. Farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmelerin hız faktörüne nispeten daha az önem verdikleri yorumu yapılabilmektedir.

Tablo 34: İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Kalite Faktörü Arasındaki İlişki

Uygulanan Rekabet Stratejileri	Kalite Faktörü					
		Çok Önemli	Önemli	Az Önemli	Sig.	Chi-square
Maliyet Liderliği Stratejisi	Uygulanmıyor	9	7	1	,902	,762
	Uygulanıyor	14	16	3		
Farklılaştırma Stratejisi	Uygulanmıyor	8	15	4	,013	,018
	Uygulanıyor	15	8	0		
Odaklanma Stratejisi	Uygulanmıyor	11	15	3	,466	,506
	Uygulanıyor	12	8	1		

Tablo 34’de, işletmelerin uyguladıkları rekabet stratejileri ile rekabet sürecinde etken olarak görülen faktörler arası ilişkinin varlığı sınanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olarak bilinen önem düzeyinin %5’ten küçük olması koşulunu farklılaştırma stratejisinin karşıladığı görülmektedir. Bu durumda, anket kapsamındaki işletmelerin rekabet avantajı elde etme sürecinde kalite faktörüne verdiği önem düzeyi incelendiğinde çok önemli ve önemli seçeneklerine verilen yanıtların çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. İşletmelerin rekabet avantajı elde etme sürecinde kalite faktörüne önem verdiği durumlarda farklılaştırma odaklı bir rekabet stratejisi benimseyebileceği düşünülmektedir. Farklılaştırma stratejisinin amaçlarından birinin işletmelerin yüksek kalitede ürün üretebilme yeteneğini ifade edebilmesi olduğu düşünüldüğünde çıkan sonuç muhtemeldir.

Tablo 35: İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Maliyet Faktörü Arasındaki İlişki

Uygulanan Rekabet Stratejileri		Maliyet Faktörü				Sig.	Chi-square
		Çok Önemli	Önemli	Az Önemli	Önemsiz		
Maliyet Liderliği Stratejisi	Uygulanmıyor	7	9	1	0	,834	,650
	Uygulanıyor	15	13	3	2		
Farklılaştırma Stratejisi	Uygulanmıyor	15	11	0	1	,049	,057
	Uygulanıyor	7	11	4	1		
Odaklanma Stratejisi	Uygulanmıyor	15	13	0	1	,070	,089
	Uygulanıyor	7	9	4	1		

Tablo 35’de işletmelerin uyguladıkları rekabet stratejileri ile rekabet sürecinde etken olarak görülen faktörler arası ilişkinin varlığı sınanmaktadır. Buna göre alternatif hipotezin kabul koşulu olan %5’ten düşük önem düzeyini (sig.) farklılaştırma stratejisinin sağladığı görülmektedir. Tablo incelendiğinde; anket kapsamındaki işletmelerin farklılaştırma stratejisini uygulamayanların çoğunlukta olduğu görülmektedir. Buna göre; işletmelerin rekabet gücü elde etmede önem verdikleri maliyet faktörü ile bu süreçte uyguladıkları farklılaştırma stratejilerinin aralarında (istatistiksel açıdan) anlamlı ve ters yönlü bir ilişki olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 36: İşletmelerin Uyguladıkları Rekabet Stratejileri ile Rekabet Sürecinde Dikkate Alınan Fiyat Faktörü Arasındaki İlişki

Uygulanan Rekabet Stratejileri		Fiyat Faktörü				Sig.	Chi-square
		Çok Önemli	Önemli	Az Önemli	Önemsiz		
Maliyet Liderliği Stratejisi	Uygulanmıyor	1	1	9	6	,846	,884
	Uygulanıyor	4	1	14	14		
Farklılaştırma Stratejisi	Uygulanmıyor	4	1	8	14	,047	,059
	Uygulanıyor	1	1	15	6		
Odaklanma Stratejisi	Uygulanmıyor	3	1	15	10	,798	,855
	Uygulanıyor	2	1	8	10		

Tablo 36’da işletmelerin uyguladıkları rekabet stratejileri ile rekabet sürecinde etken olarak görülen faktörler arası ilişkinin varlığı sınanmaktadır. Buna göre alternatif hipotezin kabul koşulu olan %5’ten düşük önem düzeyini (sig.) farklılaştırma stratejisinin sağladığı görülmektedir. Bu durumda, işletmelerin rekabet avantajı elde etme sürecinde fiyat faktörüne verdiği önem düzeyi incelendiğinde az önemli ve önemsiz seçeneklerine verilen yanıtların çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Bu sebeple işletmelerin uyguladıkları farklılaştırma stratejileri ile fiyat faktörü arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir. Farklılaştırma stratejisi uygulayan işletmelerin hız faktörüne nispeten daha az önem verdikleri yorumu yapılabilir.

4.4.7.3. İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ve Rekabet Stratejileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

İşletmeler, rekabet avantajı sağlama süreçlerinde, rekabet edebilirliğini güçlendirebilmek amacıyla ürettikleri ürünün satış fiyatı, müşteri odaklılık, ürünün kalitesi, nitelikli işgücü kullanımı vb. çeşitli faktörlerden etkilenecek şekilde rekabet stratejilerini belirleyebilmektedir. Bu başlıkta, aşağıdaki tabloda ele alınan ve rekabet gücüne etki edebilecek faktörler ile işletmelerin benimsedikleri rekabet stratejileri arasında bir ilişkinin var olup olmadığı sınanmıştır.

H₀: İşletmelerin rekabet gücü elde etmede önem verdikleri faktörler ile bu süreçte uyguladıkları rekabet stratejilerinin arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki yoktur.

H_a: İşletmelerin rekabet gücü elde etmede önem verdikleri faktörler ile bu süreçte uyguladıkları rekabet stratejilerinin arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 37: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Maliyet Liderliği Stratejisi Arasındaki İlişki

İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler		Maliyet Liderliği Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
Ürünün Satış Fiyatı	Etkisi Yok	1	0	,340	,159
	Etkisi Var	16	33		
Ürünün Müşteri Odaklı Olması	Etkisi Yok	1	3	,692	,692
	Etkisi Var	16	30		
Ürün Kalitesi	Etkisi Yok	1	1	,626	,626
	Etkisi Var	16	32		
Bilgi ve Tecrübe Yeterliliği	Etkisi Yok	4	5	,467	,465
	Etkisi Var	13	28		
Hammaddeye Yakınlık	Etkisi Yok	6	7	,322	,282
	Etkisi Var	11	26		
Satış Sonrası Hizmetler	Etkisi Yok	1	4	,650	,486
	Etkisi Var	16	29		
Nitelikli İşgücünün Varlığı	Etkisi Yok	1	5	,650	,339
	Etkisi Var	16	28		
	Etkisi Var	17	30		
Teknolojik Yenilik	Etkisi Yok	0	2	,542	,300
	Etkisi Var	17	31		
Üretim Maliyeti	Etkisi Yok	0	0	.*	.*
	Etkisi Var	17	33		
Ürün Çeşitliliği	Etkisi Yok	3	6	,963	,963
	Etkisi Var	14	27		
Tam Zamanında Teslim	Etkisi Yok	0	2	,542	,300
	Etkisi Var	17	31		
Ürünün Görünüm Özellikleri	Etkisi Yok	0	9	,020	,017
	Etkisi Var	17	24		
Pazara Yakınlık	Etkisi Yok	2	7	,699	,410
	Etkisi Var	15	26		
Sosyo-Ekonomik Çevre	Etkisi Yok	5	10	,948	,948
	Etkisi Var	12	23		
Ürünün Kullanım Kolaylığı	Etkisi Yok	2	8	,461	,296
	Etkisi Var	15	25		
Ürün Farklılaştırılması	Etkisi Yok	1	5	,600	,339
	Etkisi Var	16	28		
Yeni Ürün Geliştirebilme	Etkisi Yok	0	3	,542	,200
	Etkisi Var	17	30		

*: Anketi yanıtlayan işletmelerin tümü maliyetler ile ilgili seçenekte “etkisi var” şıkkını işaretledikleri için istatistiksel analiz kapsamına alınmamıştır.

Tablo 37’de, işletmelerin rekabet etme gücünü etkileyen faktörler arasında yukarıdaki şekilde sıralanan faktörlerin, işletmelerin bu süreçte maliyet liderliği stratejisi kullanması üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığı test edilmiştir. Buna göre, alternatif hipotezin kabul edilebilmesi, yani iki değişken arasındaki etkileşimin var olduğunun iddia edilebilmesinin temel koşulu olan önem düzeyinin %5’ten küçük olması durumuna, yalnızca ürünün görünüm özellikleri faktörü uyum sağlamaktadır. Buna göre, ankete katılan işletmelerin maliyet liderliği stratejisi kullanmasına, üretilen ürünün görünüm özelliğine önem verilmesinin etki ettiği çıkarımının yapılabilmesi mümkün olacaktır.



Tablo 38: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Farklılaştırma Stratejisi Arasındaki İlişki

İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler		Farklılaştırma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
Ürünün Satış Fiyatı	Etkisi Yok	1	0	,946	,351
	Etkisi Var	26	23		
Ürünün Müşteri Odaklı Olması	Etkisi Yok	4	0	,115	,054
	Etkisi Var	23	23		
Ürün Kalitesi	Etkisi Yok	2	0	,493	,626
	Etkisi Var	25	23		
Bilgi ve Tecrübe Yeterliliği	Etkisi Yok	5	4	,918	,918
	Etkisi Var	22	19		
Hammaddeye Yakınlık	Etkisi Yok	7	6	,990	,990
	Etkisi Var	20	17		
Satış Sonrası Hizmetler	Etkisi Yok	3	2	,777	,777
	Etkisi Var	24	21		
Nitelikli İşgücünün Varlığı	Etkisi Yok	5	1	,199	,124
	Etkisi Var	22	22		
Teknolojik Yenilik	Etkisi Yok	2	0	,493	,183
	Etkisi Var	25	23		
Üretim Maliyeti	Etkisi Yok	0	0	-*	-*
	Etkisi Var	17	33		
Ürün Çeşitliliği	Etkisi Yok	5	4	,918	,918
	Etkisi Var	22	19		
Tam Zamanında Teslim	Etkisi Yok	2	0	,493	,183
	Etkisi Var	25	23		
Ürünün Görünüm Özellikleri	Etkisi Yok	9	0	,002	,002
	Etkisi Var	18	23		
Pazara Yakınlık	Etkisi Yok	5	4	,918	1,000
	Etkisi Var	22	19		
Sosyo-Ekonomik Çevre	Etkisi Yok	8	7	,951	,951
	Etkisi Var	19	16		
Ürünün Kullanım Kolaylığı	Etkisi Yok	6	4	,670	,670
	Etkisi Var	21	19		
Ürün Farklılaştırılması	Etkisi Yok	6	0	,025	,016
	Etkisi Var	21	23		
Yeni Ürün Geliştirebilme	Etkisi Yok	3	0	,240	,099
	Etkisi Var	24	23		

*: Anketi yanıtlayan işletmelerin tümü maliyetler ile ilgili seçenekte “etkisi var” şıkkını işaretledikleri için istatistiksel analiz kapsamına alınmamıştır.

Tablo 38’de, işletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler ile rekabet avantajı sağlanması sürecinde farklılaştırma stratejisi kullanılması arasında bir ilişki olup olmadığı sınınmıştır. Buna göre, alternatif hipotezin kabul koşulunu, yani önem düzeyinin %5’ten küçük olması koşulunu ürünün görünüm özellikleri ve ürün

farklılaştırması faktörlerinin sağladığı görülmektedir. Bu durumda, ilgili faktörler için alternatif hipotez kabul edilerek, rekabet avantajı sağlanması sürecinde üretilen ürünün görünüm özellikleri ve ürünlerin farklılaştırılması faktörlerinin, farklılaştırma stratejisi benimsenmesi sürecinde etkili olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

Tablo 39: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Odaklanma Stratejisi Arasındaki İlişki

İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler		Odaklanma Stratejisi			
		Uygulanmıyor	Uygulanıyor	Sig.	Chi-square
Ürünün Satış Fiyatı	Etkisi Yok	0	1	,420	,235
	Etkisi Var	29	20		
Ürünün Müşteri Odaklı Olması	Etkisi Yok	1	3	,297	,163
	Etkisi Var	28	18		
Ürün Kalitesi	Etkisi Yok	0	2	,171	,090
	Etkisi Var	29	19		
Bilgi ve Tecrübe Yeterliliği	Etkisi Yok	4	5	,464	,363
	Etkisi Var	25	16		
Hammaddeye Yakınlık	Etkisi Yok	6	7	,314	,314
	Etkisi Var	23	14		
Satış Sonrası Hizmetler	Etkisi Yok	5	0	,045	,045
	Etkisi Var	24	21		
Nitelikli İşgücünün Varlığı	Etkisi Yok	4	2	,647	,647
	Etkisi Var	25	19		
Teknolojik Yenilik	Etkisi Yok	1	1	,815	,815
	Etkisi Var	28	20		
Üretim Maliyeti	Etkisi Yok	0	0	-*	-*
	Etkisi Var	17	33		
Ürün Çeşitliliği	Etkisi Yok	7	2	,271	,184
	Etkisi Var	22	19		
Tam Zamanında Teslim	Etkisi Yok	2	0	,503	,219
	Etkisi Var	27	21		
Ürünün Görünüm Özellikleri	Etkisi Yok	8	1	,038	,038
	Etkisi Var	21	20		
Pazara Yakınlık	Etkisi Yok	6	3	,716	,561
	Etkisi Var	23	18		
Sosyo-ekonomik Çevre	Etkisi Yok	10	5	,416	,416
	Etkisi Var	19	16		
Ürünün Kullanım Kolaylığı	Etkisi Yok	6	4	,886	,886
	Etkisi Var	23	17		
Ürün Farklılaştırılması	Etkisi Yok	3	3	,686	,672
	Etkisi Var	26	18		
Yeni Ürün Geliştirebilme	Etkisi Yok	2	1	,754	,754
	Etkisi Var	27	20		

*: Anketi yanıtlayan işletmelerin tümü maliyetler ile ilgili seçenekte “etkisi var” şıkkını işaretledikleri için istatistiksel analiz kapsamına alınmamıştır.

Tablo 39’da, araştırma kapsamındaki işletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler ile rekabet avantajının sağlanabilmesi için odaklanma stratejisi kullanılması arasında bir ilişki olup olmadığı sınanmıştır. Sonuçlara göre alternatif hipotezin kabul koşulunu, önem düzeyinin %5’ten küçük olması koşulunu sağlayan faktörler satış sonrası hizmetler ve ürünün görünüm özellikleridir. Söz konusu iki faktör için alternatif hipotez kabul edilmektedir. Buna göre; işletmelerin rekabet gücü elde etme sürecinde odaklanma stratejisini benimsediği dönemlerde, ürünün görünüm özellikleri ve satış sonrası hizmetler faktörlerine önem verdikleri çıkarımı yapılabilmektedir.

4.4.7.4. İşletme Tarafından Kullanılan Maliyet/Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının İşletmenin Rekabet Gücüne Sağladığı Faydalar İle İlişkisi

H₀: İşletmeler tarafından kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile bu uygulamaların işletmelerin rekabet gücüne sağladığı faydalar arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki yoktur.

H_a: İşletmeler tarafından kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile bu uygulamaların işletmelerin rekabet gücüne sağladığı faydalar arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 40.1: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Müşteri Memnuniyetini Artırması				
		Katılmıyor	Katılıyor	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	7	10	,773	1,000
	Uygulanmıyor	15	18		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	5	5	,669	,732
	Uygulanmıyor	17	23		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	15	12	,070	,093
	Uygulanmıyor	7	16		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	9	7	,231	,360
	Uygulanmıyor	13	21		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	11	6	,034	,042
	Uygulanmıyor	11	22		

Tablo 40.1 (Devam): İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Müşteri Memnuniyetini Artırması				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	22	26	,201	,497
	Uygulanmıyor	0	2		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	5	8	,640	,751
	Uygulanmıyor	17	20		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	9	9	,522	,565
	Uygulanmıyor	13	19		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	10	8	,217	,249
	Uygulanmıyor	12	20		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	21	25	,425	,621
	Uygulanmıyor	1	3		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	16	18	,525	,559
	Uygulanmıyor	6	10		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	8	7	,384	,536
	Uygulanmıyor	14	21		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	10	8	,217	,249
	Uygulanmıyor	12	20		
Benchmarking	Uygulanıyor	15	15	,295	,387
	Uygulanmıyor	7	13		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	18	16	,060	,076
	Uygulanmıyor	4	12		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	4	8	,393	,512
	Uygulanmıyor	18	20		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	5	8	,640	,751
	Uygulanmıyor	17	20		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	13	22	,136	,214
	Uygulanmıyor	9	6		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	2	4	,575	,683
	Uygulanmıyor	20	24		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	5	8	,640	,751
	Uygulanmıyor	17	20		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	8	10	,962	1,000
	Uygulanmıyor	14	18		

Tablo 40.1'e bakıldığında, işletmelerin rekabet gücüne sağlanan faydalar arasında sorgulanan ilk faktör olan müşteri memnuniyeti ele alınmıştır. Buna göre, işletmelerin kullandıkları maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarından hangisi/hangilerinin müşteri memnuniyetine olumlu etki ettiği tespit edilmesi

amaçlanmıştır. Buna göre tabloda, alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması koşulunu, kaizen maliyet yöntemi sağlamaktadır. Tablo incelendiğinde Kaizen Maliyetleme Tekniğini uygulamayan firmaların çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. İşletmelerin rekabet gücüne sağladığı faydalar açısından incelendiğinde; müşteri memnuniyetini olumlu yönde etkilemesi ile kaizen maliyetleme yöntemi arasında istatistiksel açıdan ters yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 40.2: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Ürün Kalitesi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Üretilen ürün kalitesini arttırmıştır				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	14	,012	,016
	Uygulanmıyor	18	15		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	7	,390	,488
	Uygulanmıyor	18	22		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	12	15	,704	,778
	Uygulanmıyor	9	14		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	5	11	,291	,365
	Uygulanmıyor	16	18		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	10	7	,084	,131
	Uygulanmıyor	11	22		
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	20	28	,815	1,000
	Uygulanmıyor	1	1		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	6	7	,724	,754
	Uygulanmıyor	15	22		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	7	11	,738	,774
	Uygulanmıyor	14	18		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	9	9	,390	,551
	Uygulanmıyor	12	20		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	19	27	,735	1,000
	Uygulanmıyor	2	2		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	13	21	,432	,543
	Uygulanmıyor	8	8		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	7	8	,662	,759
	Uygulanmıyor	14	21		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	8	10	,793	1,000
	Uygulanmıyor	13	19		
Benchmarking	Uygulanıyor	12	18	,726	,776
	Uygulanmıyor	9	11		

Tablo 40.2 (Devam): İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Ürün Kalitesi Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Üretilen ürün kalitesini arttırmıştır				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	18	16	,022	,032
	Uygulanmıyor	3	13		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	5	7	,979	1,000
	Uygulanmıyor	16	22		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	4	9	,340	,515
	Uygulanmıyor	17	20		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	11	24	,021	,030
	Uygulanmıyor	10	5		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	1	5	,180	,227
	Uygulanmıyor	20	24		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	4	9	,340	,515
	Uygulanmıyor	17	20		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	6	12	,352	,388
	Uygulanmıyor	15	17		

Tablo 40.2'ye bakıldığında, işletmelerin rekabet gücüne sağlanan faydalar arasında sorgulanan bir diğer faktör olan ürün kalitesi ele alınmıştır. Buna göre, işletmelerin kullandıkları maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarından hangisi/hangilerinin dolaylı yoldan üretim kalitesine olumlu etki ettiğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Buna göre tabloda, alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması koşulunu, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi, transfer fiyatlaması ve çevre muhasebesi uygulamalarının karşıladığı görülmektedir ($p < 0,05$). Tablo incelendiğinde; faaliyet tabanlı maliyetleme tekniğini uygulamayan firmaların çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme tekniği ile ürün kalitesini olumlu yönde etkilemesi faktörü arasında istatistiksel açıdan ters yönlü bir ilişki gözlenmektedir. Çevre muhasebesinin üretilen ürün kalitesine olumlu etkilerinin olabileceğini gösteren istatistiksel veriler ışığında, çevre kirliliğinin önlenmesi için katılan maliyetlerden biri olan arıtma filtreli teçhizat kullanımının mamul üretim sürecine, dolayısıyla üretilen ürünün kalitesine destek veren bir faktör olabileceği düşünülmektedir. Transfer fiyatlaması tekniğinin de ürün kalitesi ile arasındaki ilişkiye bakıldığında istatistiksel açıdan doğrusal yönde ve anlamlı bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir.

Tablo 40.3: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Karlılık ve Süreklilik Hedefleri Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmenin karlılık ve süreklilik gibi amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırır.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	1	16	,980	1,000
	Uygulanmıyor	2	31		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	0	10	,372	,602
	Uygulanmıyor	3	37		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	1	26	,459	,588
	Uygulanmıyor	2	21		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	1	15	,959	1,000
	Uygulanmıyor	2	32		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	1	16	,980	1,000
	Uygulanmıyor	2	31		
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	2	46	,007	,007
	Uygulanmıyor	1	1		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	1	12	,765	1,000
	Uygulanmıyor	2	35		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	1	17	,921	1,000
	Uygulanmıyor	2	30		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	2	16	,254	,544
	Uygulanmıyor	1	31		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	2	44	,095	,226
	Uygulanmıyor	1	3		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	3	31	,220	,542
	Uygulanmıyor	0	16		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	1	14	,897	1,000
	Uygulanmıyor	2	33		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	1	17	,921	1,000
	Uygulanmıyor	2	30		
Benchmarking	Uygulanıyor	2	28	,808	1,000
	Uygulanmıyor	1	19		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	2	32	,959	1,000
	Uygulanmıyor	1	15		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	0	12	,315	,570
	Uygulanmıyor	3	35		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	0	13	,290	,558
	Uygulanmıyor	3	34		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	1	34	,153	,211
	Uygulanmıyor	2	13		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	0	6	,509	1,000
	Uygulanmıyor	3	41		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	0	13	,290	,558
	Uygulanmıyor	3	34		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	1	17	,921	1,000
	Uygulanmıyor	2	30		

Tablo 40.3'te işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarından hangisi veya hangilerinin karlılık ve süreklilik gibi amaçlarına ulaşmasında etkisi olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Buna göre alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması gereğini kalite maliyetleme yönteminin sağladığının söylenmesi mümkündür. Bu analizde kurulan ilişki bağı düşünüldüğünde bu sonucun çıkması muhtemeldir. Çünkü kalite maliyetleme sistemi ürün kalitesini iyileştirme odaklı bir sistem olduğu için karlılığı önemli ölçüde destekleyerek, buna paralel olarak sürekliliğin sağlanmasını da desteklemektedir.

Tablo 40.4: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Yeni Fikirler Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Yeniliklere uyma ve yeni fikirler geliştirme açısından destekleyici bir unsurdur.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	4	13	,775	1,000
	Uygulanmıyor	9	24		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	7	,747	1,000
	Uygulanmıyor	10	30		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	9	18	,200	,332
	Uygulanmıyor	4	19		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	4	12	,912	1,000
	Uygulanmıyor	9	25		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	5	12	,693	,741
	Uygulanmıyor	8	25		
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	13	35	,392	,607
	Uygulanmıyor	0	2		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	2	11	,310	,469
	Uygulanmıyor	11	26		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	4	14	,648	,746
	Uygulanmıyor	9	23		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	3	15	,259	,328
	Uygulanmıyor	10	22		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	11	35	,254	,561
	Uygulanmıyor	2	2		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	8	26	,562	,731
	Uygulanmıyor	5	11		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	3	12	,527	,728
	Uygulanmıyor	10	25		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	3	15	,259	,328
	Uygulanmıyor	10	22		
Benchmarking	Uygulanıyor	8	22	,895	1,000
	Uygulanmıyor	5	15		

Tablo 40.4 (Devam): İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Yeni Fikirler Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Yeniliklere uyma ve yeni fikirler geliştirme açısından destekleyici bir unsurdur.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	10	24	,423	,508
	Uygulanmıyor	3	13		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	1	11	,110	,147
	Uygulanmıyor	12	26		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	2	11	,310	,169
	Uygulanmıyor	11	26		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	9	26	,944	1,000
	Uygulanmıyor	4	11		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	1	5	,578	,676
	Uygulanmıyor	12	32		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	2	11	,310	,469
	Uygulanmıyor	11	26		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	5	13	,830	1,000
	Uygulanmıyor	8	24		

Tablo 40.4'e bakıldığında, işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının hangisi ya da hangilerinin yeniliklere uyma ve yeni fikirler geliştirme açısından desteklediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması koşulunu sağlayan bir maliyet/yönetim muhasebesi sistemi bulunmamaktadır. Buna göre iki değişken arasında anlamlı bir ilişki bulunamadığı görülmektedir ($p > 0,05$). Bu sonuç, ankete katılan işletmelerin kullanmakta oldukları geleneksel ya da çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinden memnun olmaları nedeniyle ilgili sistemler ile yeni fikirler geliştirme faktörü arasında bir ilişki kurulamadığı düşüncesi ile açıklanabilmektedir.

Tablo 40.5: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Pazar Payı Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmenin pazar payı açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	14	,021	,032
	Uygulanmıyor	17	16		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	7	,470	,720
	Uygulanmıyor	17	23		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	13	14	,203	,254
	Uygulanmıyor	7	16		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	3	13	,035	,062
	Uygulanmıyor	17	17		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	4	13	,088	,129
	Uygulanmıyor	16	17		
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	19	29	,768	1,000
	Uygulanmıyor	1	1		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	4	9	,430	,522
	Uygulanmıyor	16	21		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	4	14	,049	,074
	Uygulanmıyor	16	16		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	6	12	,470	,556
	Uygulanmıyor	14	18		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	17	29	,136	,289
	Uygulanmıyor	3	1		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	13	21	,710	,763
	Uygulanmıyor	7	9		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	5	10	,529	,754
	Uygulanmıyor	15	20		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	5	13	,186	,237
	Uygulanmıyor	15	17		
Benchmarking	Uygulanıyor	10	20	,239	,377
	Uygulanmıyor	10	10		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	14	20	,804	1,000
	Uygulanmıyor	6	10		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	1	11	,010	0,16
	Uygulanmıyor	19	19		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	4	9	,430	,522
	Uygulanmıyor	16	21		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	11	24	,048	,048
	Uygulanmıyor	9	6		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	1	5	,214	,381
	Uygulanmıyor	19	25		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	2	11	,035	,050
	Uygulanmıyor	18	19		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	6	12	,470	,556
	Uygulanmıyor	14	18		

Tablo 40.5'e bakıldığında, işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının hangisi/hangilerinin işletmelerin pazar payı açısından olumlu sonuçlar doğurduğunun tespiti yapılması amaçlanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olma gereğini sağlayan sistemler; faaliyete dayalı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında üretime göre maliyetleme, esnek standart maliyetleme, çevre muhasebesi ve yalın muhasebe yöntemleridir. Ancak tekniklerin uygulanma düzeyleri incelendiğinde; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında üretime göre maliyetleme, esnek standart maliyetleme ve yalın muhasebe yöntemlerini uygulamayan işletmelerin uygulayan işletmelere göre daha fazla olduğu gözlenmektedir. Buna göre işletmenin pazar payını olumlu yönde etkilemesi faktörü ile bahsi geçen teknikler arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki olduğu söylenebilmektedir

Çevre muhasebesi açısından, çevreye ve çevre maliyetlerini raporlamaya odaklanan işletmelerin kendilerine duyulan güveni artırdığı ve sosyal sorumluluğa önem veren kurumsal bir yapıyı temsil ettikleri düşünülmektedir. Bu bilgiler ışığında pazar payının olumlu etkilenebileceği söylenebilmektedir. İşletmelerin pazar payı açısından olumlu sonuçlar doğurabileceği düşüncesiyle çevre muhasebesi tekniğini uygulayabilecekleri söylenebilmektedir.

Tablo 40.6: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Rekabet Koşulları ile Baş Edebilirlik Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmeyi, sert rekabet koşulları ile baş edebilir hale getirmiştir.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	14	,171	,209
	Uygulanmıyor	12	21		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	3	7	,998	1,000
	Uygulanmıyor	12	28		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	9	18	,577	,758
	Uygulanmıyor	6	17		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	3	13	,234	,328
	Uygulanmıyor	12	22		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	4	13	,474	,533
	Uygulanmıyor	11	22		
	Uygulanmıyor	0	2		

Tablo 40.6 (Devam): İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile Rekabet Koşulları ile Baş Edebilirlik Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmeyi, sert rekabet koşulları ile baş edebilir hale getirmiştir.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	15	33	,345	,571
	Uygulanmıyor	0	2		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	7	6	,029	,040
	Uygulanmıyor	8	29		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	5	13	,797	1,000
	Uygulanmıyor	10	22		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	5	13	,797	1,000
	Uygulanmıyor	10	22		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	15	31	,172	,302
	Uygulanmıyor	0	4		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	9	25	,427	,514
	Uygulanmıyor	6	10		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	4	11	,736	1,000
	Uygulanmıyor	11	24		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	2	16	,029	,052
	Uygulanmıyor	13	19		
Benchmarking	Uygulanıyor	5	25	,012	,025
	Uygulanmıyor	10	10		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	11	23	,597	,746
	Uygulanmıyor	4	12		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	4	8	,773	1,000
	Uygulanmıyor	11	27		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	2	11	,181	,294
	Uygulanmıyor	13	24		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	10	25	,736	1,000
	Uygulanmıyor	5	10		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	2	4	,849	1,000
	Uygulanmıyor	13	31		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	3	10	,527	,728
	Uygulanmıyor	12	25		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	4	14	,368	,523
	Uygulanmıyor	11	21		

Tablo 40.6'ya bakıldığında işletmelerin kullanmakta olduğu maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının hangisi/hangilerinin işletmeleri sert rekabet koşulları ile baş edebilecek hale getirebileceğine ilişkin durum tespiti yapılması amaçlanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması gereğini sağlayan sistemler; mamul yaşam seyrine göre maliyetleme, kıyaslama, dengelenmiş

skor kartı yöntemleridir. Tablo incelendiğinde mamul yaşam seyrine göre maliyetleme ve dengelenmiş skor kartı yöntemlerini uygulamayan işletmelerin çoğunlukta olduğu gözlenmektedir. Bu bilgiler ışığında; mamul yaşam seyrine göre maliyetleme yöntemi ve dengeli puan kartı yöntemi ile işletmelerin rekabet koşulları ile baş edebilirliği arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir. Kıyaslama (benchmarking) uygulamaları yoluyla işletmelerin kendilerine özgü başarı faktörlerini belirlemesine, bu faktörlere ulaşılması için izlenmesi gereken en iyi yolların çizilmesine yönelik destekleyici bir yöntemdir. Ayrıca işletmelerin başarıya ulaşma süreçlerinde rakiplerin izledikleri yol ve faaliyetleriyle karşılaştırmalı analiz edilmesinin de rekabet edebilirliği önemli ölçüde desteklediği, istatistiksel sonuçlarla da doğrulanmış görünmektedir.

Tablo 40.7: İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İleri Teknoloji Kullanımı Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Benimsenen ileri imalat teknolojilerini destekleyen ve gelişime teşvik eden bir faktördür.				
		Katılmıyorum	Katılıyorum	Sig.	Chi-square
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	5	12	,369	,540
	Uygulanmıyor	14	19		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanıyor	2	8	,190	,282
	Uygulanmıyor	17	23		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanıyor	10	17	,879	1,000
	Uygulanmıyor	9	14		
Hedef Maliyetleme	Uygulanıyor	4	12	,194	,228
	Uygulanmıyor	15	19		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanıyor	7	10	,740	,767
	Uygulanmıyor	12	21		
Kalite Maliyetleme	Uygulanıyor	18	30	,721	1,000
	Uygulanmıyor	1	1		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	6	7	,481	,521
	Uygulanmıyor	13	24		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanıyor	5	13	,264	,366
	Uygulanmıyor	14	18		
Değer Zinciri Analizi	Uygulanıyor	6	12	,610	,764
	Uygulanmıyor	13	19		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanıyor	17	29	,606	1,000
	Uygulanmıyor	2	2		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanıyor	13	21	,960	1,000
	Uygulanmıyor	6	10		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanıyor	4	11	,280	,351
	Uygulanmıyor	15	20		

Tablo 40.7 (Devam): İşletmeler Tarafından Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İleri Teknoloji Kullanımı Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Benimsenen ileri imalat teknolojilerini destekleyen ve gelişime teşvik eden bir faktördür.				
		Katılmıyor	Katılıyor	Sig.	Chi-square
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanıyor	3	15	,020	,033
	Uygulanmıyor	16	16		
Benchmarking	Uygulanıyor	10	20	,405	,553
	Uygulanmıyor	9	11		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanıyor	15	19	,194	,228
	Uygulanmıyor	4	12		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanıyor	3	9	,287	,332
	Uygulanmıyor	16	22		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanıyor	1	12	,009	,018
	Uygulanmıyor	18	19		
Çevre Muhasebesi	Uygulanıyor	10	25	,036	,056
	Uygulanmıyor	9	6		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanıyor	1	5	,251	,387
	Uygulanmıyor	18	26		
Yalın Muhasebe	Uygulanıyor	3	10	,198	,320
	Uygulanmıyor	16	21		
Endüstri Analizi	Uygulanıyor	6	12	,610	,764
	Uygulanmıyor	13	19		

Tablo 40.7'ye bakıldığında, işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının hangisi/hangilerinin ileri imalat teknolojileri kullanıyor olması ile bağlantılı olabileceğinin tespiti amaçlanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olma gereğini sağlayan sistemler; Dengeli puan kartı (balanced score card), ekonomik katma değer muhasebesi ve çevre muhasebesi teknikleri olarak tespit edilmiştir. Bu durumda, bahsedilen üç maliyet/yönetim muhasebesi uygulaması için alternatif hipotezin kabul edilebileceği görülmektedir. Tablo incelendiğinde; anket kapsamındaki işletmeler tarafından dengeli puan kartı ve ekonomik katma değer muhasebesi yöntemlerinin uygulanmama düzeyinin yüksek olduğu gözlenmektedir. Bu bilgi ışığında; bahsi geçen iki sistem ile ileri teknoloji kullanımı arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve ters yönlü bir ilişki olduğu söylenebilmektedir. Çevre muhasebesinin uygulanma düzeyinin yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğunda; ileri teknoloji kullanımı ile aralarında istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilmektedir.

Çevre muhasebesi uygulamaları açısından, çevresel maliyetlerin düşürülmesi ve çevreye karşı kurumsal sorumluluğun korunması amacıyla ileri teknolojiye teçhizatlar kullanılması ile desteklenmesinin doğru olacağı düşünüldüğünde, ortaya çıkan sonuç normal görünmektedir.

4.4.7.5. İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri ile Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Yöntemleri Arasındaki İlişki

H₀: İşletmelerin büyüklük düzeyleri ile bu süreçte kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki yoktur.

H_a: İşletmelerin büyüklük düzeyleri ile bu süreçte kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri arasında (istatistiksel açıdan) anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 41: İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri ile Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Yöntemleri Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri				Sig.	Chi-square
		50-500 Kişi	501-2000 Kişi			
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	3	30	,650	,676	
	Uygulanıyor	3	14			
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	4	36	,586	,592	
	Uygulanıyor	2	8			
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanmıyor	4	19	,395	,410	
	Uygulanıyor	2	25			
Hedef Maliyetleme	Uygulanmıyor	4	30	,941	1,000	
	Uygulanıyor	2	14			
Kaizen Maliyetleme	Uygulanmıyor	5	28	,650	,786	
	Uygulanıyor	1	16			
Kalite Maliyetleme	Uygulanmıyor	1	1	,228	,360	
	Uygulanıyor	5	43			
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	5	32	,676	,812	
	Uygulanıyor	1	12			
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	4	28	,885	1,000	
	Uygulanıyor	2	16			
Değer Zinciri Analizi	Uygulanmıyor	4	28	,885	1,000	
	Uygulanıyor	2	16			
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanmıyor	2	2	,066	,079	
	Uygulanıyor	4	42			
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanmıyor	3	13	,370	,410	
	Uygulanıyor	3	31			
Stratejik Maliyetleme	Uygulanmıyor	4	31	,849	1,000	
	Uygulanıyor	2	13			

Tablo 41 (Devam) : İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri ile Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Yöntemleri Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	İşletmelerin Büyüklük Düzeyleri				
		50-500 Kişi	501-2000 Kişi	Sig.	Chi-square
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanmıyor	5	27	,399	,485
	Uygulanıyor	1	17		
Benchmarking	Uygulanmıyor	4	16	,202	,206
	Uygulanıyor	2	28		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanmıyor	1	15	,650	,716
	Uygulanıyor	5	29		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanmıyor	5	33	,654	,654
	Uygulanıyor	1	11		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanmıyor	6	31	,319	,490
	Uygulanıyor	0	13		
Çevre Muhasebesi	Uygulanmıyor	2	13	,849	1,000
	Uygulanıyor	4	31		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanmıyor	6	38	,998	1,000
	Uygulanıyor	0	6		
Yalın Muhasebe	Uygulanmıyor	6	31	,319	,406
	Uygulanıyor	0	13		
Endüstri Analizi	Uygulanmıyor	5	27	,399	,503
	Uygulanıyor	1	17		

Tablo 41'e bakıldığında, işletmelerin büyüklük düzeyleri ile bu süreçte kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri arasında bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması gereğini karşılayan herhangi bir maliyet/yönetim sistemi bulunmamaktadır. İşletmelerin büyüklük düzeyine bağlı olmaksızın maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanılabilir oldukları çıkarımı yapılabilir.

4.4.7.6. İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri ile Faaliyet Gösterdikleri Sektör Arasındaki İlişki

H_0 : İşletmelerin kullandıkları çağdaş maliyet teknikleri, içerisinde buldukları sektöre göre farklılık göstermemektedir.

H_a : İşletmelerin kullandıkları çağdaş maliyet teknikleri, içerisinde buldukları sektöre göre farklılık göstermektedir.

Tablo 42: İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri ile Faaliyet Gösterdikleri Sektör Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Sektörler				
		Otomotiv	Otomotiv Yan Sanayi	Sig.	Chi-square
Tam Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	9	13	,374	,374
	Uygulanıyor	15	13		
Normal Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	12	19	,093	,093
	Uygulanıyor	12	7		
Standart Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	7	7	,860	1,000
	Uygulanıyor	17	19		
Değişken Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	11	13	,768	,785
	Uygulanıyor	13	13		
Direkt Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	14	20	,159	,227
	Uygulanıyor	10	6		
Sipariş Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	11	16	,266	,395
	Uygulanıyor	13	10		
Safha Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	14	14	,749	,783
	Uygulanıyor	10	12		
Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	16	17	,924	1,000
	Uygulanıyor	8	9		
Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi	Uygulanmıyor	18	22	,396	,490
	Uygulanıyor	6	4		
Maliyet – Hacim – Kar Analizi	Uygulanmıyor	12	11	,586	,586
	Uygulanıyor	12	15		
Hedef Maliyetleme	Uygulanmıyor	14	20	,159	,227
	Uygulanıyor	10	6		
Kaizen Maliyetleme	Uygulanmıyor	17	16	,488	,559
	Uygulanıyor	7	10		
Kalite Maliyetleme	Uygulanmıyor	9	10	,944	1,000
	Uygulanıyor	15	16		
Mamul Yaşam Seyrine Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	18	19	,877	,877
	Uygulanıyor	6	7		
Tam Zamanında Üretime Göre Maliyetleme	Uygulanmıyor	14	18	,423	,557
	Uygulanıyor	10	8		

Tablo 42 (Devam): İşletmelerin Kullandıkları Çağdaş Maliyet/Yönetim Teknikleri ile Faaliyet Gösterdikleri Sektör Arasındaki İlişki

Maliyet ve Yönetim Muh. Teknikleri	Sektörler				
		Otomotiv	Otomotiv Yan Sanayi	Sig.	Chi-square
Değer Zinciri Analizi	Uygulanmıyor	16	16	,706	,706
	Uygulanıyor	8	10		
Müşteri Karlılık Analizi	Uygulanmıyor	10	7	,272	,373
	Uygulanıyor	14	19		
Toplam Kalite Yönetimi	Uygulanmıyor	7	9	,680	,767
	Uygulanıyor	17	17		
Stratejik Maliyetleme	Uygulanmıyor	16	19	,621	,760
	Uygulanıyor	8	7		
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	Uygulanmıyor	16	16	,706	,774
	Uygulanıyor	8	10		
Benchmarking	Uygulanmıyor	10	10	,817	1,000
	Uygulanıyor	14	16		
Transfer Fiyatlaması	Uygulanmıyor	8	8	,846	1,000
	Uygulanıyor	16	18		
Esnek Standart Maliyetleme	Uygulanmıyor	18	20	,874	1,000
	Uygulanıyor	6	6		
Ekonomik Katma Değer Muhasebesi	Uygulanmıyor	16	21	,256	,339
	Uygulanıyor	8	5		
Çevre Muhasebesi	Uygulanmıyor	21	22	,769	1,000
	Uygulanıyor	3	4		
Kaynak Tüketim Muhasebesi	Uygulanmıyor	21	23	,917	1,000
	Uygulanıyor	3	3		
Yalın Muhasebe	Uygulanmıyor	19	18	,424	,526
	Uygulanıyor	5	8		
Endüstri Analizi	Uygulanmıyor	16	16	,706	,774
	Uygulanıyor	8	10		

Tablo 42'ye bakıldığında, işletmelerin kullandıkları çağdaş maliyet/yönetim teknikleri ile faaliyet gösterdikleri sektör arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Alternatif hipotezin kabul koşulu olan önem düzeyinin %5'ten küçük olması gereğini karşılayan herhangi bir sistem bulunmamaktadır. Bu durum ışığında işletmelerin kullandıkları çağdaş maliyet/yönetim teknikleri otomotiv sektörü ya da otomotiv yan sanayi sektörüne göre farklılık göstermediği çıkarımı yapılabilir.

4.4.7.7. İşletmelerin Kullandıkları Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi (İlişkili Örneklem T-Testi)

Normal dağılım koşulu sağlandığında, t- testi ile iki örneklem grubunun ortalamaları açısından fark olup olmadığının analizinden yararlanılmalıdır. T-Testi ile iki grubun ortalamaları arasında önemli bir derecede fark olup olmadığı belirlenmiş olur (Kalaycı, 2018: 74). Bağımlı (ilişkili) iki örnek testi uygulanan çalışmada, aynı örneklem grubu üzerinde farklı zaman dilimlerindeki beklentileri, hızları vs. ölçülebilir (Kalaycı, 2018: 77)

H₀: İşletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri son beş yıl içerisinde önemli bir değişim göstermemiştir.

H_a: İşletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri son beş yıl içerisinde önemli bir değişim göstermiştir.

Tablo 43: İşletmelerin Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi

İşletmelerin Kullandıkları Maliyet/Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi	Ortalama (Mean)	Sig (2-Tailed)
Beş Yıl Öncesi İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler	2,5607	,129
Günümüzde İşletmelerin Maliyet/Yönetim Muhasebesi Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler	2,6786	

Tablo 43'e bakıldığında, işletmelerin beş yıl önce kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile günümüzde kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının arasında bir değişim olup olmadığının analizinin yapılması amaçlanmıştır. Buna göre önem düzeyi değerinin %5'in üzerinde çıktığı görülmektedir ($0,129 > 0,05$) Bu durumda sıfır hipotez kabul edilerek alternatif hipotez kabul edilmemektedir. İşletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri son beş yıl içerisinde önemli bir değişim göstermediği söylenebilmektedir.

4.4.7.8. İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörlerin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi (İlişkili Örneklem T-Testi)

H_0 : İşletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler son beş yıl içerisinde (istatistiksel açıdan) önemli bir değişim göstermemiştir.

H_a : İşletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler son beş yıl içerisinde (istatistiksel açıdan) önemli bir değişim göstermiştir.

Tablo 44: İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörler ile Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi

İşletmelerin Rekabet Gücüne Etki Eden Faktörlerin Son Beş Yıl İçerisindeki Değişiminin İncelenmesi	Ortalama (Mean)	Sig (2-Tailed)
Beş Yıl Öncesi İşletmelerin Rekabet Ortamındaki Değişim	4,0671	,000
Günümüzde İşletmelerin Rekabet Ortamındaki Değişim	4,5400	

Tablo 44'e bakıldığında, işletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörlerin son beş yıl içerisinde önemli bir değişim gösterip göstermediğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Buna göre önem düzeyi değeri 0,05'in altında çıkmıştır ($0,000 < 0,05$). Bu durumda önem düzeyi 0,05'ten küçük olduğu için sıfır hipotez kabul edilmeyerek alternatif hipotez kabul edilecektir. İşletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler son beş yıl içerisinde önemli bir değişim göstermiş olduğu söylenebilmektedir.

SONUÇ

Küreselleşen ekonomide rekabet ortamında meydana gelen değişim, üretim ve bilgi teknolojilerinin artması, ürün yaşam eğrilerindeki kısaltmalar, ürün çeşitliliğinin artması, yönetim muhasebesinde değişimlere yol açmıştır. İşletmelerin rekabet çevresi içerisindeki yoğunluk arttıkça, küresel rekabet üstünlüğü elde edebilmek giderek zorlaşmıştır. Geleneksel maliyet/yönetim teknikleri kullandığında, hızla artan teknolojik gelişmelere karşı işletme yöneticilerinin bilgi gereksinimlerinin yeteri kadar karşılanmadığı ve bu süreçte rekabet avantajı elde edilmesi açısından herhangi bir avantaj sağlanamadığı gözlenmiştir. Teknolojik gelişmeler ve rekabetin etkisi ile birlikte işletmelerin üretim ortamları da değişim sürecine mecbur bırakılmış ve beraberinde yeni teknolojilerin kullanımı devreye girmiştir. Bu durum işletmelerin üretim sistemlerini de değişim sürecine yönlendirmiş; tüm bu değişim ve gelişimler nihayetinde çağdaş maliyet/yönetim tekniklerine de yansımıştır.

Çevre dinamizminin artması, finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de önemini artırmıştır. Finansal olmayan bilgiler daha çok müşteri kavramı ile ilişkilendirilmiştir. Yönetim muhasebesindeki değişim çevre ile etkileşiminin artmasının paralelinde strateji kavramı üzerinde yoğunlaşmıştır. Aynı zamanda işletmeler pazardaki rekabetçi koşullarının devamlılığını sağlayabilmek adına kendi iç çevreleri ve dış çevrelerini tanıma gereksinimi duymuşlardır. Yönetim muhasebesi tekniklerinin stratejiler ile ilişkilendirilip uygulanması ile işletmeler dinamik çevre koşullarına karşı ayakta kalabilir hale gelmiştir. Bu noktada, rekabetin dinamik bir kavram olduğu düşünüldüğünde, işletmeler rekabet stratejileri ve yönetim muhasebesi tekniklerini uygulama sürecinde çevre analizine önem vermeli ve rakiplerinden bir adım önde olabilmek için gelişime ve değişime açık olmalıdırlar.

Bu çalışmada uygulanan anket çalışması ile amaçlanan; işletmelerin algıladıkları rekabet düzeyi, uyguladıkları rekabet stratejileri, rekabet gücüne etki eden faktörlere yönelik düşünceleri, geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerini uygulama düzeyleri hakkında genel bir perspektif çizebilmektir. Edinilen bu bilgiler ışığında; rekabet stratejileri ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında bir ilişki olup olmadığı, işletmelerin buldukları sektör ya da büyüklüklerinin yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımı arasındaki ilişkileri, uygulanan yöntemlerin rekabet gücüne sağladığı faydalar arasındaki ilişkileri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Türk Otomotiv Sektörü açısından bir farkındalık kazandırabilmek adına ISO 500'de yer alan otomotiv ve otomotiv yan sanayi sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler örneklem olarak tercih edilmiştir. Türkiye'nin küresel rekabet gücünü etkileyen önemli sektörlerden olan otomotiv sektörü; katma değer yaratması, yüksek gelir kaynağı sağlaması, üretim, istihdam ve ihracattaki payı, teknolojik gelişmeler ve çevresel değişimler ile etkileşim halinde olması açısından araştırmada tercih edilen sektör olmuştur. Yapılan anket araştırmasının veri analizinin gerçekleştirilmesi adına SPSS programı kullanılmış; veriler öncelikle frekans dağılımları, ardından ilişki ve farklılık tespitleri amacıyla ki-kare ve t-testleri ile anlamlandırılmaya çalışılmıştır. Frekans analizlerinin çıktıları genel olarak incelendiğinde;

- ✓ Ankete katılan işletmelerin %48'inin otomotiv, %52'sinin de otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösterdiği saptanmıştır.
- ✓ Ankete katılan işletmelerden gelen yanıtların çoğunluğu muhasebe finansman elemanları ve muhasebe müdürleri tarafından verilmiştir.
- ✓ Ankete katılan işletmelerin genel yapılarına bakıldığında daha çok yerli ortaklıklardan oluştuğu ve hukuki yapıları açısından anonim ortaklık yapısına sahip oldukları gözlenmiştir.
- ✓ Faaliyet süreleri açısından bakıldığında, ISO 500'de yer alan işletmelerin daha çok köklü bir geçmişe sahip olan işletmelerden oluştuğu gözlenmiştir. 20 ila 49 yıl arası faaliyet gösteren işletmelerin çoğunlukta olduğu gözlenmiştir. Çalışan sayıları açısından bakıldığında da ankete katılan işletmelerde 2000 ve üzeri çalışan bulundurduğu gözlenen bir diğer bulgudur.
- ✓ Ankete katılan işletmeler bünyelerinde bulundurduğu departmanlar açısından incelendiğinde, en çok finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve bütçeleme departmanlarına sahip olduğu gözlenmiştir. Yönetim muhasebesi departmanının bulundurulma yüzdesi finansal ve maliyet muhasebesi departmanlarına göre nispeten daha azdır. Ayrıca iç kontrol ve iç denetim departmanlarının da diğer departmanlara göre daha az olduğu, bu departmanların bulundurulma düzeylerinin artırılması gerektiği düşünülmektedir.
- ✓ Ankete katılan işletmelerin maliyetlerini çoğunlukla aylık hesapladıkları gözlenmiştir. Ayrıca karar alma süreçlerinde en çok bütçeleme, maliyet analizi ve gelir tablosu verilerinden yararlandığı gözlenen bir diğer bulgudur.

- ✓ Bütçe kullanımlarına bakıldığında en fazla yararlanılan bütçenin satış bütçesi olduğu ve satış bütçesini takiben yatırım bütçesi ve satışların maliyetleri bütçesinin daha çok kullanıldığı gözlenmiştir. Pro-forma bilanço ve pro-forma gelir tablosu bütçesi kullanımının yüzdelerinin düşük olması düşündürücü bir sonuç olmuştur. Çünkü işletmelerce hazırlanan bütçelerin pro-forma gelir tablosu ve bilançoların veri tabanını oluşturmaktadır.
- ✓ Ankete katılan işletmelerin rekabet gücünde önem verdikleri faktörler incelendiğinde en çok kalite faktörüne önem verildiği ve bunu maliyet faktörünün takip ettiği gözlenmiştir.

Anketin ikinci bölümünde işletmelerin maliyet yönetim muhasebesi kullanımlarına ilişkin değişimler gözlenmiştir. Bu soru grubu incelendiğinde;

- ✓ İşletmelerin beş yıl öncesine kadar ve günümüzde maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerini kullanım düzeylerine bakıldığında son beş yıl içerisinde kullanım oranlarında dikkat çeken bir değişim gözlenmemiştir.
- ✓ Geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi yöntemleri arasından en çok bütçe kontrolü kullanımının yaygın olduğu gözlenmekle birlikte tam maliyet yönteminin diğer geleneksel sistemlere göre kullanımının yaygın olduğu gözlenen bir diğer bulgudur.
- ✓ Çağdaş tekniklerin kullanımı incelendiğinde en çok toplam kalite yönetimi, transfer fiyatlandırması, müşteri karlılık analizi ve kalite maliyetleme yöntemlerinin kullanıldığı gözlenmiştir.
- ✓ Tekniklerin uygulama düzeylerine bakıldığında ‘bilgi bulunmamaktadır’ seçeneğinde bir yoğunluk söz konusudur. Geleneksel sistemlerden çağdaş sistemlere bir geçiş sürecinde bulunduğu için uygulama düzeylerinin nispeten düşük olduğu ya da birçok çağdaş sisteme yönelik yeteri kadar bilgi sahibi olunmadığından dolayı tercih edilmediği yorumu yapılabilmektedir.
- ✓ Yönetim muhasebesinin üstlendiği görevler açısından araştırma kapsamındaki işletmelerin düşünceleri incelendiğinde büyük çoğunluğu mevcut faaliyetleri kontrol etme görevini yerine getirdiğini belirtmiştir. Yönetim muhasebesinin üstlendiği görevlere ilişkin en fazla “katılıyorum” seçeneği işaretlenen görevlerin daha çok yönetim muhasebesinin planlama ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirdiğine ilişkin görevler olduğu gözlenmiştir. Ayrıca

müşteri değerinin anlaşılması, müşteri tedarikçi ilişkileri geliştirme, iç ve dış iletişimin geliştirilmesi konularında daha yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Bu bilgiler ışığında, geleneksel yönetim muhasebesi sisteminin görevlerinin yerine getirildiği söylenebilmektedir.

- ✓ Ankete katılan işletmelerin son beş yıl içerisinde maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerine ilişkin ISO 500'de yer alan otomotiv sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları değişimler incelenmiştir. Yanıtlara bakıldığında işletmelerin daha çok eski yönetim tekniklerini günümüz koşullarına göre revize ettikleri ya da eski yönetim teknikleri ile yeni yönetim tekniklerini birlikte kullanmaya başladıkları gözlenmiştir.

Anketin üçüncü bölümünde algılanan rekabet düzeyi, işletmelerin rekabet düzeyindeki değişimler, yönetim muhasebesinin işletmelerin rekabet gücüne sağladığı faydalar ve kullanılan rekabet stratejileri incelenmiştir. Bu bölümdeki cevapların sıklık dağılımlarına bakıldığında;

- ✓ Otomotiv sektörüne ilişkin algılanan rekabet düzeyine bakıldığında, ankete katılan işletmelerin neredeyse yarısına göre rekabet düzeyinin yüksek olduğu düşünülmektedir. Ancak otomotiv sektörünün yapısal değişimi de göz önünde bulundurulduğunda, sektördeki mevcut yoğun rekabet düzeyi ile işletmelerin sektördeki rekabet düzeyi algıları arasında mantıksal bir eşleşme gerçekleştirilememiştir.
- ✓ Ankete katılan işletmelerin rekabet ortamında meydana gelen değişimlere ilişkin düşünceleri beş yıl öncesi ve günümüz koşullarına göre ayrı ayrı incelenmiştir. Beş yıl öncesine kıyasla günümüz koşullarında 'Ürünün müşteri odaklı olması' faktörünün çok etkili olduğuna ilişkin görüşler neredeyse iki katı oranda artmıştır.
- ✓ Ankete katılan işletmeler tarafından benimsenen yönetim muhasebesi tekniklerinin rekabet gücüne sağladığı faydalar incelendiğinde %94 oranında işletmelerin karlılık, süreklilik gibi temel amaçlarına ulaşılmasını kolaylaştırdığı konusunda görüş birliğine varılmıştır. Cevap dağılımına incelendiğinde, maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının müşteri memnuniyeti ve ürün kalitesini artıran bir unsur olduğu konusunda bir belirsizlik olduğu gözlenen bir diğer bulgudur.

- ✓ Ankete katılan işletmelerin kullandıkları rekabet stratejileri incelendiğinde, en çok tercih edilen stratejinin maliyet liderliği stratejisi olduğu görülmektedir. “Uygulanıyor” yanıtını veren işletme sayısına bakıldığında dikkat çekici bir diğer sonuç, birden fazla stratejinin bir arada kullanıldığıdır. Yanıtlar incelendiğinde daha çok maliyet liderliği ve odaklanma stratejilerinin kombine olarak kullanıldığı araştırmanın bir diğer bulgusudur.

İstatistiksel analizler sonucu elde edilen bulgular ise temelde aşağıdaki gibidir;

- ✓ İşletmelerin uygulamakta oldukları rekabet stratejileri ayrı ayrı ele alınarak, benimsedikleri maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri arasında ilişkinin var olup olmadığı çapraz tablo ki-kare testi ile sınanmıştır. Sonucunda maliyet liderliği stratejisi uygulanmasının herhangi bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi uygulaması ile bir bağlantısı olmadığı görülmüştür. Ankete katılan işletmeler tarafından farklılaştırma stratejisi uygulanması ile benimsedikleri maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri arasında bir ilişkinin bulunduğu saptanmıştır. İlişki bulunan sistemler; safha maliyet, faaliyet tabanlı maliyet, ekonomik katma değer muhasebesi, maliyet hacim kar ve/veya endüstri analizidir. Ankete katılan işletmeler tarafından odaklanma stratejisi uygulanması ile benimsedikleri maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinden tam zamanında üretime göre maliyetleme sistemi arasında bir ilişkinin bulunduğu saptanmıştır.
- ✓ İşletmelerin rekabet gücü elde etme sürecinde önem verdikleri faktörler ile uyguladıkları rekabet stratejileri arasında bir ilişkinin var olup olmadığı çapraz tablo ki-kare testi ile sınanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde; işletmelerin rekabet avantajı elde etme sürecinde hız, kalite, maliyet ve fiyat faktörlerine önem verdiği dönem ve durumlarda, farklılaştırma odaklı bir rekabet stratejisi benimseyebileceği çıkarımının yapılması mümkündür.
- ✓ İşletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörler ve rekabet stratejileri arasında bir ilişkinin var olup olmadığı çapraz tablo ki-kare testi ile sınanmıştır. Sonuçlara bakıldığında; ankete katılan işletmelerin maliyet liderliği stratejisi kullanmasına, üretilen ürünün görünüm özelliğine önem verilmesinin etki ettiği çıkarımının yapılabilmesi mümkündür. Farklılaştırma stratejisinin kullanılmasının üretilen ürünün görünüm özelliğine etki etmesinin yanı sıra

ürün farklılaştırmasına da etkisi olduğu gözlenmiştir. İşletmelerin rekabet gücü elde etme sürecinde odaklanma stratejisini benimsediği dönemlerde ise, ürünün görünüm özellikleri ve satış sonrası hizmetler faktörlerine önem vermekte olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

- ✓ İşletmeler tarafından kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmenin rekabet gücüne sağladığı faydalar ile arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı ayrı ayrı maddeler halinde incelenmiştir.
 - Kaizen Maliyetleme sisteminin müşteri memnuniyetinin sağlanmasında,
 - Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Transfer Fiyatlandırması ve Çevre Muhasebesi tekniklerinin uygulanmasının üretilen ürün kalitesinin desteklenmesinde,
 - Kalite Maliyetleme sisteminin karlılık ve süreklilik gibi amaçlara ulaşılmasında,
 - Faaliyete dayalı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında üretime göre maliyetleme, esnek standart maliyetleme ve çevre muhasebesi yöntemlerinin pazar payı üzerinde,
 - Mamul yaşam seyrine göre maliyetleme, kıyaslama ve dengelenmiş skor kartı yöntemleri uygulamalarının sert rekabet koşulları ile baş edebilmesinde,
 - Dengeli puan kartı, ekonomik katma değer muhasebesi ve çevre muhasebesi yöntemlerinin ileri imalat teknolojilerinin kullanılmasında faydalı birer yöntem olabileceği görülmüştür.
- ✓ Çağdaş maliyet/yönetim teknikleri kullanımının işletme büyüklüğüne ya da işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre değişip değişmediğinin gözlenmesi için çapraz tablo ki-kare analizine başvurulmuştur. Sonuç olarak işletme büyüklüğü ya da işletmenin faaliyet gösterdiği sektörler ile çağdaş maliyet/yönetim sistemi kullanımı arasında bir ilişkinin var olmadığı saptanmıştır.
- ✓ İşletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin son beş yıl içerisinde bir değişim gösterip göstermediğinin analizi için ilişkili örneklem t-testi uygulanmıştır. Sonuç olarak işletmelerin kullandıkları maliyet/yönetim muhasebesi teknikleri son beş yıl içerisinde önemli bir değişim göstermediği

söylenmektedir. İşletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörlerin son beş yıl içerisinde bir değişim gösterip göstermediğinin analizi için de ilişkili örneklem t-testi uygulanmıştır. Sonuç olarak işletmelerin rekabet gücüne etki eden faktörlerin son beş yıl içerisinde önemli bir değişim gösterdiği söylenebilmektedir.

Yapılan araştırma sonucunda, daha önce başka örneklerde yapılmış olan çalışmalara paralel olarak, ISO 500'de yer alan otomotiv işletmelerinde geleneksel maliyet/yönetim muhasebesi uygulamalarının çağdaş sistemlere nazaran daha yaygın olduğu gözlenmiştir. Ayrıca anket sonuçlarında çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili bilgi yetersizliğinin olduğu düşünülmektedir. Verilen yanıtlar incelendiğinde ISO 500'de yer alan otomotiv işletmelerinin çağdaş yönetim muhasebesi tekniklerini sürdürdükleri mevcut maliyet tekniklerine adapte ettikleri ve yeni yönetim tekniklerini denemeye açık oldukları yorumları yapılabilmektedir.

Otomotiv sektörünün yapısal değişimi göz önünde bulundurulduğunda, araştırma kapsamındaki işletmelerin sektördeki gelişmelere göre algıladıkları rekabet düzeyinin nispeten yetersiz olduğu söylenebilmektedir. Gelecekte meydana gelebilecek olan değişimler de baz alındığında, rekabet düzeyinin yüksek olduğu algısının daha çok işletme tarafından fark edilmesi gerektiği ihtiyacının altı çizilmelidir.

Yönetim muhasebesinin işletmede üstlendiği görevlere ilişkin düşüncelere bakıldığında dikkat çekici sonuçlara ulaşılmıştır. İşletmelerde müşteri değerinin anlaşılması, iç dış iletişimin sağlanması, müşteri tedarikçi ilişkilerinin geliştirilmesi sürecinde yönetim muhasebesinin yetersiz kaldığı düşünülmektedir. Günümüz koşullarında yönetim muhasebesi gerek iç ve dış iletişimin geliştirilmesini desteklemeli gerek müşteri kavramına yoğunlaşıp rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için gerekli bilgileri sağlayabilir nitelikte olmalıdır. Çevre iletişiminin geliştirilmesi ve müşteri kavramının değerinin anlaşılması için de çağdaş sistemlerden daha fazla yararlanılması gerektiğinin altı çizilmelidir. Böylece yönetim muhasebesi sisteminin işletmede üstlendiği görevlere ilişkin fikir birliği sağlanabilecektir.

Rekabet ortamında meydana gelen değişimler incelendiğinde beş yıl öncesine kıyasla etkisi olumlu yönde değişen 'ürünün müşteri odaklı olması' ve 'yeni ürün

geliştirebilme' faktörleridir. Otomotiv sektöründe meydana gelen yapısal değişimler ve mevcut rekabet koşulları düşünüldüğünde bahsi geçen faktörlerin önem kazanması sonucunun çıkması olasıdır.

Elde edilen sonuçlara göre, ISO 500'de yer alan otomotiv işletmeleri, ciddi rekabet koşulları içerisinde faaliyetlerini sürdürmesine rağmen ağırlıklı olarak geleneksel teknikleri uygulamakta oldukları görülmektedir. Üretim teknolojilerinin gelişmişliğinden bağımsız bir şekilde geleneksel teknikleri ağırlıklı olarak kullanıyor olması üzerinde düşünülebilir bir konudur. Çünkü ne ölçüde rekabet avantajı sağlayıp sağlamadığı konusu düşündürücüdür. Nitekim bu durumun da, otomotiv işletmelerinin içerisinde buldukları rekabet koşulları hakkında olması gereken farkındalığa sahip olmadıklarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Gelecekte de mevcut yerini korumak ve rakiplerinden bir adım önde olmak hedefinde olan işletmelerin, rekabet edebilirliğini artırmak adına çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerine daha fazla önem vermesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte, kullanılan maliyet/yönetim muhasebesi tekniklerinin rekabet stratejileri ile uyumlu bir şekilde uygulanması, işletmenin sürdürülebilirliğini olumlu yönde destekleyecektir. Bir durum analizi niteliği taşıyan bu çalışmanın ortaya koyduğu sonuçlar göz önünde bulundurularak, gelecek beş ila on yıl içerisinde yeniden araştırılması ve çalışma kapsamının genişletilmesi ile daha fazla veriye ulaşılarak incelenmesinin araştırılan alana fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Abdel Al, S. F. and McLellan, J. D. (2013). Strategy and Management Accounting Practices Alignment and Its Effect on Organizational Performance. *Journal of Accounting, Business & Management*. 20(1): 1-27.

Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*. 15: 229-247.

Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008). The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis. *British Accounting Review*. 40 (1): 2-27.

Acquaah, M. and Yasai-Ardekani, M. (2008). Does the implementation of a combination competitive strategy yield incremental performance benefits? A new perspective from a transition economy in Sub-Saharan Africa. *Journal of Business Research*. 61: 346 – 354.

Ah Lay T. and Juson R. (2012). Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and Their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*. 7(1): 59-94.

Ahmad, K. (2012). *The Use of Management Accounting Practices In Malaysian SMEs*. (Doctorate Thesis). United Kingdom: University of Exeter.

Ahmetoğulları, K. (2014). *Rekabet Stratejilerinin Uygulanmasında Yönetim Muhasebesinin Rolü*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ajibolade, Solabomi O. (2013). Management Accounting Systems Design And Company Performance In Nigerian Manufacturing Companies: A Contingency Theory Perspective, *British Journal of Arts and Social Sciences*. 14(2): 228-244.

Akbar, S. (2010). Management Accounting Change: A Comparative Study Of Indian And UK Organisations. *Journal for Global Business Advancement*. 3(1):1-27.

Akbolat, M., ve Işık O. (2012). Hastanelerde rekabet stratejileri ve performans. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16(1):401-424.

Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. (2015). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. 9. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Aktaş, R. (2013.a). Yalın Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi: Değer Akış Maliyetleme. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 25: 57-85.

Aktaş, R. (2013.b). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 58: 55-76.

Aktaş, R. ve Karğın, M. (2011). Yalın Muhasebe: Yalın Üretim Ortamında Yeni Bir Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 13(3): 91-128.

Aktaş, R. ve Özata, D. (2017). Otomotiv Parçaları Üreten Bir İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 24(1): 233-254.

Akyüz K.C., Gedik T. ve Akyüz İ. (2010). Trabzon Arsin OSB’de Yer Alan İşletmelerin Rekabet Stratejileri Ve Kalite Anlayışları. *International Journal of Economic and Administrative Studies*. 2(4): 65-82.

Aktan, C. C. (2008). Stratejik Yönetim Ve Stratejik Planlama. *Çimento İşveren Dergisi*. 22(4): 4-21.

Alagöz A, Yılmaz B. (2001). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. (1): 147-158.

Angelakis, G., Theriou, N. and Floropoulos, I. (2010). Adoption And Benefits of Management Accounting Practices: Evidence From Greece and Finland. *Advanced in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*. 26: 87-96.

Atağan, G. (2013). Müşteri Karlılığının Hesaplanmasında Müşteri Karlılık Matrisi Uygulaması. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(1): 250-268.

Ayral, Mehveş E. (2016). *Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usül Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi.

Bahşi, C. G. ve Can, A. V. (2001). Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. (4): 47-64.

Basık, Feryal O. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Bedir, A., (2002). Türkiye’de Otomotiv Sanayi Gelişme Perspektifi. Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara.

Bozdemir, E. (2010). *Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyükipekçi, S. (2004). *Sanayi İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: ISO 500’de Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyükmirza, Kamil H. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (Tek Düzene Uygun Bir Yaklaşım)*. 20. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, Kamil H. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 20.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, Kamil H. (2017). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 22.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Chenhall Robert H. and Langfield-Smith, K. (1998). The Relationship Between Strategic Priorities, Management Accounting Techniques And Management Accounting: An Empirical Investigation Using A Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*. 23 (3): 243-264.

Cinquini, L. ve Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal Of Accounting & Organizational Change*. 6(2):

228-259.

Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme (Throughout Costing). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (30): 102-111.

Çanakçıoğlu M. ve Keskin Duygu A. (2018). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Çetin, H. ve Eren, T. (2018). Üretim Teknolojilerindeki ve Rekabetçi Çevredeki Değişimin, Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi: BIST'ta İşlem Gören İmalat İşletmelerinde Bir Araştırma. *International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic*. 12(35): 105-121.

Demircioğlu, Elif N. (2016). *Yönetim Muhasebesinde Çağdaş Yaklaşımlar*. Adana: Karahan Kitabevi.

Dendeş, Erincik A. (2017). *Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi.

Doğan, E. (2017). Rekabet Stratejileri Perspektifinden Sürdürülebilir Rekabet Üstünlüğü. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 15(Ek Sayı 1):163-178.

Doğan, S. ve Demiral, Ö. (2012). İşletmelerde Stratejik Yönetimin Etkinliğini Artırmada Önemli Bir Araç: Benchmarking. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 4(7): 1-22.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı). (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 Otomotiv Sanayi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.

Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. Eighth Edition. Andover: Cengage Learning.

Durmuş, A. ve Alkan, H. (2003). Mamul Maliyetlerinin Yönetiminde Etkin Bir Araç: Değer Mühendisliği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8(1): 59-77.

Ekergil, V. (2017). Maliyet Hacim Kâr Analiz Tekniğinin Müşteri Kârlılık Analizinde Kullanılması ve İşletmeler İçin Model Önerisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 9(3):

487-520.

Elmacı, O. (2015). *Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi*. Kütahya: Gazi Kitabevi.

Eraslan, H., Helvacıoğlu Kuyucu, Aslı D. ve Bakan, İ. (2008). Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(2): 307-332.

Erden, Selman A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Erdoğan, N. (2002). Maliyet Muhasebesi (Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü). 2. Baskı. İzmir: Barış Yayınevi.

Erol, M., Atmaca, M. ve Terzi, S. (2015). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Ersoy, A., Utku, B. D., Dönmez, A. ve Berberoğlu, B. (2006). Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (32): 1-13.

Farouk Abdel Al, S. And Bose S. (2012). Management Accounting Practices in Egypt and China: A Comparative Study. *Management Accounting Practices in Egypt and China: A Comparative Study (October 1, 2012)*. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*. 13(4): 489-511.

Fındık, H. (2013). Finansal Performansın Değer Odaklı Ölçülmesi: Ekonomik Katma Değer Yaklaşımı. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*. 5(8): 90-105.

Finansal Raporlama Standartları'na Uygun Hesap Planı Taslağı (2019). www.kgk.gov.tr. (Erişim Tarihi 13.04.2019).

Gabaçlı, N. (2018). *Türkiye Otomotiv Sektörü Ve Küresel Rekabet Gücünün Analizi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi.

Garg, A., D. Ghosh, J. and Hudick, C. Nowacki (2003). Roles and Practices in Management Accounting Today. *Strategic Finance*. 85(1): 30-35.

Genç, E. (2016). *İşletmelerde Yenilik ve Rekabet Stratejilerinin Rekabet Gücüne Sinerjik Etkisi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Karabük: Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Görener, Ö. ve Görener, A. (2008). Otomotiv Endüstrisinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri: Sektörel Bir İnceleme. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(26):306-319.

Güney, S. ve Bozkurt, R. (2011). Türkiye'deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (50):149-166.

Gür, N. ve Furuncu, Y. (2019). Küresel Otomotiv Sektörünün Değişimi ve Yerli Otomobil Projesinin Geleceği. SETA (Siyaset, Ekonomi Ve Toplum Araştırmaları Vakfı). Ankara.

Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2015). *Yönetim Muhasebesi*. 6. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Henri, J.F., Boiral, O. and Roy, M. (2016). Strategic Cost Management and Performance: The Case of Environmental Cost. *The British Accounting Review*. 48: 269-282.

Hornigren, Charles T., Foster, G, ve Datar, Srikant M. (1997). *Managerial Accounting*, Ninth Edition. New Jersey: Prentice Hall.

<http://erhanerkut.com/wpcontent/uploads/2017/11/YerliMilliOto.pdf> (Erişim Tarihi: 20.04.2019).

<https://www.aksam.com.tr/yasam/yerli-oto-son-durum-son-dakika-haberleri-turkiyenin-ilk-yerli-otomobili-fiyati-kac-para-ne-kadar/haber-784387> Akşam Gazetesi. (Erişim Tarihi, 22.04.2019).

Hyvönen, J. (2008). *Linking Management Accounting And Control Systems, Strategy, Information Technology, Manufacturing Technology And Organizational Performance Of The Firm In Contingency Framework*. (Doctorate Thesis). Oulu University Press. Finland.

ISO (2017). <http://www.iso500.org.tr/iso-500-dergileri/birinci-500-dergileri/> (Erişim Tarihi: 11.04.2019).

Kalaycı Ş. (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. 9.Baskı. Dinamik Akademi.

Kamaşak, R. (2010). Jenerik Stratejilerinin İşletme Karlılığı Ve Pazar Performansına Etkisi. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi – Yönetim. 21(65): 47-64.

Karaca, N. ve Küçük, H. (2017). Kaynak Tüketim Muhasebesi Temelinde Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması- Karşılaştırmalı bir Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 9(2): 353-375.

Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 58: 21-40.

Kaygusuz, Sait Y. (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Alfa Aktüel.

Kaygusuz, Sait Y. ve Dokur, Ş. (2012). *Yönetim Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayıncılık

Kaygusuz, Sait Y. Ve Dokur, Ş. (2018). *Maliyet Muhasebesi*. 3.Baskı. Dora Basım Yayın: Bursa.

Kefe, İ. ve Tanış V. N. (2014). Kalite Maliyetleri ve Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı*. 16(1): 45-63.

Koşan, L. (2008). Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 17(1): 285-302.

KPMG (2019). Sektörel Bakış: Otomotiv. <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2019/04/sektorel-bakis-2019-otomotiv.html>

Läätä, K. and Haldma, T. (2012). Changes In The Scope Of Management Accounting Systems In The Dynamic Economic Context. *Economics and Management*. 17(2): 441-447.

Lay, T. A. and Juson, R. (2012). Business Strategy, Strategic Role Of Accountant, Strategic Management Accounting And Their Links To Firm Performance: An

Exploratory Study Of Manufacturing Companies In Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*. 7(1): 59-92.

Lindholm, A. And Suomala, P. (2005). Present and Future Of Life Cycle Costing Reflections From Finnish Companies. *LTA*. 2(05): 282-292.

Mat, T.Z. Tuan, Smith, M. ve Djajadikerta, H. (2010). Management Accounting and Organisational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms. *Journal of Applied Management Accounting Research (JAMAR)*. 8 (2): 51-81.

Mirze, K. (2010). *İşletme*. İstanbul: Literatür Yayınları.

Ömürbek, N. ve Yılmaz, H. (2009). İleri İmalat Teknikleri Üzerine Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (21): 375-389.

Öztürk, M. (2011). *İMKB'ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerde Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulama Düzeyinin Belirlenmesi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Parker, B. and Helms, M. M. (1992). Generic strategies and firm performance in a declining industry. *MIR: Management International Review*. 23-39.

Parners, D. (2011). Competitive strategies and exit decisions in oligopolies. *Journal of Multi disciplinary Research*. 3(2): 43-65.

Pavlatos, O. and Kostakis, H. (2015). Management Accounting Practices Before and During Economic Crisis: Evidence From Greece. *Advances in Accounting*. 31 (1): 150-164.

Pearce, J. A., Robinson, R. B. (2015). *Stratejik Yönetim: Geliştirme, Uygulama ve Kontrol*. (Çev. Prof. Dr. Mehmet Barca). Ankara: Nobel Yayınları.

Pişkin, S. (2017). Otomotiv Sektör Raporu Türkiye Otomotiv Sanayii Rekabet Gücü ve Talep Dinamikleri Perspektifinde 2020 İç Pazar Beklentileri. TSKB Ekonomik Araştırmalar.

Porter, Micheal E. (2015). *Rekabet Stratejisi*. (Çev. Gülen Ulubilgen) İstanbul: Aura Kitapları.

Ramljak, B. and Rogošić, A. (2012). Strategic management accounting practices in

Croatia. *Journal of International Management Studies*. 7(2): 93-100.

Rao, Y. V. and Beg, Abdul B.A. (2015). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies in India. *International Journal of Research and Development-A Management Review (IJRDMR)*. 4 (4): 8-12.

Saban M. ve Erdoğan N. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 6.Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

Saraç, O. (2005). Benchmarking ve Stratejik Yönetim. *Sayıştay Dergisi*. 56: 53-77.

Shil, N. C., Alam, M. F. and Naznin, M. (2010). Cost And Management Accounting Practices İn Bangladesh: A Survey. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*. 2(4): 364-382.

Spillan, J. E., Parnell, J. A. and Virzi, N. (2011). Business Strategy And Performance: An Assessment Of Retailers İn Guatemala. *Latin American Business Review*. 12(1): 39-58.

Sulaiman, M. B., Nazli Nik Ahmad, N. and Alwi, N. (2004). Management Accounting Practices İn Selected Asian Countries: A Review Of The Literature. *Managerial Auditing Journal*. 19(4):493-508.

Şavlı, Tuğba H. (2006). *Management Accounting Practices: Evidence From Turkey*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi.

Taniş, Veyis N. (2005). *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi (500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma)*. Adana: Nobel Kitabevi.

TAYSAD. (2003). Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayi) 2023 Vizyonu. Draft Raporu. İstanbul.

Turan, Z. (2018). *Üretim İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Sistemlerinin İncelenmesi: Manisa Organize Sanayi Bölgesi'nde Bir Araştırma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*. 3 (6): 113-125.

Uyar, S. (2008). Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri'nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (38): 132-146

Ülgen, H. ve Mirze, Kadri S. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. 8. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2005). A survey of management accounting practices in South Africa. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2(3): 226-263.

www.iso500.org.tr (Erişim Tarihi: 10.04.2019).

Yağmurlu, N. (2018). *İmalat Sanayiinde Stratejik Maliyet Yönetimi Uygulamaları ve İşletme Performansı Üzerindeki Etkileri: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (15):15-34.

Yalçın, S. (2012). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Intr-Country Comparison. *Accounting in Europe*. 9(1): 95–110.

Yan, S. (2010). Competitive Strategy And Business Environment: The Case Of Small Enterprises in China. *Asian Social Science*. 6(11): 64-71.

Yılmaz, R. (2018). Alman Maliyet Muhasebesi Sistemi: Esnek Analitik Maliyet Planlama Ve Muhasebesi. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 10(18): 270-287.

Yükçü, S. (2015). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. 8.Baskı. İzmir: Altın Nokta.