



**TC**

**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ İŞLETMELERİN  
FİNANSAL PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**İBRAHİM APAK**

**DANIŞMAN**

**DOÇ. DR. HALUK DUMAN**

**AKSARAY 2018**



**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ**  
**İŞLETMELERİN FİNANSAL PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**İBRAHİM APAK**

**DANIŞMAN**

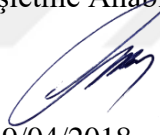
**DOÇ. DR. HALUK DUMAN**

**AKSARAY 2018**

## TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren yirmi dört (24) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

### YAZARIN

Adı : İbrahim  
Soyadı : APAK  
Bölümü : İşletme Anabilim Dalı  
İmza :   
Teslim tarihi : 19/04/2018

### TEZİN

Türkçe Adı : Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi

İngilizce Adı : The Effect of Strategic Management Accounting Tools on The Financial Performance of Businesses

## ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: İbrahim APAK

İmza:

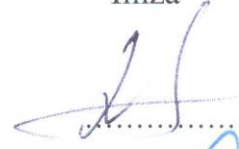


TC  
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
JÜRİ ONAY SAYFASI

İbrahim APAK tarafından hazırlanan “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

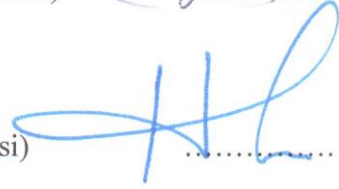
**Danışman:** Doç. Dr. Haluk DUMAN

(Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi)

İmza  


**Üye:** Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

(Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, İnönü Üniversitesi)



**Üye:** Doç. Dr. İbrahim AKSU

(Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, İnönü Üniversitesi)



**Üye:** Doç. Dr. Mehmet AKINCI

(Siyaset ve Sosyal Bilimler Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi)



**Üye:** Dr. Öğr. Üyesi M. Yılmaz İÇERLİ

(Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Aksaray Üniversitesi)




Tez Savunma Tarihi: 05/04/2018

Sosyal bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun ....26.04.2018 tarih ve  
2018/20-4... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Öğrencinin

İbrahim APAK

İmza  


Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Dr. Öğr. Üyesi Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza  




*Eşime ve Kızıma*

## TEŞEKKÜR

Bu tezin araştırma fikri aşamasından tamamlanmasına kadarki süreçte desteklerini esirgemeyen başta tez danışmanım Doç. Dr. Haluk DUMAN'a ve tez izleme komitesi üyeleri Dr. Öğr. Üyesi M. Yılmaz İÇERLİ ve Doç. Dr. Mehmet AKINCI'ya; araştırmanın veri toplama sürecinde katkı sağlayan arkadaşlarıma, işletme temsilcilerine ve araştırma sürecine değerli fikirleriyle destek olan Doç. Dr. Eyup AKIN'a; jüri üyeleri Prof. Dr. Hakan ERKUŞ ve Doç. Dr. İbrahim AKSU'ya teşekkür ederim.

Bu tez çalışması TÜBİTAK tarafından "2015 Yılı 2214-A Yurt Dışı Doktora Sırası Araştırma Burs Programı" kapsamında desteklenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde akademik, kültürel ve sosyal açıdan edindiğim deneyimlere imkân sağlayan başta Devletimize ve TÜBİTAK'a, The University of Texas at Dallas, School of Management'ta ziyaretçi araştırmacı olarak bulunmama destek olan Prof. Dr. Hasan PİRKUL'a, katıldığım derslerde ve muhasebe kürsüsünde düzenlenen akademik toplantılarda gelişimime katkı sağlayan tüm akademisyenlere teşekkürlerimi sunarım.

Bu günlere gelmemde katlandıkları tüm fedakârlıklar için annem ve babama, özellikle tez araştırması sürecinde sabır gösteren ve desteğini esirgemeyen eşime, yolumu gözleyen kızıma, eğitim hayatım süresince desteklerini esirgemeyen bütün öğretim üyeleri ve mesai arkadaşlarıma teşekkürü borç bilirim.

İbrahim Apak



**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ**  
**İŞLETMELERİN FİNANSAL PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ**

(Doktora Tezi)

İbrahim Apak, Aksaray 2018

**ÖZET**

Yönetim muhasebesi araçları, kesin bir ayrıma tabi tutulamamakla birlikte, geleneksel yönetim muhasebesi araçları ve son dönemde geliştirilen (modern, çağdaş) yönetim muhasebesi araçları olarak sınıflandırılmaktadır. Son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçları içerisinde stratejik yönetim muhasebesi araçları da yer almaktadır.

Genellikle stratejik yönetim muhasebesi araçlarının, geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının günümüz üretim ortamında yetersiz kaldığı yönleri giderici ve/veya geleneksel araçların ikamesi olarak geliştirildiği vurgulanmaktadır. Ancak literatürde geleneksel ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarının iş dünyasında kullanımını ölçen araştırmaların oldukça sınırlı olduğu görülmektedir. Bu durum bu araştırmanın gerçekleştirilmesine yöneltmiştir. Ayrıca işletmelerin demografik özelliklerine göre yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının ölçümü ve performans üzerine etkisine yönelik araştırmaların oldukça az sayıda olması bu araştırmanın gerçekleştirilme nedenidir. Türkiye’de sanayileşmenin yoğun olduğu illerin organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren 3.639 işletmeye anket formu e-posta yoluyla gönderilmiştir. Araştırmaya katılmayı kabul eden 226 işletmeden elde edilen anketlerin kullanılabilir olan 212’si ile analizler gerçekleştirilmiştir.

Araştırma bulgularına göre stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı belirli bir düzeydedir ancak geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı daha fazladır. Başka bir ifadeyle geleneksel yönetim muhasebesi araçları hala yaygın bir biçimde kullanılmaktadır ve bu kullanım düzeyi stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinden yüksektir. Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletmelerin demografik özelliklerinden faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve işletme türü değişkenleri için hipotez testleri gerçekleştirilmiştir. Hipotez testleri sonuçlarına göre bazı yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı bazı demografik özelliklere göre farklılaşmaktadır. Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının performans (finansal, finansal olmayan ve genel performans) üzerine etkisine yönelik

hipotez testleri sonuçlarına göre bazı araçların kullanımı performans üzerine etki etmekteken bazı araçların kullanımı ise etki etmemektedir.

Bilim Kodu : 112214

Anahtar Kelimeler : Yönetim Muhasebesi, Stratejik Yönetim Muhasebesi, Performans

Sayfa Adedi : 240

Danışman : Doç. Dr. Haluk DUMAN



**AKSARAY UNIVERSITY**  
**GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES**

**THE EFFECT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING  
TOOLS ON THE FINANCIAL PERFORMANCE OF BUSINESSES**

(PhD Thesis)

Ibrahim Apak, Aksaray 2018

**ABSTRACT**

Management accounting tools are not subject to a clear separation, but are classified as traditional management accounting tools and recently developed (modern, contemporary) management accounting tools. Also strategic management accounting tools are included in recently developed management accounting tools.

It is often emphasized that strategic management accounting tools are developed as a means of eliminating the inadequacy of traditional management accounting tools in today's production environment and / or as a substitute for traditional tools. However, it is seen that researches that measure the use of traditional and recently developed management accounting tools in the business world are very limited in the literature. This situation is directed towards the realization of the research. It is also the reason for this research to be conducted that there is a very small number of studies on the effect of management accounting / strategic management accounting tools on the measurement and performance of the businesses according to their demographics. Via e-mail, a questionnaire is sent to 3,639 businesses operating in the organized industrial zone of the cities where industrialization is intense in Turkey. Analyzes are conducted with the available 212 questionnaires from the 226 agency who agreed to participate in the survey.

Research findings show that the use of strategic management accounting tools is at a certain level but the use of traditional management accounting tools is greater. In other words, traditional management accounting tools are still widely used, and this level of utilization is higher than the level of use of strategic management accounting tools. With the use of management accounting / strategic management accounting tools, hypothesis testing has been conducted for the demographics of the businesses of the year of operation, sector, size of business, type of product / service sold and type of business. According to hypothesis testing results, the use of some management accounting / strategic management accounting tools differs according to some demographic characteristics. According to the results of hypothesis tests on the effect of the use of management accounting / strategic management

accounting tools on performance (financial, non-financial and overall performance), the use of some tools has an effect on performance but the use of some tools does not.

Science Code : 112214

Keywords : Management accounting, strategic management accounting, performance

Page Number : 240

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN



## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>vii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>ix</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>xi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>xvi</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>xx</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>xxi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM I</b> .....	<b>3</b>
<b>1. YÖNETİM MUHASEBESİ / STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE ARAÇLARI</b> .....	<b>3</b>
1.1. Yönetim Muhasebesi Kavramı .....	3
1.2. Yönetim Muhasebesinde Değişim.....	5
1.3. Yönetim Muhasebesinin Bir Organizasyondaki Rolü .....	8
1.4. Yönetim Muhasebesi Araçları .....	11
1.4.1. Maliyetleme Araçları .....	11
1.4.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....	11
1.4.1.2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı .....	12
1.4.1.3. Değişken veya Marjinal Maliyetleme .....	13
1.4.1.4. Standart Maliyetleme .....	13
1.4.1.5. Kaizen Maliyetleme .....	14
1.4.1.6. Tam Maliyetleme .....	14
1.4.1.7. Sipariş, Parti, Safha Maliyetleme.....	14
1.4.2. Bütçeleme/Planlama Araçları .....	15
1.4.2.1. Esnek Bütçeleme.....	15
1.4.2.2. Tahmin Yürütme .....	15
1.4.2.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme .....	16
1.4.2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme .....	16
1.4.2.5. Artırımlı Bütçeleme .....	17

1.4.2.6. Mali Yıl Tahminleme.....	17
1.4.3. Performans Yönetim Araçları.....	17
1.4.3.1. Ekonomik Katma Değer.....	18
1.4.3.2. Balanced Scorecard (Kurumsal Karne).....	18
1.4.3.3. İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma .....	18
1.4.3.4. Vergi Öncesi Kâr .....	19
1.4.4. Yatırım Karar Destek Araçları.....	19
1.4.4.1. Tamamlama Sonrası Denetimleri.....	19
1.4.4.2. Net Bugünkü Değer .....	20
1.4.4.3. İç Kârlılık Oranı .....	20
1.4.4.4. Basit Getiri Oranı .....	21
1.4.4.5. Geri Ödeme Süresi .....	21
1.4.4.6. İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi.....	21
1.4.5. Fiyatlama Araçları .....	22
1.4.5.1. Maliyet Artı Fiyatlama.....	22
1.4.5.2. Segment Fiyatlama.....	22
1.4.5.3. Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama .....	23
1.4.5.4. Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama.....	23
1.4.5.5. Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama .....	23
1.4.6. Kârlılık Analizi Araçları .....	24
1.4.6.1. Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi .....	24
1.4.6.2. Karar Vermede İlgili Maliyetleme .....	24
1.4.6.3. Başabaş Noktası Analizi .....	25
1.4.7. Faaliyet Araçları .....	25
1.4.7.1. Müşteri İlişkileri Yönetimi.....	25
1.4.7.2. SWOT Analizi.....	25
1.4.7.3. Toplam Kalite Yönetimi .....	26
1.4.7.4. Risk Yönetimi .....	26
1.5. Stratejik Yönetim Muhasebesi .....	27
1.5.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	30
1.5.1.1. Özellik Maliyetleme.....	31
1.5.1.2. Yaşam Seyri Maliyetleme .....	32
1.5.1.3. Kalite Maliyetleme.....	32
1.5.1.4. Hedef Maliyetleme.....	33

1.5.1.5. Değer Zinciri Maliyetleme.....	34
1.5.1.6. Benchmarking (Kıyaslama) .....	34
1.5.1.7. Bütünleşik Performans Ölçümü.....	35
1.5.1.8. Stratejik Maliyet Yönetimi.....	35
1.5.1.9. Stratejik Fiyatlama .....	35
1.5.1.10. Marka Değerleme .....	36
1.5.1.11. Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi .....	36
1.5.1.12. Rakiplerin Durumunu İzleme .....	36
1.5.1.13. Rakiplerin Performans Değerlendirmesi .....	37
1.5.1.14. Müşteri Kârlılık Analizi.....	37
1.5.1.15. Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi.....	37
1.5.1.16. Müşterileri Varlık Olarak Değerleme.....	38
<b>BÖLÜM II .....</b>	<b>39</b>
<b>2. YÖNETİM MUHASEBESİ / STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ</b>	
<b>ARAÇLARI VE PERFORMANS LİTERATÜR TARAMASI.....</b>	<b>39</b>
2.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı .....	39
2.1.1. Durumsallık Teorisi (Contingency Theory) .....	40
2.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları.....	42
2.2.1. Gelişmiş Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları .....	44
2.2.1.1. Asya Pasifik .....	44
2.2.1.2. Avrupa.....	44
2.2.1.3. Amerika.....	49
2.2.1.4. Değerlendirme.....	50
2.2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Yönetim Muhasebesi Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları .....	50
2.2.2.1. Türkiye .....	50
2.2.2.2. Orta Doğu.....	52
2.2.2.3. Güney ve Güneydoğu Asya .....	53
2.2.2.4. Diğer Gelişmekte Olan Ülkeler.....	57
2.2.2.5. Değerlendirme.....	58
2.2.3. Literatürde Öne Çıkan Bulgular ve Hipotez Geliştirme .....	58
2.2.4. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ölçümü .....	63

2.3. Araştırmada Kullanılan Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	64
2.3.1. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Yönetim Muhasebesi Araçları .....	65
2.3.2. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları .....	73
2.4. Performans Yönetimi / Ölçümü.....	75
2.4.1. Finansal Performans Ölçüm Yöntemleri / Ölçütleri.....	79
2.4.1.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Finansal Performans .....	80
2.4.2. Finansal Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri / Ölçütleri .....	81
2.4.2.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Örgütsel Performans .....	82
2.5. Araştırmada Kullanılan Performans Ölçütleri.....	84
2.5.1. Literatürde Yer Alan Performans Ölçütleri .....	85
2.5.1.1. Finansal Performans Ölçütleri .....	85
2.5.1.2. Finansal Olmayan Performans Ölçütleri.....	87
2.5.2. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümü .....	88
<b>BÖLÜM III.....</b>	<b>93</b>
<b>3. ARAŞTIRMA DİZAYNI, METODOLOJİ, ANALİZ VE BULGULAR .....</b>	<b>93</b>
3.1. Araştırmanın Dizaynı ve Metodolojisi .....	93
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	93
3.1.2. Araştırma Problemi.....	94
3.1.3. Araştırmanın Sorusu .....	95
3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	95
3.1.5. Araştırmanın Hipotezleri .....	95
3.1.6. Araştırmanın Yöntemi .....	98
3.1.7. Araştırmanın Örnekleme ve Veri Toplama .....	98
3.1.8. Araştırma Veri Analiz Yöntemleri .....	99
3.2. Analiz ve Bulgular.....	99
3.2.1. Frekans Analizleri.....	100
3.2.1.1. Demografik Özelliklere İlişkin Veriler .....	100
3.2.1.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı.....	102
3.2.1.2.1. Maliyetleme Araçları.....	102
3.2.1.2.2. Bütçeleme/Planlama Araçları.....	104
3.2.1.2.3. Performans Yönetim Araçları .....	105



3.2.1.2.4. Yatırım Karar Destek Araçları .....	106
3.2.1.2.5. Fiyatlama Araçları.....	108
3.2.1.2.6. Kârlılık Analizi Araçları.....	109
3.2.1.2.7. Faaliyet Araçları.....	110
3.2.1.2.8. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları .....	111
3.2.1.2.9. Değerlendirme .....	113
3.2.2. Verilerin Uygunluk Testleri.....	113
3.2.2.1. Yönetim Muhasebesi Araçları Normallik Testi ve Güvenilirlik Analizi... 114	
3.2.2.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Normallik Testi ve Güvenilirlik Analizi .....	115
3.2.2.3. Performans Ölçümü Normallik Testi, Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi. 116	
3.2.3. Hipotez Testleri .....	119
3.2.3.1. Demografik Özellikler ve Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı .....	119
3.2.3.1.1. Faaliyet Yılı Uzunluğuna Yönelik Hipotez Testleri .....	120
3.2.3.1.2. Sektöre Yönelik Hipotez Testleri.....	130
3.2.3.1.3. İşletme Büyüklüğüne Yönelik Hipotez Testleri.....	137
3.2.3.1.4. Üretilen/satılan Mamul/hizmet Çeşidine Yönelik Hipotez Testleri.....	147
3.2.3.1.5. İşletme Türüne (Emek Yoğun - Sermaye Yoğun) Yönelik Hipotez Testleri .....	158
3.2.3.1.6. Değerlendirme .....	162
3.2.3.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı ve Performans .....	164
3.2.3.2.1. Finansal Performansa Yönelik Hipotez Testleri .....	165
3.2.3.2.2. Finansal Olmayan Performansa Yönelik Hipotez Testleri.....	171
3.2.3.2.3. Genel Performansa Yönelik Hipotez Testleri .....	177
3.2.3.2.4. Değerlendirme .....	182
<b>BÖLÜM IV .....</b>	<b>187</b>
<b>4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>187</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>197</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>209</b>
EK-1 Yönetim Muhasebesi Araçları.....	209
EK-2 Anket formu .....	212

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Finansal Muhasebe – Yönetim Muhasebesi Ayırıcı Özellikler.....	9
Tablo 2. Geleneksel Yönetim Muhasebesi - Stratejik Yönetim Muhasebesi Temel Farklar .....	29
Tablo 3. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları .....	31
Tablo 4. Yönetim Odağının İçe ve Dışa Dönük Olmasının Karşılaştırması.....	40
Tablo 5. Gelişmiş Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araştırmalarında Öne Çıkan Bulgular .....	58
Tablo 6. Gelişmekte Olan Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araştırmalarında Öne Çıkan Bulgular .....	60
Tablo 7. Literatürde Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ölçümü .....	64
Tablo 8. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Maliyetleme Araçları .....	65
Tablo 9. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Fiyatlandırma Araçları .....	67
Tablo 10. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Bütçeleme/Planlama Araçları .....	68
Tablo 11. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Kârlılık Analizi Araçları .....	69
Tablo 12. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Yatırım Karar Destek Araçları.....	70
Tablo 13. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Performans Yönetim Araçları.....	72
Tablo 14. Literatürde Yer Alan Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	74
Tablo 15. Araştırmalarda Yaygın Olarak Kullanılan Performans Ölçütü Türleri .....	77
Tablo 16. Araştırmalarda Kullanılan Performans Boyutları ve Kullanım Sıklıkları.....	78
Tablo 17. Performans Boyutlarına İlişkin Ölçütler ve Sıklıkları.....	78
Tablo 18. Literatürde Yer Alan Finansal Performans Ölçütleri .....	85
Tablo 19. Literatürde Yer Alan Finansal Olmayan Performans Ölçütleri.....	87
Tablo 20. Literatürde Performans Ölçümünde Kullanılan Ölçekler.....	90
Tablo 21. Demografik Özellikler.....	100
Tablo 22. Maliyetleme Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları.....	103
Tablo 23. Bütçeleme/Planlama Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları.....	104
Tablo 24. Performans Yönetim Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları .....	105
Tablo 25. Yatırım Karar Destek Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları .....	107

Tablo 26. Fiyatlama Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları.....	108
Tablo 27. Kârlılık Analizi Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları.....	109
Tablo 28. Faaliyet Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları .....	110
Tablo 29. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları .....	111
Tablo 30. Yönetim Muhasebesi Araçları Skewness ve Kurtosis Değerleri.....	114
Tablo 31. Yönetim Muhasebesi Araçları Güvenilirlik Analizi Sonuçları .....	115
Tablo 32. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Skewness ve Kurtosis Değerleri .....	115
Tablo 33. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Güvenilirlik Analizi Sonucu .....	116
Tablo 34. Performans Verilerinin Skewness ve Kurtosis Değerleri .....	116
Tablo 35. Finansal Olmayan Performans Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları ...	117
Tablo 36. Finansal Performans Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	118
Tablo 37. Demografik Özellikler ve Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarına İlişkin Değişkenler .....	119
Tablo 38. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Maliyetleme Araçları .....	120
Tablo 39. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Bütçeleme/Planlama Araçları .....	121
Tablo 40. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Performans Yönetim Araçları.....	123
Tablo 41. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Yatırım Karar Destek Araçları.....	123
Tablo 42. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Fiyatlama Araçları .....	125
Tablo 43. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Kârlılık Analizi Araçları .....	126
Tablo 44. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Faaliyet Araçları.....	126
Tablo 45. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	127
Tablo 46. Sektör ve Maliyetleme Araçları.....	130
Tablo 47. Sektör ve Bütçeleme/Planlama Araçları.....	131
Tablo 48. Sektör ve Performans Yönetim Araçları .....	132
Tablo 49. Sektör ve Yatırım Karar Destek Araçları .....	133
Tablo 50. Sektör ve Fiyatlama Araçları .....	134
Tablo 51. Sektör ve Kârlılık Analizi Araçları.....	135
Tablo 52. Sektör ve Faaliyet Araçları .....	135
Tablo 53. Sektör ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları .....	136
Tablo 54. İşletme Büyüklüğü ve Maliyetleme Araçları.....	138
Tablo 55. İşletme Büyüklüğü ve Bütçeleme/Planlama Araçları.....	139
Tablo 56. İşletme Büyüklüğü ve Performans Yönetim Araçları .....	140
Tablo 57. İşletme Büyüklüğü ve Yatırım Karar Destek Araçları .....	141

Tablo 58. İşletme Büyüklüğü ve Fiyatlama Araçları.....	142
Tablo 59. İşletme Büyüklüğü ve Kârlılık Analizi Araçları.....	143
Tablo 60. İşletme Büyüklüğü ve Faaliyet Araçları.....	144
Tablo 61. İşletme Büyüklüğü ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	145
Tablo 62. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Maliyetleme Araçları.....	147
Tablo 63. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Bütçeleme/Planlama Araçları.....	149
Tablo 64. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Performans Yönetim Araçları.....	150
Tablo 65. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Yatırım Karar Destek Araçları.....	152
Tablo 66. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Fiyatlama Araçları.....	153
Tablo 67. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Kârlılık Analizi Araçları.....	154
Tablo 68. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Faaliyet Araçları.....	155
Tablo 69. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	156
Tablo 70. İşletme Türü ve Maliyetleme Araçları.....	158
Tablo 71. İşletme Türü ve Bütçeleme/Planlama Araçları.....	159
Tablo 72. İşletme Türü ve Performans Yönetim Araçları.....	160
Tablo 73. İşletme Türü ve Yatırım Karar Destek Araçları.....	160
Tablo 74. İşletme Türü ve Fiyatlama Araçları.....	161
Tablo 75. İşletme Türü ve Kârlılık Analizi Araçları.....	161
Tablo 76. İşletme Türü ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	161
Tablo 77. H <sub>1</sub> Hipotezi Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi.....	163
Tablo 78. H <sub>2</sub> Hipotezi Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi.....	164
Tablo 79. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler.....	165
Tablo 80. Maliyetleme Araçları ve Finansal Performans.....	165
Tablo 81. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Finansal Performans.....	166
Tablo 82. Performans Yönetim Araçları ve Finansal Performans.....	167
Tablo 83. Yatırım Karar Destek Araçları ve Finansal Performans.....	168
Tablo 84. Fiyatlama Araçları ve Finansal Performans.....	168
Tablo 85. Kârlılık Analizi Araçları ve Finansal Performans.....	169
Tablo 86. Faaliyet Araçları ve Finansal Performans.....	170
Tablo 87. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Finansal Performans.....	170
Tablo 88. Maliyetleme Araçları ve Finansal Olmayan Performans.....	171
Tablo 89. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Finansal Olmayan Performans.....	172
Tablo 90. Performans Yönetim Araçları ve Finansal Olmayan Performans.....	173

Tablo 91. Yatırım Karar Destek Araçları ve Finansal Olmayan Performans .....	173
Tablo 92. Fiyatlama Araçları ve Finansal Olmayan Performans .....	174
Tablo 93. Kârlılık Analizi Araçları ve Finansal Olmayan Performans .....	175
Tablo 94. Faaliyet Araçları ve Finansal Olmayan Performans .....	176
Tablo 95. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Finansal Olmayan Performans .....	176
Tablo 96. Maliyetleme Araçları ve Genel Performans .....	177
Tablo 97. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Genel Performans .....	178
Tablo 98. Performans Yönetim Araçları ve Genel Performans .....	179
Tablo 99. Yatırım Karar Destek Araçları ve Genel Performans .....	179
Tablo 100. Fiyatlama Araçları ve Genel Performans .....	180
Tablo 101. Kârlılık Analizi Araçları ve Genel Performans .....	180
Tablo 102. Faaliyet Araçları ve Genel Performans .....	181
Tablo 103. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Genel Performans .....	182
Tablo 104. H <sub>3</sub> , H <sub>5</sub> , H <sub>7</sub> Hipotezleri Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi .....	183
Tablo 105. H <sub>4</sub> , H <sub>6</sub> , H <sub>8</sub> Hipotezleri Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi .....	184

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Yönetim Muhasebesinin Evrimi .....	7
Şekil 2. Yönetim Muhasebesi - Yıllar İtibariyle Değişim .....	8
Şekil 3. Araştırma Hipotezlerinin Şematik Gösterimi .....	97



## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
CEO	: Yönetim Kurulu Başkanı
CIMA	: Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
EVA	: Ekonomik Katma Değer
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
KMO	: Kaiser-Meyer-Olkin
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
ROA	: Varlıkların Getirisi
ROCE	: Yatırılan Sermayenin Getirisi
ROE	: Öz Kaynakların Getirisi
ROI	: Yatırımın Getirisi
ROS	: Satışların Getirisi
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

İşletmeler belirli bir amaç doğrultusunda faaliyet göstermek üzere kurulmaktadır. Bu doğrultuda gerçekleştirilen bütün faaliyetler belirli planlama, bütçeleme, uygulama, kontrol ve denetim mekanizmalarını gerektirmektedir. Zamanın seyri içerisinde gerçekleştirilen her bir faaliyet işletmenin geleceğine yön vermektedir. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde hemen hemen her yönetim kademesinde çok sayıda karar alınmakta, uygulanmakta ve geri bildirim sağlanmaktadır. İşletme içerisinde yer alan bu döngü belirli özelliklere sahip, uygulama aşamaları işletme çıkarlarına uygun biçimde düzenlenebilen ve diğer dönem ve/veya işletmelerle karşılaştırılabilir sonuçlar sunabilen araçları gerektirmektedir.

İşletmelerde zaman içerisinde çeşitli yönetim kademelerinde ortaya çıkan farklı ihtiyaçları karşılamak için yönetim muhasebesi araçları geliştirilmiştir. Bu araçları bütçeleme/planlama, maliyetleme, fiyatlama, karar verme, kârlılık analizi ve performans yönetimi başlıkları altında toplamak mümkündür. Bu yönetim muhasebesi araçları gruplarında zamanla teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve farklı yönetim anlayışları gibi nedenlerle değişiklikler meydana gelmiştir. Bazı araçlar ihtiyaçlara cevap veremez hale gelip çeşitli ilave fonksiyonların eklenmesini gerektirirken; bazıları ise tamamen kullanılamaz hale gelip yerini yeni araçlara bırakmıştır. Literatürde yönetim muhasebesi araçları olarak ilk dönemlerde geliştirilen araçlar “geleneksel araçlar” olarak adlandırılmakta; son dönemde geliştirilen araçlar ise “modern/çağdaş araçlar” olarak adlandırılmaktadır. Son dönemde geliştirilen araçlar içerisinde “stratejik yönetim muhasebesi araçları” olarak adlandırılan bir grup daha yer almaktadır. Bu araçlar bütçeleme, fiyatlama, maliyetleme vb. bir yönetim muhasebesi araçları grubunu ifade etmemektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları işletme içine ait bilgilerin yanı sıra dış çevresine ait (rakipler, müşteriler vb.) bilgileri de işletme süreçleri içerisinde kullanan araçları ifade etmektedir. Bu araçlar bütçeleme, maliyetleme, performans yönetimi gibi yönetim muhasebesi araçları grupları içinde yer almakla birlikte stratejik özellikler de barındırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı işletmelerde kullanılan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım durumu, düzeyinin belirlenmesi ve işletme performansı



üzerine etkisinin ölçülmesidir. Toplam dört bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi kavramları hakkında genel bilgi verilmektedir. Sonrasında maliyetleme, bütçeleme/planlama, performans yönetim, yatırım karar destek, fiyatlama, kârlılık analizi, faaliyet araçları sınıflandırmaları doğrultusunda bu çalışmada kullanılan araçlara ilişkin özet açıklamalara yer verilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve bu araçlar üzerine yapılan çalışmalar geliştirmekte olan ve gelişmiş ülkeler ayrımı altında literatür taramasıyla gösterilmektedir. Gerçekleştirilen bu literatür taramasıyla çalışmada kullanılan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları belirlenmiştir. Finansal performans ve finansal olmayan performans üzerine gerçekleştirilen literatür taraması sonrasında çalışmada kullanılacak performans ölçütleri belirlenmiştir. İkinci bölümün sonunda araştırma hipotezleri geliştirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, araştırmanın amacı, önemi, problemi, sorusu, sınırlılıkları, hipotezleri, yöntemi, örnekleme ve veri analiz yöntemlerine ilişkin bilgiler verilmiştir. Ayrıca üçüncü bölümde, araştırma kapsamında elde edilen verilerin frekans analizlerine, verilerin uygunluk testlerine, hipotez testlerine ve analiz bulgularına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, çalışmanın sonuçları literatürdeki bulgularla birlikte yorumlanmış ve yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına yönelik bir takım önerilere yer verilmiştir.

## BÖLÜM I

### 1. YÖNETİM MUHASEBESİ / STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE ARAÇLARI

İşletmeler değer meydana getirmek amacıyla faaliyet göstermektedir. Bu süreç içerisinde işletme yönetiminde yer alan hemen her kademedeki yönetici(ler) her gün aldıkları çok sayıda kararla işletme faaliyetlerine yön vererek tüketicilere mamul/hizmet sunmaktadır. İşletmeler için son derece önemli olan bu kararların alınması sürecinde doğru bilgileri sağlayacak, kararların uygulamaya konulmasında yardımcı olacak ve elde edilen çıktıların değerlendirilmesinde kullanılabilir çeşitli araçlar gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi kavramları ve araştırmada kullanılan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına<sup>1</sup> ilişkin bilgiler verilmektedir. Ayrıca yönetim muhasebesinin bir organizasyondaki rolü ve yönetim muhasebesi – finansal muhasebe – maliyet muhasebesi – stratejik yönetim muhasebesi kavramları ilişkisi göz önünde bulundurularak yönetim muhasebesinin zaman içerisindeki gelişimi üzerinde durulmaktadır.

#### 1.1. Yönetim Muhasebesi Kavramı

Literatürde yönetim muhasebesinin genel kabul görmüş tanımı bulunmamaktadır. The Chartered Institute of Management Accountants<sup>2</sup> (CIMA) yönetim muhasebesini: “*kamu ve özel sektördeki kâr amaçlı ve kâr amacı taşımayan organizasyonların paydaşları için değer meydana getirmek, korumak, muhafaza etmek ve artırmak amacıyla finansal yönetim ve muhasebenin prensiplerinin uygulanması*” olarak tanımlamaktadır. Yönetim muhasebesi, yönetimin tamamlayıcı bir parçasıdır. Yönetim muhasebesi birtakım faaliyetlerin yerine getirilmesi için bilgileri tanımlamayı, üretmeyi, sunmayı, kullanmayı ve yorumlamayı

---

<sup>1</sup> Literatürde “araç” kelimesi yerine yöntem, teknik, metot ve uygulama gibi kelimeler de kullanılmaktadır. Bu araştırmada araç, yöntem, teknik, metot ve uygulama kelimeleri aynı anlamda kullanılmaktadır.

<sup>2</sup> Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

gerektirmektedir. Bu faaliyetler (CIMA, 2005, s. 5):

- Stratejik kararların alınmasına destek/yardımcı olacak bilginin sunulması ve işletme stratejisinin formüle edilmesi,
- Uzun, orta ve kısa vadeli planlama,
- Sermaye yapısının tasarımı ve fonlanması,
- Üst yöneticiler ve paydaşlar için ödül stratejilerinin tasarlanması,
- Faaliyetlere ilişkin kararların alınmasına yardımcı olacak bilgi sunulması,
- Faaliyetlerin kontrolü ve kaynakların etkin kullanımının sağlanması,
- Yönetime ve paydaşlara sunmak için finansal ve finansal olmayan performansın ölçülmesi ve raporlanması,
- Maddi ve maddi olmayan varlıkların korunması,
- Kurumsal yönetim prosedürlerinin, risk yönetiminin ve iç kontrollerin uygulanmasıdır.

The Institute of Management Accountants<sup>3</sup> (IMA) yönetim muhasebesini “*karar verme, planlama ve performans yönetim sistemlerinin oluşturulması ve bir işletmenin örgütsel stratejisinin formüle edilmesi ve uygulanmasında yönetime yardımcı olmak için finansal raporlama ve kontrol uzmanlığı sunmayı içeren bir uzmanlık alanıdır*” şeklinde tanımlamaktadır (IMA, 2005, s. 1). Yönetim muhasebesi, bir organizasyon içerisinde karar verme, kaynak tahsis etme, kaynakları izleme, değerlendirme ve performansı ödüllendirme gibi faaliyetlerde yöneticilere ve çalışanlara finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlayan bir süreçtir. Bir tekstil fabrikasında dokuma bölümünün harcamalarına ilişkin raporlar yönetim muhasebesi bilgisine örnektir (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 2).

Yönetim muhasebesi, yönetim için kullanılabilir bilgileri üreten muhasebe türüdür. Bu tanımlamaya göre muhasebe işletme faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan bütün bilgileri içermektedir. Bu bilgilere örnek olarak (Coombs, Hobbs, & Jenkins, 2005, s. 2):

- Finansal veya finansal olmayan,
- Doğru veya büyük ölçüde doğru,
- Kesin veya tahmini,
- Geçmiş veya gelecek temelli,
- Detaylı veya büyük ölçüde yeterli,

---

<sup>3</sup> Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

- Yazılı veya sözlü yapıda, sayı, tablo ve grafik şeklinde/biçiminde,
- Kâr/zarar, maliyet/gelir, hasılat, kalite göstergeleri, trendler gibi bilgiler verilebilir.

Yönetim muhasebesi sunduğu finansal ve finansal olmayan bilgiler sayesinde formal bilgi sisteminin meydana getirdiği formal bilginin yanında informal bilgi ve belgeleri de kullanarak geçmiş, mevcut ve geleceğe ilişkin kararların alınmasında ve değerlendirmelerin yapılmasında informal finansal ve finansal olmayan bilgiler sunan muhasebe tekniğidir. İşletme faaliyetlerine ilişkin olarak üretilen bu bilgiler üst yöneticiler, bölüm yöneticileri, birim yöneticileri gibi işletme içerisinde bütün yönetim kademelerinde yer alanlara karar alma süreçlerinde destek sağlayarak doğru adımların atılmasına yardımcı olmaktadır. Bu yönüyle yönetim muhasebesi işletme içerisinde önemli bir role sahiptir.

## **1.2. Yönetim Muhasebesinde Değişim**

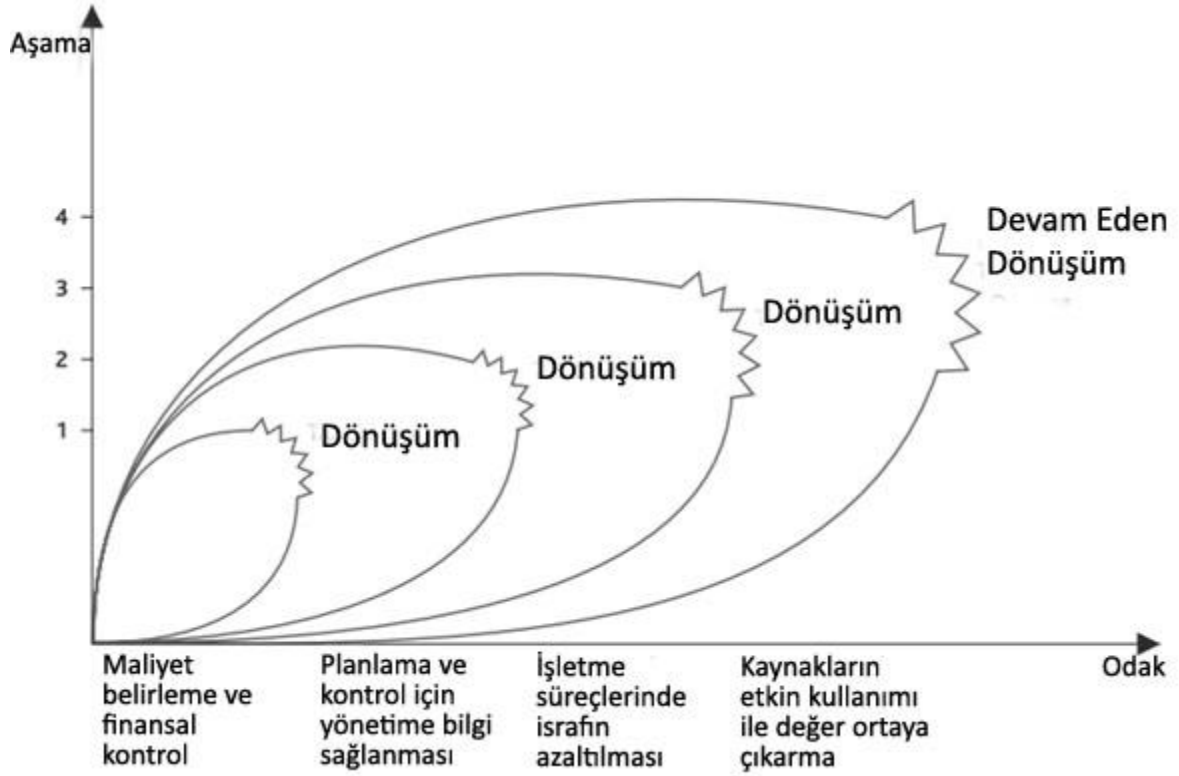
Yeni iş süreçleri ve teknolojilerin geliştirilmesi, kurumsal kaynak planlama sistemleri, hizmet sektörünün artan önemi ve kamu sektörü yönetiminde değişen yaklaşımlar yönetim muhasebesini şekillendirmektedir. Bunun yanı sıra rekabet koşulları, örgüt yapıları ve teknolojiye meydana gelen değişimler işletmeleri yönetim muhasebesi noktasında değişime götürmektedir (Yükçü, 2011, s. 36-37).

Başarılı bir işletme yönetimi, başarılı işletme stratejilerinin benimsenmesi ve uygulanması ile doğrudan ilişkilidir. İyi/doğru bir işletme stratejisinin benimsenmesinin işletmeye rekabet üstünlüğü, farklılaşma ve maliyet liderliği kazandırması durumunda yönetim muhasebesinin stratejiyi olumlu olarak yansıtması olağan bir durumdur. Ancak maliyetler ve gelirlerle ilgili geleneksel yaklaşımlar bu amaca uymamaktadır (Weetman, 2013, s. 701; Lord, 2007, s. 136).

Geleneksel yaklaşımlar işletmelerin bir veya birkaç üretim hattına sahip olduğu, direkt işçiliğin yoğun olarak kullanıldığı, uzun üretim süreçlerinin olduğu dönem için geliştirilmiştir. Ancak günümüzde çok sayıda makine içeren üretim hatları ile çok sayıda farklı mamul/hizmet üretilmektedir. Rekabet ortamı, teknolojik gelişmeler ile mamul/hizmetlerin yaşam sürelerinin kısalması üretim ortamını eskiye kıyasla oldukça farklı bir yapıya dönüştürmüştür (Atrill & McLaney, 2009, s. 249). Genel olarak geleneksel yönetim muhasebesine yönelik getirilen eleştirileri dört maddede özetlemek mümkündür. Bunlar (Pierce & O'Dea, 1998):

- Yönetim muhasebesi uygulamaları geçtiğimiz elli yıl içinde oldukça az değiştiği için günümüz işletme yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamamaktadır.
- Geleneksel mamul maliyetleme sistemleri hatalı bilgi üretmektedir.
- Yönetim muhasebesi finansal muhasebeye hizmet ettiği için yöneticilerin ihtiyaçlarından ziyade finansal muhasebesinin gerektirdiği bilgileri üretmektedir.
- Yönetim muhasebesi içe dönük (odaklı) olduğu için stratejik bakış açısını benimsememektedir.

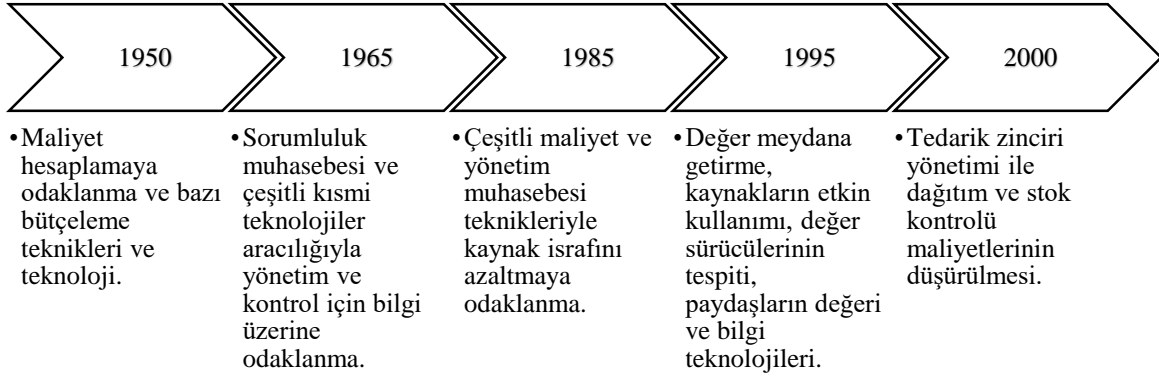
Son yıllarda yönetim muhasebesi alanındaki araştırmalarda ve teorileri destekleyen çalışmalarda ciddi bir artış meydana gelmiştir. Sayısal olarak meydana gelen bu artışın yanı sıra farklı başlıklara yönelinmiş ve aynı zamanda teoriler üzerinde de çalışılmıştır. Ancak yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin araştırmalar oldukça sınırlı kalmıştır. Örneğin, faaliyet tabanlı maliyetleme ve balanced scorecard (kurumsal karne) araçları uygulamadaki problemlere çözüm olma noktasında oldukça önemli gelişmelerdendir. (Baldvinsdottir, Mitchell, & Nørreklit, 2010). Ancak iş dünyasında bu araçların kullanım durumunu gösteren araştırmalar sınırlı sayıdadır. Şekil 1’de yönetim muhasebesinin temel odak noktasının yıllar içinde gösterdiği gelişim gösterilmiştir.



Şekil 1. Yönetim Muhasebesinin Evrimi

Kaynak: (Abdel-Kader & Luther, 2006, s. 7)

Yönetim muhasebesi ilk dönemlerde maliyetlerin belirlenmesi ve finansal kontrolün sağlanmasına odaklı olarak kullanılmıştır. Üretimi gerçekleştirilen mamul/hizmetlerin maliyet hesaplarının yapılmasının ön planda olduğu bu ilk dönemin sonrasında geleceğe ilişkin planlama yapılması ve kontrolü noktasında yönetime bilgi sağlanması amacıyla da kullanılır hale gelmiştir. Devam eden süreçte işletmelerde israfın azaltılmasına ve kaynakların etkin kullanımı ile en yüksek değerini ortaya çıkarılmasına da odaklanılmıştır. Yönetim muhasebesinin yıllar içerisinde odaklandığı noktaları ve meydana gelen değişimi belirli yıllar itibarıyla aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Ashfaq, Younas, Usman, & Hanif, 2014; Abdel-Kader & Luther, 2006, s. 4).



Şekil 2. Yönetim Muhasebesi - Yıllar İtibariyle Değişim

Kaynak: (Ashfaq, Younas, Usman, & Hanif, 2014; Abdel-Kadera & Luther, 2008, s. 4)'e göre oluşturulmuştur.

Zaman seyri içerisinde yönetim muhasebesinde meydana gelen değişime bakıldığında ilk odağın üretilen mamul/hizmetin maliyet hesaplamaları olduğu, zaman içerisinde işletme bütününe odaklanıldığını ve sonrasında işletme iç çevresinin yanı sıra dış çevresini de içine alan bütüncül bir yapının geliştiği söylenebilir. Özellikle rekabetin arttığı, mamul yaşam sürelerinin son derece kısaldığı ve mamul/hizmet fiyatlarının bir bakıma piyasa tarafından belirlendiği günümüz üretim ortamı düşünüldüğünde, işletmelerin sadece işletme içerisine odaklanarak faaliyetlerini yürütmesi sürdürülebilirliğin gereklerine uygun düşmemektedir. İşletme çevresinde meydana gelen değişim işletme içerisinde de değişimi ve bu değişime ayak uydurmayı gerekli kılmaktadır.

### 1.3. Yönetim Muhasebesinin Bir Organizasyondaki Rolü

Yönetim tarafından karar verme sürecinde yönetim muhasebesi odaklanma, finansal verileri tutma ve problem çözüme olmak üzere üç noktada uygulama imkânı bulabilmektedir (Weetman, 2013, s. 446). İşletme yöneticileri, işletme faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi, etkin kaynak kullanımı, verimli alanlara yatırım ve işletmenin sürdürülebilirliğinden sorumludurlar. Yöneticilerin aldıkları kararlar işletmenin başarılı bir biçimde faaliyet göstermesi ve amaçları doğrultusunda hareket etmesi için oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Geleceğin planlanması ve her gün işletmenin bu planlar doğrultusunda hareket etmesinin sağlanması çok sayıda kapsamlı kararın alınmasını gerekli kılmaktadır. Bütün bu karar alma süreçlerinde yöneticiler kendilerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Büyükmirza, 2014, s. 22-23). Yöneticilerin bilgiye ihtiyaç duyduğu durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir (Atrill & McLaney, 2009, s. 15-16).

- Yeni mamul veya hizmet geliştirme,
- Pazardaki mamullerin veya hizmetlerin fiyatını, mevcut özelliklerini veya çeşidini artırma veya azaltma,
- Mamul/hizmet farklılaştırma,
- İşletme finansmanı için borçlanma,
- Kapasite artırma veya azaltma,
- Süreç iyileştirme,
- Satınalma veya üretme kararının verilmesi,
- Dağıtım yöntemlerinde değişiklik yapma.

İşletmeyle ilgili olarak belirtilen bu konularda doğru kararlar vermek hayati öneme sahiptir. Pazara yeni bir mamul/hizmet sunmak isteyen bir işletme, pazardaki yeni mamul/hizmet ihtiyacını doğru tespit edemezse, mamul/hizmet pazar taleplerine uygun özelliklere sahip olmazsa, doğru fiyatlandırma yapılmazsa, hammadde tedariğinden nihai tüketiciye kadar devam eden süreçte değer ortaya çıkarılamazsa bu durum işletme aleyhine sonuçlanabilecektir. Bütün bu süreç için doğru bilgilere ve bu bilgilerinde elde edileceği araçlara ihtiyaç duyulmaktadır. İşte bu noktada işletme içerisindeki karar alıcılara işletme ile ilgili kritik öneme sahip konularda iyi organize edilmiş yönetim muhasebesi sistemi gerekli bilgiyi sunmaktadır.

Yönetim muhasebesinin amacı, faydalı muhasebe ve istatistiki verileri toplama, kaydetme ve bu verileri karar vericilere mümkün olan en iyi biçimde raporlama olarak tanımlanabilir (Leitner, 2012, s. 11). Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe işletmelerin finansal bilgilerini ve diğer çeşitli sayısal bilgilerini temel alarak uygulanmaları sebebiyle benzerlikler göstermektedir. Yönetim muhasebesinin ve finansal muhasebenin ayrıldığı önemli noktalar ise Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Finansal Muhasebe – Yönetim Muhasebesi Ayırıcı Özellikler

<b>Finansal Muhasebe</b>	<b>Yönetim Muhasebesi</b>
Geçmiş uygulama ve kararların finansal sonuçlarının özetlenmesi ve raporlaması olduğu için geçmişe yöneliktir. İlgili dönem içerisinde gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ortaya koymaktadır.	Hem geçmiş hem de gelecek yönlüdür. Geçmiş uygulama ve kararlar hakkında bilgi sağlarken gelecek uygulama ve kararlara ilişkin öngörü ve tahmin için gerekli bilgileri sağlamaktadır. Geçmiş raporlama ve gelecek planlama faaliyetlerinde hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri (ölçütleri) kullanmaktadır.



Öncelikli olarak yatırımcılar, kredi kuruluşları, devlet ve vergi kurumları gibi işletme dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlara bilgi sağlamaktadır. Bu yönüyle finansal muhasebe işletmenin dışı dönük yüzünü göstermektedir.	Organizasyon içinde yönetici ve çalışanların karar verme sürecinde gereksinim duydukları bilgileri sağlamaktadır. Bununla birlikte iyi bir yönetim muhasebesi sistemi rekabetçi avantaj sağlama aracı olabilmektedir.
Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu vb. yasal düzenlemelere ve Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları gibi standartlara uyumlu olmak zorundadır. Finansal muhasebenin işleyiş, izleme, değerlendirme, sınıflandırma vb. usul, esas ve şekil şartları işletme dışı otoritelerce belirlenmektedir.	İçeriğe, içeriğin ne şekilde geliştirileceğine ve sunulacağına ilişkin önceden tanımlanmış form veya kural bulunmamaktadır. Bütün bunlar yöneticilerce kendi amaçlarına en iyi hizmet edecek şekilde yöneticilerin karar ve tercihlerine göre oluşturulmaktadır.

Kaynak: Atkinson, vd., 2012.

Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar vardır. İki muhasebe türü de işletmenin ekonomik olayları ile ilgilenmektedir. Örneğin birim üretim maliyetinin hesaplanması yönetim muhasebesinin alanına girerken üretim toplam maliyetlerinin veya satışların maliyetinin raporlanması finansal muhasebenin alanına girmektedir (Büyükmirza, 2014, s. 30; Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2012). Finansal muhasebe, öncelikli olarak işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi üretme ile ilgilidir. Finansal muhasebe parasal olarak ifade edilebilen ekonomik olayları girdi olarak kullanmakta ve kesin kurallarla süreç devam etmektedir. Finansal muhasebe için işleyiş düzenleri ve standartlar belirlenmiştir. Bu düzen ve standartlara uygun olarak finansal durum tablosu, kâr/zarar tablosu ve diğer tablolar finansal muhasebe sürecinin çıktılarını oluşturmaktadır (Yükçü, 2011, s. 20-21; Hansen, Mowen, & Guan, 2009, s. 4).

Maliyet muhasebesi, edinme veya işletme içinde kaynak kullanım maliyetiyle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçmekte, analiz etmekte ve raporlamaktadır (Horngren, Datar, & Rajan, 2012, s. 4; Akdoğan, 2009, s. 28). Finansal muhasebe işletmenin dışına sunulacak (paydaşlar, devlet, kredi kuruluşları vb.) bilgileri üretirken, yönetim muhasebesi işletme içi bilgi kullanıcıları için bilgi sunmaktadır. Maliyet muhasebesi ise finansal muhasebe ve yönetim muhasebesinde kullanılacak bilgileri sunmaktadır (Büyükmirza, 2014, s. 27-29).

Bütün bu muhasebe formları birbirleriyle etkileşim içerisindedir. Bu karşılıklı etkileşim sürecinde kullanılan muhasebe bilgilerinin üretilmesi, kullanılması ve sonuçlarının değerlendirilmesi bir takım araçlar gerektirmektedir. Araştırma kapsamında kullanılan yönetim muhasebesi araçları literatürde yer alan genel sınıflandırmaya göre maliyetleme,

bütçeleme/planlama, performans yönetim, yatırım karar destek, fiyatlama, kârlılık analizi ve faaliyet araçları olmak üzere yedi başlık altında ele alınmaktadır.

#### **1.4. Yönetim Muhasebesi Araçları**

Yönetim muhasebesi araçları yöneticilere zamanında ve doğru bilgi sunmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu sayede işletme ile ilgili daha iyi kararların alınmasına, böylece işletmenin rakiplerine karşı rekabetçi üstünlük sağlamasına yardımcı olmaktadır (Wang & Huynh, 2013). Bütçeleme, planlama ve tahminleme, mamul/hizmet kârlılığının hesaplanması, organizasyon, bölüm ve birim performansının hesaplanması, performansın karşılaştırılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması, yatırımların performansının değerlendirilmesi yönetim muhasebesinin faaliyet alanlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, mamul/hizmet karması, stratejik karar alma, fiyatlama, yatırım alternatiflerinin değerlendirilmesi konuları da yönetim muhasebesi kapsamında kabul edilmektedir (Coombs, Hobbs, & Jenkins, 2005, s. 7). İşletmeler için oldukça önemli olan bu alanlarda doğru kararların verilmesi çeşitli araçların kullanımını gerektirmektedir. Yöneticiler ve diğer karar alıcılar bu araçlarla elde edilen bilgiler ışığında işletme faaliyetlerini sürdürmektedir.

Yönetim muhasebesi araçları çeşitli kaynaklarda birbirinden farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Araştırma kapsamında yönetim muhasebesi araçları literatürde yer alan genel sınıflandırmaya göre aşağıda sıralanarak ana hatlarıyla açıklanmıştır.

##### **1.4.1. Maliyetleme Araçları**

İşletme içerisindeki kaynakların elde edilmesi ve kullanımıyla ilgili olarak ortaya çıkan maliyet bilgilerinin toplanması, analiz edilmesi ve raporlanması maliyet muhasebesinin alanına girmektedir. Maliyet bilgileriyle ilgili bu bilgi işleme sürecinde çeşitli araçlar kullanılmaktadır. Bu araçlar farklı amaçlara hitap etmekte ve kullanımı işletmelere göre değişiklik gösterebilmektedir. Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan maliyetleme araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

###### **1.4.1.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Faaliyet tabanlı maliyetleme endirekt maliyetlerde meydana gelen sapmaların elimine edilmesini amaçlamaktadır (Andrade, Filho, Espozel, Maia, & Qassim, 1999). Geleneksel

yaklaşımında endirekt giderlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarından kaynaklanan sapmaların giderilmesi, doğru maliyet bilgisine ulaşılması için gereklidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme faaliyetler ile ilgili maliyetlere odaklanarak işletmeye değer katan / katmayan faaliyetlerin ortaya çıkarılmasına ve maliyetlerin düşürülmesine imkân sunmaktadır. Bu yönü ile problemlerin belirlenmesine ve işletmenin kalite hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Maiga & Jacobs, 2003; Proctor, 2012, s. 248). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı esas itibariyle imalat sektörü için geliştirilmiştir ancak hizmet sektöründe de uygulanması mümkündür (Gowthorpe, 2008, s. 70). İşletmelerin bütçeleme, müşteri kârlılık analizi, mamul/hizmet fiyatlandırma, işletme performans değerlendirme, faaliyet yönetimi, faaliyet analizi, üretime ilişkin karar verme, işletmeye değer katan/katmayan faaliyet ve mamullerin belirlenmesi gibi süreçlerde faaliyet tabanlı maliyetleme aracı kullanılabilir. Bu araçtan elde edilecek fayda uygulayıcıların bilgi ve tecrübelerine göre değişiklik gösterebilmektedir. İşletmeler kendi işleyişlerine göre faaliyet tabanlı maliyetleme aracını şekillendirerek kullanabilmektedir (Duman, Apak, & Yücenurşen, 2014).

Literatürde faaliyet tabanlı maliyetleme aracına bir takım olumsuz eleştiriler de getirilmektedir. Bu eleştirilerin başında faaliyet tabanlı maliyetleme aracının kolay uygulanabilir ve detaylarıyla belirlenmiş bir uygulama modelinin olmayışı gelmektedir. İkinci eleştiri ise faaliyet tabanlı maliyetleme aracının işletme içerisindeki rolü ile işletme stratejilerinin tam olarak uyumlu olmamasıdır. Üçüncü olarak birden fazla mamul/hizmet üreten işletmeler için faaliyet tabanlı maliyetleme aracının uygulaması zaman alıcı ve yüksek maliyetli hale gelmektedir (Duman, Apak, & Yücenurşen, 2015, s. 347).

#### **1.4.1.2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı**

Genel üretim giderlerinin dağıtımı, işletme geneliyle ilgili giderlerin mamul/hizmet üretim birimlerine ve sonrasında mamul/hizmetlere dağıtımını ifade etmektedir. Bütün işletme genelinde ortaya çıkan giderlerin birimlere dağıtılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçilik saati ve makine saati gibi değişkenler kullanılmaktadır (Civelek & Özkan, 2011, s. 632). Az sayıda mamul/hizmet çeşidinin yer aldığı işletmelerde genel üretim giderlerinin mamul/hizmetlere dağıtımı kolaylıkla yapılabilmektedir. Ancak çok sayıda mamul/hizmetin üretildiği, mamul/hizmet bünyesine katılan genel üretim giderlerinin oransal olarak arttığı bir ortamda, dağıtım yapılan giderler için kullanılan dağıtım anahtarlarının (örneğin direkt işçilik saati, makine

saati) ilgisizliği doğru maliyet bilgisi üretimi yönünde yetersiz kalabilmektedir. Söz konusu durum ise maliyet belirleme ve fiyatlama ile ilgili yanlış kararlar alınmasına yol açabilmektedir.

#### **1.4.1.3. Değişken veya Marjinal Maliyetleme**

Değişken maliyet, üretim hacmi ile orantılı olarak artan bazı değişkenleri ifade etmektedir. Değişken maliyetleme, çeşitli kaynaklarda marjinal maliyetleme, direkt maliyetleme olarak da adlandırılmaktadır. Bu maliyetleme aracında yalnızca değişken maliyetler mamul ile ilişkilendirilmekte, sabit maliyetler mamulle ilişkilendirilmeden dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Başka bir ifadeyle direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı mamulle ilişkilendirilmektedir. Genel üretim giderlerinin sabit kısmı ise dönem gideri kabul edilmektedir (Weetman, 2013, s. 533; Civelek & Özkan, 2011, s. 540).

#### **1.4.1.4. Standart Maliyetleme**

Standart maliyetleme, mamul/hizmet üretim faaliyetlerinin belirli basit veya sürekli tekrarlayan işlemleri içermesi ve her mamul/hizmet bünyesine katılan girdilerin (hammadde, işçilik vb.) belirlenebildiği işletmelerde daha yaygın olarak kullanılabilen bir maliyetleme aracıdır. Bu araç özellikle üretim aşamasında sürekli tekrarlanan faaliyetlerin olduğu üretim işletmelerine daha uygundur. Bu araçta önemli olan nokta, sürekli tekrarlanan faaliyetlerin varlığıdır. Çünkü çeşitli yöntemlerle maliyet standartlarının saptanması faaliyetlerin sürekli tekrarlanan nitelikte olmasını gerektirmektedir (Gowthorpe, 2008, s. 214). Standart maliyetleme sistemi, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi ve mamul/hizmet maliyetlemesinde kullanılması amacıyla geliştirilmiştir. Belirlenen standartlarla gerçekleşen tutarların karşılaştırılması (varyans analizi) yöneticilere kapsamlı geri bildirim sağlamaktadır. Bu sayede yöneticiler maliyet standartlarının düzenlenmesine ilişkin kararlar almaktadır. İşletmelerce belirlenen bu standart maliyetler mamul/hizmet maliyetlerinin hesaplanması ve kontrolünde kullanılmasının yanı sıra işletmelerin planlama/bütçeleme faaliyetlerine de yardımcı olmaktadır (Hansen, Mowen, & Guan, 2009, s. 320; Akdoğan, 2009, s. 520).

#### **1.4.1.5. Kaizen Maliyetleme**

Kaizen maliyetleme, çoğunlukla Japon işletmelerinde maliyetlerin yönetilmesi ve azaltılması için kullanılan bir araçtır. Kaizen maliyetleme, işletme süreçlerinde köklü değişimler yerine küçük iyileştirmelerle işletme süreçlerinin geliştirilmesini amaçlamaktadır (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 273). Hedef maliyetleme bir mamul/hizmetin üretimine başlamadan uygulanırken (Civelek & Özkan, 2011, s. 656); kaizen maliyetleme mamul/hizmetin üretimi esnasında uygulanmaktadır. Kaizen maliyetleme mamul yaşam seyri süresince maliyet düşürmelerle sürekli iyileştirme sağlamaktadır (Proctor, 2012, s. 501).

#### **1.4.1.6. Tam Maliyetleme**

Tam maliyetleme, mamul/hizmet üretiminde ortaya çıkan direkt ve endirekt maliyetlerin tamamının mamul/hizmetin bünyesine katılmasını ifade etmektedir (Akdoğan, 2009, s. 40). Tam maliyetleme aracı faaliyet tabanlı maliyetleme ile birbirine benzer özelliklere sahiptir. Faaliyet tabanlı maliyetleme mamullere ilişkin faaliyetlere odaklanırken tam maliyetleme daha genel açıdan işletme faaliyetlerine odaklanmaktadır (Dayson, 2010, s. 317). Tam maliyetleme yaklaşık yüz yıldır var olan bir araçtır. Mamul/hizmet üretim sürecinde direkt işçiliğin yoğun olduğu dönemlerde daha yaygın olarak kullanılırken günümüz üretim ortamında bilgisayar kontrollü makinaların yaygınlaşmasıyla tam maliyetleme yetersiz kalmaktadır (Proctor, 2012, s. 232).

#### **1.4.1.7. Sipariş, Parti, Safha Maliyetleme**

Sipariş maliyetleme, mamul/hizmetlerini sipariş üzerine üreten işletmelerde kullanılan maliyetleme sistemidir. Bu yöntemde, mamul/hizmetlerin her bir birimi veya grubu birbirinden ayrı özellikleri barındırabilmektedir. Bu durum ise, her birim veya grubun birbirinden ayrı olarak maliyetinin hesaplanmasını gerektirmektedir (Drury, 2012, s. 80; Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 138).

Parti maliyetleme, mamul/hizmet üretiminde maliyet hesaplamalarının birbirinden ayrı üretim çıktı grupları için ayrı ayrı hesaplanmasını ifade etmektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 452). Parti maliyetlemede her bir grubun direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri birbirlerinden farklı olabilmektedir.

Safha maliyetleme, mamul/hizmetlerin kitle halinde üretimini yapıldığı sektörlerde ağırlıklı olarak kullanılan bir maliyetleme sistemidir. Mamul/hizmetler aynı tipte ve özellikte oldukları için aynı miktarda direkt ve sabit maliyet tüketmektedir. Bu nedenle her bir birim için ayrı maliyet hesabı yapılmasına gerek kalmamaktadır. Bu sistem, kimya ve petrol gibi aynı türde mamul/hizmet üreten işletmelerde ağırlıklı olarak kullanılmaktadır (Drury, 2012, s. 102).

#### **1.4.2. Bütçeleme/Planlama Araçları**

Bütçe, planların finansal olarak ifadesidir. Genel olarak bütçenin bir yıllık planı ifade ettiği düşünülmektedir. Ancak bütçeler bir yıldan uzun süreleri kapsayan detaylı planlardır (Gazely & Lambert, 2006, s. 51). Bir yılı kapsayan -hatta daha kısa süreli- bütçeler hazırlanabileceği gibi bir yıldan uzun beş yıllık, yedi yıllık bütçeler de hazırlanabilmektedir. İşletmeler kendi amaçlarına uygun süreleri kapsayan bütçeler hazırlayarak geleceğe ilişkin planları finansal olarak ifade edebilmektedir. Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan bütçeleme araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

##### **1.4.2.1. Esnek Bütçeleme**

Esnek bütçeleme, birbiriyle ilişkili birkaç farklı hacim düzeyine ilişkin maliyet (harcama) ve hasılatın özetlenmesidir. Esnek bütçeler sabit maliyetlerden değişken maliyetleri ayırmakta ve esnek bütçelere değişken maliyetleri esnek unsur olarak koymaktadır (Horngren, Harrison, & Oliver, 2012, s. 1107). Esnek bütçeleme hacimle ilgili değişikliklere uyarlama imkânı vermeyen sabit bütçelerin tam tersidir. Esnek bütçeleme, bütçelenen hedeflerle gerçekleşen sonuçlar arasındaki hacim farklılıklarını giderme konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır (Young, 2014, s. 306). Esnek bütçenin, iyi bir bütçeleme aracı olduğu kadar bir kontrol aracı olma özelliği de vardır. Esnek bütçelerde faaliyet düzeyi tahmin edilmemektedir. Esnek bütçeler gerçek iş ortamından uyarlanmaktadır (Gopal, 2009, s. 407).

##### **1.4.2.2. Tahmin Yürütme**

Tahmin yürütme, sürekli bir biçimde kesin sonuçların raporlandığı zamanlarda geleceğe ait bir tahmin döneminin eklendiği ve toplam tahmin döneminin ise güncellendiği bütçeleme aracıdır (CIMA, 2005, s. 53). Bütçeler aylık, üç aylık, altı aylık, 12 aylık vb. süreleri

kapsayacak biçimde düzenlenebilmektedir. Tahmin yürütme aracında bütçe üzerine bir ay, üç ay, 12 ay gibi süreler eklenerek sürekli olarak güncellenmektedir (Horngren, Datar, & Rajan, 2012, s. 188). Bütçeler tüm bir yıl için önem taşımaktadır. Ancak üretim süreci içerisinde oluşturulan tahmin yürütme yöneticiler için daha önemli bilgiler sunmaktadır. Ayrıca, tahmin yürütmenin içe dönük olma yönünden ziyade dışa dönük yönü ağır basmaktadır. Bu durum ise işletme amaçlarının başarılı bir biçimde gerçekleştirilmesine yarar sağlamaktadır (Hansen & Mouritsen, 2007, s. 6).

#### **1.4.2.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme**

Sıfır tabanlı bütçeleme, artırımlı bütçeleme aracının aksine, geçmiş yıldaki bütçenin yok sayılarak ilgili dönem için daha önce hiç bütçe yapılmamış gibi bütçe yapılmasıdır (Gowthorpe, 2008, s. 181). Sıfır tabanlı bütçeleme geçmiş dönemlerdeki bütçelemeleri baz almadığı için işletmenin içinde bulunduğu sürekli değişkenlik gösteren şartlara uyum konusunda faydalı olmaktadır. Bütçelenen yıl için işletme hedefleri doğrultusunda işletme kaynaklarının en iyi şekilde kullanımına olanak sağlamaktadır. Ancak bu bütçeleme aracı bütçeleme işlemlerine her bütçeleme dönemi için sıfırdan başladığı için işletmeleri oldukça masraflı bir bütçeleme sürecine katılmak mecburiyetinde bırakmaktadır (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 433).

#### **1.4.2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme**

Faaliyet tabanlı bütçeleme faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ile ilgili bir araçtır Faaliyet tabanlı bütçeleme, bütçelenmiş mamul/hizmet satışlarından hareketle bu bütçelenen satışların gerektirdiği faaliyetlerde kullanılacak direkt ve endirekt giderlerin bütçelenmesini ifade etmektedir. Bütçeleme süreci tersten işletilerek maliyet sürücüleri ile ilk girdilerin bütçeleme işlemleri gerçekleştirilmektedir (Gupta & Galloway, 2003). Literatürde faaliyet tabanlı bütçelemenin başarılı bir biçimde uygulanmasına ilişkin çalışmalar yer almasının yanı sıra eleştirilerde yer almaktadır. Büyük çoğunluk faaliyet tabanlı bütçelemenin oldukça yararlı bir yönetim muhasebesi aracı olduğu ve işletmelerce kullanımının gerekli olduğunu ifade etmektedir (Capușneanu, Boca, Barbu, Rof, & Topor, 2013).

#### **1.4.2.5. Artırımlı Bütçeleme**

Artırımlı bütçeleme, ilgili yılda kullanılan bütçe üzerine belirli bir oranda ilave yapılarak gelecek yılın bütçesinin oluşturulmasıdır. Bu bütçeleme aracı, bütçe hazırlanması sürecinde zaman tasarrufu sağlayan bir araçtır (Gowthorpe, 2008, s. 181; Atrill & McLaney, 2009, s. 192). Ancak bu bütçeleme aracı kurum hedeflerine ulaşılması için ihtiyari harcamaları (işletmenin asıl iş konusuyula ilgili olmayan harcamalar) desteklemediği için eleştirilmektedir. Buna ilave olarak bu bütçeleme aracı işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre harcamaları azaltma veya kısıtlama imkanı sağlamamaktadır (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 432).

#### **1.4.2.6. Mali Yıl Tahminleme**

Mali yıl tahminleme, temeli geçmiş, şimdiki ve planlanan finansal koşullara ilişkin tahmin edilen bilgileri sunan mali yönetim aracıdır. Mali yıl tahminlemenin amacı, şimdiki ve gelecek dönemlere ilişkin mali koşulların değerlendirilerek politika ve programlara ilişkin kararların alınması sürecinde rehberlik sağlanmasıdır. Bu araç hükümet politikalarından ve stratejik hedeflerden etkilenen gelecek gelirlerin ve harcamaların eğiliminin tanımlanmasına yardımcı olmaktadır. Bu tahminleme yıllık bütçeleme sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. Başarılı şekilde yapılan her tahminleme mali durum ile ilgili yararlı sonuçlar ortaya çıkarmakta ve karar verme sürecinin daha etkili olmasına imkan sağlamaktadır (GFOA, 2014).

#### **1.4.3. Performans Yönetim Araçları**

İşletme amaçlarına ulaşılması, işletmenin içerisinde bulunduğu durumun değerlendirilmesiyle doğrudan ilgilidir. Birim, bölüm veya işletme bütününe ilişkin olarak gerçekleştirilecek performans analizleri ile işletmenin değerlendirilmesi yapılabilmektedir. Performans yönetimi, performans ölçüm yöntemlerinin, ölçütlerinin ve göstergelerinin belirlenmesi ve planlarla karşılaştırılmasını ifade etmektedir. Bütün bu sürecin uygulanması çeşitli araçların kullanımını gerektirmektedir. Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan performans yönetim araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.





avantajlarından yararlanmak üzere bu süreçler üzerinde köklü değişikliklerin yapılmasıdır (Proctor, 2012, s. 496). Yeniden yapılandırma, maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi modern performans ölçütlerine göre işletme süreçlerinde esaslı iyileştirmelerin yapılabilmesi için performansı etkileyen faktörleri ciddi bir biçimde gözden geçirme ve köklü yenilemeler yapmaktır. İşletme süreç yeniden yapılandırma, işletmelerin temellerine inilmesini ve köklerini yeniden analiz etmesini savunmaktadır. Küçük iyileştirmelerin yerine köklü değişiklikleri amaçlamaktadır (Muthu, Whitman, & Cheraghi, 1999).

#### **1.4.3.4. Vergi Öncesi Kâr**

Vergi öncesi kâr, işletmenin hasılatından hasılat için katlanılan harcamaların, faaliyet giderlerinin ve finansal giderlerin düşülmesinden sonra işletmenin vergi öncesi kârını gösteren bir kârlılık ölçümüdür. Vergi öncesi kazanç, vergiden önceki kâr olarak da adlandırılan bu ölçüm işletme yatırımcısına işletmenin yıllar itibariyle elde ettiği kârını/kazancını ve değişimi göstermektedir (<http://www.investopedia.com/>, 2016).

#### **1.4.4. Yatırım Karar Destek Araçları**

Yatırım, ekonomik değeri olan varlıklardan harcama yapmayı gerektirmektedir. Özellikle de nakit paranın kullanıldığı yatırım kararlarında yatırımcı belirli bir zamanda yaptığı harcama için başka bir zaman diliminde ekonomik fayda beklemektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 258). Yatırım yapılmadan önce, yatırım süreci içerisinde ve yatırım sona erdikten sonra birtakım yönetim muhasebesi araçlarıyla yatırım analiz edilmekte ve içinde bulunulan duruma göre kararlar alınmaktadır. Bu araçlar yatırım karar destek araçları olarak adlandırılmaktadır. Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan yatırım karar destek araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

##### **1.4.4.1. Tamamlama Sonrası Denetimleri**

Tamamlama sonrası denetimi, yatırım projesinin gerçek performansının planlanan performansla örtüşüp örtüşmediğinin değerlendirildiği ve yatırım projesinde hesaba katılması gereken başka durumların olup olmadığının görülmesine imkân veren performans özetidir (McLaney & Atrill, 2010, s. 717). Tamamlama sonrası denetimi, işletme yönetiminde toplam yönetim kontrol sistemlerinin bir parçası olarak yatırım kararlarının tamamlanmasından sonra değerlendirme aracı olarak kullanılabilir. Bu araç

çoğunlukla büyük ölçekli işletmelerde kullanılan, işletmenin örgütsel öğrenmesini geliştiren ve gelecek yatırımlar için geliştirme sağlayan bir araçtır (Huikki, 2008).

#### **1.4.4.2. Net Bugünkü Değer**

Nakit akışlarının gerçekleşeceği zamanı dikkate alarak nakit akışları üzerinde belirli bir iskonto uygulanarak değerlendirilmeler yapılmaktadır. Bu türdeki yöntemlere "iskonto edilmiş nakit akış" yöntemleri denilmektedir (Gazely & Lambert, 2006, s. 41). Başka bir ifadeyle bu yöntemlere "paranın zaman değeri"ni dikkate alan yöntemler de denilmektedir.

Paranın zaman değerini dikkate alan yöntemlerden birisi "net bugünkü değer" yöntemidir. Net bugünkü değer, bir yatırım projesinden elde edilecek nakit akışlarının bugünkü değerinin, yatırım projesinden elde edileceği tahmin edilen nakit akışlarının bugünkü değerine eşit olmasını ifade etmektedir. İşletme bu nakit giriş ve çıkışlarını bir iskonto oranına göre bugünkü değerine indirerek yatırım yapma veya yapmama kararı almaktadır. İskonto oranı işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti olabileceği gibi başka bir şekilde de belirlenebilmektedir. Net bugünkü değer hesaplaması sonucunda pozitif çıkan yatırım projeleri hayata geçirilebilir olarak değerlendirilmektedir (Blocher, Stout, & Cokins, 2010, s. 496).

#### **1.4.4.3. İç Kârlılık Oranı**

İç kârlılık oranı yöntemi, paranın zaman değerini dikkate alan yatırım değerlendirme yöntemlerinden birisidir (Atrill & McLaney, 2009, s. 279). Bir işletmenin sermayesini yatırıma dönüştürerek elde etmek istediği kazancı sağlayan getiri oranına iç kârlılık oranı denilmektedir. Paranın zaman değerini göz önünde bulunduran bu araç net bugünkü değeri sıfıra eşitleyen faiz oranı olarak da ifade edilebilir. Birden fazla yatırım alternatifinin değerlendirilmesi durumunda yüksek iç kârlılık oranına sahip olan yatırım tercih edilmektedir (Horngren, Harrison, & Oliver, 2012, s. 1031). Bu yönüyle yatırım projelerinin değerlendirilmesinde, yatırım alternatiflerinin kabul edilmesinde veya reddedilmesinde karar destek aracı olarak kullanılabilir. İç kârlılık oranı uygulamasında tek bir yatırım projesinin değerlendirilmesinde sermaye maliyeti, marjinal büyüme oranı vb. oranlar kullanılabilir. İç kârlılık oranının bu oranlardan büyük olması halinde projeye yatırım yapılabilir sonucuna varılmaktadır (Hartman & Schaftrick, 2004).

#### **1.4.4.4. Basit Getiri Oranı**

Bu yatırım değerlendirme aracı paranın zaman değerini dikkate almayan araçlardan birisidir. Basit getiri oranı veya yatırılan sermayenin getirisi (ROCE), yatırımın kapsadığı zaman dilimi boyunca elde edilecek yıllık ortalama kârın, ortalama yatırım tutarına bölünmesi ile hesaplanmaktadır (McLaney & Atrill, 2010, s. 529). Basit getiri oranı aracında kâr nakit akışlarına eşit değildir. Yani bu araç yatırımdan nakit akışları aracına benzer olsa da kâr odaklı olduğu için farklılık göstermektedir. Finansal tablo analizlerinde yatırımın getirisi (ROI) aracının kullanılması, basit getiri oranı aracının kullanımını yaygınlaştırmıştır. Ancak bu araç paranın zaman değerini dikkate almadığı için eleştirilmektedir (Drury, 2012, s. 316).

#### **1.4.4.5. Geri Ödeme Süresi**

Geri ödeme süresi, bir projeden elde edilen net nakit akışlarının yatırım için katlanılan maliyeti karşıladığı süre uzunluğunu ifade etmektedir. Birden fazla yatırım alternatifinin olması durumunda geri ödeme süresi kısa olan yatırımın tercih edilmesi, yatırım alternatifleri arasında tercih yapmayı kolaylaştırmaktadır. Ayrıca geri ödeme aracı, kullanımı kolay ve yöneticilerce anlaşılır bir araçtır. Ancak geri ödeme aracı yatırımın kârlılığı ile ilgilenmeyen bir araçtır (Atrill & McLaney, 2009, s. 265). Bu araç nakit akışlarına odaklanarak yapılan yatırım ile nakit girişlerinin birbirine eşitlendiği noktadaki süreye odaklanmaktadır. Geri ödeme süresi yöntemi sermaye yatırımlarında karar destek aracı olarak en çok kullanılan ve en basit yöntemdir. (Drury, 2012, s. 313).

#### **1.4.4.6. İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi**

Geri ödeme süresi yöntemi nakit akışlarını hesaplama içerisine alırken paranın zaman değerini dikkate almamaktadır. İskonto edilmiş geri ödeme süresi yönteminde nakit akışları gelecek değerine iskonto edildikten sonra hesaplama yapılmaktadır. Gelecek değer hesaplamasından sonra geri ödeme süresi yönteminde olduğu gibi hesaplama yapılmaktadır. Geri ödeme süresi yönteminde olduğu gibi iskonto edilmiş geri ödeme süresi yöntemi de projenin kârlılığı ile ilgilenmemektedir. Nakit akışlarına odaklanan iskonto edilmiş geri ödeme süresi yöntemi yatırımın ne kadar kârlı olduğunu göstermemektedir. Yatırım alternatifleri arasında değerlendirme yapılması durumunda iskonto edilmiş geri ödeme süresi kısa olan yatırım tercih edilmelidir şeklinde yorumlanabilir (Drury, 2012, s. 315).

### **1.4.5. Fiyatlama Araçları**

İşletmeler fiyat belirleme konusunda çeşitli stratejileri kullanmaktadırlar. Maliyeti önemli bir belirleyici olarak ele alan pek çok işletme fiyatların belirlenmesinde maliyetleri baz almaktadır. Bunun yanı sıra fiyatların belirlenmesinde farklı teknikler/araçlar veya stratejiler de kullanılmaktadır (Hansen, Mowen, & Guan, 2009, s. 671). Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan fiyatlama araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

#### **1.4.5.1. Maliyet Artı Fiyatlama**

Bazı durumlarda işletmeler uzun dönemli fiyatlanma işlemlerinde maliyet artı fiyatlanma yaklaşımını uygulayabilmektedir. Maliyet artı fiyatlamada satış fiyatının belirlenmesi maliyet üzerine kâr ilave edilmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Maliyet artı fiyatlama, maliyet temelli fiyatlama olarak da ifade edilebilmektedir (Horngren, Datar, & Rajan, 2012, s. 445). Genel olarak literatürde maliyet bilgilerinin satış fiyatlarının saptanması üzerinde son derece önemli rol oynadığı üzerine görüşler yer almaktadır. Yapılan araştırmalar maliyet artı fiyatlanma aracının oldukça yaygın biçimde kullanıldığını göstermektedir. Bu görüşün aksine pek çok işletme mamul/hizmet fiyatlamasında pazarın etkili olduğu görüşündedir. Çünkü pek çok küçük ölçekli işletme sektörde diğer orta ve büyük ölçekli işletmelerle birlikte faaliyet göstermektedir. Bu durum küçük ölçekli işletmelerin maliyet artı fiyatlama uygulamalarını zorlaştırmaktadır (Guilding, Drury, & Tayles, 2005).

#### **1.4.5.2. Segment Fiyatlama**

Segment fiyatlama, bir işletmenin üretim ve dağıtım maliyetlerinde herhangi bir farklılık olmayan bir mamul/hizmeti birden fazla farklı fiyatla satması durumudur. Birbirinden farklı bölgelerdeki pazarlarda fiyatlama alternatiflerinden yararlanmak isteyen işletmeler böyle bir yöntem başvurabilmektedir ([www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com), 2016). Fiyat farklılaştırma stratejisi, eğer mamul/hizmet çeşidi az olan ve fiyat farklılaşmalarında hangi grupların yüksek fiyat, hangi grupların düşük fiyatla mamul/hizmetleri satın alabileceği biliniyorsa işletmeler için uygun bir stratejidir (<http://www.chron.com/>, 2016). Ancak bu durum müşterilerce fark edildiğinde firma ve müşteri sadakati açısından olumsuz bir imaja yol açabilmektedir.

### **1.4.5.3. Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama**

Pazarın kaymağını alma fiyatlama, pazara nüfuz etme fiyatlamanın hemen hemen tam tersi olarak ifade edilebilir. Bu stratejide, pazara sunulan mamul/hizmetlerin –özellikle yeni mamul/hizmetler- fiyatları yüksek tutulmaktadır. Pazara yüksek fiyatla sunulan mamul/hizmetler öncelikle fiyat düzeyinin yüksekliğini önemsemeyen tüketici grubuna satılarak yüksek getiri elde edilmektedir. Sonrasında fiyat düzeyi indirilen mamul/hizmetler bir alt tüketici grubuna sunulmaktadır (Atrill & McLaney, 2009, s. 169).

### **1.4.5.4. Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama**

İşletmeler kısa vadede kârı maksimize etmeyecek fiyatlama stratejilerini uygulayabilmektedirler. Bu uygulama, işletmelerin uzun vadede kârı maksimize etme hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Bu stratejilerden birisi pazara nüfuz etme fiyatlama olarak adlandırılmaktadır. Bu fiyatlandırma stratejisinde mamul/hizmetler satış miktarını artırmak ve pazar payını artırmak için göreceli olarak uygun fiyatlı satılmaktadır. İşletme pazarda istediği konuma geldikten sonra satış fiyatlarını daha kârlı düzeylere çekebilmektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 168).

### **1.4.5.5. Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama**

Pazar odaklı fiyatlama bir hedef fiyatın belirlenmesi ile başlamaktadır. Bu hedef fiyat, işletmenin pazara sunacağı mamul/hizmete potansiyel müşterilerin ödemek isteyeceği fiyatın tahmin edilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Yapılan bu tahminleme potansiyel müşterilerin mamul/hizmette algılayacakları değer ile ilgilidir (Horngren, Datar, & Rajan, 2012, s. 439). İşletmelerde fiyatlama kararları, tahminlere, tecrübelere, pazar taleplerine veya maliyetlere göre alınmaktadır. İşletmeler pazara ilişkin bilgileri elde edebiliyorsa veya elde edilen bilgiye değer bir maliyetle bilgi elde edilebiliyorsa bu bilgiler kullanılarak fiyatlama kararları alınmalıdır (Gowthorpe, 2008, s. 90). Çünkü pazar odaklı fiyatlama, rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin üretmekte oldukları mamul/hizmetleri rakiplerle rekabet edebilecek fiyatlarla pazara sunmaları konusunda yararlı olan bir araçtır.

#### **1.4.6. Kârlılık Analizi Araçları**

İşletmeler mamul/hizmetlerine ilişkin kararlar alırken kârlılık analizi araçlarından yararlanabilmektedir. Bu analizler mamul/hizmet bazında yapılabileceği gibi pazar segmenti, bölge, müşteri gibi konularda da yapılabilmektedir. İşletmeler bu analizleri gerçekleştirirken çeşitli araçlardan yararlanmaktadır. Literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan kârlılık analizi araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

##### **1.4.6.1. Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi**

Mamul/hizmetlerin kârlılığının analiz edilmesi, işletme kaynaklarının doğru kullanılması ve işletme amaçlarına ulaşılması için önemlidir. Bir işletmenin üretmekte olduğu mamul/hizmet, sürekli bir biçimde işletmeye para kaybettiriyorsa ve tekrardan kârlı hale gelmesi mümkün değilse bu mamul/hizmetin üretiminin durdurulması gerekmektedir. Böylece işletme zararı önlenmiş olacak ve işletme kaynakları daha kârlı mamul/hizmet üretimi için kullanılabilir hale gelecektir (Hansen, Mowen, & Guan, 2009, s. 681). Mamul/hizmet kârlılık analizi, işletmelerin üretim hatlarının değerlendirilmesi ve mamul/hizmet kârlılığının değerlendirilmesi için önemlidir. Bu analizler üretim hattı bazında yapılabileceği gibi, mamul grubu ve mamul segmenti düzeyinde de yapılabilmektedir.

##### **1.4.6.2. Karar Vermede İlgili Maliyetleme**

Karar verme, alternatifler arasından seçim yapmayı gerektirmektedir. İşletmenin normal faaliyet seyri içerisinde yöneticiler bir mamul/hizmet için özel bir indirim yapılmasını, mamul/hizmet üretimi ile ilgili bir girdiyi yapma veya satın alma kararının verilmesi, yeni makine ve teçhizatın satın alınması gibi durumlarla karşılaşabilmektedir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan özel durumla ilgili olan maliyet ve gelirin göz önünde bulundurularak karar verilmesi gerekebilmektedir (Drury, 2012, s. 194). İlgili maliyetler önlenebilir maliyetler ve fırsat maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Önlenebilir maliyetler, alınacak kararla ortaya çıkan ve karar alınmazsa ortaya çıkmayan maliyetleri ifade etmektedir. Fırsat maliyeti, iki farklı alternatif içinde ikinci kabul edilebilir kararın ortaya çıkardığı net nakit faydayı ifade etmektedir (Proctor, 2012, s. 160). İşletmeler karar verme süreçlerinde ilgili maliyetleri değerlendirmek suretiyle alternatifler arasında seçim yapabilmektedir.

### **1.4.6.3. Başabaş Noktası Analizi**

Başabaş noktası, bir mamul/hizmetin satışından elde edilen katkının işletmenin değişken ve sabit giderlerini karşıladığı seviyedir. Bu seviyeden sonra yapılacak her bir birimlik satış işletmeyi kâra geçirecektir. Bu araç planlama ve kontrol için oldukça kullanışlıdır (Proctor, 2012, s. 106). Başabaş noktası analizi aracının çok sayıda mamul üreten işletmelerde kullanımı sınırlıdır. Bu araç tek tip mamul üreten işletmelerde yönetime yardımcı olabilecek kullanışlı bir araçtır. Bu araç, işletme yönetimine maliyet-hacim-kâr ilişkisinin anlaşılması noktasında yardımcı olmaktadır. Ayrıca yönetime sabit giderlerin hangi üretim hacminde karşılandığı ve sonrasında işletmenin kâra geçtiğini göstermektedir (Drury, 2012, s. 713).

### **1.4.7. Faaliyet Araçları**

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde kullanılan yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin literatür taramasıyla belirlenen ve bu çalışma kapsamında kullanılan faaliyet araçları kısaca bu kısımda açıklanmıştır.

#### **1.4.7.1. Müşteri İlişkileri Yönetimi**

İşletmeler için her müşteri farklı ekonomik değere sahiptir. Yani her müşteri işletmeye aynı ölçüde kazanç getirmemektedir. Bu nedenle farklı müşterilere farklı teklifler ve iletişim stratejileri uygulamak gerekebilmektedir. Dolayısıyla işletmeler mamul/hizmet odaklı yapıdan müşteri odaklı olan bir yapıya doğru yönelmektedir (Reinartz, Krafft, & Hoyer, 2004). İşletmeler müşteri-işletme ilişkisini yönetme amacıyla çeşitli donanım ve yazılımlarla işletmenin müşteri çevresiyle ilgili bilgi ve veri toplamaktadır. Müşteri ilişkileri yönetimi çözümleri olarak da adlandırılan bu faaliyetler işletmelere müşteri davranışları ve işletme faaliyetlerini öğrenme, depolama ve analiz etme imkânı sunmaktadır. Elde edilen bu bilgi ve verilerin kullanımıyla işletmeler yeni müşteriler edinme ve mevcut müşterilerle ilişkiyi sürdürme imkânı bulmaktadır (Boulding, Staelin, Ehret, & Johnston, 2005).

#### **1.4.7.2. SWOT Analizi**

SWOT analizi, uzun vadeli planların öncesinde işletmenin kendi durumunu biçimlendirmesi için işletme içi veya dışı ile ilgili faktörlere ilişkin güçlü ve zayıf yönlerin, fırsatlar ve tehditlerin eleştirel bir değerlendirmesidir. SWOT analizi işletme yönetimine işletmenin



hedefleri doğrultusunda hareket ederken etkili olan, işletmenin kendisi ve çevresi ile ilgili bilgileri sağlamaktadır (Duman, 2012, s. 30; Botten & Sims, 2005, s. 68). SWOT analizi stratejik yönetim alanında yaygın olarak bilinen bir araçtır. SWOT analizi ayrıca strateji formülasyonunda kullanımıyla da bilinen bir araçtır. Dış fırsatlar ve tehditlerin analiz edilmesinin amacı işletmenin fırsatlardan yararlanma ve işletme kontrolünde olmayan değişiklikler sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerden kaçınma yeteneğinin olup olmadığının değerlendirilmesidir (Amin, Razmi, & Zhang, 2011).

#### **1.4.7.3. Toplam Kalite Yönetimi**

Toplam kalite yönetimi, yönetim felsefesi olarak, maliyet düşürme, yüksek kalite mal/hizmet üretme, müşteri tatmini, çalışan yetkilendirme ve sonuçların ölçülmesi faaliyetlerinin bütünüdür. Başka bir ifadeyle toplam kalite yönetimi tedarikçilerle müşteriler arasındaki akışın entegre edilmesi ve yönetimi felsefesidir (Igel, 2009). Toplam kalite yönetimi, işletmenin faaliyet alanıyla ilgili çalışmalarını nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği ile ilgili değerler dizisi olarak da ifade edilmektedir. Literatürde toplam kalite yönetimi üzerinde durulan bir konu olmasına rağmen uygulamasına ilişkin kabul edilebilir konsept geliştirilmemiştir. Pek çok işletme toplam kalite yönetiminin istenilen biçimde uygulanmasında başarılı olamamıştır. Çünkü toplam kalite yönetimi uygulaması kompleks bir süreci içermektedir ve bütün çalışanlar organizasyonel olarak değişimin temel bileşenlerini kabul etmek durumundadır (Klefsjö, Bergquist, & Edgeman, 2006; Kaygusuz, 2006, s. 9).

#### **1.4.7.4. Risk Yönetimi**

Risk yönetimi, işletme amaçlarına ulaşmak için gerekli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek riskleri anlama ve yönetme sürecidir. Yönetim anlamında riskler genel olarak faaliyet, finansal, yasal uyum, bilgi ve personel ile ilgili riskler olarak gruplara ayrılmaktadır. Risk yönetimine bütünlük çözümlerden birisi "işletme risk yönetimi"dir. İşletme risk yönetimi, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayların saptanması için dizayn edilmiş; tepe yöneticiler, yönetim ve diğer personel, birim ve işletme geneli için uygulanan stratejilerden etkilenen süreçtir (CIMA, 2005, s. 53). İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında girdi, çıktı, üretim süreci, finansal, personel vb. konularda ortaya çıkabilecek beklenmedik durumların önceden saptanması, giderilmesi ve/veya ortadan kaldırılması risk

yönetiminin kapsamındadır. İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi için risk yönetiminin alanına giren bütün konular değerlendirilerek gerekli adımların atılması işletmenin yararına olacaktır. Örneğin faiz ve kur gibi risklerden korunma, hammadde maliyetlerini düşürme-yönetme, future-opsiyon gibi araçların kullanımı işletmeler için önem taşımaktadır.

Buraya kadar çoğunlukla literatürde geleneksel olarak adlandırılan yönetim muhasebesi araçları kısaca açıklanmıştır. İlerleyen kısımda geleneksel olarak adlandırılan yönetim muhasebesi araçlarının eksik yönlerini giderici ve/veya geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının yerine geliştirilmiş stratejik yönetim muhasebesi kavramı ve araçları açıklanmaktadır.

### **1.5. Stratejik Yönetim Muhasebesi**

Stratejik yönetim muhasebesi kavramı ilk olarak Simmonds tarafından 1981 yılında literatüre girmiştir. Simmonds (1981), stratejik yönetim muhasebesi kavramını; *“Yönetim muhasebesi ile elde edilen işletme ve rakipler hakkındaki verilerin analizi ve bu analizden elde edilen bilgilerin işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve izlenmesinde kullanılması”* olarak tanımlamıştır.

Strateji, temelde iki önemli fonksiyonu yerine getirmektedir. Bunlardan birincisi, işletmenin rakiplerine karşı rekabetçi avantaj kazanabilmesi için kendi iç çevresinde kendi kaynak ve yeteneklerini kullanarak tüketicilere rakiplerinin sunduğundan daha iyisini sunma imkânı sağlamasıdır. İkincisi ise, doğru bir strateji seçimi işletmenin içinde bulunduğu rekabet ortamında işletmenin rekabetçi avantajının sürdürülmesi için işletme birimlerinin ve çalışanlarının doğru karar almalarında önderlik etmesidir (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 23).

Stratejik yönetim muhasebesi maliyetler ve finansal yönetimin diğer yönlerini stratejiler ve stratejik karar verme ile daha ilişkili hale getirmeye yönelik teknikler topluluğudur. Maliyet ve yönetim muhasebesi işletme içi ile ilgili (Weetman, 2013, s. 440) ve tarihi maliyetlere odaklıdır. Buna karşın stratejik yönetim muhasebesi gelecek odaklı ve işletme dışı ile de ilgilidir (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 22). Rakiplerin fiyatlarının takip edilmesi, müşterilerin tepkilerinin izlenmesi gibi işletme dışı ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgiler stratejik yönetim muhasebesinin kapsamına girmektedir. Bir süreç olarak da ele

alınan stratejik yönetim muhasebesine ilişkin olarak literatürde öne çıkan özellikler şunlardır (Lord, 1996):

- Rakipler hakkında bilgi toplama,
- Maliyet düşürme fırsatlarını kullanma,
- Muhasebede üzerinde durulan noktalarla stratejik pozisyonun eşleştirilmesi.

Stratejik yönetim muhasebesi işletmenin kendi maliyet sistemi ve yapısıyla birlikte rakiplerinin de maliyet sistemlerine ve yapılarına odaklanmayı gerektirmektedir (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 22; Weetman, 2013, s. 701). İşletmeler işletme dışında rakiplere ilişkin bilgilere ilave olarak çeşitli bilgiler edinmek durumundadır (Lord, 2007, s. 136). İşletme yöneticileri mutlaka pazara yeni girenlerin tehdidi, ikame mamul/hizmetlerin tehdidi, sektördeki rekabet, müşteriler ve tedarikçilerin pazarlık gücü gibi rekabetçi güçleri göz önünde bulundurarak hareket etmek durumundadır (Weetman, 2013, s. 440).

Bromwich'in (1990) yapmış olduğu tanıma göre stratejik yönetim muhasebesi, *"firmanın mamul/hizmet pazarına, rakiplerin maliyetlerine, maliyet yapılarına, girişimin stratejilerine ve mamul/hizmet pazarındaki rakiplerine ilişkin bir dönemden fazla süreyi kapsayan finansal bilgilerin sağlanması ve analizidir."* Bu tanımlama stratejik yönetim muhasebesinin literatürde en çok referans gösterilen tanımlamalarından birisidir.

Stratejik yönetim muhasebesine göre geleneksel yönetim muhasebesi bilgilerinin kullanılmasında çok sayıda problem vardır. Geleneksel yönetim muhasebesi iç odaklıdır. Stratejik yönetim muhasebesi ise stratejik kararların alınabilmesi için dış kaynaklı ve tarihi olmayan bilgileri kapsamaktadır (Duman, 2012, s. 3). Geleneksel yönetim muhasebesi kısa dönemlidir ve muhasebe dönemlerinde kâra vurgu yapmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi ise uzun döneme odaklıdır ve işletmenin rekabetçi durumunu göz önünde bulundurarak kârı gözlemlemektedir. Yani rekabet üstünlüğüne odaklanıp işletmenin durumunun sürekli olarak izlenmesini ön planda tutarak işletme kârlılığını değerlendirmektedir (Lord, 2007, s. 137). Tablo 2'de geleneksel yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi farkları karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 2. Geleneksel Yönetim Muhasebesi - Stratejik Yönetim Muhasebesi Temel Farklar

Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Tarihi	İleriye dönük
İçe dönük	Dışa dönük
Dar kapsamlı	Geniş kapsamlı
İç performans	Rakiplerle ilgili performans
Tek dönemli	Çok dönemli
Üretim odaklı	Rekabet odaklı
Mevcut faaliyetler	İmkânlar
Reaktif	İleri etkili - Proaktif
Programlı (genellikle)	Programlanmamış
Bağlantıları görmez	Bağlantıları kullanır
Kurulu sistemler üzerine temelli	Kurulu sistemler üzerine temelli değil
Teamüller üzerine kurulmuş	Teamülleri gözardı eden
Finansal ölçütler	Finansal ve finansal olmayan ölçütler
Kesin rakamlar	Tahminler

Kaynak: (Lord, 2007, s. 137).

Stratejik yönetim muhasebesi bilgileri genellikle iki türdür. Bunlardan ilki, müşteri pazarına ilişkin tahminler, müşteri karakteristikleri ve rakiplerin cari/gelecekteki maliyet yapılarına ilişkin bilgi sağlamaktır. Bu tür bilgiler işletme üst yönetimini ilgilendiren bilgilerdir. Stratejik yönetim muhasebesinin ikinci türdeki bilgisi ise firmanın değer zincirini analiz ederek, içinde bulunulan sektörün değer zincirine odaklanarak ve firmanın durumunu karşılaştırarak firmanın değer zincirini yeniden şekillendirmektedir (Bromwich, 1990).

Stratejik yönetim muhasebesi, işletme içerisinde stratejik plan ve karar verme süreçlerini destekleyecek bilgilerin sağlanması ile ilgilidir. Geleneksel yaklaşımlar da planlama ve karar verme süreçlerine destek sağlayacak bilgileri sağlamaktadır. Ancak geleneksel yaklaşımların tam olarak stratejik planlama sürecinde kullanılacak destekleyici bilgileri sağlayabilmesi belirtilen üç konuda geliştirmelerin yapılması ile mümkün olabilecektir. Bunlar (Atrill & McLaney, 2009, s. 318):

- Dışa dönüklük,
- Rekabet ortamına uygun yenilikçi yöntemler,
- Stratejileri başarılı uygulamalarla hayata geçirebilmedir.

Uygulamada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımına ilişkin işletmeler açısından bazı avantajlı sonuçlar yer almasına karşın literatürde stratejik yönetim muhasebesine bazı eleştiriler de yer almaktadır. Bu eleştiriler (Lord, 2007, s. 137):

- Stratejik planlama süreci, (Strateji ve stratejik yönetime ilişkin literatürde yapı bulunmamaktadır)
- Rakiplerin analizi, (Çok fazla rakiplere odaklanma söz konusudur)

- Değer zinciri perspektifi, (Küçük işletmelerde bu bakış açısı zinciri bozmaktadır)
- Muhasebecinin rolü, (Araştırmalara göre muhasebeciler süreç içinde yer almamaktadır) şeklinde özetlenebilir.

Šoljaková (2012) stratejik yönetim muhasebesinin yaygın olarak kullanılmadığını belirtmiştir. Bunun temel nedenini ise stratejik yönetim muhasebesinin genel kabul görmüş bir tanımının olmaması, belirsiz stratejik yönetim muhasebesi araçları/teknikleri ve yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetim muhasebesinin gerektirdiği beceriye sahip olmaması olarak açıklamıştır. Buna karşılık stratejik yönetim muhasebesinin her işletme için değişmez araçlarının olmaması, işletmelerin ihtiyaç duyduğu kararlara ilişkin bilgileri toplaması ve analiz etmesine yönelik sağladığı esneklik avantaj olarak kabul edilebilir.

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin eleştirilere ilave olarak stratejik yönetim muhasebesi araçlarının neler olduğunun çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmesi ve stratejik yönetim muhasebesinin üzerinde birlik bulunduğu bir tanımının olmaması gösterilebilir (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 49).

### **1.5.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları**

Stratejik yönetim muhasebesi, işletme dışı faktörlerle ilgili bilgilere, işletme içinde üretilen finansal ve finansal olmayan bilginin önemsendiği kadar önem verilmesine vurgu yapan yönetim muhasebesi biçimidir (CIMA, 2005, s. 54). İşletme yönetim kararlarında kullanılabilir ve işletmenin rekabetçi avantaj sağlaması için rakiplere, müşterilere ve pazar şartlarına ilişkin verilerin toplanarak işletmenin yararına kullanılabilir bilgiler haline dönüştürülmesi gerekmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları işletmelere rekabetçi üstünlük sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

Literatürde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hangi araçlar olduğuna ilişkin görüş birliği bulunmamaktadır (Bhimani & Bromwich, 2010). Bu çalışmada kullanılmak üzere stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Literatürde çok sayıda çalışmada kullanılan Cadez ve Guilding'in (2008a) yapmış oldukları çalışmada kullandıkları 16 stratejik yönetim muhasebesi aracı bu çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak kullanılmıştır. Tablo 3'te çalışmada kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçlarına yer verilmiştir. Bu stratejik araçlar maliyetleme,

planlama/performans, stratejik karar verme, müşteri muhasebesi ve rakiplerin muhasebesi araçlarından oluşmaktadır.

Tablo 3. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araç Kategorileri	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları
Maliyetleme	1. Özellik Maliyetleme 2. Yaşam Seyri Maliyetleme 3. Kalite Maliyetleme 4. Hedef Maliyetleme 5. Değer Zinciri Maliyetleme
Planlama, kontrol ve performans ölçümü	6. Benchmarking 7. Bütünleşik Performans Ölçümü
Stratejik karar verme	8. Stratejik Maliyet Yönetimi 9. Stratejik Fiyatlama 10. Marka Değerleme
Rakiplerin muhasebesi	11. Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi 12. Rakiplerin Durumunu İzleme 13. Rakiplerin Performans Değerlendirmesi
Müşteri muhasebesi	14. Müşteri Kârlılık Analizi 15. Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi 16. Müşterileri Varlık Olarak Değerleme

Kaynak: (Cadez & Guilding, 2008a).

Maliyetleme ve planlama işletme içine dönük, rakiplerin ve müşterilerin muhasebesi ise dışa dönük; stratejik karar verme araçları ise içe ve dışa dönük araçlardan elde edilen bilgilerle geleceğe ilişkin maliyetleme, fiyatlama ve marka değerine ilişkin karar alma sürecini ifade etmektedir.

### 1.5.1.1. Özellik Maliyetleme

Özellik maliyetleme üretilen mamul/hizmetleri "özellikler" paketi olarak görmektedir. Bu maliyetleme aracı mamul/hizmet özelliklerinin bir maliyet ögesi olarak kullanılabilmesi düşüncesinden ortaya çıkmıştır. Mamul/hizmetlerin özelliklerinin farklılaştırılmasında müşteri istekleri ve pazar payı etkili olmaktadır. Bu yönüyle bu araç pazar odaklı bir maliyetleme aracı olarak ifade edilebilir (Cinquini & Tenucci, 2007). Bu araç faaliyet tabanlı maliyetleme aracından temel yönüyle oldukça farklı bir araçtır. Faaliyet tabanlı maliyetleme işletmenin üretim faaliyetlerine odaklanması sebebiyle içe dönük bir yapıdadır. Özellik maliyetleme aracı ise pazar odaklı olması nedeniyle dışa dönük bir yapıya sahiptir (Roslendera & Hartb, 2003).

### 1.5.1.2. Yaşam Seyri Maliyetleme

Yaşam seyri maliyetlemeyi, “*mamulün tasarımı ve üretilmesinden; kullanımı ve yararlı ömrünü tamamlamasına kadarki süreçte ortaya çıkan tüm harcamaların karşılanması için harcanan fonların toplamına ilişkin maliyetleme yaklaşımıdır*” olarak tanımlamak mümkündür (Woodward, 1997). Yaşam seyri maliyetleme aracı, bir mamulü elde etme, mamulü elde tutma ve mamulün faydalı ömrü boyunca kullanımında ortaya çıkacak belli başlı maliyetlerinin (maliyetler ortaya çıkmadan önce) hesaplanması ve işletme politikaları gereğince optimize edilmesinde kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra yaşam seyri maliyetleme farklı seçeneklerin değerlendirilmesi, alternatifler arasından uygun olanın seçilmesi ve optimum varlık yapılandırmasının sağlanmasını da amaçlamaktadır (Aksu & Apak, 2014).

Yaşam seyri maliyetleme, mamulün üretiminden önce mamulün yaşam süresi boyunca ve mamulün yaşam süresi sonunda ortaya çıkacak maliyetlerin toplamından oluşmaktadır (Proctor, 2012, s. 496). Stratejik yönetimin amacı yaşam seyri maliyetleme ile özellikle mamulün üretiminden önce mamulün maliyet hesaplamalarının yapılmasıdır. Bu süreçte hedef maliyetleme yaşam seyri maliyetleme ile birlikte kullanılabilir. Bu yönüyle yönetime fayda sağlayan yaşam seyri maliyetleme, gelecekte oluşacak maliyet (gelir-gider) tutarlarını göz önüne sererek karar vericiye yol göstermektedir (Galera & Maturana, 2011; Drury, 2012, s. 543). Bunun yanı sıra yaşam seyri maliyetleme, sermaye bütçeleme kararlarında ve düşük toplam yaşam seyri maliyeti belirlemede yönetim aracı olarak da kullanılmaktadır (Elitaş, Yıldız, & Derekoy, 2010).

### 1.5.1.3. Kalite Maliyetleme

Kalite maliyetleme aracında maliyet unsurları: önleme maliyetleri, ölçme-değerlendirme maliyetleri, içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleridir. Kalite maliyetleme, işletme içerisinde geliştirilmesi gereken alanları göstermek, kalite artışlarının olası kazanımlarını göstermek, toplam kalite yönetimi uygulamasının kullanımına yöneltmek gibi çeşitli amaçlara hizmet etmektedir (Porter & Rayner, 1992). Kalite maliyetleri, kalite amaçlarına uygun maliyetler ve uygun olmayan maliyetler olarak iki gruba ayrılabilir. Kalite amaçlarına uygun maliyetler: önleme (prevention), değerlendirme (appraisal) ile ilgili maliyetlerdir. Kalite amaçlarına uygun olmayan maliyetler: içsel başarısızlık (internal), dışsal başarısızlık (external) ile ilgili maliyetlerdir (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 58).

Önleme maliyetleri, ortaya çıkabilecek hataları henüz işe başlanmadan önce ortadan kaldırmaya yönelik maliyetlerdir. Örneğin çalışanlara işe başlamadan önce o işle ilgili eğitim verilmesi bu faaliyetler kapsamındadır. Değerlendirme maliyetleri, iş sözleşmelerine veya işletmenin kalite politikalarına uygun olmayan mamullerin incelenip saptanmasına yönelik maliyetlerdir (Civelek & Özkan, 2011, s. 667-668). İçsel başarısızlık maliyetleri, işletmenin kalite politikalarına uymayan ve tekrar üretime sokulması mümkün olmayan hatalı mamul/hizmetler, atıklar, bozulma, kırıntı gibi ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetler işletme iç süreçlerinden kaynaklanmaktadır ve süreç yenileme gibi uygulamalarla azaltılabilecek maliyetlerdir. Dışsal başarısızlık maliyetleri, mamullerin tüketicilere ulaştırılmasından sonra mamullerin sözleşmelere veya işletme politikalarına uygun olmadığının tespit edilmesiyle ortaya çıkan maliyetlerdir. Garanti, nakliye, onarım, yeni mamul ile değiştirme gibi maliyetleri ifade etmektedir (Yıldıztekin, 2005).

#### **1.5.1.4. Hedef Maliyetleme**

Mamul/hizmetler piyasada belirli bir fiyattan satılmaktadır. Geleneksel yaklaşımla piyasadaki bu mamul/hizmetlerin fiyatları maliyetleri üzerine belirli bir kâr ilave edilerek belirlenmektedir. Ancak hedef maliyetleme aracı fiyatlama sürecine maliyetler yerine piyasadaki hareketle başlamaktadır. Başka bir ifade ile bu sistemde maliyet belirleyicisi fiyattır (Blocher, Stout, & Cokins, 2010, s. 12). Çünkü mamul/hizmet fiyatlarında yoğun rekabetin yaşandığı bir ortamda maliyet üzerine kâr ilave edilerek fiyat belirlenmesi piyasada kabul görmeyebilir. Hedef maliyetleme, piyasada halihazırda oluşmuş mamul/hizmet fiyatlarından arzulanan kârın düşülmesinden sonra ortaya çıkan maliyet ile ilgilidir (Yazdifar & Askarany, 2012). Hedef maliyetleme mamul/hizmet maliyeti üzerine odaklanılıp arzulanan kârın elde edilmesi için kullanılan bir araçtır. Pazar odaklı bakışı ile mamul/hizmete ilişkin özellikler belirlenmekte ve bu özelliklere göre maliyet tespit edilmektedir. Bu maliyet üzerine eklenen kâr ile üretime karar verilen mamul/hizmet fiyatının doğru belirlenmesini sağlamaktadır. Yatırımcı, beklenen kâra göre belirlenen kâr ile piyasada oluşan fiyatı karşılaştırmakta ve yatırım yapma/yapmama kararı verebilmektedir. Bu sayede kaynak israfının önüne geçilmiş olmaktadır.



### **1.5.1.5. Değer Zinciri Maliyetleme**

Değer zinciri, Porter tarafından popüler hale getirilmiş bir kavramdır. Mamul veya hizmetin ilk aşamasından başlayarak hammaddenin alınması, üretimi, depolanması ve nihai tüketiciye ulaştırılmasında gerçekleştirilen faaliyetler dizisinin tanımlanması ve analizidir (Weetman, 2013, s. 703; Lord, 2007, s. 142). İşletme birimlerine gelen her bir birim değer zincirinin başlangıcını oluşturmaktadır. Üretim sürecindeki girdiler faaliyetler sonrasında tüketicilere sunulmaktadır. Değer zinciri işletme departmanlarından ziyade, girdilerin işlenip tüketicilere ulaştırılması sürecindeki faaliyetlere ve maliyetlere odaklanmaktadır (Botten & Sims, 2005, s. 77).

Rekabetçi avantajın sağlanması için, işletmelerin temel faaliyetlerini rakiplerinden daha iyi yapabilmesi gerekmektedir. Bu durum işletmelerin rakiplere karşı maliyet avantajı, mamul/hizmet farklılaştırma, fiyat gibi yönlerden farklılık meydana getirerek rakiplere üstün gelinmesi manasına gelmektedir. İşletmelerin rakiplere hangi açılardan üstün gelebileceğinin belirlenmesi ise değer zinciri maliyetleme aracı ile gerçekleştirilmektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 330).

### **1.5.1.6. Benchmarking (Kıyaslama)**

Benchmarking aracının temel amacı başkalarının tecrübe ve deneyimlerinden öğrenerek rekabetçi avantajın sağlanmasıdır (Kaygusuz, 2006, s. 10). Benchmarking, işletme yönetimine işletme temel faaliyetlerinin etkinlik düzeyinin ve işletme performansının benzer faaliyetler gerçekleştiren işletmeler ve rakipler ile kıyaslanarak işletme performansına ilişkin bilgi sağlanmasıdır (Botten & Sims, 2005, s. 86). Bunun yanı sıra işletmeler kendi birimlerinin veya bölümlerinin birbirleriyle kıyaslamasını yaparak kendi içinde de benchmarking aracını kullanabilmektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 154). Bu araç ile işletmeler diğer işletmelerdeki en iyi uygulamaları elde etme imkânı bulabilmektedir. Ayrıca maliyet açısından da oldukça yararlı bir araçtır. Başka işletmelerin daha önce deneyip belirli maliyetlere katlanarak iyi olana ulaştıkları için bu uygulamaları alan diğer işletmeler için maliyet yükleri ortadan kalkmaktadır (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, s. 275).

### **1.5.1.7. Bütünleşik Performans Ölçümü**

Bütünleşik performans ölçümü, genel olarak performans bilgisi elde etmek için müşteri ihtiyaçlarını temel alan ve finansal olmayan bilgileri de içerebilen bir ölçüm sistemidir. Bu ölçüm sistemi müşteri tatmininin sağlanmasında kritik olan faktörler için departman izlemesini içermektedir (Cadez & Guilding, 2008a).

### **1.5.1.8. Stratejik Maliyet Yönetimi**

Stratejik maliyet yönetimi, özellikle stratejik konular üzerine odaklanan maliyet yönetimini ifade etmektedir (Horngren, Datar, & Rajan, 2012, s. 5). Karar verme bir işletmenin uzun dönemli rekabetçi durumunu etkilediği için alınacak kararın stratejik unsurları mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Bir işletme için en önemli stratejik unsurlar uzun vadeli büyüme ve ticari faaliyetlerin sürdürülebilirliğidir. Bu nedenle, stratejik karar verme alternatif stratejiler arasından, işletmeye uzun vadeli büyüme ve hayatta kalma güvencesi sağlayacak hedefe ilişkin strateji veya stratejilerin seçilmesidir. Bu amaca ulaşılmasını sağlayacak anahtar unsur rekabetçi avantajdır. Stratejik maliyet yönetimi, maliyet bilgisini kullanarak sürdürülebilir rekabetçi avantaj ortaya çıkaracak üstün stratejilerin tanımlanması ve geliştirilmesini sağlamak için maliyet bilgilerini kullanmaktadır (Hansen, Mowen, & Guan, 2009, s. 410).

### **1.5.1.9. Stratejik Fiyatlama**

Stratejik fiyatlama, fiyatlama sürecinde rakip bilgilerini, rakiplerin fiyat değişimlerine tepkileri, fiyat esnekliği, ölçek ekonomisi ve deneyimleri olarak kullanmaya odaklanmaktadır (Cinquini & Tenucci, 2007). Başka bir ifadeyle stratejik fiyatlama, fiyatlama sürecinde mamul/hizmetlerin maliyeti yerine müşterilere sağladığı fayda üzerine odaklanmaktadır. Maliyeti düşük olan ancak müşteriye yüksek fayda sağlayan bir mamul/hizmet ile maliyeti yüksek olan ancak müşteriye sağladığı yarar nispeten düşük olan mamul/hizmetlerin fiyatlandırma sürecinde bu tekniğin kullanımı işletme açısından yararlı olacaktır.

### **1.5.1.10. Marka Değerleme**

Marka değerleme, bir işletme için stratejik marka yönetimi amacıyla muhasebe ve pazarlamayı birbirine yakınlaştıran en etkili araçlardan birisidir. Pazarlamacılar ve muhasebeciler marka yönetimi kararlarında, verilerin güçlü bilgilere dönüştürülmesi için birlikte çalışabilirler. Markanın maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi ileri düzeyde tahmin ve nesnellik gerektirmektedir. Marka değerlendirme ile işletmeler üretim hatları, ülkeler ve işletme birimleri arasında karşılaştırma yapabilecekleri tutarlı ve ölçülebilir değer ortaya çıkarmaktadır. Halihazırdaki promosyon ve reklam gibi gelecekte fayda sağlaması beklenen marka harcamaları markanın şimdiki değeri olarak değerlendirilebilir (Karen S & Guilding, 1999).

### **1.5.1.11. Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi**

Rakiplerin maliyet değerlendirilmesi, rakiplerin birim başına maliyetlerinin yapılan tahminlerle düzenli olarak güncellenmesidir. Bir işletmenin kendi maliyetlerini rakiplerin birim maliyetleriyle karşılaştırması üretim ekipmanlarının izlenmesi, ölçek ekonomisi vb. değerlendirmeleri içeren sistematik bir süreci gerektirmektedir. Rakiplerin maliyetlerine ilişkin anlamlı bir karşılaştırmalı analiz yapılması bir dizi hesaplamaların yapılmasını gerektirmektedir (Heinen & Hoffjan, 2005).

### **1.5.1.12. Rakiplerin Durumunu İzleme**

İşletmelerin başarılı bir şekilde rakipleri ile rekabet edebilmesi için temel rakiplerini belirleyerek sahip oldukları bilgi düzeylerini tespit etmeye çalışmak durumundadır. Elde edilecek bu bilgi işletme iç süreçlerinde ve dışa dönük uygulamalarda alacağı kararlarda kullanılabilir. Rakiplerin geliştirdiği strateji ve planların izlenmesi, işletme uygulamalarına olası reaksiyonlarının tespit edilmesi ve rakiplerin işletmeye tehdit unsuru oluşturabilecek uygulamalarının saptanması rakiplerin izlenmesi ile mümkündür (Atrill & McLaney, 2009, s. 319). Rakiplerin durumunu izleme aracı işletmelere rakiplerini analiz edebilmek ve olası davranışlarını tahmin edebilmek amacıyla kullanılmaktadır. Rakiplerin durumunu izlemede temel dört başlık yer almaktadır. Bunlar: rakiplerin amacı, rakiplerin stratejileri, rakiplerin tahminleri, rakiplerin kaynak ve yetenekleridir. Rakiplere ilişkin elde edilen ve bu başlıklar altında sınıflandırılan bilgiler işletme yönetiminde kullanılabilir duruma gelmektedir.

### **1.5.1.13.Rakiplerin Performans Değerlendirmesi**

Rakiplerin performans değerlendirmesi, rekabetçi avantaj sağlamada oldukça önemli bir unsur olarak ele alınarak, işletme rakiplerinin yayınlamış oldukları finansal tablolar üzerinden analizlerle rakiplerin performansının değerlendirilmesidir (Cadez & Guilding, 2008a). Finansal tablolar üzerinden gerçekleştirilen bu analizlerle rakiplerin belirli bir dönemde veya sürede sahip oldukları varlık kalemleri, sermaye, elde edilen kâr vb. unsurlar görülebilmekte ve karşılaştırma imkânı elde edilmektedir. Böylece rekabetçi avantaj açısından rakip işletme ile farklılıklar ortaya koyulabilir, işletme yönetimi ve performans hedefleri açısından sağlıklı kararlar alınabilir.

### **1.5.1.14.Müşteri Kârlılık Analizi**

Müşteri kârlılık analizi, her bir müşteri veya müşteri grubundan elde edilen kâra değer biçilmesidir (Atrill & McLaney, 2009, s. 323). Müşteri kârlılık analizinde iki bakış açısının olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki, müşteri veya müşteri gruplarından sağlanan gelir ve sunulan hizmetlerin maliyetinin bir yıl gibi kısa dönemli olarak analiz edilmesidir. İkinci bakış açısı ise analizlerin müşteri veya müşteri gruplarının yaşam seyri süresince sağlayacakları gelir ve sunulan hizmetlerin maliyetinin analiz edilmesidir (Botten & Sims, 2005, s. 149). Müşteri kârlılık analizinin temel faydası müşterilerle ilgili birbirinden farklı gelir ve giderlerin her bir müşteri için ayrı ayrı gösterilmesidir. Bu durum ise işletme müşterileri için farklı uygulamaların yürütülebilmesine imkan sağlamaktadır. Ayrıca hangi müşterinin ne kadar maliyetle ne kadar kâr sağladığı hesaplanabildiği için işletmenin amaçladığı maliyet yönetimi ve kâr maksimizasyonu gibi konularda yönetime yardımcı olmaktadır (Raaij, Vernooij, & Triest, 2003).

### **1.5.1.15.Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi**

Müşteri yaşam boyu kârlılık analizi, müşteri ile işletme ilişkisinin süreceği gelecek yılları kapsayan bir araçtır. Bu araç müşteri ile ilgili olarak gelecekte ortaya çıkacak nakit akışlara ve maliyetine odaklanmaktadır. Yaşam boyu süresince işletmenin müşteriden elde edeceği kârın tespit edilmesi ve müşteriye ilişkin stratejilerin belirlenmesini sağlamaktadır (Cadez & Guilding, 2008a).

### **1.5.1.16.Müşterileri Varlık Olarak Değerleme**

Müşterileri varlık olarak değerlendirme aracı, müşterilerin işletmeye göre değerinin hesaplanmasını ifade etmektedir (Cadez & Guilding, 2008a). Pek çok işletme müşterilerin önemini anlamış olmasına rağmen çok az işletme diğer varlıklarını sınıflandırıp değer biçtiği gibi müşterilerine de değer biçmektedir. İşletmeler müşterilerini varlık olarak gördüğünde, işletmenin yönetim şekli de değişmektedir. İşletmeye değer katan ve katmayan müşterilerin birbirinden ayrıştırılabilmesi, her bir müşteri ve/veya müşteri grubu için farklı uygulamaların gerçekleştirilmesi, müşterileri varlık olarak değerlendirmeyle ortaya çıkmaktadır (www.exinfm.com, 2016). Literatürde yer alan bütün bu yararlarına rağmen müşterilerin varlık olarak değerlendirilmesinde bir model ve ölçüt tam olarak belirlenememiştir.



## BÖLÜM II

### 2. YÖNETİM MUHASEBESİ / STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARI VE PERFORMANS LİTERATÜR TARAMASI

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin literatürde yer alan çalışmalar, kullanılan araçlar, performans ölçütleri ve bulgulara bu bölümde yer verilmektedir. Gerçekleştirilen literatür taramasıyla bu çalışmada kullanılacak yönetim muhasebesi araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve performans ölçütleri bu bölümde belirlenmektedir.

#### 2.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı

1980’li yılların başından günümüze, faaliyet tabanlı maliyetleme/yönetim/bütçeleme, stratejik yönetim muhasebesi ve balanced scorecard (kurumsal karne) gibi çeşitli yenilikçi yönetim muhasebesi araçları geliştirilmiştir. Literatürde “yeni” (son dönemde geliştirilen) olarak adlandırılan bu araçlar “geleneksel” (veya günü şartlarına uymayan) olarak ifade edilen araçların işletmelerin planlama, kontrol, karar verme vb. süreçlerinde kullanımındaki eksik ve hatalı yönlerini giderici özelliklere sahip oldukları belirtilmektedir (Abdel-Kader & Luther, 2006, s. 4). Bunun yanı sıra teknolojik gelişmeler, üretim tekniklerindeki yenilikler, pazarda rekabet boyutundaki değişimler yeni yönetim muhasebesi tekniklerine ihtiyaç duyulmasına yol açmıştır. Farklı yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı veya başka bir ifadeyle geleneksel yönetim muhasebesi araçları (işletme içi odaklı) ve stratejik yönetim muhasebesi araçlarının (işletme dışı odaklı) kullanımı ile ortaya çıkacak kısıtlar ve yararlar Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4. Yönetim Odağının İçe ve Dışa Dönük Olmasının Karşılaştırması

Yönetimin İşletme İçine Dönük Olmasının Olası Kısıtlamaları	Yönetimin İşletme Dışına Odaklı Olmasının Yararları
Geçmiş eylemlerin değerlendirilmesine gereğinden fazla önem verme riski	Yönetim muhasebesi çeşitli stratejilerin potansiyel çıktılarını değerlendirmeyi içermektedir
Yalnızca işletme üzerine odaklanma riski	Yönetim muhasebesi sektördeki diğer işletmelerin genel durumunu da göz önünde bulundurarak işletme bütünü hakkında bilgi sunmaktadır
Tek bir raporlama periyoduna odaklanma eğilimi	Yönetim muhasebesi uzun dönemli analizlerle bir dönemin sonuçlarını göstermektedir
Karar vermenin birbirinden ayrı tekil konularına dikkat yöneltme	Yönetim muhasebesi karar vermede bölümler ve model üzerine dikkat çekmektedir
Belirli bir işletmenin üretim veya hizmet faaliyetlerinin çıktılarına dikkat yöneltme	Yönetim muhasebesi üretim veya hizmet faaliyetlerindeki rekabete dikkat çekmektedir
Hali hazırdaki faaliyetler üzerine konsantr olmaya yatkınlık	Yönetim muhasebesinden ileriye dönük faaliyetlere odaklanma beklenmektedir
İşletme dışındaki potansiyel etkili bağlantıları dikkate almama riski	Yönetim muhasebesinden rekabetçi konumu geliştirecek etkili bağlantılara doğrudan odaklanma beklenmektedir

Kaynak: (Weetman, 2013, s. 447).

Günümüzde pek çok işletme organizasyonel dizaynlarında, rekabet çevrelerinde ve bilgi teknolojilerinde önemli değişimler yaşamaktadır. Özellikle bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler bilgi toplama, ölçme, analiz etme ve iletme uygulamalarını değiştirmiştir. Kaynak yönetimi sistemleri, e-ticaret, internet vb. gelişmeler işletmeleri değişime yönlendirmiştir. Meydana gelen bu gelişmeler ve değişimden dolayı pek çok uygulamacı yönetim muhasebesinin de değişmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Ancak yapılan çalışmalar işletmelerin uygulamada geleneksel araçları daha çok kullandıklarını göstermektedir (Burns & Vaivio, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; CIMA, 2009).

### 2.1.1. Durumsallık Teorisi (Contingency Theory)

Yönetim muhasebesi araçlarının uygulanması oldukça maliyetlidir. Bazen işletmeler yönetim muhasebesi araçlarının kendi işletmelerine uygulanması için yüksek meblağlar harcamaktadır ve bu araçların kullanımından elde edilecek fayda ise belirsizdir. Pek çok aracın uygulanması zordur ve bazen bütün işletmenin baştan aşağı değişimini (örneğin yeniden yapılandırma aracı) gerektirmektedir. Buna rağmen yönetim muhasebesi araçları işletmelerde uygulanmakta ve kullanılmaktadırlar (Rigby, 2001).

Etkin bir yönetim muhasebesi sisteminin kurulması, sistem çıktılarının belirlenmesi ve sistemin bu çıktılara göre şekillendirilmesini gerektirmektedir. Bütün örgütler için kullanılabilir “en iyi” yönetim muhasebesi sistemi yoktur. Çünkü yönetim muhasebesi sistemi örgütlerin karşılaştığı durumlara göre belirlenmektedir (Drury, 2012, s. 410).

Yönetim muhasebesi araçları, gerekli kararlar veya yargılar doğrultusunda çeşitli yollarla geliştirilmiştir. Bu durum bazen yönetim muhasebesinin durumsallık teorisi olarak tanımlanmaktadır. Yönetim muhasebesi yaklaşımları duruma göre şekillenmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamaları çok çeşitli sektörlerde geliştirilmiştir. Ancak son yıllarda baskın olan sektör imalat sektörü olmuştur (Weetman, 2013, s. 439).

Abdel-Kadera & Luther (2008) durumsallık teorisi üzerine yaptıkları ampirik araştırmada işletmelerin neden birbirinden farklı yönetim muhasebesi araçlarını benimsediklerini incelemiştir. İngiltere'de faaliyet gösteren işletmelere (n=280) uygulanan ankette potansiyel durumsal faktörün işletmelerin iç karakteristikleri, örgütsel karakteristikleri ve üretim/süreç karakteristikleri üzerine etkileri ölçülmüştür. Araştırmada 38 teknik ve 10 durumsal faktör üzerine veriler toplanmış ve analiz edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre yönetim muhasebesi araçlarının işletme içerisinde kullanımının kapsamı çevresel belirsizlik, müşteri gücü, adem-i merkezileşme, büyüklük, ileri üretim teknolojileri, toplam kalite yönetimi ve tam zamanında üretim konularında farklılaşmaktadır. Yani işletmelerde bu konulara ilişkin yapı, düşünce ve tercihler farklı yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmasına yol açan durumsal faktörlerdir.

Neubauer vd. (2013) yapmış oldukları çalışmada yönetim muhasebesi araçları ve kurumsallaşmayı incelemiştir. Araştırmada ilk olarak işletme büyüklüğünün yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olan faktörlerin başında geldiği bulgulanmıştır. İkinci olarak, aile işletmesi olup olmama durumunun yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

İşletmelerin birbirlerinden farklı yönetim muhasebesi araçları kullanmaları durumsallık teorisi kapsamına girmektedir. Çünkü her işletme kendine has özellikler barındırdığı için farklı yönetim muhasebesi araçları kullanımı son derece olağan bir durumdur. Herhangi bir yönetim muhasebesi aracının bütün işletmelerde olmazsa olmaz bir araç olarak kullanılması düşünülemez. Her işletme kendi özelliklerine ve üst yönetim tercihlerine göre yönetim muhasebesi araçları tercihini gerçekleştirmek durumundadır ve üst yönetimin tecrübe, tercih ve alışkanlıkları, kalifiye personel sayısı ve niteliği de işletmelerde kullanılan yönetim muhasebesi araçlarının seçimi üzerinde etkilidir. İşletme kültürü, yeniliklere açıklık, değişime karşı tutum ve risk/belirsizlik ortamında rekabetçi-muhafazakar davranış modelleri de yönetim muhasebesi araçlarının seçimi üzerinde etkilidir.



## 2.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları

Yönetim muhasebesinin hangi firmalarca ne ölçüde kullanıldığına ilişkin kapsamlı bir araştırma olmamasına rağmen, literatürde yönetim muhasebesinin spesifik alanları olarak adlandırılabilir araçlarına ilişkin çok sayıda çalışma yapılmıştır (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 16; Drury, 2012, s. 582). İşletme çevrelerinin karmaşıklık düzeyi, işletme düzenleme mekanizmaları, işletme içi ve dışı ile ilgili değişiklikler yönetim muhasebesi sistemleri üzerine araştırmalar yapılmasına yönlendirmiştir (Cassia, Paleari, & Redondi, 2005).

2003 yılında Ernst & Young ve IMA'nın gerçekleştirdiği araştırmada 23.034 IMA üyesine elektronik ortamda anket gönderilmiş ve 1995 üyeden anket verisi elde edilmiştir. Ayrıca 200 üyeye görüşme yapılmıştır. Araştırma verileri IMA üyelerinin yer aldığı çeşitli sektörlerden elde edilmiştir. Anketler çoğunlukla denetçiler ve muhasebe/finans müdürleri tarafından doldurulmuştur. Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımında maliyet bilgilerinin üretilmesi ve maliyet düşürme amaçlarının en öncelikli amaçlar olduğu ifade edilmiştir. Araştırmada yönetim muhasebesi araçlarından geleneksel olarak adlandırılan araçların son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanıldığı ve gelecekte son dönemde geliştirilen araçların kullanımına yönelik ilerleme olabileceği bulgulanmıştır. Faaliyet bütçeleme, kalitatif teknikler ve benchmarking araçları diğer araçlara göre daha fazla kullanılan araçlar olarak bulgulanmıştır. İşletmeler için en iyi yönetim muhasebesi araçlarının uygulanmamasının öncelikli olarak maliyet düşürme, daha iyi maliyet kontrolü ve etkinlik artırma gibi yararların elde edilememesine yol açacağı ifade edilmiştir. Büyük ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçlarının benimsenmesinde yönetimin kabulü en önemli unsur olarak görülürken; küçük ölçekli işletmelerde işletmenin deneyimi en önemli unsur olarak görülmektedir.

CIMA, 2009 yılında üyelerine anket uygulayarak halihazırda kullandıkları ve gelecekte kullanmayı planladıkları yüzden fazla yönetim muhasebesi aracına ilişkin dünya genelinde (katılımcıların %61'i İngiltere'den) bir araştırma gerçekleştirmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin (n=439) çoğunluğunu orta (çalışan sayısı 50-250) ve küçük (çalışan sayısı <50) ölçekli işletmeler oluşturmakla birlikte büyük (çalışan sayısı 250-10.000) ve çok büyük (çalışan sayısı >10.000) işletmelerden de katılım sağlanmıştır. Araştırma bulgularına göre en popüler yönetim muhasebesi araçlarının (CIMA, 2009):

- Net kâr marjı (%62)
- SWOT analizi (%64)

- Tahmin yürütme (Rolling forecast) (%65)
- Genel üretim giderlerinin dağıtımı (%67)
- Brüt kâr marjı (%69)
- Stratejik planlama (%72)
- Varyans analizi (%74)
- Nakit akış tahminleme (%78)
- Vergi öncesi kâr (%81)
- Finansal yıl tahminleme (%86), olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Araştırma bulgularına göre büyük ölçekli işletmeler daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanmaktadır. Başka bir ifadeyle işletme büyüklüğü ile yönetim muhasebesi aracı kullanımı arasında ilişki vardır (bazı yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletme büyüklüğünden etkilenmemektedir). Maliyetleme araçları ve işletme büyüklükleri incelendiğinde geleneksel olarak kabul edilen araçların (tam maliyetleme, standart maliyetleme, genel üretim giderlerinin dağıtımı vb.) son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanıldığı (hedef maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, kalite maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme vb.) çalışmada elde edilen bulgular arasındadır. Araştırma bulgularına göre fiyatlama araçlarından maliyet artı fiyatlama aracı bütün işletme büyüklükleri için en çok kullanılan araçtır. Ayrıca üretim işletmeleri hizmet işletmelerine kıyasla daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanmaktadır. Bütçeleme araçlarından finansal yıl tahminleme en çok kullanılan araçtır. Kârlılık analizi araçlarından başabaş noktası analizi ve mamul/hizmet kârlılık analizi araçları en çok kullanılan araçlardır. Karar destek araçlarından net bugünkü değer ve geri ödeme süresi araçları en çok kullanılan araçlardır. Çok büyük işletmelerde dahi geleneksel olarak kabul edilen geri ödeme süresi aracı en fazla kullanılan araçtır. Vergi öncesi kâr bütün işletme büyüklüklerinde en çok kullanılan performans değerlendirme aracıdır. Balanced scorecard bütün işletme türlerinde en çok kullanılan performans yönetim aracıdır (CIMA, 2009).

Rigby (2001), yapmış olduğu çalışmada işletmelerin yönetim muhasebesi araçları kullanımını incelemiştir. 1993-1999 yılları arasında Kuzey Amerika (n=214), Avrupa (n=201), Güney Amerika (n=40) ve Asya'da (n=20) yer alan işletmelerin (n=475) yıllar itibariyle yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin anket uygulanmıştır. 25 yönetim muhasebesi aracının kullanıldığı çalışmada araçların kullanımı, elde edilen fayda vb. konular analiz edilmiştir. Araştırmada finansal performans ve yönetim muhasebesi aracı ilişkisi tam olarak ölçülmesi de finansal olarak başarılı işletmelerin kullandıkları araçlardan memnun

oldukları ifade edilmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarının başarılı biçimde uygulanmasının üst yönetimin desteğini gerektirdiği belirtilmiştir.

Literatürde yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin olarak spesifik bir veya birden fazla araca ilişkin olarak da bazı çalışmalar yapılmıştır. Örneğin faaliyet tabanlı maliyetleme (Innes & Mitchell, 1995; Cagwin & Bouwman, 2002; Gosselin, 1997), tam maliyetleme ve değişken maliyetleme (Pong & Mitchell, 2006), hedef maliyetleme (Dekker & Smidt, 2003), kalite maliyetleme (Prickett & Rapley, 2001), esnek bütçeleme (Ahmad, Sulaiman, & Alwi, 2003), balanced scorecard (Chan, 2004), ekonomik katma değer (Weaver, 2001). Çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen bu araştırmalarla yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı incelenmiştir. Literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını konu alan bazı araştırmalara gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ayrımıyla aşağıda yer verilmiştir.

### **2.2.1. Gelişmiş Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları**

#### **2.2.1.1. Asya Pasifik**

Chenhall & Langfield-Smith (1998) yapmış oldukları çalışmada Avustralya'da üretim işletmelerinin geleneksel ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyini, bu araçlardan elde edilen fayda ve gelecekte meydana gelecek değişimi incelemişlerdir. Avustralya'da faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelere (n=140) anket uygulanmıştır. Çalışmada geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde geleneksel araçların son dönemde geliştirilen araçlardan daha fazla yarar sağladığı elde edilen bulgular arasındadır. Ayrıca son dönemde geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme aracının kullanımının oldukça yaygın olduğu belirtilmiştir.

#### **2.2.1.2. Avrupa**

Abdel-Kader & Luther (2006) yapmış oldukları çalışmada İngiltere'de en büyük sektör olan gıda ve içecek endüstrisinde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemişlerdir. Ayrıca çalışmada yönetim muhasebesi araçlarının dış faktörler (çevre, müşteri vb.), organizasyonel faktörler (rekabetçi strateji, yapı, büyüklük vb.) ve işletme süreçleri (ileri

üretim teknikleri, toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim vb.) gibi durumsal faktörlerden nasıl etkilendiği incelenmiştir. İngiltere’de faaliyet gösteren gıda ve içecek işletmelerindeki (n=245) yönetim muhasebecileri ve üretim müdürlerinden elde edilen anket verileri analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre işletmelerde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı özel olarak gelişmemiştir. Yönetim muhasebesi araçlarından ekonomik katma değer ve benchmarking araçlarının İngiltere’deki gıda ve içecek sektöründeki işletmelerde henüz yaygın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerde çoğunlukla planlama ve kontrol için yönetime bilgi sağlanması (%41) ve işletme süreçlerinde israfın azaltılması (%30) amacıyla kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Kaynakların etkin kullanımı ile değer ortaya çıkarma amacının düşük düzeyde (%13) kaldığı ifade edilmiştir. Bu bulgular işletmelerin son yıllarda geliştirilen yönetim muhasebesi araçları kullanımının sınırlı olduğunu göstermektedir.

Anna (2015) Çek Cumhuriyeti’nde işletmelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının işletmelerin organizasyonel performansı üzerine etkisini incelemiştir. Anket uygulanarak işletmelerden (n=91) veriler elde edilmiştir. Çalışmada 19 stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanılmıştır. Organizasyonel performans ölçümü için 11 ölçüt kullanılmıştır. Araştırmada stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile organizasyonel performans arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. SWOT analizi, müşteri tatmin analizi, fiyat analizi araçlarının en çok kullanılan araçlar olduğu belirtilen araştırmada değer zinciri analizi, faaliyet tabanlı maliyetleme ve kritik başarı faktörleri en az kullanılan araçlar olarak ifade edilmiştir.

Al-Omiria & Drury (2007) İngiltere’de mamul maliyetleme sistemlerinin karakteristiği üzerinde etkili olan potansiyel faktörleri incelemişlerdir. İngiltere’de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere (n=176) anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, genel üretim giderlerinin dağıtımı, direkt maliyetleme sistemleri gibi araçların kullanımının maliyet bilgisi, rekabet, işletme büyüklüğü, sektör gibi faktörlerden ne düzeyde etkilendiği ölçülmüştür. Araştırmada kapsamlı (komplike, gelişmiş) maliyet araçları kullanımının; maliyet bilgisi, diğer yenilikçi yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, rekabetçi ortamın yoğunluğu, işletme (aktif) büyüklüğü, tam zamanında üretim-yalın üretim teknikleri ve işletme sektörü ile pozitif ilişki içinde olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Kapsamlı (komplike, gelişmiş) maliyet araçları kullanımının; maliyet yapısı, mamul/hizmet çeşitliliği ve bilgi teknolojilerinin kalitesi ile ilişkisi bulunamamıştır. Genel

üretim giderlerinin dağıtım aracının en çok kullanılan araç olduğu (%35) araştırma bulguları arasında yer almaktadır.

Cassia vd. (2005) yapmış oldukları çalışmada organizasyon yapısı ile yönetim muhasebesi araçları arasında ilişki olup olmadığını incelemişlerdir. Başka bir ifadeyle, araştırmada organizasyon yapılandırmasıyla yönetim muhasebesi sistemlerinin eş zamanlı olarak değişim gösterip göstermediği incelenmiştir. İtalya'da 10'dan fazla kişi istihdam eden işletmelerden (n=501) elde edilen anket verileri analiz edilmiştir. Araştırmada organizasyon yapısının yönetim muhasebesi sistemleri ile tutarlı bir ilişkisinin olmadığı sonucuna ve basit organizasyon yapısına sahip işletmelerin iyi geliştirilmiş yönetim muhasebesi sistemlerine sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. İşletmelerden sipariş maliyetleme, safha maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve diğer maliyetleme araçlarına ilişkin elde edilen verilere göre safha maliyetleme %21, sipariş maliyetleme %18, faaliyet tabanlı maliyetleme %7 ve diğer araçlar %3 kullanım oranına sahiptir.

Cinquini & Tenucci (2007) yapmış oldukları çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının sınıflandırılmasına / gruplandırılmasına yardımcı olacak unsurların belirlenmesi ve işletmelerde bu araçların kullanımında etkili olan değişkenlerin saptanması üzerine odaklanmışlardır. İtalya'da faaliyet gösteren işletmelere (n=93) anket uygulanmıştır. Çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren bu işletmelerin yıllık satışları en az 25 milyon €'dur. Anketler muhasebe şefi, finans şefi ve denetçiler tarafından yanıtlanmıştır. En çok kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçları (5'li likert ölçeğine göre) özellik maliyetleme (3,77), müşteri muhasebesi (3,57) ve stratejik fiyatlama (3,51) en fazla kullanılan araçlar olarak belirtilen çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme (2,51), bütünleşik performans ölçümü (2,45) ve yaşam seyri maliyetleme (2,28) araçlarının az kullanıldığı tespit edilmiştir.

Pavlatos ve Paggios (2009) yapmış oldukları çalışmada geleneksel ve çağdaş (son dönemde geliştirilen) yönetim muhasebesi yaklaşımlarının kullanım düzeyi ve elde edilen faydayı araştırmışlardır. Yunanistan'da konaklama sektöründe faaliyet gösteren otellere (n=85) anket uygulanmıştır. Araştırma bulgularına göre son dönemde geliştirilen araçların kullanımı oldukça tatmin edici düzeydedir. Bütün araçlar toplu olarak ele alındığında geleneksel yönetim muhasebesi araçları (bütçeleme uygulamaları, kârlılık ölçümü, mamul kârlılık analizi, müşteri kârlılık analizi vb.) son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanılmaktadır. Çalışmada geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının hala yoğun bir biçimde kullanıldığı ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmada otellerin faaliyet temelli teknikler

(maliyetleme, bütçeleme ve yönetim), balanced scorecard ve benchmarking araçlarını gelecekte kullanma niyetinde oldukları ifade edilmiştir.

Pavlatos (2015) yapmış olduğu çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları, bağlamsal faktörler ve geçmiş performans arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yunanistan'da faaliyet gösteren otel işletmelerine (n=106) anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Araştırmada otel işletmelerinde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının yoğun bir biçimde kullanıldığı ifade edilmiştir. Araştırma bulgularına göre yedi durumsal faktör otellerde stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanımını etkilemektedir. Bunlar: çevresel belirsizlik, yapı, bilgi sistemi kalitesi, işletme yaşam seyrinin aşaması, geçmiş performans, strateji ve büyüklüktür.

Pierce & O'Dea (1998) yapmış oldukları çalışmada İrlanda'da geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemiştir. Araştırma kapsamında yönetim muhasebecilerine (n=108) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre geleneksel yaklaşımlar baskın biçimde daha fazla kullanılmaktadır. Son dönemde geliştirilen yaklaşımların kullanım düzeyinin oldukça düşük olduğu ifade edilmiştir. Geleneksel ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçları ile işletme büyüklüğü arasındaki ilişki incelenmiş ve büyük işletmelerin hem geleneksel hem de son dönemde geliştirilen araçları daha fazla kullandıkları bulgulanmıştır.

Cadez & Guilding (2008b) yapmış oldukları çalışmada stratejik tercih ve stratejik yönetim muhasebesi dizaynının uyum ve etkinliğini incelemiştir. Araştırma kapsamında Slovenya'da faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelere (n=193) anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Araştırmada yatay ve dikey uyumun performans ile ilgili olduğuna yönelik bulgular elde edilmiş ancak yüksek stratejik yönetim muhasebesi uyumuyla düşük performans ilişkisi olduğu ifade edilmiştir. Benzer şekilde Cadez, Hocevar, & Zaman (2005) stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını tespit etmek amacıyla Slovenya'da faaliyet gösteren 500 büyük işletmeye 17 stratejik yönetim muhasebesi aracı üzerinden (n=193) anket uygulamıştır. Büyük çoğunluğu üretim işletmelerinden elde edilen anket verileri analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre yedi stratejik yönetim muhasebesi aracının kullanımı sektör bazında farklılık göstermektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının genel olarak kullanım düzeyi ortanın üzerinde olarak ifade edilmiştir. Ayrıca üretim sektöründeki işletmelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını diğer sektörlerdeki işletmelere göre daha yüksek düzeyde kullandıkları bulgular arasında yer almaktadır.

Angelakis, Theriou, & Floropoulos (2010) yapmış oldukları çalışmada büyük ölçekli işletmelerde geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, elde edilen fayda ve gelecekte kullanım niyetlerini incelemiştir. Yunanistan'da faaliyet gösteren işletmelere (n=83) anket uygulanmıştır. Ayrıca elde edilen sonuçlar Finlandiya'da yapılan bir çalışmanın sonuçları ile karşılaştırılmıştır. Araştırmada son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerce kullanıldığı ancak geleneksel araçların daha yüksek kullanım düzeyine sahip olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca çalışmada işletmelerin gelecekte geleneksel yönetim muhasebesi araçlarından yeni geliştirilmiş araçlara geçme eğilimi içerisinde oldukları belirtilmiştir.

Pavlatos & Kostakis (2015) yapmış oldukları çalışmada Yunanistan'da ekonomik krizin yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerine etkisini incelemiştir. 2008 yılı öncesi ve 2013 yılına ait veriler analiz edilmiştir. Kriz öncesinde işletmelere uygulanan (n=301) anket verileri ile kriz sürecinde işletmelere uygulanan (n=301) anket verileri karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Anket uygulanan işletmelerin bir kısmının pay senetleri borsada işlem görmekteyken bir kısmının ise işlem görmemektedir. Ankette yer alan 62 yönetim muhasebesi aracı 7'li Likert ölçeğine göre (1-Önemli değil – 7-Çok önemli) düzenlenmiştir. Araştırmada yönetim muhasebesi araçları; geleneksel maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet muhasebesi teknikleri, faaliyet tabanlı teknikler, planlama, bütçeleme, karar destek, performans değerlendirme, strateji ve stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak gruplandırılmıştır. Araştırmada faaliyet tabanlı teknikler, planlama, strateji ve stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin öneminin ve kullanımının kriz sürecinde arttığı; geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerinin önemi ve kullanımının azaldığı bulgulanmıştır.

Šiška (2016) yapmış olduğu çalışmada Çek Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili durumsal faktörleri incelemiştir. Araştırmada Çek Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren işletmelere (n=160) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Yönetim muhasebesi araçları, maliyet sınıflandırma, işletme bütçeleme, işletme performansı raporlama ve stratejik yönetim muhasebesi araçları olmak üzere dört farklı grup altında analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile durumsal faktörlerden büyüklük, kullanım amacı ve üretim fonksiyonu varlığı arasında güçlü ve pozitif etki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca işletme büyüklüğü ile stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki bulgulanmıştır. Büyük ölçekli işletmelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını daha fazla kullanma eğilimi içinde olduğu ifade edilmiştir.

Cinquini & Tenucci (2007) yapmış olduğu çalışmada durumsal faktörler ile temel stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını incelemişlerdir. İşletme büyüklüğü, sektör ve stratejiler ile stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki üzerinde durulan çalışmada İtalya'da faaliyet gösteren işletmelere (n=92) anket uygulanarak elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre işletmeler stratejik yönetim muhasebesi araçlarını yoğun biçimde kullanmaktadır. Özellikle maliyetleme, müşteri muhasebesi, stratejik fiyatlandırma ve rekabetçi konum izleme araçları en çok kullanılan araçlar olarak ifade edilmiştir. Stratejik konumun stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerinde zayıf durumsal etkisinin olduğu ifade edilen çalışmada stratejik yol, stratejik misyon, işletme büyüklüğü ve sektör değişkenleri ile ilgili herhangi bir bulgu elde edilememiştir. Araştırma bulgularına göre stratejik yönetim muhasebesi araçlarının strateji temelli olmadığı ifade edilmiştir.

### **2.2.1.3. Amerika**

Bloom & Reenen (2007) yapmış oldukları çalışmada Amerika Birleşik Devletleri (ABD) (n=290), Fransa (n=135), Almanya (n=156) ve İngiltere'de (n=151) orta ölçekli işletmelerde (toplam n=723) yöneticilerle görüşmeler yapılmış ve anket uygulaması ile yönetim muhasebesi araçları kullanımını incelemişlerdir. Araştırmada "iyi" yönetim muhasebesi uygulamalarının yüksek verimlilik, kârlılık, Tobin's Q, satış büyüme oranı ve işletme sürdürülebilirlik oranıyla önemli ölçüde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. ABD'deki işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımı ortalamasının Avrupa'daki işletmelere göre daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca düşük pazar rekabetinin varlığı ve aile işletmelerinde yönetimin aile bireyleri arasında paylaşılmasının geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımında ısrarcı olunmasına neden olduğu bulgulanmıştır.

Shields vd. (1991) yapmış oldukları çalışmada ABD ve Japonya'da yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları incelemişlerdir. Çalışmada her iki ülkede daha önce gerçekleştirilen anketli çalışmalar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Araştırma sonucunda her iki ülkenin yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında bir takım benzerlikler ve farklılıkların olduğu ifade edilmiştir.

Guilding, Cravens, & Tayles (2000) yapmış oldukları çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kapsamı, ülkeler arası kıyaslaması, araçların organizasyonlar açısından yararları ve uygulamadaki algısını incelemişlerdir. Yeni Zelanda, Birleşik Krallık



ve ABD’de işletmelere (n=314) anket uygulanarak elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırmada yer alan 12 stratejik yönetim muhasebesi aracından müşteri muhasebesi ve stratejik fiyatlandırma araçlarının en çok kullanılan araçlar olduğu ancak diğer araçların kullanımının çok fazla yaygın olmadığı bulgulanmıştır. Bütün işletmelerin gelecekte diğer stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanma potansiyeli olduğu ifade edilmiştir. Ülkeler arası stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının kıyaslamasında işletmelerin birbirleri ile benzer kullanım düzeylerine sahip olduğu ifade edilmiştir. İşletme büyüklüğü göz önüne alındığında bazı araçların Yeni Zelanda’da, Birleşik Krallık ve ABD’ye göre daha fazla kullanıldığı bulgulanmıştır.

#### **2.2.1.4. Değerlendirme**

Gelişmiş ülkelerde yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin çalışmalara bakıldığında çalışmaların geleneksel yönetim muhasebesi araçları ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçları, yönetim muhasebesi araçları kullanımının sektörel olarak incelenmesi, yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olan faktörler, ülkeler arası yönetim muhasebesi araçları kullanım farklılıkları, performans ilişkisi, organizasyon yapısı ilişkisi, işletme büyüklüğü gibi konular üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen bu araştırmalarda -birkaç istisna bulgu dışında- geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının stratejik yönetim muhasebesi araçlarına göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca büyük ölçekli işletmelerin daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanma eğiliminde olduğu bulgular arasındadır. Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının nispeten fazla olduğu ancak geleneksel araçların kullanımının küçük ve orta ölçekli işletmelerden çok fazla farklılaşmadığını söylemek mümkündür.

### **2.2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerde Yönetim Muhasebesi Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Araştırmaları**

#### **2.2.2.1. Türkiye**

Aksoylu & Akın (2013) yapmış oldukları çalışmada Kayseri ilinde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının orta ve büyük ölçekli işletmelerde kullanımının algılanan işletme performansı üzerine etkisini incelemişlerdir. İşletmelerin (n=202) muhasebe müdürlerine uygulanan anket ile veriler elde edilmiştir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları maliyet

odaklı, müşteri odaklı ve rakip odaklı araçlar olmak üzere üç alt boyuta ayrılmıştır. Analizler sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçlarının ve alt boyutlarının algılanan performans üzerine zayıf bir etkisi olmasına karşın aralarında pozitif ilişki bulunmuştur. Araştırmada kullanılan 17 stratejik yönetim muhasebesi aracından 16'sının kullanım sıklığının (5'li Likert ölçeğine göre) yüksek (yaklaşık 3,5) olduğu; balanced scorecard aracının kullanımının ise 2,9 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmaya göre en yüksek kullanım sıklığına sahip üç araç kalite maliyetleme, hedef maliyetleme ve stratejik fiyatlama'dır.

Uyar (2010) yapmış olduğu çalışmada maliyet ve yönetim muhasebesi araçlarının üretim işletmelerince kullanım düzeyini incelemiştir. İstanbul'da faaliyet gösteren üretim işletmelerine (n=61) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre en çok kullanılan maliyetleme aracı sipariş maliyetlemedir. Genel üretim giderlerinin dağıtımı üretim maliyeti, üretim miktarı ve direkt işçilik maliyeti üzerinden yapılmaktadır. En çok kullanılan yönetim muhasebesi araçları: bütçeleme, planlama ve kontrol, maliyet-hacim-kâr analizidir. Ayrıca çalışmada işletmelerin geleneksel yönetim muhasebesi araçlarını önemli gördükleri ifade edilmiştir. Son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarından stratejik planlama ve transfer fiyatlama araçlarının geleneksel araçlardan daha az önemli oldukları belirtilmiştir.

Yalçın (2012) yapmış olduğu çalışmada üretim işletmelerinin yönetim muhasebesi araçları kullanım düzeyi ve nedenlerini incelemiştir. Ayrıca çalışmada elde edilen veriler daha önce yapılmış altı çalışma ile karşılaştırılmıştır. Üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelere (n=80) anket uygulanmıştır. Araştırma bulgularına göre geleneksel yönetim muhasebesi araçları son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanılmaktadır. Ayrıca yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinin daha önce yapılan altı çalışmadan daha yüksek olduğu ifade edilmiştir.

Erserim (2012) yapmış olduğu çalışmada organizasyon kültürü, işletme karakteristiği ve algılanan çevre arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Ayrıca çalışmada örgütsel ve çevresel değişkenlerin yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyini ne ölçüde etkilediği incelenmiştir. İzmir'de faaliyet gösteren işletmelere (n=84) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre örgütsel kültür yönetim muhasebesi araçları seçimini etkilemektedir. Ayrıca çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile çalışan sayısı, faaliyet yılı ve işletme yasal statüsü arasında ilişki bulunmuştur. Rekabet düzeyi, çevresel belirsizlik ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki bulunamamıştır.

Akmeşe ve Bayrakçı, (2016) yapmış oldukları çalışmada Konya ilinde fast-food işletmelerinde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemişlerdir. Araştırmada anket yoluyla katılımcı işletmelerden (n=37) maliyetleme, bütçeleme, performans değerlendirme, karar verme ve stratejik analiz araçlarının önem düzeyi ve kullanım sıklığına ilişkin veri toplanmıştır. Araştırma bulgularına göre bu işletmelerin geleneksel araçları kullanmakta olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarından bazılarının kullanılmakta olmasına karşın henüz işletmelere tamamıyla entegre edilmediği ifade edilmiştir.

Şener ve Dirlik (2012), yapmış oldukları çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanım düzeyini ve bu kullanım üzerinde işletme stratejisi ve işletmenin stratejik eğiliminin etkisini incelemişlerdir. Anket aracılığıyla İstanbul Sanayi Odası 2010 yılı en büyük 500 sanayi kuruluşu ve en büyük ikinci 500 sanayi kuruluşuna (n=37) anket uygulanmıştır. 5'li Likert ölçeğine göre derecelendirilen stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanım düzeyi orta ve ortanın üzerinde bulgulanmıştır. Ayrıca çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansı arasında orta düzeyde pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu bulgulanmıştır.

#### **2.2.2.2. Orta Doğu**

El-Ebaishi, Karbhari, & Naser (2003) yapmış oldukları çalışmada Suudi Arabistan'da yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemişlerdir. Orta ve büyük ölçekli üretim işletmelerine (n=120) anket uygulanmış ve sonuçlar analiz edilmiştir. Çalışmada geleneksel olarak kabul edilen yönetim muhasebesi araçlarının yeni olarak adlandırılan (faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim gibi) araçlara göre oldukça fazla kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan (2015) İran'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının benimsenmesi ve faydaları üzerine bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Tahran borsasına kayıtlı işletmelere (n=127) anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Çalışmada geleneksel araçların kullanımının son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca işletmeler geleneksel araçların daha yararlı olduklarını ifade etmişlerdir. Gelecekte son dönemde geliştirilen araçların kullanımına yönelik tutumların olduğu belirtilmiştir.

Al & McLellan (2013) yapmış oldukları çalışmada çeşitli yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve yürütülen strateji ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Mısır borsasına kayıtlı olan işletmelere (n=215) 42 yönetim muhasebesi aracının yer aldığı anket uygulanmıştır. Araştırma bulgularına göre bir işletmede yönetim muhasebesi araçları ile yürütülen strateji arasındaki bütünlük sağlanmış ise yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve örgütsel performans arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımının sektörden sektöre farklılık göstermediği ancak stratejilere göre farklılık gösterdiği bulgulanmıştır. Araştırma bulgularına göre geleneksel yönetim muhasebesi araçları son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanılmaktadır.

Joshi vd., (2011) yapmış oldukları çalışmada Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi ülkelerinde (Bahreyn, Kuveyt, Umman, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri) yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve yaygınlığını incelemişlerdir. Borsada işlem gören işletmelerden (n=57) elde edilen anket verileri analiz edilmiştir. Araştırmada 16 yönetim muhasebesi aracı kullanılmıştır. Araştırma bulgularına göre yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı maliyet yönetimi ve strateji noktasında düşük düzeydeyken performans ölçümünde yüksek düzeydedir.

Al-Khadash & Feridun (2006) yapmış oldukları çalışmada Ürdün'de faaliyet gösteren halka açık işletmelerde stratejik uygulamalar olarak faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında üretim ve toplam kalite yönetimi araçlarının finansal performans üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırmada kullanılan araçlara verilen önem ve kullanım düzeylerine ilişkin anket soruları 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. İşletmelere (n=56) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırmada elde edilen bulgulara göre işletmelerin bir kısmı (%26.8) bu araçlardan en az bir tanesini kullanmayı planlamaktadır. Bu araçlara verilen önemin yüksek olduğu ancak uygulama konusunda istekliliğin olmadığı bulgulanmıştır. Ayrıca araştırmada söz konusu araçların kullanımının finansal performansta gelişme sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

### **2.2.2.3. Güney ve Güneydoğu Asya**

Ahmad (2012) yapmış olduğu çalışmada Malezya'da faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmelerin yönetim muhasebesi araçlarını benimseme düzeyini incelemiştir. Çalışmada işletmelerin yönetim muhasebesi araçları seçiminde etkili olan faktörlerin belirlenmesi,

yönetim muhasebesi araçları ve örgütsel performans ilişkisi üzerine odaklanılmıştır. Malezya'da faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmelere (n=160) anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre işletmeler maliyetleme araçları, bütçeleme araçları ve performans değerlendirme araçlarını, karar destek araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçlarına göre daha fazla kullanmaktadır. Ayrıca yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı noktasında orta ölçekli işletmeler küçük ölçekli işletmelere göre oldukça büyük ölçüde fark göstermektedir. İşletmeler büyüklüklerine göre kıyaslandığında, orta ölçekli işletmelerin daha fazla sayıda ve daha komplike araçlar kullandıkları bulgulanmıştır. Ayrıca araştırmada işletme büyüklüğü, rekabet yoğunluğu, ileri üretim teknolojileri kullanımı gibi durumsal faktörlerle yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında güçlü pozitif ilişki olduğu bulgulanmıştır. Örgütsel performans ve yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı arasında zayıf düzeyde pozitif ilişki olduğu bulgulanmıştır. Rufino (2014) yapmış olduğu çalışmada küçük ve orta ölçekli üretim işletmelerinde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemiştir. Filipinler'in Tarlac şehrinde işletmelere uygulanan anket (n=9) ve görüşmelerle (n=7) veriler toplanmış ve analiz edilmiştir. Çalışmada 22 yönetim muhasebesi aracı kullanılmıştır. Çalışmada standart maliyetleme, nakit akış analizi ve benchmarking en çok kullanılan yönetim muhasebesi araçları olarak ifade edilmiştir. Çoklu regresyon, net bugünkü değer ve sıfır tabanlı bütçeleme hiç kullanılmayan araçlar olarak bulgulanmıştır.

Fowzia (2011) yapmış olduğu çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını sektör, büyüklük, stratejik model, stratejik misyon ve stratejik konum açısından incelemiştir. Bangladeş'te faaliyet gösteren işletmelere (n=70) anket uygulanmıştır. Araştırmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının orta ve düşük düzeyde kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinin büyük ölçüde: stratejik model, stratejik misyon ve stratejik konuma göre değişiklik gösterdiği ifade edilmiştir.

Nair & Nian (2017) yapmış oldukları çalışmada Malezya'da işletme büyüklüğü, pazardaki rekabet yoğunluğu, muhasebe çalışanlarının niteliği ve ileri üretim teknolojileri ile yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımını incelemiştir. Anket uygulanan işletmelerden (n=200) elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre işletme büyüklüğü ve ileri üretim teknolojileri ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır.

Zoysa, Bhati, & Zoysa (2014) yapmış oldukları çalışmada Sri Lanka'da geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını incelemişlerdir. Sri Lanka'da faaliyet gösteren işletmelere (n=55) anket uygulanmıştır. Araştırmada işletmelerin geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı incelenmiştir. Araştırmada pek çok işletme geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi araçlarını (bütçeleme, standart maliyetleme, maliyet hacim kâr analizi vb.) kullanırken; yeni geliştirilmiş faaliyet tabanlı maliyetleme, balanced scorecard, yaşam seyri maliyetleme gibi araçların kullanımında işletmelerin çok istekli olmadıkları ifade edilmiştir.

Kalkhouran vd., (2017) yapmış oldukları çalışmada Malezya'da küçük ve orta ölçekli işletmelerde CEO karakteristiği (eğitim, tecrübe), CEO network katılım, stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansının ilişkisini incelemişlerdir. İşletmelere (n=121) uygulanan anket ile veriler elde edilmiştir. Araştırma bulgularına göre stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile eğitim ve network katılımı pozitif ilişkilidir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı işletmelerin performansının artırılmasında önemli rol oynamaktadır. Ayrıca CEO eğitim düzeyinin stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerinde dolaylı etkiye sahip olduğu bulgular arasındadır.

Joshi (2001) yapmış olduğu çalışmada Hindistan'da faaliyet gösteren işletmelerin geleneksel ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçları kullanımını incelemiştir. Ayrıca çalışmada işletmelerin yönetim muhasebesi araçlarından elde ettiği fayda ve gelecekte yönetim muhasebesi araçları kullanım niyetleri incelenmiştir. İşletmelere (n=60) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Çalışmada geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Gelecekte yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin elde edilen bulgularda geleneksel araçlardan daha fazla yarar elde edildiği düşünüldüğü için kullanımın sürdürüleceği; son dönemde geliştirilen araçların ise kullanımının düşük olacağı ifade edilmiştir.

Anh (2016) yapmış olduğu çalışmada Vietnam'da yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olan faktörleri ve sonuçlarını incelemiştir. Borsada işlem gören orta ölçekli işletmelere (n=220) anket uygulanmış ve muhasebe şefleri ile (n=20) görüşme gerçekleştirilerek veriler elde edilmiştir. 32 yönetim muhasebesi aracı geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar olarak gruplandırılmıştır. Ayrıca araştırmada rekabet, âdemi merkezileşme, işletme performansı ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki aranmıştır. Çalışmada rekabet ve âdemi merkezileşmenin pozitif ve güçlü bir biçimde yönetim muhasebesi araçları

kullanımı ile ilişkili olduğu bulgulanmıştır. Rekabet ve âdemi merkezileşmenin yönetim muhasebesi araçları üzerinde doğrudan etkisi olmadığı ancak dolaylı etkisinin olduğu bulgulanmıştır. Ayrıca çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımının işletme performansı ile (hem finansal performans hem de finansal olmayan performans) pozitif yönde ilişkili olduğu bulgulanmıştır.

Mat (2010) yapmış olduğu çalışmada dış ve iç örgütsel faktörler ve yönetim muhasebesi araçlarındaki değişimin performans üzerine etkisini incelemiştir. Malezya'da faaliyet gösteren işletmelere (n=212) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırmada rekabet, ileri üretim teknikleri gibi iç örgütsel faktörler ve örgütsel yapı ve örgütsel stratejiler gibi dış örgütsel faktörler ile yönetim muhasebesi ve performans incelenmiştir. Araştırmada 15 yönetim muhasebesi aracına ilişkin sorular 0-değişim yok ile 5-yönetim muhasebesi aracı kullanımından vazgeçme şeklinde düzenlenmiştir. Çalışma bulgularına göre çevresel faktörler ve örgütsel faktörler ile yönetim muhasebesi araçları arasında pozitif ilişki vardır. Yönetim muhasebesi araçları ve stratejiler ileri üretim tekniklerinden etkilenmekteyken; rekabetin etkisinin olmadığı bulgulanmıştır. Ayrıca rekabetin ve ileri yönetim tekniklerinin organizasyonel yapıya etkisi olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Ahmad (2017) yapmış olduğu çalışmada Malezya'da küçük ve orta ölçekli işletmelerde (n=160) yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve performans arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmada veriler anket yoluyla elde edilmiştir. Performans ölçümünde finansal ve finansal olmayan ölçütler birlikte kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan finansal ölçütler satış büyüme, faaliyet kârı ve nakit akış büyüme oranıdır. Finansal olmayan ölçütler ise mamul kalitesi, tam zamanında teslim sayısı ve işletme üretkenlik düzeyidir. Araştırma bulgularına göre geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ile son dönemde geliştirilen (sofistike) araçların kullanımının farklı düzeylerde olduğu ifade edilmiştir. Maliyetleme sistemi ve performans yönetim sistemi anketi yanıtlayan işletmelerde yaygın olarak kullanılırken son dönemde geliştirilen araçların sıklıkla daha büyük ölçekli işletmelerde kullanıldığı bulgulanmıştır. Çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile performans arasında güçlü ilişki bulgulanmıştır.

#### 2.2.2.4. Diğer Gelişmekte Olan Ülkeler

AbdulHussien & Hamza (2012) Romanya’da faaliyet gösteren işletmelerdeki katılımcılara (n=20) stratejik yönetim muhasebesi araçlarına (değer zinciri, faaliyet tabanlı maliyetleme, sürekli iyileştirme, balanced scorecard) ilişkin anket uygulamışlardır. Araştırmada katılımcıların stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaya eğilimli oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Egbunike, Ogbodo, & Onyali (2014) yapmış oldukları çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının yönetime sürdürülebilir performans yönetimi için bilgi sağlayıp sağlamadığını incelemişlerdir. Nijerya’da faaliyet gösteren işletmelere (n=81) anket uygulanmıştır. Çalışmada sürdürülebilir performans yönetiminin çok yönlü bir konu olduğu ve yönetimin stratejik teknikleri kullanarak çevre hakkındaki bilgileri tanımlama, toplama ve depolama faaliyetlerini yerine getirebileceği ifade edilmiştir.

Luther & Longden (2001) yapmış oldukları çalışmada Güney Afrika’da yönetim muhasebesi araçları, elde edilen fayda ve değişimi incelemişlerdir. İşletmelere (n=139) anket uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre 1996-2002 yılları arasında yönetim muhasebesi tekniklerinden elde edilen fayda önemli değişim göstermiştir. İngiltere ile karşılaştırıldığında meydana gelen değişimin Güney Afrika’da farklı faktörlerden kaynaklandığı ifade edilmiştir.

Wu, Boateng, & Drury (2007) yapmış oldukları çalışmada Çin’de ortak girişimler ve kamu işletmelerinde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, elde edilen fayda ve gelecek beklentilerini incelemişlerdir. Araştırmada ortak girişimlere (n=64) ve kamu işletmelerine (n=115) anket uygulanmıştır. Araştırmada iki farklı sahiplik türüne göre yönetim muhasebesi araçları kullanımının farklılaştığı bulgulanmıştır. Ayrıca maliyet kontrolü için bütçeleme, kâr ve satış bütçeleme ve hedef maliyetleme araçlarının kamu işletmelerinde ortak girişimlere göre daha faydalı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Duh, Xiao, & Chow (2009) yapmış oldukları çalışmada Çin’de yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve performans üzerine etkisini incelemişlerdir. İşletmelere (n=219) uygulanan anket aracılığıyla elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre işletmelerin yönetim muhasebesi araçları kullanımında kurumsal yönetim ve yönetimin desteği gibi işletme davranışlarının ve çevresinin etkili olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansı arasında pozitif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.



### 2.2.2.5. Değerlendirme

Gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen yönetim muhasebesi araçları araştırmaları incelendiğinde söz konusu çalışmaların: yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve nedenleri, stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı, geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar, yönetim muhasebesi araçları kullanımını etkileyen iç ve dış faktörler, örgütsel değişkenler, rekabet ve çevresel değişkenler, finansal performans ilişkisi, örgütsel performans ilişkisi, gibi konular üzerinde durulduğu görülmektedir. Ayrıca işletme büyüklüğü, rekabet yoğunluğu, sektör, stratejik model, misyon, konum gibi demografik özellikler ve yönetim muhasebesi araçları kullanımı incelenmiştir. Elde edilen bulgular - gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ve birtakım istisnalarla birlikte- geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanıldığını göstermektedir. Ayrıca çalışmalarda yönetim muhasebesi araçları ile performans arasında pozitif ilişki bulgusu oldukça belirgin düzeydedir.

### 2.2.3. Literatürde Öne Çıkan Bulgular ve Hipotez Geliştirme

Literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin çok sayıda araştırma yer almaktadır. Bu araştırmalarda yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, iç ve dış faktörlerle ilişkisi, sektör, performans ilişkisi gibi konular üzerinde durulmuştur. Tablo 5'te gelişmiş ülkelerde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin gerçekleştirilen araştırmalarda öne çıkan bulgulara yer verilmektedir.

Tablo 5. Gelişmiş Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araştırmalarında Öne Çıkan Bulgular

Çalışmalar	Araç - Amaç	Sonuç/Bulgu
(Anna, 2015)	Stratejik yönetim muhasebesi araçları	Stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanımı ile örgütsel performans arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki var. Orta ölçekli işletmeler küçük işletmelere göre daha fazla sayıda ve daha kompleks yönetim muhasebesi araçları kullanmaktadır. İşletme büyüklüğü, rekabet yoğunluğu, ileri üretim teknolojileri kullanımı ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki var.
(Cassia, Paleari, & Redondi, 2005)	Yönetim muhasebesi araçları ve organizasyon yapısı	Organizasyon yapısı (basit-ileri) ile yönetim muhasebesi sistemleri arasında tutarlı bir ilişki yoktur.
(Cinquini & Tenucci, 2007)	Stratejik yönetim muhasebesi araçları	Stratejik yönetim muhasebesi araçları yaygın bir biçimde kullanılmaktadır.
(Pavlatos & Paggios, 2009)	Geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen	Son dönemde geliştirilen araçların kullanım düzeyi tatmin edici düzeydedir. Geleneksel

	araçlar – kullanım düzeyi ve beklenen /sağlanan fayda	araçlar son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanılmaktadır.
(Pavlatos, 2015)	Stratejik yönetim muhasebesi araçları – bağlamsal faktörler – geçmiş performans	Stratejik yönetim muhasebesi araçları yoğun bir biçimde kullanılmaktadır.
(Pierce & O’Dea, 1998)	Geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar	Geleneksel araçlar baskın biçimde daha fazla kullanılmaktadır.
(Cadez & Guilding, 2008b)	Stratejik tercih ve stratejik yönetim muhasebesi	Stratejik yönetim muhasebesi araçları ile performans ilişkisi düşük düzeyde.
(Cadez, Hocevar, & Zaman, 2005)	Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı	Bazı stratejik yönetim muhasebesi araçları sektör bazında farklılık göstermektedir. Genel kullanım orta derecenin üzerindedir.
(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)	Geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar	Geleneksel yönetim muhasebesi araçları son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanılmaktadır.
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)	Geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar	Geleneksel yönetim muhasebesi araçları son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanılmaktadır.
(Šiška, 2016)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve durumsal faktörler	İşletme büyüklüğü ile stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki vardır. Büyük ölçekli işletmeler stratejik yönetim muhasebesi araçlarını daha fazla kullanma eğilimi içerisindedir.
(Bloom & Reenen, 2007)	ABD, Fransa, Almanya ve İngiltere’de yönetim muhasebesi araçları kullanımı	ABD’deki işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımı ortalaması Avrupa işletmelerine göre daha yüksektir.

Tablo 5’e göre gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalarda elde edilen bulgulara göre geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazladır. Yani geleneksel yönetim muhasebesi araçları son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanılmaktadır. (<http://www.ey.com>, 2003; CIMA, 2009; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Abdel-Kader & Luther, 2006; Pavlatos & Paggios, 2009; Pierce & O’Dea, 1998; Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010; Yalçın, 2012) (El-Ebaishi, Karbhari, & Naser, 2003; Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015; Al & McLellan, 2013; Zoysa, Bhati, & Zoysa, 2014; Joshi P. , 2001). Son dönemde geliştirilen araçlar işletmelerde belirli düzeylerde kullanılmaktadır ve gelecekte kullanımı göz önünde bulundurulmasına karşın geleneksel araçlar yaygın biçimde kullanılmaktadır. Belirli istisnaları olmakla birlikte son dönemde geliştirilen araçların henüz işletmelerce kullanımı yaygınlaşmamıştır. İşletme büyüklüğü göz önüne alındığında yönetim muhasebesi araçları kullanımı farklılık göstermektedir. Büyük ölçekli işletmelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını daha fazla kullanma eğilimi içerisinde oldukları söylenebilir. Yönetim muhasebesi araçları ve performans ilişkisinin ölçüldüğü çalışmalar sınırlı olmakla birlikte bir çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile performans arasında düşük seviyede bir

ilişki bulgulanmıştır. Tablo 6’da gelişmekte olan ülkelerde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin gerçekleştirilen araştırmalarda öne çıkan bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 6. Gelişmekte Olan Ülkelerde Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araştırmalarında Öne Çıkan Bulgular

Çalışmalar	Araçlar - Amaç	Sonuç/Bulgu
(Aksoylu & Akın, 2013)	Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı – algılanan performansa etkisi	Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile algılanan performans arasında pozitif yönlü zayıf bir ilişki vardır.
(Yalçın, 2012)	Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve nedenleri	Geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazladır.
(Erserim, 2012)	Yönetim muhasebesi araçları, organizasyon kültürü, işletme karakteristiği ve algılanan çevre	Örgütsel kültür yönetim muhasebesi araçları kullanımını etkilemektedir. Çalışan sayısı, faaliyet yılı ve işletme yasal statüsü ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki vardır. Rekabet düzeyi ve çevresel belirsizlik ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki yoktur.
(Akmeşe & Bayrakçı, 2016)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımı	Geleneksel yönetim muhasebesi araçları kullanımı devam etmektedir.
(El-Ebaishi, Karbhari, & Naser, 2003), (Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımı	Geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı son dönemde geliştirilen araçlara göre oldukça fazladır.
(Al & McLellan, 2013)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve yürütülen strateji ile işletme performansı arasındaki ilişki	Yönetim muhasebesi araçları ile yürütülen strateji bütünlüğü olduğunda örgütsel performans üzerinde pozitif yönlü güçlü ilişki vardır. Yönetim muhasebesi araçları kullanımı sektörden sektöre farklılık göstermemektedir. Geleneksel araçlar son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanılmaktadır.
(Ahmad K. , 2012)	Yönetim muhasebesi araçları ve örgütsel performans	Araçların kullanımı ile örgütsel performans arasında zayıf düzeyde pozitif yönlü ilişki vardır.
(Zoysa, Bhati, & Zoysa, 2014), (Joshi P. , 2001)	Geleneksel araçlar ve stratejik yönetim muhasebesi araçları	Geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazladır.
(Anh, 2016)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olan faktörler – finansal ve finansal olmayan performans	Rekabet ve âdemi merkezileşme ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında doğrudan etki yoktur ancak aralarında pozitif yönlü güçlü bir ilişki vardır. Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile hem finansal hem de finansal olmayan performans arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki vardır.
(Mat, 2010)	İç ve dış örgütsel faktörler ile yönetim muhasebesi araçlarındaki değişimin performans üzerine etkisi	Çevresel faktörler ve örgütsel faktörlerle yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında pozitif ilişki vardır. Yönetim muhasebesi araçları ve stratejiler ileri üretim tekniklerinden etkilenmekteyken; rekabetin etkisinin olmadığı bulgulanmıştır. Ayrıca rekabetin ve ileri yönetim tekniklerinin organizasyonel yapıya etkisi olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

(Ahmad K. , 2017)	Küçük ve orta ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans	Maliyetleme sistemi ve performans yönetim sistemi işletmelerde kullanılırken son dönemde geliştirilen araçların sıklıkla daha büyük ölçekli işletmelerde kullanıldığı bulgulanmıştır. Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile performans arasında güçlü ilişki bulgulanmıştır.
(Ajibolade, 2013)	Geleneksel araçlar, son dönemde geliştirilen araçlar, durumsallık ve performans	Son dönemde geliştirilen araçların kullanımı ile performans arasında pozitif ilişki vardır.
(Duh, Xiao, & Chow, 2009)	Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans ilişkisi	Yönetim muhasebesi araçları kullanımında kurumsal yönetim ve yönetimin desteği gibi firma davranışlarının ve işletme çevresinin etkili olduğu bulgulanmıştır. Yönetim muhasebesi araçları ve işletme performansı arasında pozitif ilişki vardır.

Tablo 6'ya göre gelişmekte olan ülkelerde yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin olarak gerçekleştirilen araştırmalara bakıldığında: yönetim muhasebesi, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve bunların kullanımı, performans ilişkisi, durumsallık, organizasyon karakteristikleri, iç ve dış çevre ilişkisi gibi konular üzerinde durulduğu görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, tıpkı gelişmiş ülkelerde olduğu gibi -istisnalar söz konusu olmakla birlikte- geleneksel araçların kullanımının son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarına göre fazla olduğu söylenebilir. Yönetim muhasebesi araçları ve performans üzerine yapılan çalışmalarda bu iki değişken arasında çoğunlukla pozitif ilişkinin bulunduğu ifade edilmektedir. İşletmelerin demografik özellikleri ve yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerine yapılan araştırmalarda çalışan sayısı, faaliyet yılı ve işletme yasal statüsü gibi değişkenlerle yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında ilişki -istisnaları olmakla birlikte- bulgulanmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesinin 25 yılını değerlendirdiği çalışmasında Langfield-Smith (2008) 1980'lerde stratejik yönetim muhasebesinin büyük umut vadettiğini ve profesyoneller ve akademik çevrelerde büyük ilgi uyandırdığını ancak stratejik yönetim muhasebesinin yaygın biçimde kullanıldığını gösteren kanıtların olmadığını ifade etmiştir. Literatürde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının yaygınlaşmamış olması stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının başarılı veya başarısız olduğunun değerlendirmesini de yapmaya imkân vermemektedir. Bununda ötesinde stratejik yönetim muhasebesi gerek araştırmacılar gerekse de uygulayıcılar tarafından yeterince anlaşılammıştır. Literatürde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının yaygın olarak kullanıldığına ilişkin bulgular olmasına karşın bu bulgular güçlü bulgular değildir. Örneğin hedef maliyetleme ve değer mühendisliği gibi Japon işletmelerinde ortaya çıkan stratejik

yönetim muhasebesi araçlarının Japonya dışında yaygın olarak kullanımına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.

Literatürde yer alan çalışmalar ele alındığında birbiriyle benzer ve farklı bulguların elde edildiği görülmektedir. Bu bulgular doğrultusunda bu araştırmada test edilecek hipotezler belirlenmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ile çalışan sayısı, faaliyet yılı ve işletme yasal statüsü arasında ilişki vardır (Erserim, 2012). İyi geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçları basit organizasyon yapılarında dahi kullanılabilir (Cassia, Paleari, & Redondi, 2005). İşletme büyüklüğü ile yönetim muhasebesi aracı kullanımı arasında ilişki vardır (CIMA, 2009; Pavlatos, 2015; Pierce & O’Dea, 1998; Šiška, 2016; Ahmad K. , 2017; Nair & Nian, 2017). Büyük ölçekli işletmeler stratejik yönetim muhasebesi araçlarını daha fazla kullanma eğilimi içindedir (Šiška, 2016). Orta ölçekli işletmeler küçük ölçekli işletmelere göre daha fazla sayıda ve daha komplike araçlar kullanmaktadır (Ahmad K. , 2012). İşletme büyüklüğü yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili olan faktörlerin başında yer almaktadır (Neubauer, Mayr, Feldbauer-Durstmüller, & Duller, 2013). Yönetim Muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme büyüklüğü, sektör değişkenleri arasında ilişki yoktur (Cinquini & Tenucci, 2007). Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı sektöre göre farklılık göstermemektedir (Al & McLellan, 2013). Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı sektörlere göre farklılık göstermektedir (Cadez, Hocevar, & Zaman, 2005). Üretim işletmeleri hizmet işletmelerine göre daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanmaktadır (CIMA, 2009). Üretim sektöründeki işletmeler stratejik yönetim muhasebesi araçlarını diğer sektördeki işletmelere göre daha yüksek düzeyde kullanmaktadır (Cadez, Hocevar, & Zaman, 2005). Bu bulgulardan hareketle;

*H<sub>1</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.*

*H<sub>2</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.*

Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve algılanan performans arasında zayıf düzeyli pozitif yönlü ilişki vardır (Aksoylu & Akın, 2013). Yönetim muhasebesi / stratejik muhasebesi araçları kullanımı ile örgütsel performans arasında zayıf düzeyde pozitif yönlü ilişki vardır (Ahmad K. , 2012). Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile organizasyonel performans arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki vardır (Anna, 2015). Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile örgütsel performans arasında pozitif yönlü ilişki

vardır (Al & McLellan, 2013). Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansı (finansal ve finansal olmayan performans) arasında pozitif ilişki vardır (Anh, 2016). Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansı arasında pozitif yönlü güçlü ilişki vardır (Ahmad K. , 2017). Yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletme performansı arasında pozitif yönlü ilişki vardır (Duh, Xiao, & Chow, 2009). Yönetim muhasebesi aracı kullanımı ile finansal performans arasında zayıf düzeyde pozitif yönlü ilişki vardır (Macinatia & Anessi-Pessina, 2014). Bu bulgulardan hareketle;

*H<sub>3</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>4</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>5</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>6</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>7</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>8</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.*

Araştırmanın üçüncü bölümünde yukarıda yer alan hipotezler test edilmektedir. Hipotez testleri sonuçları ve araştırmada elde edilen bulgular yorumlanmaktadır.

#### **2.2.4. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ölçümü**

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerine yapılan çalışmalarda birbirinden farklı ölçüm yöntemleri kullanılmıştır. Bu kapsamda literatürde yer alan çalışmalara bakıldığında kullanım sıklığı başta olmak üzere çeşitli ölçüm yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Tablo 7’de literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının ölçümünde kullanılan ölçeklere yer verilmiştir.

Tablo 7. Literatürde Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ölçümü

Çalışmalar <sup>4</sup>	Ölçek Türü	Aralık
(Anna, 2015)	4 noktalı ölçek	1-Düzenli kullanılmakta, 2-Zaman zaman kullanılmakta, 3-Çok nadir kullanılmakta, 4-Kullanılmamakta
(Cinquini & Tenucci, 2007)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman, 5-Her zaman
(Pierce & O’Dea, 1998)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman, 5-Her zaman
(Cadez & Guilding, 2008b)	7’li Likert	1-Hiçbir şekilde, 7-Büyük ölçüde
(Cadez, Hovevar, & Zaman, 2005)	7’li Likert	1-Düşük düzeyde kullanım, 7-Yüksek düzeyde kullanım
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)	5’li Likert	1-Fayda yok, 5-Yüksek fayda
(Pavlatos & Kostakis, 2015)	7’li Likert	1-Önemli değil, 7-Çok önemli
(Šiška, 2016)	7’li Likert	1-İşletmemiz hiç kullanmamakta, 7-İşletmemiz yoğun biçimde kullanmakta
(Guilding, Cravens, & Tayles, 2000)	7’li Likert	1-Hiçbir zaman, 7-Büyük ölçüde
(Aksoylu & Akın, 2013)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman kullanmıyoruz, 5-Her zaman kullanıyoruz
(Yalçın, 2012)	3 noktalı ölçek	1-Kullanmıyoruz, 2-Kullanmayı düşünüyoruz, 3-Kullanıyoruz
(Al & McLellan, 2013)	5’li Likert	1-Hiç kullanılmamaktadır, 5- Çok sık kullanılmaktadır
(Ahmad K. , 2012)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman, 5-Çok sık
(Rufino, 2014)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman kullanılmamakta, 5-Her zaman kullanılmakta
(Anh, 2016)	5’li Likert	1-İhmal edilebilir kullanım, 5-Çok yüksek kullanım
(Mat, 2010)	-	0-Değişim yok, 5-Kullanımdan vazgeçme
(Ahmad K. , 2017)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman, 5-Çok sık
(Duh, Xiao, & Chow, 2009)	5’li Likert	1-Hiçbir zaman, 5-Çok yaygın
(Şener & Dirlik, 2012)	5’li Likert	-

Tablo 7’ye bakıldığında yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımına yönelik gerçekleştirilen çalışmalarda araçlara ilişkin soruların yaygın biçimde 5’li-7’li Likert ölçeğine göre düzenlendiği görülmektedir. Literatürdeki yaygın durum ve uzman görüşlerinden hareketle bu çalışmada yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım durumuna ilişkin anket soruları 5’li Likert ölçeğine göre (1-Hiçbir zaman, 5-Her zaman) düzenlenmiştir.

### 2.3. Araştırmada Kullanılan Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yapılan çalışmalarda birbirinden farklı yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları ele alınmıştır. Literatür taraması bölümünde yer verilen araştırmalardaki yönetim muhasebesi / stratejik yönetim

<sup>4</sup> Çalışmalarda kullanılan araçlar için Sayfa 65, Sayfa 73’e bakınız.

muhasebesi araçları grupları ve kullanılan araçların incelenmesi bu araştırmada kullanılacak araçların belirlenmesi sürecinde kullanılmıştır.

### 2.3.1. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Yönetim Muhasebesi Araçları

Literatürde yer alan çalışmalarda yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin belirli bir sınıflandırmadan bahsetmek oldukça güçtür. Genel manada bir sınıflandırma yapılacak olursa, yönetim muhasebesi araçlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- Maliyetleme araçları,
- Bütçeleme/planlama araçları,
- Performans yönetim araçları,
- Yatırım karar destek araçları,
- Fiyatlama araçları,
- Kârlılık analizi araçları,
- Faaliyet araçları.

CIMA'nın (2009) yapmış olduğu çalışmada yukarıda belirtilen gruplar yer almakla birlikte diğer kaynaklarda farklı sınıflandırmalar da mevcuttur. Yukarıda yer alan sınıflandırma için yönetim muhasebesi araçlarının literatürde en yaygın olarak kullanılan biçim denilebilir. Bu araştırmada yönetim muhasebesi araçları bu gruplar altında değerlendirilmiştir. Tablo 8'de literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda maliyetleme araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 8. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Maliyetleme Araçları

Çalışmalar	Sipariş Maliyetleme	Parti Maliyetleme	Safha Maliyetleme	Standart Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Hedef Maliyetleme	Kalite Maliyetleme	Kaizen Maliyetleme	Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	Değişken Maliyetleme	Tam Maliyetleme	Öğrenme Eğrileri	Değer Zinciri Maliyetleme / Analizi	Geleneksel Maliyetleme	Yaşam Seyri Maliyetleme	Diğer Araçlar
Ernst & Young ve IMA (2003)						x			x					x		x
(CIMA, 2005)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x						x
(Cassia, Paleari, & Redondi, 2005)	x	x	x		x											x



(Abdel-Kader & Luther, 2006)					x	x	x		x				x	
(Al-Omiri & Drury, 2007)					x				x	x				
(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)					x	x			x	x			x	
(Dick-Forde, Burnett, & Devonish, 2007)	x		x	x	x	x								x
(El-Ebaishi, Karbhari, & Naser, 2003)					x	x			x					
(Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)					x	x				x				x
(Pavlatos & Paggios, 2009)			x		x					x	x			
(Pierce & O’Dea, 1998)					x					x				
(Rufino, 2014)					x	x	x		x	x				
(Yalçın, 2012)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x
(Ahmad K. , 2012)	x	x	x		x					x	x			
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)										x			x	x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)	x	x	x		x	x				x	x			
(Joshi, Bremser, Deshmukh, & Kumar, 2011)					x	x	x	x						x x
(Mat, 2010)					x	x	x			x	x		x	x
(Šiška, 2016)					x	x				x				
<b>Kullanım Sıklığı</b>	6	5	7	8	16	12	4	4	6	13	5	1	2	1 3

Tablo 8’e bakıldığında literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda en çok kullanılan maliyetleme araçları: faaliyet tabanlı maliyetleme, değişken maliyetleme ve hedef maliyetlemedir. Bu araçların yanı sıra diğer maliyetleme araçları da kullanılmıştır. Bu çalışmada kullanılan maliyetleme araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda bu çalışmada kullanılan maliyetleme araçları şunlardır<sup>5</sup>:

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme,
- Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı,
- Değişken veya Marjinal Maliyetleme,
- Standart Maliyetleme,
- Kaizen Maliyetleme,
- Yaşam Seyri Maliyetleme\*,

<sup>5</sup> “\*” işaretli araç(lar) stratejik yönetim muhasebesi araçlarıdır.

- Hedef Maliyetleme\*,
- Tam Maliyetleme,
- Sipariş, Parti ve Safha Maliyetleme,
- Kalite Maliyetleme\*,
- Özellik Maliyetleme\*,
- Değer Zinciri Maliyetleme\*,

Tablo 8’de yer alan ve literatürde araştırmalarda kullanılan maliyetleme araçlarından öğrenme eğrileri ve geleneksel maliyetleme olarak adlandırılan araçlar bu araştırmanın dışında tutulmuştur. Tablo 9’da literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda fiyatlama araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 9. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Fiyatlama Araçları

Çalışmalar	Maliyet Artı Fiyatlama*	Pazar Odaklı Fiyatlama*	Segmental Fiyatlama*	Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama*	Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama*	Stratejik Fiyatlama	Transfer Fiyatlama (İşletme birimleri arası)
(CIMA, 2009)	x	x	x	x	x		x
(Pierce & O’Dea, 1998)	x						
(Yalçın, 2012)						x	x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)						x	
<b>Kullanım Sıklığı</b>	2	1	1	1	1	2	2

Tablo 9’a bakıldığında literatürde yer alan araştırmalarda yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kapsamında fiyatlama araçlarına oldukça sınırlı düzeyde yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmada kullanılan fiyatlama araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda çalışmada kullanılan fiyatlama araçları şunlardır<sup>6</sup>:

- Maliyet Artı Fiyatlama,
- Segment Fiyatlama,

<sup>6</sup> “\*” işaretli araç(lar) stratejik yönetim muhasebesi araçlarıdır.

- Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama,
- Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama,
- Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama,
- Stratejik Fiyatlama\*.

Tablo 9’da yer alan ve literatürde araştırmalarda kullanılan fiyatlama araçlarından Transfer Fiyatlama (İşletme birimleri arası) aracı bu araştırmanın dışında tutulmuştur. Tablo 10’da literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda bütçeleme araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 10. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Bütçeleme/Planlama Araçları

Çalışmalar	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	Esnek Bütçeleme	Sıfır Tabanlı Bütçeleme	Artırımlı Bütçeleme	Uzun Dönemli Bütçeleme	Planlama İçin Bütçeleme	Maliyet kontrolü için bütçeleme	Yıllık Bütçeleme (Mali yıl tahminleme)	Nakit Bütçeleme	Sermaye Bütçeleme	Diğer Araçlar
(Cassia, Paleari, & Redondi, 2005)	x	x	x		x	x	x				
(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)	x					x	x				x
(Dick-Forde, Burnett, & Devonish, 2007)		x						x			x
(Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)	x				x	x	x				x
(Pavlatos & Paggios, 2009)	x	x	x		x		x	x			
(Pierce & O’Dea, 1998)		x									x
(Rufino, 2014)			x								
(Yalçın, 2012)		x						x	x	x	x
(Ahmad K. , 2012)		x	x	x				x	x		x
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)						x	x				x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x
(Šiška, 2016)	x	x	x	x	x				x		
<b>Kullanım Sıklığı</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	

Tablo 10’a bakıldığında literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda en çok kullanılan bütçeleme araçları: esnek bütçeleme,

faaliyet tabanlı bütçeleme, sıfır tabanlı bütçelemedir. Bu araçların yanı sıra diğer bütçeleme araçları da kullanılmıştır. Bu çalışmada kullanılan bütçeleme araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda bu çalışmada kullanılan bütçeleme araçları şunlardır:

- Esnek Bütçeleme,
- Tahmin Yürütme,
- Sıfır Tabanlı Bütçeleme,
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme,
- Artırımlı Bütçeleme,
- Mali Yıl Tahminleme.

Tablo 10’da yer alan ve literatürde çalışmalarda kullanılan bütçeleme araçlarından uzun dönemli bütçeleme, planlama için bütçeleme, maliyet kontrolü için bütçeleme, nakit bütçeleme ve sermaye bütçeleme olarak adlandırılan araçlar bu çalışmanın dışında tutulmuş; diğer araçlar içerisinde yer alan tahmin yürütme aracı ilave edilmiştir. Tablo 11’de literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda kârlılık analizi araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 11. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Kârlılık Analizi Araçları

Çalışmalar	Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri	Başbaşa Analizleri	Mamul/Hizmet Kârlılık Analizleri	Müşteri Kârlılık Analizleri
Ernst & Young ve IMA (2003)	x			
(Abdel-Kader & Luther, 2006)	x		x	x
(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)	x		x	
(Dick-Forde, Burnett, & Devonish, 2007)	x			x
(Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)	x		x	
(Pavlatos & Paggios, 2009)	x		x	x
(Yalçın, 2012)	x	x		
(Ahmad K. , 2012)		x	x	x
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)	x		x	

(Pavlatos & Kostakis, 2015)	x		x	x
(Mat, 2010)	x		x	x
<b>Kullanım Sıklığı</b>	10	2	8	6

Tablo 11'e bakıldığında literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda en çok kullanılan kârlılık analizi araçları: maliyet-hacim-kâr analizleri, başabaş analizleri, mamul/hizmet kârlılık analizleri ve müşteri kârlılık analizleridir. Genel olarak kârlılık analizi araçları ele alındığında literatürde çok sayıda aracın yer almadığı ancak buna karşın araçların çalışmalarda kullanıldığı söylenebilir. Bu çalışmada kullanılan kârlılık analizi araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda çalışmada kullanılan kârlılık analizi araçları şunlardır<sup>7</sup>:

- Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi,
- Karar Vermede İlgili Maliyetleme,
- Müşteri Kârlılık Analizi\*,
- Başabaş Noktası Analizi.

Tablo 11'de yer alan ve literatürde birkaç çalışmada maliyet-hacim-kâr analizleri ve başabaş noktası analizi birbirinden farklı araçlar gibi ele alınmış olsa da bu iki araç aynı konuyu ifade etmektedir. Bu nedenle çalışmada maliyet-hacim-kâr analizi aracı başabaş noktası analizi olarak tek bir araç olarak değerlendirilmiştir. Tablo 12'de literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda karar destek araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 12. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Yatırım Karar Destek Araçları

Çalışmalar	Stok Takip Modeli	İskonto Edilmiş Nakit Akış Yöntemi	Kantitatif Teknikler	Transfer Fiyatlama	Geri Ödeme Süresi	Basit Getiri Oranı	Net Bugünkü Değer	İç Kârlılık Oranı
Ernst & Young ve IMA (2003)			x	x				
(Abdel-Kader & Luther, 2006)	x	x			x			

<sup>7</sup> “\*” işaretli araç(lar) stratejik yönetim muhasebesi araçlarıdır.

(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)									
(Dick-Forde, Burnett, & Devonish, 2007)									
(Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)									
(Pavlatos & Paggios, 2009)									
(Yalçın, 2012)				x	x				
(Ahmad K. , 2012)	x					x	x	x	x
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)					x	x	x	x	x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)									
(Mat, 2010)									
<b>Kullanım Sıklığı</b>	2	1	2	3	3	2	2	2	

Tablo 12’ye bakıldığında literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda transfer fiyatlama ve geri ödeme süresi araçları başta olmak üzere diğer araçların da kullanıldığını söylemek mümkündür. Genel olarak karar destek araçlarının kullanımı ele alındığında bu araçlar çok sayıda çalışmada yer almamasına karşın belirli bir kullanım düzeyinden bahsetmek mümkündür. Bu araştırmada kullanılan karar destek araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda araştırmada kullanılan karar destek araçları şunlardır:

- Tamamlama Sonrası Denetimleri,
- Net Bugünkü Değer,
- İç Kârlılık Oranı,
- Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı,
- İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi,
- Geri Ödeme Süresi.

Tablo 12’de yer alan ve literatürde araştırmalarda kullanılan stok takip modeli, kantitatif teknikler ve transfer fiyatlama araçları bu araştırmanın dışında tutulmuş; tamamlama sonrası denetimleri aracı karar destek araçlarına dahil edilmiştir. Tablo 13’te literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda performans yönetim araçları olarak değerlendirilen araçlara yer verilmiştir.

Tablo 13. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Performans Yönetim Araçları

Çalışmalar	Finansal Ölçütler	Finansal Olmayan Ölçütler	Ekonomik Katma Değer (EVA)	Benchmarking	Balanced Scorecard	Yatırım Getirisi (ROI)	Faaliyet Gelirleri	Satışların Getirisi (ROS)	Nakit Akış	Varyans Analizi	Değer Temelli Yönetim	Değer Mühendisliği	Diğer Araçlar
Ernst & Young ve IMA (2003)				x	x								
(Abdel-Kader & Luther, 2006)	x	x	x	x									
(Chenhall & Langfield-Smith, 1998)		x		x	x	x				x			x
(Dick-Forde, Burnett, & Devonish, 2007)			x	x	x					x			
(Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015)		x		x	x	x				x			x
(Pavlatos & Paggios, 2009)	x	x	x	x	x	x		x					x
(Pierce & O’Dea, 1998)		x				x				x			
(Rufino, 2014)	x			x	x					x			x
(Yalçın, 2012)			x	x	x							x	
(Ahmad K. , 2012)		x				x	x	x	x	x			x
(Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010)		x		x	x	x				x			x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)	x	x	x	x	x	x				x			x
(Joshi, Bremser, Deshmukh, & Kumar, 2011)		x	x		x								x
(Mat, 2010)				x									
<b>Kullanım Sıklığı</b>	4	9	6	11	10	7	1	2	1	8	0	1	8

Tablo 13’e bakıldığında literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda performans yönetim araçlarından en çok kullanılan araçların benchmarking, balanced scorecard, finansal olmayan ölçütler ve varyans analizi olduğu görülmektedir. Son dönemde geliştirilen bu araçlardan benchmarking ve balanced scorecard araçları üzerine literatürde çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. CIMA (2009)’da vergi öncesi kâr aracının bütün işletme büyüklüklerinde en çok kullanılan performans değerlendirme aracı olarak belirtilmesi nedeniyle bu araştırmadaki araçlara ilave edilmiştir. Bu araştırmada kullanılan karar destek araçları literatürde kullanım durumu ve uzman görüşü üzerinden yola çıkılarak belirli bir sayıya indirilmiş; sonrasında belirli

sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ile nihai duruma getirilmiştir. Bunun sonucunda araştırmada kullanılan performans yönetim araçları şunlardır<sup>8</sup>:

- Balanced Scorecard,
- İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma,
- Ekonomik Katma Değer,
- Vergi Öncesi Kâr,
- Bütünleşik Performans Ölçümü\*,
- Benchmarking\*,

Tablo 13'te yer alan ve literatürde araştırmalarda kullanılan finansal ölçütler, finansal olmayan ölçütler olarak literatürde yer alan ve genel olarak kullanılan araçlar bütünü ifade etmektedir. Bu gruplar kendi başına birer araç değildir. Bu araç gruplarının yer aldığı araştırmalarda işletmelerin performans yönetimi kapsamında, performans ölçüm/değerleme sürecinde, finansal veya finansal olmayan araç kullanımına ilişkin genel durumun ölçülmesi amaçlanmaktadır. Bu gruplar içerisinde yatırımın getirisi (ROI), faaliyet gelirleri vb. finansal araçlar; müşteri tatmini, tam zamanında teslimler vb. finansal olmayan araçlar yer almaktadır. Bu nedenle bu araçlara bu araştırmada performans yönetim araçları kapsamında ayrı başlıklar altında yer verilmemiştir. Finansal ve finansal olmayan araçlar bu araştırmada işletme performansı ölçümü konusunda kullanılmıştır.

### **2.3.2. Literatürde Çalışmalarda Kullanılan Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları**

Stratejik yönetim muhasebesi araçları çeşitli kaynaklarda farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır (Bhimani & Bromwich, 2010, s. 49). Bu durum stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda açıkça görülmektedir. Tablo 14'te literatürde yer alan işletme ve yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan araştırmalarda stratejik yönetim muhasebesi kapsamında kabul edilen araçlar gösterilmiştir.

---

<sup>8</sup> “\*” işaretli araç(lar) stratejik yönetim muhasebesi araçlarıdır.



Tablo 14. Literatürde Yer Alan Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Çalışmalar	Özellik Maliyetleme	Yaşam Seyri Maliyetleme / Analizi	Kalite Maliyetleme	Hedef Maliyetleme	Değer Zinciri Maliyetleme / Analizi	Benchmarking	Bütünleşik Performans Ölçümü	Stratejik Maliyet Yönetimi	Stratejik Fiyatlama	Marka Değerleme	Rakiplerin Durumunu İzleme	Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	Müşteri Kârlılık Analizi	Yaşam Boyu Müşteri Kârlılık Analizi	Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	Müşteri Muhasebesi	Balanced Scorecard	Sürekli İyileştirmeler	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	SWOT Analizi	Çevresel Yönetim Muhasebesi	Sosyal Yönetim Muhasebesi	Sermaye Bütçeleme	Marka Değeri Bütçeleme	Marka Değeri İzleme	Diğer Araçlar <sup>9</sup>	
(CIMA, 2009)					x																	x					x	
(AbdulHussien & Hamza, 2012)					x																							
(Aksoylu & Akın, 2013)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												
(Anna, 2015)		x			x	x			x					x														x
(Cinquini & Tenucci, 2007)	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x				x											
(Egbunike, Ogbodo, & Onyali, 2014)	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x				x											
(Fowzia, 2011)	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x				x											
(Pavlatos, 2015)		x			x	x	x	x	x		x	x	x				x											x
(Pierce & O'Dea, 1998)		x	x			x								x														x
(Cadez & Guilding, 2008a)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												
(Cadez & Guilding, 2008b)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												
(Cadez, Hocevar, & Zaman, 2005)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												x
(Pavlatos & Kostakis, 2015)		x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												
(Šiška, 2016)		x		x																								x
(Shah, Malik, & Malik, 2011)	x				x				x	x		x	x				x											
(Guilding, Cravens, & Tayles, 2000)	x	x	x	x	x				x	x		x	x	x														x
(Şener & Dirlik, 2012)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x												
<b>Kullanım Sıklığı</b>	10	14	10	11	15	12	9	12	12	7	11	12	12	8	6	8	4	7	1	7	1	2	1	1	1	1	1	

Tablo 14'e bakıldığında çalışmalarda stratejik yönetim muhasebesi aracı olarak birbirinden farklı araçların ele alındığını ancak yıllar itibarıyla değerlendirildiğinde belirli araçların

<sup>9</sup> Bu araçlar araştırmalarda stratejik yönetim muhasebesi aracı olarak değerlendirilen ancak diğer araştırmalarda yaygın olarak rastlanmayan araçları kapsamaktadır. Örneğin: Maliyet fayda analizi, müşteri şikayetlerinin analizi, çalışan tatmini analizi, pazar segmentasyonu, pazar payı analizi, PEST analizi.

üzerine yoğunlaşmanın olduğu görülmektedir. Buna rağmen hangi araçların stratejik özellikler taşıdığı hangilerinin taşımadığını kesin yargılarla ortaya koymak oldukça güçtür. Bu araştırmada literatürde yer alan ve stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmalarda yaygın olarak kullanılan Cadez & Guilding'in (2008a) çalışmalarında kullanmış oldukları 16 stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanılmıştır. Bunlar:

- Özellik maliyetleme (attribute costing),
- Yaşam seyri maliyetleme (life cycle costing),
- Kalite maliyetleme (quality costing),
- Hedef maliyetleme (target costing),
- Değer zinciri maliyetleme (value chain costing),
- Benchmarking (kıyaslama),
- Bütünleşik performans ölçümü (integrated performance measurement),
- Stratejik maliyet yönetimi (strategic cost management),
- Stratejik fiyatlama (strategic pricing),
- Marka değerlendirme (brand valuation),
- Rakiplerin maliyet değerlendirmesi (competitor cost assessment),
- Rakiplerin durumunu izleme (competitive position monitoring),
- Rakiplerin performans değerlendirmesi (competitor performance appraisal),
- Müşteri kârlılık analizi (customer profitability analysis),
- Müşteri yaşam boyu kârlılık analizi (lifetime customer profitability analysis),
- Müşterileri varlık olarak değerlendirme (valuation of customers as assets).

Tablo 14'e bakıldığında bazı araçların bazı çalışmalarda stratejik yönetim muhasebesi aracı olarak değerlendirildiği diğer bazı çalışmalarda bu kapsamda değerlendirilmediği görülmektedir. Bu nedenle stratejik yönetim muhasebesi araçlarını en iyi biçimde temsil edilecek grubun seçilmesi amacıyla Cadez & Guilding'in (2008a) belirlemiş olduğu stratejik yönetim muhasebesi araçları bu araştırmada tercih edilmiştir.

## **2.4. Performans Yönetimi / Ölçümü**

Performans ve kontrol, birbiri ile ilgili kavramlardır. Performans ölçümü, belirli bir süreçte elde edilen çıktı, gelinen aşama ve sonuçlar ile sürecin başında ulaşılmak istenilen hedeflere ulaşma düzeyinin kontrolünü gerektirmektedir. Hedeflere uygun performans ölçütlerinin

saptanması, bu ölçütlere uygun ölçüm yöntemlerinin belirlenmesi, kontrollerin gerçekleştirilmesi ve geri bildirim süreci performans yönetimini meydana getirmektedir. Bir organizasyonda genel manada üç tip kontrolden söz edilebilmektedir. Bunlar (Botten & Sims, 2005, s. 392);

1. Yöneltiler kontroller. Bu kontrol tipinde performans ölçüm sistemlerinin kurulması ve süreçten elde edilen çıktıların yönetimce belirlenen hedeflere ulaşma düzeyi karşılaştırılmaktadır. Muhasebe kapsamında gerçekleştirilen kontroller bu tipte performans ölçümü ve yönetimine örnektir.
2. Sosyal kontroller. Bu kontrol tipi zaman içerisinde toplum içinde gelişmekte ve yaygın özellikler göstermektedir. Örneğin bireylerin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili olarak (doktor, avukat gibi) yaptıkları işlerde mesleğin gerektirdiği değerlere uygunluk kontrolleri.
3. Self-kontrol. Bireylerin kendi eylemleriyle ilgili olarak gelişen kontrol tipidir.

İşletmeler için işletme birimlerinin performansını değerlendirecek ve yol gösterecek ölçütlerin belirlenmesi en kritik öneme sahip kararlardan birisidir. Yönetim muhasebesi işletme birimlerinin performansının değerlendirilmesiyle ilgili bütün bilgileri raporlamak durumundadır (Abdel-Kader & Luther, 2006). İşletmelerin varoluş gayesi olan hedef tanımları yapıldıktan sonra ulaşılması istenen bu nokta için gerçekleştirilen faaliyetlerin izlenmesi gerekmektedir. Bu izleme sürecinde bazı finansal ve finansal olmayan ölçütler belirlenerek işletme birimlerinin, bölümlerinin ve bütününün performansı ölçülerek gerekli adımlar atılmalıdır. Finansal ve finansal olmayan ölçütler işletme performansının ölçülmesinde, işletme hedeflerine ulaşılması yolunda ulaşılan noktanın değerlendirilmesinde oldukça önemli bir yer tutmaktadır (Atrill & McLaney, 2009, s. 333). İşletmelerin performans ölçümü yapmamaları halinde işletme kuruluşunun gerçekleştirilme durumu, geçmiş dönemlere ilişkin değerlendirme ve gelecek planlaması yapamayacaktır. Bu durum ise mevcut yatırımcıların işletmedeki yatırımlarından vazgeçmelerine ve potansiyel yatırımcıların işletmeye yatırım yapmamalarına neden olacaktır. Bu şartlar altında işletmenin varlığını sürdürebilmesi oldukça güçtür.

İşletme performansı (örgütsel performans) işletmenin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği bütün işletme faaliyetlerinin gerçek sonuçları olarak ifade edilmektedir. Bir işletme için genellikle iki temel çıktı analiz edilmektedir. Bunlar: finansal performans ve finansal olmayan performanstır. Finansal performans, varlıkların getirisi (ROA), satışların getirisi (ROS), yatırımın getirisi (ROI) ve özkaynakların getirisi (ROE) gibi araçlarla

ölçülmektedir. Finansal olmayan performans ise yenilikçilik, kalite ve müşteri tatmini gibi parasal olmayan ve nicel ölçütlerle ölçülmektedir (Wang & Huynh, 2013; Choe, 2004). Finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin birlikte değerlendirilmesiyle işletme performansı (veya örgütsel performans) ölçülmektedir.

Hult vd. (2004) yapmış olduğu çalışmada yenilikçilik ve yenilikçiliğin işletme performansı üzerine etkisini incelemiştir. Çalışmada işletme performansı kârlılık, satışlardaki büyüme, pazar payı ölçütleri ile ölçülmüştür. Hult vd. (2008) 1995-2005 yılları arasında belirli dergilerde yayınlanan araştırmalarda (n=96) organizasyonel performans ölçümü için kullanılan ölçütlere ilişkin bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Finansal performans ölçümünde birincil ve ikincil veri kullanımı birbirine yakın düzeydeyken faaliyet performansı (finansal olmayan performans) ölçümünde birincil verinin daha fazla kullanıldığı bulgulanmıştır. Genel performans ölçümlerinde ise açık ara birincil verinin kullanıldığını bulgulanmıştır. Araştırmalarda kullanılan performans tipleri Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15. Araştırmalarda Yaygın Olarak Kullanılan Performans Ölçütü Türleri

	Finansal Performans	Operasyonel Performans	Genel Performans
İşletme	Satış temelli: %44 Varlıkların getirisi (ROA): %40	Pazar payı: %47	Bilinirlik (Ün): %30
Stratejik işletme birimi	Satış temelli: %68 Yatırımın getirisi (ROI): %47	Pazar payı: %46	Rakiplere göre performans: %50 Algılanan genel performans: %33
İşletmeler arası birim	Satış temelli: %62 Kârlılık: %31	Verimlilik: %44 Pazar payı: %33 Mamul/hizmet kalitesi: %33	Algılanan genel performans: %71
Toplam	Satış temelli: %52 Varlıkların getirisi (ROA): %29 Kârlılık: %26	Pazar payı: %44 Verimlilik: %20	Algılanan genel performans: %47 Rakiplere göre performans: %20

Kaynak: (Hult, ve diğerleri, 2008).

Tablo 15'e göre araştırmalarda kullanılan performans ölçütlerine bakıldığında finansal performans ölçütlerinde satış temelli (satış hacmi, satışlardaki büyüme vb.) ölçütler oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır. İşletme ve işletme birimi finansal performansının değerlendirilmesinde ROA ve ROI ölçütleri yaygın olan diğer ölçütlerdir. Kârlılık ölçütü ise diğer ölçütlere göre daha düşük oranda kullanılmaktadır. Operasyonel performans açısından

bakıldığında araştırmalarda pazar payı, verimlilik, mamul/hizmet kalitesi araçlarının yaygın kullanıldığı görülmektedir.

Murphy, Trailer, & Hill (1996) yapmış oldukları literatür taramasında işletme araştırmalarında (n=51) birincil veri kaynaklarının kullanımı %75, ikincil veri kaynaklarının kullanımı ise %29 oranındadır. Ayrıca araştırmalarda %60 oranında bir veya iki performans boyutunun kullanıldığı bulgulanmıştır. Araştırmalarda kullanılan performans boyutları ve kullanım sıklıkları Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16. Araştırmalarda Kullanılan Performans Boyutları ve Kullanım Sıklıkları

Performans Boyutu	alışmalarda Kullanım Sıklığı
Etkinlik	30
Büyüme	29
Kr	26
Büyüklük	15
Likidite	9
Başarı/başarısızlık	7
Pazar payı	5
Kaldıraç	3

Kaynak: (Murphy, Trailer, & Hill, 1996).

Tablo 16'ya göre performans boyutlarından etkinlik, büyüme ve kr boyutlarının işletme araştırmalarında yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Araştırmalarda kullanılan bu performans boyutlarına ilişkin olarak kullanılan performans ltleri ise Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17. Performans Boyutlarına İlişkin ltler ve Sıklıkları

Performans Boyutu	lt	Kullanım Sıklığı	lt	Kullanım Sıklığı
<b>Etkinlik</b>	Yatırımın getirisi (ROI)	13	Ortalama varlıkların getirisi	2
	öz kaynakların getirisi (ROE)	9	Net satışlar/Toplam sermaye oranı	1
	Varlıkların getirisi (ROA)	9	Ortalama sermayenin getirisi	1
	Net değerin getirisi	6	İ krlilik oranı	1
	çalışan başına brüt gelir	3	Greli mamul maliyeti	1
<b>Büyüme</b>	Satışlardaki değerim	23	İş olanakları ortaya çıkarma	1
	çalışanlardaki değerim	5	şirket açma	1
	Pazar payındaki büyüme	2	şimdiki değerdeki değerim	1
	Net gelir marjındaki değerim	2	Satın alma sayısı	1
	CEO/sahip maaşlarındaki değerim	2	Vergi ncesi krda değerim	1
<b>Kr</b>	İşlilik maliyetleri/gelirde oranında değerim	1	Kredi büyümesi	1
	Satışların getirisi (ROS)	11	Pay senedi fiyat takdiri	1
	Net kâr marjı	8	Fiyat/kazanç oranı	1
	Brüt kâr marjı	7	Katılımcı vergilendirme	1
	Net kâr düzeyi	5	Pay senedi başına kazanç	1
	Faaliyetlerden net kâr	5	Ortalama satışların getirisi	1

	Vergi öncesi kâr	3	Ortalama net kâr marjı	1
	Müşteri artırımlı kâr tahmini	1	Piyasa/defter oranı	1
<b>Hacim likidite</b>	Satış düzeyi	13	Çalışan sayısı	5
	Nakit akış düzeyi	6	Nakit akış/satış oranı	1
	Büyümeyle finanse edebilme yeteneği	5	Envanter devri	1
	Cari oran	2	Alacak devir hızı	1
	Likidite oranı	2	Nakit akış/toplam borç oranı	1
	Toplam varlık devri	1	Çalışma sermayesi/satışlar oranı	1
	Nakit akış/yatırım oranı	1		
		Durdurulan iş	4	Mahkeme kararı ile faaliyet göstermek
<b>Başarı/ Başarısızlık</b>	Araştırmacı öznel değerlendirme	1	Yeni telefon numarası olmama	1
	Net değer getirisi	1	Sahip maaşı	1
	Katılımcı öznel değerlendirme	1	Brüt kazançta değişim	1
<b>Pazar payı</b>	Katılımcı değerlendirme	3	Üretim bilgi yönetim sistemi değeri	1
	İşletme mamul satışı/ sektör mamul satış oranı	1		
<b>Kaldıraç</b>	Borç/öz kaynak oranı	2	Uzun vadeli borç/öz kaynak oranı	1
	Faiz ödeme gücü	1	Paydaş sermayesi/toplam sermaye	1
<b>Diğer</b>	Çalışan devir hızındaki değişim	1	Görel kalite	1
	Kurumsal sponsora bağlılık	1		

Kaynak: (Murphy, Trailer, & Hill, 1996).

Tablo 17’de performans boyutlarına ilişkin ölçütlerin yer aldığı araştırmalarda etkinlik ile ilgili ölçütlerde yatırımın getirisi (ROI), büyüme ile ilgili ölçütlerde satışlardaki değişim, kâr ile ilgili ölçütlerde satışların getirisi (ROS), hacimle ilgili ölçütlerde satış düzeyi gibi ölçütlerin sıklıkla kullanılan ölçütler olduğu görülmektedir. Performans ölçümünün durumsal özellik gösterdiği ve bazı ölçütlerin sıklıkla kullanılmasının yanı sıra birbirinden farklı ölçütlerinde kullanıldığı görülmektedir.

#### 2.4.1. Finansal Performans Ölçüm Yöntemleri / Ölçütleri

Performans ölçütlerine ilişkin çok sayıda ülkede yapılan anket çalışmaları sonucunda finansal performans ölçütlerinin öncelikli olduğunu söylemek mümkündür. İngiltere’de performans ölçütlerine ilişkin yapılan bir anket çalışmasında finansal getiri ve işletme sermayesi gibi ölçütlerin ağırlıklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Abdel-Kader & Luther (2006) çalışmalarında İngiltere’deki gıda ve içecek sektöründeki işletmelerin finansal ölçütleri önemli ölçüde kullandıkları (%78), finansal olmayan ölçüt kullanımının ise düşük düzeyde olduğunu (%38) ifade etmişlerdir.

Friedl & Biloslavo (2009) Slovenya’da inşaat sektöründe kullanılan yönetim araçları ve finansal performans ilişkisi üzerine yapmış oldukları çalışmada, finansal performans ölçütleri olarak ikincil veri kullanmışlardır. Çalışmada özkaynak, özkaynakların getirisi

(ROE), özkaynak/varlıklar, borçlanma, çalışan başına katma değer ölçütleri finansal performans ölçütü olarak kullanılmıştır.

#### **2.4.1.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Finansal Performans**

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile işletmelerin finansal performansı üzerine literatürde çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmalarda finansal performans ölçümü için çeşitli ölçütler kullanılmıştır.

Macinatia & Anessi-Pessina (2014) yapmış oldukları çalışmada İtalya’da sağlık sektöründe durumsal faktörler, yönetim muhasebesi aracı kullanımı ve finansal performans ilişkisini incelemişlerdir. İtalya’daki kamu hastanelerine anket uygulanmış ve veriler analiz edilmiştir. Araştırmada finansal performans ölçütü olarak “faaliyet gelirleri” kullanılmıştır. Yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin genel soruların sorulduğu araştırma bulgularına göre yönetim muhasebesi araçları kullanımı maliyet düşürme stratejileri daha kompleks (s sofistike) yönetim muhasebesi dizaynlarını desteklemektedir. Benzer şekilde yönetim muhasebesi araçları kullanımı durumsal, örgütsel ve davranışsal değişkenlerden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenmektedir. Ayrıca araştırmada yönetim muhasebesi aracı kullanımı ile finansal performans arasında zayıf düzeyde, anlamlı ve pozitif ilişki bulunmuştur.

Rigby (2001) araştırmasında finansal performans ve yönetim muhasebesi aracı arasındaki ilişkiyi tam olarak ölçemese de finansal olarak başarılı işletmelerin kullandıkları araçlardan memnun olduklarını ifade etmiştir.

Kober, Subraamanniam, & Watson (2012) yapmış oldukları çalışmada toplam kalite yönetimi kullanımının küçük ve orta ölçekli işletmelerde finansal performans üzerine pozitif yönlü etkisinin olup olmadığını incelemişlerdir. Araştırmada finansal performans ölçümünde özkaynakların getirisi (ROE), varlıkların getirisi (ROA), finansal kaldıraç, satışların getirisi, aktif devir hızı, çalışan başına toplam gelir, çalışan başına kâr ölçütleri kullanılmıştır. Toplam kalite yönetimi aracının kullanımının finansal performans üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Al-Khadash & Feridun (2006) stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve finansal performans üzerine etkisi üzerine yapmış oldukları çalışmada varlıkların getirisi (ROA) finansal performans ölçütü olarak kullanılmıştır. Araştırmada yönetim muhasebesi araçları kullanımının finansal performansta gelişme sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ahmad (2017) küçük ve orta ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans ilişkisi üzerine yapmış olduğu çalışmada finansal performans ölçütü olarak satış büyüme, faaliyet kârı ve nakit akış büyüme oranını kullanmıştır. Performans ölçümü yöneticilerin algılarına göre elde edilen başarının 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmesi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile performans arasında güçlü ilişki bulunmuştur.

#### **2.4.2. Finansal Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri / Ölçütleri**

İşletme yöneticileri, işletme birimlerinin veya bütününün performansını belirlemek için finansal ölçütlerin yanı sıra finansal olmayan ölçütleri de kullanmaktadırlar. Finansal ölçütlerin yanında finansal olmayan ölçütlerinde kullanılması yöneticilere daha bütüncül bir değerlendirme imkânı sağlamaktadır. Ayrıca finansal olmayan bilgilere ilişkin raporlamalar raporlanan finansal bilgilerle denge kurulmasına yardımcı olabilmektedir. Finansal bilgilerin ilgi duyanlar açısından daha yararlı olmasını sağlayabilmektedir (Atrill & McLaney, 2009, s. 396).

Tam zamanında teslimler, müşteri şikayetleri, müşteri tekrar ziyaretleri, garanti kapsamında işlemler vb. finansal olmayan ölçütler işletme yöneticilerine işletme faaliyetlerinin yönetilmesinde faydalı bilgiler sunabilmektedir. Finansal olmayan ölçütlerle ölçülebilecek temel alanlara aşağıda yer verilmiştir (Atrill & McLaney, 2009, s. 396):

- Araştırma ve geliştirme harcamaları,
- Çalışan eğitimi ve moral,
- Mamul/hizmet kalitesi,
- Pazar payı,
- Çevresel ve sosyal konular.

Ahmad (2012) küçük ve orta ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin olarak yapmış olduğu çalışmada finansal olmayan performansı (işletme genel performansı – örgütsel performans) aşağıda sıralanan ölçütleri kullanmıştır.

- Müşteri şikayetleri sayısı,
- Müşteri tatmini araştırmaları,
- Garanti talepleri sayısı,
- Tam zamanında teslimler,



- Üretim süresi,
- Kusurlu üretim oranı,
- Çalışan devri,
- Devamsızlık oranı.

Abdel-Maksoud vd. (2016) yapmış oldukları çalışmada ileri yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı ve finansal olmayan performans üzerine etkisini incelemişlerdir. Finansal olmayan performans ölçümünde müşteri tatmini, mamul/hizmet kalitesi, tam zamanında teslimler, çalışan morali, verimlilik ve kapasite kullanılmıştır. Ankette bu ölçütler 7'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir.

Ahmad (2017) yapmış olduğu çalışmada küçük ve orta ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve performans arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmada kullanılan finansal olmayan ölçütler mamul kalitesi, tam zamanında teslim sayısı, ve işletme üretkenlik düzeyidir. Performans ölçümü yöneticilerin algılarına göre elde edilen başarının 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmesi ile gerçekleştirilmiştir.

#### **2.4.2.1. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Örgütsel Performans**

Literatürde stratejik planlama ile performans ilişkisine odaklı çok sayıda çalışma yer almaktadır. Ancak stratejik yönetim muhasebesi ile organizasyonel performans üzerine odaklı çalışma oldukça az sayıdadır. Yönetim muhasebesi araçları üzerine yapılan çalışmaların çoğunluğunu teorik çalışmalar oluştururken; ampirik çalışmalar oldukça sınırlı sayıdadır (Anna, 2015; Cinquini & Tenucci, 2007).

Cadez & Guilding (2008b) yapmış oldukları çalışmada performans ölçütü olarak yatırımın getirisi, müşteri tatmini ve yeni mamul geliştirmeyi kullanmışlardır. İşletmelerden rakiplerine kıyasla kendi performanslarını 7'li Likert ölçeğine göre derecelendirmelerini istemişlerdir.

Wang & Huynh (2013) bilgi yönetimi, yönetim muhasebesi araçları ve işletme performansı üzerine yaptıkları çalışmada bilgi yönetiminin yönetim muhasebesi uygulamaları ve işletme performansı arasında aracılık rolü üstlendiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca bilgi yönetiminin benimsenmesinin işletme performansı üzerinde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımından daha fazla etkili olduğu bulgulanmıştır. Araştırmada performans ölçümü için varlıkların getirisi, özkaynakların getirisi, yenilikçilik, mamul/hizmet kalitesi, müşteri

tatmini ölçütleri kullanılmıştır. Katılımcılardan geçmiş yılda sektör ortalamasına göre kendi işletmelerindeki durum sorulmuştur.

Ahmad (2012) yapmış olduğu çalışmada yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ile örgütsel performans ilişkisini incelemiştir. Çalışmada araçların kullanımı ile örgütsel performans arasında zayıf düzeyde pozitif yönlü ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Örgütsel performansın ölçümü için verimlilik düzeyi, mamul/hizmet kalitesi, zamanında teslim sayısı, satış büyüme oranı, faaliyet kârı büyüme oranı, nakit akış büyüme oranı ölçütleri kullanılmıştır.

Ittner, Lanen, & Larcker (2002) yapmış oldukları çalışmada faaliyet tabanlı maliyetleme aracının kullanımı ile işletme (üretim) performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırmada faaliyet tabanlı maliyetleme aracının kullanımı ile varlıkların getirisi (ROA) arasında ilişki bulunamamıştır. Araştırmada performans ölçümü için altı ölçüt kullanılmıştır. Bunlar: varlıkların getirisi (ROA), mamul/hizmet kalitesi, üretim maliyetinde değişim, üretim döngü süresi, üretim hızı ve verimlilik ölçütleridir.

Fullerton, Kennedy, & Widener (2014) yapmış olduğu çalışmada yalın üretim aracı ve işletme performansı ilişkisini incelemiştir. Araştırmada işletme performans ölçümü net satışlar, varlıkların getirisi (ROA), işletme kârlılığı, pazar payı ölçütleri ile yapılmıştır. Performansa ilişkin anket soruları 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir.

Anh (2016) yapmış olduğu çalışmada işletme performansı ölçümü için finansal ölçütler ve finansal olmayan ölçütleri birlikte kullanmıştır. Finansal performans işletme gelirleri, satış büyüme, yatırımın getirisi (ROI) üzerinden ölçülmüştür. Finansal olmayan performans müşteri tatmini, mamul/hizmet kalitesi, çalışan eğitimi ve geliştirme üzerinden ölçülmüştür. Performans için katılımcılardan kendi işletmelerini derecelendirmeleri istenmiştir.

Mat (2010) yapmış olduğu çalışmada yönetim muhasebesi araçlarındaki değişim ve performans üzerine etkisini incelemiştir. Örgütsel performans: işletme gelirleri, satış büyüme, yatırımın getirisi (ROI), faaliyetlerden nakit akışları, pazar payı, pazar geliştirme, yeni mamul geliştirme, araştırma ve geliştirme, maliyet düşürme ve kontrolü, personel geliştirme, işyeri ilişkileri, çalışan sağlığı ve güvenliği üzerinden ölçülmüştür.

Duh, Xiao, & Chow (2009) yapmış oldukları yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve işletme performansı araştırmasında işletme performansını altı ölçütle ölçmüşlerdir. Bunlar: maliyet etkinliği, müşteri tatmini, çalışan morali, iş tatmini ve benimseme, tam zamanında teslimler, yenilikçilik, sürekli iyileştirme ölçütleridir. Bu ölçütlere ilave olarak işletmelerin

finansal tablolarından varlıkların getirisi (ROA) ve satışların getirisi (ROS) hesaplanmış ve sübjektif performans göstergesi olarak analiz sürecine dahil edilmiştir.

Jusoh vd., (2008) yapmış oldukları çalışmada Malezya'da faaliyet gösteren işletmelerde (n=120) çoklu performans ölçütleri kullanımının işletme performansı üzerine etkisini incelemişlerdir. Anket uygulanarak işletmelerden (n=120) veri elde edilmiştir. Araştırma bulgularına göre iç işletme süreci ile yenilik-öğrenme ölçütleri ve finansal olmayan ölçütlerin kullanımı işletme performansını artıracak kadar önemli araçlardır. Ayrıca çoklu performans ölçütünün kullanımı daha pozitif çıktıkların elde edilmesine katkı sağlamaktadır.

## **2.5. Araştırmada Kullanılan Performans Ölçütleri**

Organizasyonel performans ölçümünde önemli olan iki temel nokta vardır. Bunlar: organizasyonel performansı gösterecek kavramsal çerçevenin saptanması ve organizasyonel performansın ölçümü için kesin ve elverişli ölçütlerin tanımlanmasıdır. Bu kapsamda değerlendirildiği zaman organizasyonel performans çok boyutlu, kompleks ve durumsal özellikte bir kavramı ifade etmektedir. Organizasyonel performansın ekonomik yönüne bakıldığında yaygın olarak kullanılan ölçütler varlıkların getirisi (ROA) ve satışlardaki büyümedir. Finansal performansın değerlendirilmesinde bu tür ölçütler doğru sonuçlar vermektedir ancak özellikle araştırmacılar için bu tür verilerin elde edilmesinde güçlüklerle karşılaşmaktadır. (Dess & Robinson, 1984). Günümüzde bu tür verilere ulaşılmasının geçmişe kıyasla daha olası hale geldiğini söylemek mümkündür. Örneğin kamuyu aydınlatma ilkesi kapsamında halka açık işletmelerin finansal tablolarının yayınlanması gibi zorunlu uygulamalar bu bilgileri daha ulaşılabilir kılmaktadır. Bu tür uygulamalar yardımıyla elde edilen veriler analiz edilmek suretiyle araştırmalar gerçekleştirilebilmektedir.

İşletme performansının ölçümünde, finansal performans ve finansal olmayan performans ölçütleri birlikte kullanılmaktadır. Bütün olarak işletme performansı ele alındığında kapasite kullanımı, verimlilik, müşteri memnuniyeti, yatırımın getirisi, satışlar, çalışanlar vb. gibi çok sayıda işletme unsurunun değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu performans unsurları için ölçütler ve bu ölçütler için veriler gerekmektedir. İkincil verilerin yanı sıra literatürde objektif ölçütlerin (örneğin finansal tablolar) yerine sübjektif ölçütlerin (örneğin yönetici görüşleri) kullanıldığı çalışmalara yaygın biçimde rastlanmaktadır. Kullanılan bu

sübjektif ölçütler hem finansal performans hem de finansal olmayan performans ölçümünde kullanılmaktadır.

Dess & Robinson (1984) yapmış olduğu çalışmada varlıkların getirisi (ROA) ve satışlardaki büyümeyi, objektif ve sübjektif ölçütlerle saptayarak bu veriler arasında pozitif yönlü güçlü bir korelasyonun olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Başka bir ifadeyle finansal performansın ölçümünde objektif verilerle sübjektif verilerin aynı sonuçları sağlayabildiği bulgulanmıştır.

### 2.5.1. Literatürde Yer Alan Performans Ölçütleri

Bu araştırma kapsamında kullanılan finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin belirlenmesi sürecinde gerçekleştirilen literatür taraması ile elde edilen bilgilere yer verilmektedir. Finansal ve finansal olmayan performansa ilişkin ölçütler ve araştırmalarda kullanım sıklıkları ayrı başlıklar halinde gösterilmektedir.

#### 2.5.1.1. Finansal Performans Ölçütleri

Performans ölçümünde kullanılan ölçütlerde bütün işletmeler için kullanılabilir değişmez ölçütlerin varlığından söz etmek güçtür. Her işletmenin kendisine uygun yeterli sayıda ölçütü belirleyerek kullanması gerekmektedir. Finansal performans ve finansal olmayan performans işletme genel performansını ortaya koymaktadır. Bu araştırma kapsamında işletmelerin finansal performansının ölçümü için kullanılacak ölçütler literatür taraması ve pilot uygulama doğrultusunda belirlenmiştir. Tablo 18’de literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kapsamında yapılan çalışmalarda kullanılan finansal performans ölçütleri ve kullanım sıklıkları verilmiştir.

Tablo 18. Literatürde Yer Alan Finansal Performans Ölçütleri

Çalışmalar	Net Satışlar	Satış Büyüme Oranı	Satışların Getirisi (ROS)	İşletme Gelirleri	Yatırımın Getirisi (ROI)	Varlıkların Getirisi (ROA)	Öz Kaynakların Getirisi (ROE)	Nakit Akışları	İşletme Kârlılığı	Faaliyet Kârı	Faaliyet Gelirleri	Finansal Kaldrac	Aktif Devir Hızı	Çalışan Başına Gelir	Çalışan Başına Kâr
(Anna, 2015)		x				x	x	x							
(Macinatia & Anessi-Pessina, 2014)											x				

(Cadez & Guilding, 2008b)						x									
(Wang & Huynh, 2013)							x	x							
(Cagwin & Bouwman, 2002)						x									
(Ahmad K. , 2012)		x							x	x					
(Ittner, Lanen, & Larcker, 2002)									x						
(Kober, Subraamanniam, & Watson, 2012)			x				x	x			x	x	x	x	
(Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014)	x						x			x					
(Anh, 2016)		x				x								x	
(Mat, 2010)		x		x	x				x						
(Duh, Xiao, & Chow, 2009)			x					x							
(Al-Khadash & Feridun, 2006)									x						
(Jusoh, Ibrahim, & Zainuddin, 2008)		x				x				x	x				
(Ajibolade, 2013)		x				x									
(Ahmad K. , 2017)		x								x		x			
<b>Kullanım Sıklığı</b>	<b>1</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Tablo 18'e bakıldığında literatürde yer alan çalışmalarda finansal performans ölçümünde en sık kullanılan ölçütlerin varlıkların getirisi (ROA), satış büyüme oranı, yatırımın getirisi (ROI) ve nakit akışları olduğu görülmektedir. Bu ölçütlere ilave olarak farklı ölçütler de kullanılabilir. Bu çalışmada kullanılacak finansal olmayan performans ölçütleri literatür taraması göz önünde bulundurularak belirlenmiştir. Sonrasında uzman görüşleri ve belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması sonucunda belirli bir sayıya indirilmiştir. Bu çalışmanın anketinde yer alan finansal performans ölçütleri:

- Varlıkların getirisi (ROA),
- Aktif devir hızı,
- Özsermaye kârlılığı (ROE),
- Brüt kâr oranı,
- Yatırımın getirisi (ROI),
- Satış büyüme oranı,
- Nakit akış,
- Satışların getirisi (ROS)'dir.

Finansal ölçütlerin belirlenmesinde işletme varlıkları, kaynakları, kârlılığı, satış, satış getirisi, yatırımın getirisi gibi mümkün olan bütün önemli konularda veri elde edilmesi amaçlanmıştır. Literatürde bu finansal ölçütlere ilave edilebilecek çok sayıda ölçüt yer almaktadır. Ancak bu ölçütlerin optimum sayıya indirilmesi hem veri toplama sürecinde hem de analiz sürecinde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

### 2.5.1.2. Finansal Olmayan Performans Ölçütleri

İşletme genel performansının ikinci unsuru finansal olmayan performansın ölçülmesidir. Bu araştırma kapsamında işletmelerin finansal olmayan performansının ölçümü için kullanılacak ölçütler literatür taraması ve pilot uygulama doğrultusunda belirlenmiştir. Tablo 19’da literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kapsamında yapılan çalışmalarda kullanılan finansal olmayan performans ölçütleri ve kullanım sıklıkları verilmiştir.

Tablo 19. Literatürde Yer Alan Finansal Olmayan Performans Ölçütleri

Çalışmalar	Pazar Payı	Mamul/hizmet Kalitesi	Yeni Mamul/hizmet Geliştirme	Müşteri Tatmini	Yenilikçilik	Değişime Adaptasyon	Çalışan Tatmini	Verimlilik Düzeyi	Zamanında Teslim Sayısı	Mamul/hizmet Üretim Hızı	Çalışan Eğitimi ve Geliştirme	Pazar Geliştirme	AR-GE	Çalışan Sağlığı ve Güvenliği	Maliyet Düşürme	Sürekli İyileştirme	İşyeri İlişkileri
(Anna, 2015)	x	x	x	x	x	x	x										
(Cadez & Guilding, 2008b)			x	x													
(Jusoh, Ibrahim, & Zainuddin, 2008)	x	x	x					x	x		x	x			x		
(Wang & Huynh, 2013)		x		x	x												
(Ahmad K. , 2012)		x						x	x								
(Abdel-Maksoud, Cheffi, & Ghoudi, 2016)		x		x			x	x	x								
(Ittner, Lanen, & Larcker, 2002)		x						x		x							
(Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014)	x																
(Anh, 2016)		x		x							x						
(Mat, 2010)	x		x								x	x	x	x	x	x	x
(Duh, Xiao, & Chow, 2009)				x	x		x		x							x	x
(Ahmad K. , 2017)		x						x	x								
<b>Kullanım Sıklığı</b>	<b>4</b>	<b>8</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Tablo 19’a bakıldığında literatürde yer alan çalışmalarda finansal olmayan performans ölçümünde en sık kullanılan ölçütlerin mamul/hizmet kalitesi, müşteri tatmini, verimlilik düzeyi ve zamanında teslim sayısı olduğu görülmektedir. Bu ölçütlere ilave olarak farklı ölçütler de kullanılabilir. Bu araştırmada kullanılacak finansal olmayan performans ölçütleri literatür taraması göz önünde bulundurularak belirlenmiştir. Sonrasında uzman

görüşleri ve belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması sonucunda belirli bir sayıya indirilmiştir. Bu araştırmanın anketinde yer alan finansal olmayan performans ölçütleri:

- Verimlilik düzeyi - kapasite kullanımı,
- Mamul/hizmet kalitesi,
- Müşteri tatmini,
- Yeni ürün geliştirme – yenilikçilik,
- Pazar payı,
- Tam zamanında mamul/hizmet teslimi,
- Sürekli iyileştirmeler,
- Çalışan morali, iş tatmini ve benimsemedir.

Bu ölçütlere ilave edilebilecek çok sayıda finansal olmayan performans ölçütü literatürde yer almaktadır. İşletmenin iç ve dış çevresine ilişkin bilgi sağlayacak optimum sayıda ölçütün seçilmesinde amaç veri toplama ve elde edilen verilerin analizi sürecinde etkinliğin sağlanmasıdır.

### **2.5.2. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümü**

Literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile ilgili araştırmalarda performans ölçümünde, finansal ölçütler (Tablo 18) ve finansal olmayan ölçütlerden (Tablo 19) yararlanılmıştır. Bu ölçütler aracılığıyla işletmelerin finansal performansı ve finansal olmayan performansı üzerine veriler elde edilmiştir. Bazı çalışmalarda bu iki ölçüt grubunun birlikte kullanılması suretiyle işletme genel performansına ilişkin veriler elde edilmiştir.

Performans ölçütlerinin araştırmalarda veri toplama araçlarında kullanım şekilleri birbirinden farklılık göstermektedir. Performans ölçümünde karşılaşılan ilk farklılık kullanılan ölçüt sayısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin Hult vd. (2004) çalışmalarında işletme performansı ölçümü için kârlılık, satışlardaki büyüme ve pazar payı olmak üzere üç ölçüt kullanırken; Mat (2010) işletme performansı ölçümü için işletme gelirleri, satış büyüme, yatırımın getirisi (ROI), faaliyetlerden nakit akışları, pazar payı, pazar geliştirme, yeni mamul geliştirme, araştırma ve geliştirme, maliyet düşürme ve kontrolü, personel geliştirme, işyeri ilişkileri, çalışan sağlığı ve güvenliği olmak üzere 12 performans ölçütü kullanmaktadır. Ortaya çıkan bu farklılık durumsallık teorisinin bir sonucu olduğu şeklinde yorumlanabilir. Çünkü performans ölçütü olarak bütün işletmeler için geçerli, belirli sayıda

ve değişmez ölçütlerden bahsetmek son derece güçtür. Dolayısıyla sayı ve çeşit açısından birbirinden farklı ölçütlerin kullanılması ile beklentileri karşılayacak performans verileri elde edilmektedir.

Performans ölçümü konusunda karşılaşılan ikinci farklılık ölçüt değerlendirme biçimidir. Örneğin bir işletme yöneticisi işletmesinin finansal performansını değerlendirirken varlıkların getirisi (ROA) ve yatırımın getirisi (ROI) ölçütlerini ele alarak finansal tablolar üzerinden yıllar itibariyle meydana gelen değişimi gözlemleyebilmektedir. Ancak araştırmacılar açısından ele alındığında ikincil veriler ve/veya işletme yöneticilerinin görüşleri -özellikle finansal tablo verilerine ulaşmanın mümkün olmadığı durumlarda- üzerinden hareketle araştırma süreçleri tamamlanmak durumundadır. Dess & Robinson (1984) yapmış oldukları çalışmada objektif ve sübjektif ölçütlerle finansal performansı saptayarak objektif ve sübjektif veriler arasında pozitif yönlü güçlü bir korelasyonun olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Yani finansal performansın ölçümünde objektif verilerle sübjektif verilerin aynı sonuçları sağlayabildiği bulgulanmıştır. Literatüre bakıldığında yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans üzerine yapılan çalışmalarda performans ölçümünde katılımcıların görüşleri (Abdel-Maksoud, Cheffi, & Ghoudi, 2016; Ahmad K. , 2017; Cadez & Guilding, 2008b; Wang & Huynh, 2013; Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014; Anh, 2016; Mat, 2010); (Anna, 2015; Aksoylu & Akın, 2013; Ahmad K. , 2012; Al & McLellan, 2013) yoğun bir biçimde kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra finansal tablolar gibi ikincil veri kaynakları kullanılarak performans ölçümünün gerçekleştirildiği (Duh, Xiao, & Chow, 2009; Friedl & Biloslavo, 2009; Kober, Subraamanniam, & Watson, 2012) çalışmalar da bulunmaktadır. Araştırma katılımcılarına işletme finansal ve finansal olmayan performansının değerlendirilmesine ilişkin olarak yöneltilen sorularda katılımcıların performans ölçütlerini kendi işletmeleri ve sektör ortalamalarına göre derecelendirmeleri istenmiştir. Literatürde bu yöntemle performans ölçümü yapılan çalışmalarda kullanılan ölçeklere Tablo 20'de yer verilmiştir.



Tablo 20. Literatürde Performans Ölçümünde Kullanılan Ölçekler

Çalışmalar	Performans Türü <sup>10,11</sup>	Kullanılan Ölçek	Aralık
(Anna, 2015)	Organizasyonel performans	5'li Likert	1-Çok kötü, 5-Çok iyi
(Al & McLellan, 2013)	Genel performans	Önem düzeyine göre sırala	-
(Ahmad K. , 2012)	Örgütsel performans	5'li Likert	1-Önemli ölçüde azaldı, 5-Önemli ölçüde arttı
(Ahmad K. , 2017)	Örgütsel performans	5'li Likert	1-Önemli ölçüde azaldı, 5-Önemli ölçüde arttı
(Abdel-Maksoud, Cheffi, & Ghouli, 2016)	Finansal olmayan performans	7'li Likert	0-Ölçülmemekte, 1-Önemli değil, 7-Son derece önemli
(Cadez & Guilding, 2008b)	İşletme performansı - rakiplerle kıyas	7'li Likert	1-Ortalamanın altında, 7-Ortalamanın üzerinde
(Wang & Huynh, 2013)	İşletme performansı	5'li Likert	1-Büyüme yok, 5-Çok hızlı büyüme
(Fullerton, Kennedy, & Widener, 2014)	İşletme performansı	5'li Likert	1-Önemli artış, 5-Önemli azalış
(Anh, 2016)	Finansal ve finansal olmayan performans	5'li Likert	1-Hiç tatmin edici değil, 5-Olağanüstü
(Mat, 2010)	Örgütsel performans	-	-5 Önemli düzeyde rakiplerden düşük performans, +5 Önemli düzeyde rakiplerden yüksek performans
(Jusoh, Ibrahim, & Zainuddin, 2008)	İşletme performansı	7'li Likert	1-Çok büyük ölçüde azaldı, 7-Çok büyük ölçüde arttı
(Duh, Xiao, & Chow, 2009)	İşletme performansı	-	1-Ortalamanın altında, 3-Ortalama civarında, 5-Ortalamanın üzerinde
(Cagwin & Bouwman, 2002)	Finansal performans	5'li Likert	1-Kesinlikle katılmıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum
(Kalkhouran, Nedaei, & Rasid, 2017)	İşletme performansı	5'li Likert	1-Ortalamanın altında, 5-Ortalamanın üzerinde

Tablo 20 incelendiğinde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve performans üzerine yapılan çalışmalarda performans ölçümünde katılımcı görüşlerinin değerlendirilmesinde yaygın bir biçimde Likert ölçeğinin kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda finansal tablolar gibi ikincil veri kaynaklarından veri elde edilerek performans ölçümü gerçekleştirilen çalışmalar oldukça az sayıdadır.

Bu araştırmada kullanılan finansal ve finansal olmayan performans ölçütleri anket üzerinde 5'likert ölçeğine göre (1-Düşük, 5-Yüksek) düzenlenmiştir. İkincil veri kaynaklarına ulaşmanın zorluğu ve literatürde bu araştırma ile benzer araştırmalarda performans

<sup>10</sup> Çalışmalarda kullanılan işletme performansı, organizasyonel performans, genel performans, işletme genel performansı, örgütsel performans gibi tanımlamalar aynı konuyu ifade etmektedir. Bu tabloda performans türü çalışmalarda geçtiği haliyle aktarılmaya çalışılmıştır. Genellikle finansal performans ve finansal olmayan performans ölçütlerinin birlikte kullanımı ile genel performans ölçümü yapılmaktadır.

<sup>11</sup> Çalışmalarda kullanılan performans ölçütleri için ilgili tablolara (Tablo 19, Tablo 18) bakınız.

ölçümünde Likert ölçeğinin yaygın biçimde kullanılması performans ölçümünde bu ölçeğin tercih edilmesine neden olmuştur.





## **BÖLÜM III**

### **3. ARAŞTIRMA DİZAYNI, METODOLOJİ, ANALİZ VE BULGULAR**

Araştırma amacı, problemi, sorusu, sınırlılıkları, hipotezleri, yöntemi, örnekleme, veri toplama aracı ve veri analiz yöntemlerine ilişkin açıklamalar bu bölümde yer almaktadır. Ayrıca araştırmaya katılımcılarının demografik özellikleri, yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyi, demografik özelliklere yönelik olarak yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve literatür taramasıyla geliştirilen hipotezlerin testleri ve elde edilen bulguların yorumlanması bu bölümde yer almaktadır.

#### **3.1. Araştırmanın Dizaynı ve Metodolojisi**

##### **3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

İşletmeler genel anlamda üretim faktörlerini bir araya getirerek mamul/hizmet arzı meydana getirmektedir. Bu yönüyle ele alındığında hemen hemen bütün işletmeler aynı fonksiyona sahiplerdir ancak her işletmenin kendine has uygulamaları, mamul/hizmet üretim/satış süreçleri ve performans değerlendirme kriterleri vardır. İşletmeler faaliyet süreleri boyunca çeşitli yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmakta; bu araçları kendi işletmelerine uyarlamakta ve hatta yeni yönetim muhasebesi araçları geliştirmektedirler. Literatürde çok sayıda yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi aracı yer almaktadır. İşletmelerin kendi durumlarına uygun araçları tercih etmeleri işletmeler arası uygulama farklılıklarını beraberinde getirmektedir. Ortaya çıkan bu farklılıklardan hareketle işletmelerin kullandığı araçlar ve araçların işletme performansı üzerindeki etkisinin incelenmesi planlanmaktadır.

Bu araştırmanın temel amacı yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının işletmelerin finansal performansı, finansal olmayan performansı ve genel performansı üzerine etkisinin incelenmesidir. Ayrıca işletmelerin demografik özellikleri ile yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasındaki fark araştırma kapsamında incelenmektedir. Bunlara ilave olarak geleneksel yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı düzeylerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Literatürde işletmelerin birbirinden farklı araçları kullanma nedenlerine ilişkin “durumsallık teorisi” (contingency) üzerine araştırmaların yapıldığı görülmektedir. Hemen her işletmenin kullanmakta olduğu yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları bulunmaktadır. Mutlak bir yönetim ve üretim sürecinin olmayışı; başka bir ifadeyle işletmelerin birbirlerinden farklı özellikler göstermesi farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum durumsallık teorisi kapsamında değerlendirilmektedir. Literatürde yer alan ve bu çalışmayla aynı amacı paylaşan çalışmalar işletmelerin yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin geri bildirim sağlamaktadır. Öğreticiler, araştırmacılar, uygulayıcılar ve yöntem geliştiriciler elde ettikleri bu geri bildirimlerle araştırma ve uygulamalarına yön verirken kullanabilecekleri bilgiye erişme imkânı elde edeceklerdir.

### **3.1.2. Araştırma Problemi**

Literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin çok sayıda araştırma yer almaktadır. Bu araştırmalarda geleneksel yönetim muhasebesi araçları olarak adlandırılan araçların yetersiz olduğu ve günümüz üretim ortamına uygun olmadıkları gibi eleştirilerin olduğu görülmektedir. Son dönemde geliştirilen ve çoğunlukla stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak adlandırılan araçların ise geleneksel araçları ikame edici veya geleneksel araçların eksik yönlerini giderici olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca literatürde yönetim muhasebesi araçları kullanımı işletmelerin mamul/hizmet sayısı, büyüklük, sektör vb. demografik özelliklere göre farklılık göstermekte olduğuna ilişkin bulgular yer almaktadır. Son olarak yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve işletme performansı üzerindeki etkisini gösteren çalışmalar sınırlı sayıdadır.

### 3.1.3. Araştırmanın Sorusu

Araştırmanın soruları aşağıda verilmiştir.

1. Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanım düzeyi nedir?
2. İşletmelerin demografik özelliklerine bağlı olarak yönetim muhasebesi araçları kullanımını farklılaşmakta mıdır?
3. Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının işletmelerin finansal performansı, finansal olmayan performansı ve genel performansı üzerine etkisi var mıdır?

### 3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular hiç şüphesiz ki örneklem ve örneklem büyüklüğünden etkilenmektedir. Çalışmada işletme ticari unvanlarına ve işletme sırrı olarak ifade edilebilecek özel hususlara anket formunda yer verilmemesine rağmen araştırmaya katılım konusunda olumsuz geri dönüşlerle karşılaşmıştır. Zaman ve maliyet kısıtı dolayısıyla anket uygulanan işletme sayısı belirli bir düzeyde kalmıştır. Ayrıca işletmelerin finansal verilerini paylaşmadaki tutumu performans ölçümünde finansal veriler yerine anket katılımcılarının performans algılarının<sup>12</sup> ölçümüne yönlendirmiştir. Bu araştırmada kullanılan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının yanı sıra literatürde çok sayıda araç yer almaktadır. Bütün araçların araştırma kapsamına alınması anketin uygulanabilirliği, analizler ve bulguların yorumlanması açısından güçlük meydana getirecektir. Belirli sayıdaki işletme grubuna anket uygulaması ve uzman görüşleri sonrasında yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları arasından seçim yapılarak belirli sayıda araç araştırma kapsamında ele alınmıştır.

### 3.1.5. Araştırmanın Hipotezleri

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve işletmelerin demografik özellikleri arasındaki farklılıkların incelenmesi amacıyla H<sub>1</sub> ve H<sub>2</sub> hipotezleri geliştirilmiştir. Bunlar:

---

<sup>12</sup> Araştırmada literatürdeki destekleyici bulgular nedeniyle performans ölçümü “performans algısı” üzerinden gerçekleştirilmiştir. Araştırmada performans algısı yerine performans ifadesi kullanılmaktadır.

*H<sub>1</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.*

*H<sub>2</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.*

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve finansal performans üzerinde etkisinin incelenmesi amacıyla H<sub>3</sub> ve H<sub>4</sub> hipotezleri geliştirilmiştir.

Bunlar:

*H<sub>3</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>4</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.*

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve finansal olmayan performans üzerinde etkisinin incelenmesi amacıyla H<sub>5</sub> ve H<sub>6</sub> hipotezleri geliştirilmiştir. Bunlar:

*H<sub>5</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>6</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.*

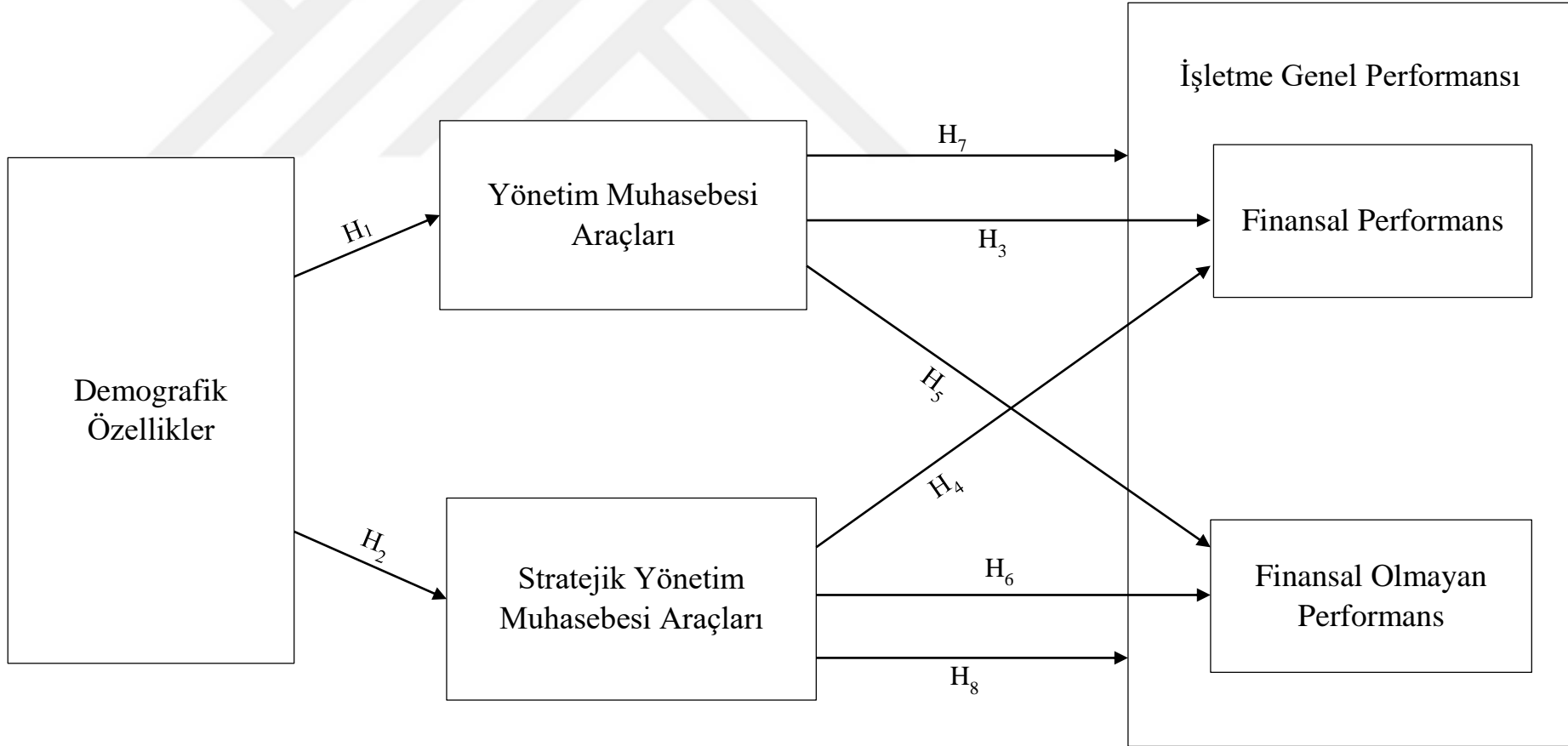
Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve genel performans üzerinde etkisinin incelenmesi amacıyla H<sub>7</sub> ve H<sub>8</sub> hipotezleri geliştirilmiştir.

Bunlar:

*H<sub>7</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.*

*H<sub>8</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.*

Sıralanan hipotezlerin test edildikleri değişkenlerle birlikte şematik olarak gösterimine Şekil 3'te yer verilmiştir.



Şekil 3. Araştırma Hipotezlerinin Şematik Gösterimi



### 3.1.6. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın başlangıcında kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirilerek yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları belirlenmiştir. Benzer şekilde performans ölçümünde kullanılacak ölçütlerin belirlenmesi için de literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Belirlenen bu araçlar ve ölçütlerle bir anket formu oluşturulmuştur. Anket formu<sup>13</sup> üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda işletmelerin demografik özelliklerine ilişkin sekiz soru yer almaktadır. İkinci kısımda yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve bu araçların kısa açıklamaları yer almaktadır. Araçların kullanımının ölçülmesine yönelik ifadeler 5’li Likert ölçeğine göre (1-Hiçbir zaman; 5-Her zaman) düzenlenmiştir. Üçüncü kısımda işletme finansal olmayan performansının ölçümü için sekiz ifade ve finansal performansın ölçümü için sekiz ifade 5’li Likert ölçeğine göre (1-Düşük; 5-Yüksek) düzenlenmiştir. Ayrıca bu ifadelerin birlikte kullanımı ile işletme genel performansı ölçülmüştür.

Araştırma kapsamında veriler toplanırken öncelikle küçük bir işletme grubuna (n=38) anket uygulanmıştır. Sonrasında gerçekleştirilen analizler ve uzman görüşleri ile ankete nihai şekli verilmiştir. Elde edilen verilerle hipotez testleri gerçekleştirilmiş ve bulgular yorumlanmıştır.

### 3.1.7. Araştırmanın Örneklemi ve Veri Toplama

Araştırmada kullanılan veriler söz konusu anketin Türkiye’nin çeşitli bölgelerinde faaliyet gösteren mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelere uygulanması suretiyle elde edilmiştir. Araştırmada rastgele örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Türkiye’de faaliyet gösteren, Borsa İstanbul’a kote olmuş gıda, dokuma, orman ürünleri ve mobilya, kağıt ve kağıt ürünleri, metal ana sanayi, metal eşya, makine, diğer imalat, teknoloji, ulaştırma-haberleşme-depolama, toptan ve perakende ticaret, elektrik-gaz-su, inşaat ve bayındırlık, tarım ve orman sektörlerinde yer alan 218 işletmeye anket formu e-posta yoluyla belirli aralıklarla ulaştırılmıştır. Buna ilave olarak Bursa, Konya, Kayseri, Gaziantep, İstanbul, Kocaeli, Manisa, Malatya, Adana, Çorum, Sakarya, Mersin, Denizli, Ankara, Hatay, İzmir, Antalya ve Balıkesir illerinde organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren toplam 3421

---

<sup>13</sup> Anket formu Ek-2’de verilmiştir.

işletmeye anket formu e-posta yoluyla belirli aralıklarla ulaştırılmıştır. Anket yoluyla veri toplama süresince birebir görüşmelerle de anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılmayı kabul eden katılımcılardan veriler elde edilmiştir. Elde edilen 226 anketten kullanılabilir olan 212'si ile analizler gerçekleştirilmiştir.

### **3.1.8. Araştırma Veri Analiz Yöntemleri**

Araştırma kapsamında geliştirilen  $H_1$  ve  $H_2$  hipotezleri “yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi, işletme türü (emek yoğun, sermaye yoğun)” değişkenleri için test edilmiştir. Faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet değişkenlerinin hipotez testlerinde farkların tespit edilmesi amacıyla “One-Way ANOVA” testi kullanılmıştır. İşletme türü değişkeninin hipotez testinde “Independent Samples T” testi kullanılmıştır.

$H_3$ ,  $H_5$ ,  $H_7$  hipotezleri yönetim muhasebesi araçlarından “maliyetleme araçları, bütçeleme/planlama araçları, performans yönetim araçları, yatırım karar destek araçları, fiyatlama araçları, kârlılık analizi araçları, faaliyet araçları” bağımsız değişkenleri ve “finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performans” bağımlı değişkenleri için test edilmiştir. Hipotez testlerinde “Çok değişkenli regresyon analizi” kullanılmıştır.

$H_4$ ,  $H_6$ ,  $H_8$  hipotezleri stratejik yönetim muhasebesi araçlarından “stratejik maliyetleme araçları, stratejik planlama-kontrol ve performans ölçümü, stratejik karar verme, rakiplerin muhasebesi, müşteri muhasebesi” bağımsız değişkenleri ve “finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performans” bağımlı değişkenleri için test edilmiştir. Hipotez testlerinde “Çok değişkenli regresyon analizi” kullanılmıştır.

### **3.2. Analiz ve Bulgular**

Araştırma katılımcılarının demografik özellikleri, yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyi, demografik özelliklere yönelik olarak yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve literatür taramasıyla geliştirilen hipotezlerin testleri ve elde edilen bulguların yorumlanması bu kısımda yer almaktadır.

### 3.2.1. Frekans Analizleri

Bu kısımda anket uygulanan işletmelerin faaliyet yılı, sektör, yıllık hasılat, personel sayısı, mamul/hizmet çeşidi sayısı, anketi yanıtlayan kişinin işletmedeki pozisyonu, eğitim durumu ve işletme emek yoğun-sermaye yoğun sınıflandırmasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımına ilişkin yüzdeler ve araç kullanımlarının genel ortalamaları yorumlanmıştır.

#### 3.2.1.1. Demografik Özelliklere İlişkin Veriler

Anket uygulanan işletmelerin demografik özelliklerine ilişkin frekans analizleri sonuçları bu kısımda yer almaktadır. İşletmelerin faaliyet süresi, faaliyet gösterdiği sektör, yıllık hasılat, personel sayısı, üretilen/satılan mamul hizmet sayısı, anket katılımcısının işletmedeki pozisyonu ve eğitim durumuna ilişkin anket sorularının frekans ve yüzde değerlerine Tablo 21’de yer verilmiştir.

Tablo 21. Demografik Özellikler

<b>Faaliyet Süresi</b>	Frekans	Yüzde	<b>Yıllık Hasılat</b>	Frekans	Yüzde
1-10 Yıl	26	12,3	1 – 500.000 TL	55	25,9
11-20 Yıl	49	23,1	500.001 – 1.000.000 TL	63	29,7
21-30 Yıl	57	26,9	1.000.001 – 8.000.000 TL	63	29,7
31-40 Yıl	53	25,0	8.000.001 – 40.000.000 TL	19	9,0
41 Yıl ve üzeri	27	12,7	40.000.001 TL ve üzeri	12	5,7
<b>Toplam</b>	<b>212</b>	<b>100,0</b>		<b>212</b>	<b>100,0</b>
<b>Personel Sayısı</b>	Frekans	Yüzde	<b>Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi</b>	Frekans	Yüzde
1-50	127	59,9	1-50	43	20,3
51-100	35	16,5	51-100	37	17,5
101-150	16	7,5	101-150	26	12,3
151-200	17	8,0	151-200	35	16,5
201-250	2	,9	201-250	16	7,5
251 ve üzeri	15	7,1	251 ve üzeri	55	25,9
<b>Toplam</b>	<b>212</b>	<b>100,0</b>		<b>212</b>	<b>100,0</b>
<b>Katılımcının İşletmedeki Pozisyonu</b>	Frekans	Yüzde	<b>Katılımcının Eğitim Düzeyi</b>	Frekans	Yüzde
İşletme Sahibi	26	12,3	İlköğretim	4	1,9
Genel Müdür	11	5,2	Lise	62	29,2
Muhasebe Müdürü/Şefi	56	26,4	Önlisans	35	16,5
Muhasebe Personeli	92	43,4	Lisans	67	31,6
SMMM	19	9,0	Yüksek Lisans	44	20,8
Diğer	8	3,8	Doktora	-	-
<b>Toplam</b>	<b>212</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>212</b>	<b>100,0</b>
<b>Sektör</b>	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde

<b>Tüketim Mamulleri İmalatı</b>	<b>68</b>	<b>32,1</b>	<b>Endüstriyel Mamuller</b>	<b>80</b>	<b>37,7</b>
Gıda, İçki ve Tütün	25	11,8	Metal Ana Sanayi	12	5,7
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	18	8,5	Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı	34	16,0
Orman Ürünleri ve Mobilya	13	6,1	Diğer İmalat Sanayi	27	12,7
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	12	5,7	Teknoloji	4	1,9
			Madencilik	1	,5
			Tarım, Orman ve Balıkçılık	2	,9
<b>Hizmet</b>	<b>64</b>	<b>30,2</b>	<b>İşletme Türü</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	3	1,4	Emek Yoğun	92	43,4
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	11	5,2	Sermaye Yoğun	120	56,6
Toptan ve Perakende Ticaret	36	17,0			
Elektrik, Gaz ve Su	1	,5			
İnşaat ve Bayındırlık	13	6,1			
<b>Toplam</b>				<b>212</b>	<b>100,0</b>

Tablo 21 incelendiğinde anket uygulanan işletmelerin büyük çoğunluğunun 11 yıl ile 40 yıl faaliyet süresini kapsayan dilimde yer aldıkları görülmektedir. İşletmelerin yıllık hasılatları ele alındığında işletmelerin çoğunluğunun 1 TL ile 8.000.000 TL aralığında hasılat elde ettikleri görülmektedir. Bu durum uygulamanın mikro, küçük ve orta ölçekli özelliklere sahip işletmelerin katılımının daha yüksek olduğunu göstermektedir. İşletmelerin büyük çoğunluğu (%59,9) 1-50 aralığında personel istihdam etmektedir. Üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ele alındığında 1-50 aralığında mamul/hizmet üreten/satan işletmenin çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Anketi yanıtlayan işletme temsilcisi ele alındığında muhasebe müdürü/şefi ve muhasebe personelinin en büyük yüzdelere sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların eğitim düzeyi ele alındığında üniversite mezunu olma durumunun büyük çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ele alındığında metal eşya, makine ve gereç yapımı sektörü ile toptan ve perakende ticaret sektörlerinin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Anket katılımcılarının 120'si işletmelerinin sermaye yoğun, 92'si ise emek yoğun faaliyet gösterdiğini ifade etmişlerdir.

İşletmelerden elde edilen verilere ilave olarak anket uygulanan işletmeler mikro ve küçük, orta, büyük ölçekli işletmeler olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Literatürde işletme büyüklüğüne ilişkin yer alan bulguların (CIMA, 2009; Pavlatos, 2015; Pierce & O'Dea, 1998; Šiška, 2016; Ahmad K. , 2012; Ahmad K. , 2017) bu araştırma kapsamında incelenmesi amacıyla yapılan bu gruplandırma KOSGEB'in "Küçük ve Orta Ölçekli

İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” madde 5’e (KOSGEB, 2005) göre gerçekleştirilmiştir. İlgili yönetmeliğe göre:

- *Mikro işletme: On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.*
- *Küçük işletme: Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.*
- *Orta büyüklükteki işletme: İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.*

Yönetmelikte belirtilmeyen büyük ölçekli işletmeler için bu araştırmada 250 ve üzeri çalışanı olan veya yıllık net satış hasılatı 40.000.000 TL’den fazla olan işletmeler büyük ölçekli işletmeler olarak değerlendirilmiştir. Bu sınıflandırmaya göre anket uygulanan işletmelerin 123’ü mikro ve küçük ölçekli, 71’i orta ölçekli, 18’i büyük ölçekli işletme sınıfına girmektedir. Mikro ve küçük ölçekli işletmeler birlikte ele alındığı için mikro ölçekli işletmeler bu araştırmada ayrı bir grup olarak değerlendirilmemiştir.

### **3.2.1.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı**

Araştırmanın bu kısmında anket uygulanan işletmelerin yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımına ortalama ve frekanslarla yer verilmiştir. Araçlar yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak birbirinden ayrı incelenmiştir. İki grup aracın kesiştiği araçlar (örneğin maliyetleme araçları) arasında karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla birlikte gösterilmiştir.

#### **3.2.1.2.1. Maliyetleme Araçları**

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından maliyetleme araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekanslarına Tablo 22’de yer verilmiştir. Maliyetleme araçlarının yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 22. Maliyetleme Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	4,16	,816	Frekans	0	7	35	87	83	212
			%	0	3,3	16,5	41,0	39,2	100,0
Standart Maliyetleme	3,69	,996	Frekans	5	20	58	82	47	212
			%	2,4	9,4	27,4	38,7	22,2	100,0
Sipariş Maliyetleme	3,31	1,323	Frekans	24	39	47	51	51	212
			%	11,3	18,4	22,2	24,1	24,1	100,0
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	3,24	1,067	Frekans	14	33	80	59	26	212
			%	6,6	15,6	37,7	27,8	12,3	100,0
Tam Maliyetleme	3,20	1,153	Frekans	18	40	64	61	29	212
			%	8,5	18,9	30,2	28,8	13,7	100,0
Parti Maliyetleme	3,14	1,200	Frekans	25	39	54	69	25	212
			%	11,8	18,4	25,5	32,5	11,8	100,0
Hedef Maliyetleme*	3,10	1,170	Frekans	28	24	86	47	27	212
			%	13,2	11,3	40,6	22,2	12,7	100,0
Safha Maliyetleme	2,92	1,329	Frekans	41	44	45	54	28	212
			%	19,3	20,8	21,2	25,5	13,2	100,0
Değer Zinciri Maliyetleme*	2,78	1,251	Frekans	39	53	58	39	23	212
			%	18,4	25,0	27,4	18,4	10,8	100,0
Kaizen Maliyetleme	2,62	1,135	Frekans	38	66	57	40	11	212
			%	17,9	31,1	26,9	18,9	5,2	100,0
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	2,41	1,104	Frekans	51	69	54	31	7	212
			%	24,1	32,5	25,5	14,6	3,3	100,0
Kalite Maliyetleme*	2,32	1,240	Frekans	72	55	42	31	12	212
			%	34,0	25,9	19,8	14,6	5,7	100,0
Yaşam Seyri Maliyetleme*	2,27	1,204	Frekans	69	66	42	21	14	212
			%	32,5	31,1	19,8	9,9	6,6	100,0
Özellik Maliyetleme*	2,25	1,205	Frekans	78	49	46	31	8	212
			%	36,8	23,1	21,7	14,6	3,8	100,0

\* İşaretli araç(lar) stratejik araçlardır. Karşılaştırma yapmak amacıyla burada diğer maliyetleme araçlarıyla birlikte gösterilmiştir.

Kullanım sıklığı ölçümü "1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman" aralığında.

Tablo 22 incelendiğinde genel üretim giderlerinin dağıtım aracının en çok kullanılan maliyetleme aracı olduğu görülmektedir. Sonrasında yer alan araçlar literatürde geleneksel olarak adlandırılan araçlar olarak ele alınabilir. En az kullanıma sahip maliyetleme araçları ise son dönemde geliştirilen araçlar olarak değerlendirilebilir. Bu durumda son dönemde geliştirilen maliyetleme araçları için -ortanın altında olmakla birlikte- belirli bir kullanım düzeyine sahip oldukları ancak geleneksel olarak kabul edilen maliyetleme araçlarının hala daha fazla kullanıldığını söylemek mümkündür.

Emek yoğun üretim anlayışından teknoloji yoğun üretim anlayışına geçiş ile birlikte direkt işçilik giderlerinin toplam maliyet içerisinde önemi azalırken; genel üretim giderlerinin

önemi göreceli olarak artmıştır (Civelek & Özkan, 2011, s. 631). Örneğin teknoloji yatırımlarına bağlı olarak daha az direkt işçi çalıştırılması, sabit varlık yatırımlarına bağlı olarak amortisman, elektrik, bakım-onarım, sigorta gibi giderlerin üretim giderleri içerisindeki payının artmasına neden olmuştur. Bu durum üretim işletmelerinin genel üretim maliyetlerine maliyet minimizasyonu açısından odaklanmalarına; maliyet yönetimi açısından ise doğru raporlar hazırlayarak kârlılığı artırıcı, israfi önleyici kararlar almalarını sağlamaktadır.

Standart maliyetleme aracının kullanımı maliyetlerin hesaplanmasında kolaylık sağlaması ve üretim maliyetlerini standart hale dönüştürmesi nedeniyle işletmeler tarafından tercih edilmektedir.

Sipariş maliyetleme aracının müşteri ve/veya proje odaklı çalışan işletmeler tarafından tercih edilen araçlardandır. Değişken maliyetleme aracı direkt ilk madde malzeme, elektrik gibi değişken giderler üzerine odaklanarak işletmeye sağladığı katkı payı hesaplamasında maliyet ve performans ilişkisi ortaya koymaktadır. Tam maliyetleme ile üretim maliyetlerinin yanında diğer pazarlama ve yönetim maliyetleri üzerinde odaklanılarak bir parti, proje ve/veya döneme ilişkin performans ölçülmektedir.

Geleneksel maliyetleme yöntemlerinin daha fazla tercih edilmesinde temel faktör uygulamasının kolay olması, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımında uygulayıcıların bilgi ve tecrübelerinin yeterli olmaması gösterilebilir.

### 3.2.1.2.2. Bütçeleme/Planlama Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından bütçeleme/planlama araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 23'te verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 23. Bütçeleme/Planlama Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Mali Yıl Tahminleme	3,58	1,156	Frekans	19	11	58	77	47	212
			%	9,0	5,2	27,4	36,3	22,2	100,0
Artırımlı Bütçeleme	3,29	1,227	Frekans	27	20	65	64	36	212
			%	12,7	9,4	30,7	30,2	17,0	100,0
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	2,44	1,236	Frekans	63	50	55	30	14	212
			%	29,7	23,6	25,9	14,2	6,6	100,0
Esnek Bütçeleme	2,38	1,147	Frekans	53	76	44	28	11	212

			%	25,0	35,8	20,8	13,2	5,2	100,0
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	2,18	1,226	Frekans	84	54	37	26	11	212
			%	39,6	25,5	17,5	12,3	5,2	100,0
Tahmin Yürütme	2,15	1,372	Frekans	105	32	31	26	18	212
			%	49,5	15,1	14,6	12,3	8,5	100,0

*Kullanım sıklığı ölçümü "1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman" aralığında.*

Tablo 23'e göre mali yılı tahminleme en çok kullanılan bütçeleme/planlama aracıdır. En çok kullanılan iki araç ele alındığında işletmelerin geçmiş yıl bütçeleri üzerinden enflasyon, üretim hacmi, nakit giriş ve çıkışları gibi değişkenleri ele alarak bütçeleme/planlama işlerini gerçekleştirdikleri görülmektedir. Tahmin yürütme, sıfır tabanlı bütçeleme ve esnek bütçeleme araçları geçmiş yıl verilerini kullanmak yerine daha kısa vadeler için hazırlanan, güncellenen ve farklı üretim kapasiteleri için uyumlu araçlardır. Yenilikçi olarak kabul edilebilecek bu araçların kullanımını ise daha düşüktür. Bu durum son dönemde geliştirilen araçların belirli bir kullanım düzeyine sahip olduğu ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların kullanımının hala yaygın olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Mali yıl tahminleme aracı işletmenin geçmiş ve şimdiki durumu göz önünde bulundurarak gelecek döneme ilişkin tahmin edilen bilgileri sunmaktadır. İşletmenin gelecek döneme ilişkin planlama sürecinde karar vericilere finansal bilgilerle destek sağlayarak geleceğin planlanmasına yardımcı olmaktadır. Artırımlı bütçeleme aracı işletmenin geçmiş dönemlerde yapmış olduğu bütçelerin üzerinde belirli artışlar gerçekleştirilerek gelecek dönem bütçelerinin hazırlanmasını ifade etmektedir. Bu iki bütçeleme aracının kullanımının yüksek oluşunun nedeni bu araçların uygulamasının diğer bütçeleme araçlarına göre nispeten kolay olmasıdır.

### 3.2.1.2.3. Performans Yönetim Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından performans yönetimi araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 24'te verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 24. Performans Yönetim Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Vergi Öncesi Kâr	3,64	,975	Frekans	7	12	74	76	43	212
			%	3,3	5,7	34,9	35,8	20,3	100,0
Bütünleşik Performans Ölçümü*	2,99	1,060	Frekans	15	58	71	51	17	212
			%	7,1	27,4	33,5	24,1	8,0	100,0



İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	2,62	1,131	Frekans %	41 19,3	56 26,4	70 33,0	33 15,6	12 5,7	212 100,0
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	2,45	1,145	Frekans %	45 21,2	80 37,7	46 21,7	28 13,2	13 6,1	212 100,0
Ekonomik Katma Değer	2,42	1,204	Frekans %	57 26,9	63 29,7	52 24,5	25 11,8	15 7,1	212 100,0

\* İşaretli araç(lar) stratejik araçlardır. Karşılaştırma yapmak amacıyla burada diğer maliyetleme araçlarıyla birlikte gösterilmiştir.

Kullanım sıklığı ölçümü "1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman" aralığında.

Tablo 24 ele alındığında vergi öncesi kârın en çok kullanılan performans yönetim aracı olduğu görülmektedir. Bütünleşik performans ölçümü aracı stratejik yönetim muhasebesi araçlarından birisidir. Bu araç işletme performans yönetimi için finansal ve finansal olmayan bilgilerin bir arada kullanılmasını ifade etmektedir. Stratejik yönü ile yenilikçi olarak kabul edilebilecek bu aracın kullanım düzeyinin orta seviyelerde olması performans yönetimi noktasında önemli bir bulgudur. İşletme süreç yeniden yapılandırma, balanced scorecard ve ekonomik katma değer araçları son dönemde geliştirilen araçlar olarak ifade edilebilir. Bu durum son dönemde geliştirilen araçların belirli bir kullanım düzeyine sahip oldukları ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların kullanımının hala yaygın olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Vergi öncesi kâr, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği hasılatın, bu hasılatın elde edilme sürecinde katlanılan giderlerin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Bu aracın kullanımının yüksek oluşu, işletmelerin kârlılığı önemli bir performans göstergesi olarak ele aldıklarını göstermektedir. CIMA (2009) tarafından yapılan araştırmada da bu araç en çok kullanılan araçlardan birisidir. Bununla birlikte bütünleşik performans ölçümü aracının kullanım düzeyi işletmelerin finansal performans ölçütlerinin yanı sıra finansal olmayan performans ölçütlerini de kullanmaya başladıklarını göstermektedir. Başka bir ifadeyle kârlılık gibi bir finansal performans ölçütünün yanı sıra müşteri şikâyetleri, müşteri tatmini, tam zamanında teslimler gibi finansal olmayan performans ölçütlerini de kullanmaya başladıklarını göstermektedir.

#### 3.2.1.2.4. Yatırım Karar Destek Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından yatırım karar destek araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 25'te verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 25. Yatırım Karar Destek Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Geri Ödeme Süresi	3,39	1,063	Frekans	10	30	73	65	34	212
			%	4,7	14,2	34,4	30,7	16,0	100,0
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	2,77	1,100	Frekans	32	47	84	35	14	212
			%	15,1	22,2	39,6	16,5	6,6	100,0
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	2,73	1,140	Frekans	33	59	69	35	16	212
			%	15,6	27,8	32,5	16,5	7,5	100,0
Tamamlama Sonrası Denetimleri	2,68	1,243	Frekans	41	64	48	39	20	212
			%	19,3	30,2	22,6	18,4	9,4	100,0
Net Bugünkü Değer	2,68	1,123	Frekans	34	61	71	31	15	212
			%	16,0	28,8	33,5	14,6	7,1	100,0
İç Kârlılık Oranı	2,58	1,122	Frekans	37	72	61	28	14	212
			%	17,5	34,0	28,8	13,2	6,6	100,0

*Kullanım sıklığı ölçümü “1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman” aralığında.*

Tablo 25’e göre geri ödeme süresi en çok kullanılan yatırım karar destek aracıdır. İç kârlılık oranı, net bugünkü değer araçları geri ödeme süresi ve basit getiri oranı araçlarına oranla biraz daha karmaşık yapıda araçlar olarak ifade edilebilir. Tamamlama sonrası denetimleri ise yatırım projesi ile uygulama arasındaki farklılıkların denetimini kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle hedefler ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmaların üzerine odaklanmaktadır. Bu yönüyle daha yenilikçi bir araç olarak ele alındığında kullanım düzeyinin belirli bir noktada olması önemli bir bulgudur.

Günümüzde mamul/hizmetlerin yaşam sürelerinin oldukça kısalmış olduğu görülmektedir. İşletmeler yeni mamul/hizmet geliştirmelerine bağlı olarak ortaya çıkacak yatırım projelerini değerlendireceği araçlara ihtiyaç duymaktadırlar. Çünkü mamul/hizmet geliştirme süreci oldukça maliyetli bir süreçtir. Yanlış yatırım kararları işletmelerin sermayelerini kaybetmelerine veya faaliyetlerini sonlandırmalarına yol açabilmektedir. Geri ödeme süresi aracı işletmelerin bir yatırımdan elde edecekleri net nakit akışlarının ilgili yatırım için katlanılan harcamaları karşıladığı süre uzunluğunu ifade etmektedir. Basit getiri oranı aracı ise yatırımın kapsadığı zaman süresi boyunca elde edilecek ortalama kârın ortalama yatırım tutarına bölünmesiyle elde edilmektedir. Her iki aracın uygulaması da diğer yatırım karar destek araçlarına kıyasla kolaydır. Bu araçların kullanım düzeyinin yüksek olmasının nedeni uygulamalarının kolay olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

### 3.2.1.2.5. Fiyatlama Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından fiyatlama araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 26’da verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 26. Fiyatlama Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Maliyet Artı Fiyatlama	4,07	,876	Frekans	0	13	35	88	76	212
			%	0	6,1	16,5	41,5	35,8	100,0
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	3,34	1,025	Frekans	6	39	73	64	30	212
			%	2,8	18,4	34,4	30,2	14,2	100,0
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	3,32	,989	Frekans	3	43	77	61	28	212
			%	1,4	20,3	36,3	28,8	13,2	100,0
Segment Fiyatlama	3,17	1,074	Frekans	10	50	74	51	27	212
			%	4,7	23,6	34,9	24,1	12,7	100,0
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	3,08	1,193	Frekans	17	58	60	44	33	212
			%	8,0	27,4	28,3	20,8	15,6	100,0
Stratejik Fiyatlama*	2,77	1,158	Frekans	30	60	71	30	21	212
			%	14,2	28,3	33,5	14,2	9,9	100,0

\* İşaretili araç(lar) stratejik araçlardır. Karşılaştırma yapmak amacıyla burada diğer maliyetleme araçlarıyla birlikte gösterilmiştir.

Kullanım sıklığı ölçümü “1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman” aralığında.

Tablo 26’ya göre maliyet artı fiyatlama en çok kullanılan fiyatlama aracıdır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından stratejik fiyatlama aracı belirli bir kullanım düzeyine sahip olmasına rağmen en az kullanılan fiyatlama aracıdır. Stratejik yönü dolayısıyla yenilikçi araç olarak ele alınabilecek stratejik fiyatlama aracı diğer geleneksel olarak ifade edilebilecek fiyatlama araçlarından daha düşük bir kullanıma sahiptir. Bu durum son dönemde geliştirilen fiyatlama aracının belirli bir kullanım düzeyine sahip olduğu ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların kullanımının hala yaygın olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Maliyet artı fiyatlama aracına göre işletmeler bir mamul/hizmete ilişkin fiyat belirlerken, ilgili mamul/hizmetin üretiminde katlanılan harcamaların üzerine belirli bir kâr ilave etmektedir. Bu fiyatlama aracı mamul/hizmet fiyatlamasında pazara ilişkin bilgilerden ziyade işletmenin o mamul/hizmetin üretim maliyetine odaklanmaktadır. Uygulama açısından oldukça kolay olan bu araç pazar durumunu, müşteri taleplerini ve işletmenin pazara ilişkin hedeflerini dikkate almamaktadır. Mamul/hizmet fiyatlamasında maliyetlerin doğru hesaplanması büyük önem arz etmektedir. Bu yöntemde işletmeler iki temel risk ile karşı karşıyadırlar. Birincisi yanlış maliyet hesaplarına bağlı olarak yanlış satış fiyatının

belirlenmesi riski, ikinci durum ise işletmeye değer katan/katmayan mamul/hizmetlerin yanlış tespit edilmesidir. Bunun sonucunda işletmeler satış hacminde daralma, yanlış mamul/hizmet portföyünün oluşturulması sonucu yüksek maliyetlere maruz kalma ve kıt kaynakların tüketilmesi durumu söz konusu olmaktadır. Bu yöntemin taşıdığı bu risklerden dolayı stratejik fiyatlama yöntemi ortaya çıkmıştır. Bu yöntem ile finansal bilgilerin yanında pazar/müşteri odaklı finansal olmayan bilgiler de fiyatlama kriterleri olarak dikkate alınmaktadır.

Pazara nüfuz etme ve pazar (talep) odaklı fiyatlama araçlarının –mamul/hizmet türüne göre değişmekle birlikte- işletmelerin özellikle rekabet yoğun pazar şartlarında varlığını sürdürebilmek için kullanacağı fiyatlama araçları olduğunu söylemek mümkündür. Bu araçların kullanımı ile işletmelerin mamul/hizmet fiyatlamasında uzun vadede kâr elde edecek ve pazar şartlarını dikkate alan fiyatlama politikalarını izlemekte oldukları söylenebilir.

### 3.2.1.2.6. Kârlılık Analizi Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından kârlılık analizi araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 27’de verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 27. Kârlılık Analizi Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Başabaş Noktası Analizi	3,74	,922	Frekans	4	16	53	98	41	212
			%	1,9	7,5	25,0	46,2	19,3	100,0
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	3,33	1,085	Frekans	5	55	49	72	31	212
			%	2,4	25,9	23,1	34,0	14,6	100,0
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	3,12	1,103	Frekans	15	46	75	50	26	212
			%	7,1	21,7	35,4	23,6	12,3	100,0
Müşteri Kârlılık Analizi*	2,87	1,126	Frekans	26	54	70	45	17	212
			%	12,3	25,5	33,0	21,2	8,0	100,0

\* İşaretili araç(lar) stratejik araçlardır. Karşılaştırma yapmak amacıyla burada diğer maliyetleme araçlarıyla birlikte gösterilmiştir.

Kullanım sıklığı ölçümü “1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman” aralığında.

Tablo 27 ele alındığında başabaş noktası analizi aracının en çok kullanılan kârlılık analizi aracı olduğu görülmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından müşteri kârlılık analizi aracı ise en az kullanıma sahip olan araçtır. Bu durum son dönemde geliştirilen

kârlılık analizi araçlarının belirli bir kullanım düzeyine sahip olduğu ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların kullanımının hala yaygın olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Başabaş noktası analizi aracı işletmenin üretilen mamul/hizmetin işletme giderlerini karşıladığı satış miktarının ve/veya satış hasılatının hesaplanmasında kullanılmaktadır. Geleneksel olarak ifade edilebilecek bu aracın kullanımının yüksek olması işletmelerin günümüzde hala bu aracı yoğun bir biçimde kullandıklarını göstermektedir. Bu aracın yaygın kullanımının temelinde işletmelerin satış hedefi ve bu hedefe bağlı olarak mamul/hizmet üretimi ile ortaya çıkan maliyet ve giderler sonucunda asgari olarak yapılması gereken üretim hacmi ve başabaş noktasının hesaplanmasında net bilgiler vermektedir. Bu aracın kullanımının kolay olmasına karşılık fiyatlardaki değişimi dikkate almaması ve mamul/hizmet çeşidinin çok olması durumunda ortak maliyetlerin mamul/hizmetlere dağıtımındaki sıkıntılar başlıca eleştiriler olarak gösterilmektedir.

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak yazılım şirketleri işletmelere özgü stok yönetim, muhasebe-finans, müşteri takibi, insan kaynakları vb. programlar geliştirmektedirler. Bu sayede işletmeler bölge, mağaza, mamul/hizmet kârlılık analizlerini müşteri bazında analiz edebilmektedirler. Örneğin marketler zincirinde yer alan bir mağazaya giren müşteri sayısına bağlı olarak müşterinin alışverişine göre sepet ortalaması hesaplanmakta ve bu sepet ortalamasında yer alan mamul/hizmetler: bölge, mağaza, müşteri ve mamul/hizmet bazlı analiz edilebilmektedir. Bu sayede yöneticiler mamul/hizmet çeşitlendirmesi sağlamaya ve müşteri başına alışveriş sepet ortalamasını artırmaya çalışabilmektedirler. Bu durum mevcut müşterilerin kârlılıklarını artırmaya yönelik bir müşteri kârlılık analizidir.

### 3.2.1.2.7. Faaliyet Araçları

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarından faaliyet araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 28'de verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 28. Faaliyet Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
SWOT Analizi	3,20	1,075	Frekans	11	46	71	58	26	212
			%	5,2	21,7	33,5	27,4	12,3	100,0
Toplam Kalite Yönetimi	3,08	1,130	Frekans	19	46	70	53	24	212
			%	9,0	21,7	33,0	25,0	11,3	100,0

Risk Yönetimi	2,87	1,157	Frekans	28	55	64	47	18	212
			%	13,2	25,9	30,2	22,2	8,5	100,0
Müşteri İlişkileri Yönetimi	2,76	1,233	Frekans	36	63	50	42	21	212
			%	17,0	29,7	23,6	19,8	9,9	100,0

*Kullanım sıklığı ölçümü "1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman" aralığında.*

Tablo 28'e göre SWOT analizi en çok kullanılan faaliyet aracıdır. Müşteri ilişkileri yönetimi en az kullanıma sahip faaliyet aracıdır. Bu araçların son dönemde geliştirilen ve geleneksel olarak ayırma tabi tutulması güçtür.

SWOT analizi işletmenin kendi durumunu şekillendirmesi için işletme içinde veya dışında işletmeye ilişkin güçlü ve zayıf yönlerin, fırsatlar ve tehditlerin belirlenmesidir. İşletmelere kendi kapasitelerini ve zayıflıklarını gösterme noktasında önemli rol oynayan bu aracın kullanımı olası fırsatların değerlendirilmesi ve olası tehditlerden kaçınılması noktasında işletmeye yarar sağlamaktadır. Toplam kalite yönetimi işletmenin hemen her sürecinde hata ve kayıpların önlenmesiyle tüketicilere en yüksek faydanın sağlanmasında kullanılmaktadır. Risk yönetimi işletme faaliyetleri süresince ortaya çıkabilecek ve işletmenin zararına yol açabilecek konuların önlenmesi için gerçekleştirilen uygulamaları ifade etmektedir. Müşteri ilişkileri yönetimi her müşterinin işletmeye sağladığı yararın farklı ekonomik değere sahip olduğunu; dolayısıyla farklı müşteriler için farklı uygulamaların gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

### 3.2.1.2.8. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin kullanım ortalamaları ve frekansları Tablo 29'da verilmiştir. Bu araçların yukarıdan aşağıya sıralanması kullanım ortalamalarına göre yapılmıştır.

Tablo 29. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı Ortalamaları ve Frekansları

Araçlar	Ortalama	Std. Sapma		1	2	3	4	5	Toplam
Hedef Maliyetleme	3,10	1,170	Frekans	28	24	86	47	27	212
			%	13,2	11,3	40,6	22,2	12,7	100,0
Rakiplerin Durumunu İzleme	3,01	,998	Frekans	10	57	83	45	17	212
			%	4,7	26,9	39,2	21,2	8,0	100,0
Bütünleşik Performans Ölçümü	2,99	1,060	Frekans	15	58	71	51	17	212
			%	7,1	27,4	33,5	24,1	8,0	100,0
Müşteri Kârlılık Analizi	2,87	1,126	Frekans	26	54	70	45	17	212
			%	12,3	25,5	33,0	21,2	8,0	100,0
	2,84	1,044	Frekans	21	56	85	35	15	212

Benchmarking (Kıyaslama)			%	9,9	26,4	40,1	16,5	7,1	100,0
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	2,83	1,213	Frekans	31	61	57	40	23	212
			%	14,6	28,8	26,9	18,9	10,8	100,0
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	2,80	1,147	Frekans	25	72	52	46	17	212
			%	11,8	34,0	24,5	21,7	8,0	100,0
Değer Zinciri Maliyetleme	2,78	1,251	Frekans	39	53	58	39	23	212
			%	18,4	25,0	27,4	18,4	10,8	100,0
Stratejik Fiyatlama	2,77	1,158	Frekans	30	60	71	30	21	212
			%	14,2	28,3	33,5	14,2	9,9	100,0
Stratejik Maliyet Yönetimi	2,61	1,185	Frekans	39	70	55	30	18	212
			%	18,4	33,0	25,9	14,2	8,5	100,0
Kalite Maliyetleme	2,32	1,240	Frekans	72	55	42	31	12	212
			%	34,0	25,9	19,8	14,6	5,7	100,0
Yaşam Seyri Maliyetleme	2,27	1,204	Frekans	69	66	42	21	14	212
			%	32,5	31,1	19,8	9,9	6,6	100,0
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	2,27	1,324	Frekans	83	49	39	21	20	212
			%	39,2	23,1	18,4	9,9	9,4	100,0
Özellik Maliyetleme	2,25	1,205	Frekans	78	49	46	31	8	212
			%	36,8	23,1	21,7	14,6	3,8	100,0
Marka Değerleme	2,18	1,245	Frekans	83	58	36	20	15	212
			%	39,2	27,4	17,0	9,4	7,1	100,0
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	2,07	1,216	Frekans	93	55	32	20	12	212
			%	43,9	25,9	15,1	9,4	5,7	100,0

*Kullanım sıklığı ölçümü "1- Hiçbir zaman – 5-Her zaman" aralığında.*

Tablo 29'a göre stratejik maliyetleme araçları içerisinde en çok kullanılan araç hedef maliyetleme aracıdır. Stratejik planlama, kontrol ve performans ölçümü aracı olarak bütünleşik performans ölçümü aracı en çok kullanılan araçtır. Stratejik karar verme açısından en çok kullanılan araç stratejik fiyatlama aracıdır. Rakiplerin muhasebesi araçlarından en çok kullanılan araç rakiplerin durumunu izleme aracıdır. Müşteri muhasebesi araçları açısından en çok kullanılan araç müşteri kârlılık analizi aracıdır. Genel olarak stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ele alındığında bu araçların ortanın üzerinde kullanıma sahip olduğu görülmektedir.

Hedef maliyetleme yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren günümüz işletmelerinin üretim aşamasından önce mamul/hizmetin maliyetinin hedef fiyat ve kâra göre şekillendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu stratejik yönetim muhasebesi aracının kullanımının yüksek olması rekabet ortamının gereklerinden birisidir. İşletmeler mamul/hizmetlerini piyasaya göre şekillendirmek durumundadır. Ayrıca işletmeler rekabet ortamı içerisinde faaliyetlerini gerçekleştirdikleri için zaman zaman rakiplerinin durumunu izlemek zorundadır. Bu sayede rekabetçi üstünlük sağlanabilecek ve işletmenin sürdürülebilirliği gerçekleştirilebilecektir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı

genel olarak ele alındığında rakiplerin durumunu izleme, müşteri kârlılık analizi, benchmarking, rakiplerin maliyet değerlendirmesi araçlarının kullanımını diğerlerine göre yüksektir. Bu araçların ortak noktası piyasa ve rakiplere ilişkin araçlar olmasıdır. Bu araçların kullanımının yüksek olması işletmelerin piyasa ve rakiplere ilişkin bilgileri yönetim süreçlerinde kullanarak işletme faaliyetlerini sürdürdüklerini göstermektedir. Özellikle lider rakiplerin izlenmesi ile onların doğru olarak yaptıkları, tecrübe ettikleri stratejileri işletme bünyesine aktararak hızlı, etkin ve verimli yönetim uygulamaları söz konusu olacaktır. Lider olana kadar devam edece bu süreçte pazarın kaymağını yiyebilmek için özgün farklılaşma stratejilerinin uygulanması gerekmektedir.

### **3.2.1.2.9. Değerlendirme**

Araştırma bulgularına göre yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı genel olarak ele alındığında son dönemde geliştirilen araçların belirli bir düzeyde kullanıma sahip olduğu ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların hala yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu durum literatürdeki bulgularla paralellik göstermektedir. Literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi çalışmalarında elde edilen bulgulara göre –bazı istisnalarla birlikte- geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazladır. Başka bir ifadeyle stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı geleneksel araçlara oranla daha düşük düzeydedir (http://www.ey.com, 2003; CIMA, 2009; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Abdel-Kader & Luther, 2006; Pavlatos & Paggios, 2009; Pierce & O’Dea, 1998; Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010; Yalçın, 2012); (El-Ebaishi, Karbhari, & Naser, 2003; Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015; Al & McLellan, 2013; Zoysa, Bhati, & Zoysa, 2014; Joshi P. , 2001).

### **3.2.2. Verilerin Uygunluk Testleri**

Bu kısımda araştırma kapsamında elde edilen verilerin analize uygunluğu konusunda belirli testler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin verilere normallik testi ve güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Performansa ilişkin ifadelerden elde edilen verilere ise normallik testi, geçerlilik ve güvenilirlik analizi uygulanmıştır.



### 3.2.2.1. Yönetim Muhasebesi Araçları Normallik Testi ve Güvenilirlik Analizi

Veri analizinde parametrik testlerin uygulanabilmesi için önde gelen varsayımlardan birisi verilerin normal dağılım göstermesidir. Araştırma kapsamında verilerin analizi öncesinde verilerin normal dağılımının saptanması amacıyla yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin elde edilen kullanım düzeyi verileri için “Skewness” ve “Kurtosis” değerlerine Tablo 30’da yer verilmiştir.

Tablo 30. Yönetim Muhasebesi Araçları Skewness ve Kurtosis Değerleri

Araçlar	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	,402	,167	-,662	,333
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	-,673	,167	-,216	,333
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	-,200	,167	-,413	,333
Standart Maliyetleme	-,503	,167	-,189	,333
Kaizen Maliyetleme	,252	,167	-,781	,333
Tam Maliyetleme	-,198	,167	-,736	,333
Sipariş Maliyetleme	-,255	,167	-1,092	,333
Parti Maliyetleme	-,276	,167	-,860	,333
Safha Maliyetleme	-,019	,167	-1,190	,333
Esnek Bütçeleme	,589	,167	-,474	,333
Tahmin Yürütme	,814	,167	-,717	,333
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	,743	,167	-,537	,333
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	,412	,167	-,839	,333
Artırımlı Bütçeleme	-,435	,167	-,628	,333
Mali Yıl Tahminleme	-,734	,167	-,019	,333
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	,576	,167	-,444	,333
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	,219	,167	-,670	,333
Ekonomik Katma Değer	,533	,167	-,591	,333
Vergi Öncesi Kâr	-,466	,167	,125	,333
Tamamlama Sonrası Denetimleri	,306	,167	-,923	,333
Net Bugünkü Değer	,274	,167	-,551	,333
İç Kârlılık Oranı	,429	,167	-,471	,333
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	,071	,167	-,519	,333
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	,224	,167	-,647	,333
Geri Ödeme Süresi	-,262	,167	-,456	,333
Maliyet Artı Fiyatlama	-,693	,167	-,214	,333
Segment Fiyatlama	,060	,167	-,684	,333
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	,105	,167	-,936	,333
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	-,092	,167	-,631	,333
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	,062	,167	-,723	,333
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	-,094	,167	-1,022	,333
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	-,010	,167	-,640	,333
Başabaş Noktası Analizi	-,624	,167	,270	,333
SWOT Analizi	-,056	,167	-,668	,333
Müşteri İlişkileri Yönetimi	,239	,167	-,944	,333
Toplam Kalite Yönetimi	-,060	,167	-,707	,333
Risk Yönetimi	,075	,167	-,806	,333

“Skewness” ve “Kurtosis” değerlerinin -2,00 ile +2,00 aralığında olması halinde verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (George & Mallery, 2010; Trochim & Donnelly, 2006; Gravetter & Wallnau, 2014; Field, 2009). Tablo 30’a göre yönetim muhasebesi araçlarının

“Skewness” ve “Kurtosis” değerleri -2,00 ile +2,00 aralığındadır. Bu durumda verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir.

Verilerin analizinden önce verilerin güvenilirliğinin test edilmesi amacıyla yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin veri gruplarına ayrı ayrı güvenilirlik analizi uygulanmış ve Cronbach's Alpha değerleri hesaplanmıştır. Tablo 31’de yönetim muhasebesi araçlarının güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 31. Yönetim Muhasebesi Araçları Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Araçlar	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
Maliyetleme araçları	,728	9
Bütçeleme/Planlama Araçları	,830	6
Performans Yönetim Araçları	,794	4
Yatırım Karar Destek Araçları	,855	6
Fiyatlama Araçları	,654	5
Kârlılık Analizi Araçları	,662	3
Faaliyet araçları	,776	4

Sosyal bilimlerdeki araştırmalarda Cronbach's Alpha değerinin 0,60 ve üzeri olması halinde verilerin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Loewenthal, 2004). Tablo 31’e bakıldığında Cronbach's Alpha değerlerinin 0,60’ın üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumda yönetim muhasebesi araçları gruplarına ilişkin verilerin güvenilir ve analiz yapmaya uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.2.2.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Normallik Testi ve Güvenilirlik Analizi

Araştırma kapsamında verilerin analizi öncesinde verilerin normal dağılımının saptanması amacıyla stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin elde edilen kullanım düzeyi verilerinin “Skewness” ve “Kurtosis” değerlerine Tablo 32’de yer verilmiştir.

Tablo 32. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Skewness ve Kurtosis Değerleri

Araçlar	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Özellik Maliyetleme	,532	,167	-,845	,333
Yaşam Seyri Maliyetleme	,736	,167	-,351	,333
Kalite Maliyetleme	,560	,167	-,785	,333
Hedef Maliyetleme	-,212	,167	-,541	,333
Değer Zinciri Maliyetleme	,183	,167	-,940	,333
Benchmarking (Kıyaslama)	,165	,167	-,340	,333
Bütünleşik Performans Ölçümü	,077	,167	-,639	,333
Stratejik Maliyet Yönetimi	,426	,167	-,643	,333
Stratejik Fiyatlama	,286	,167	-,599	,333
Marka Değerleme	,845	,167	-,313	,333

Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	,243	,167	-,833	,333
Rakiplerin Durumunu İzleme	,183	,167	-,422	,333
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	,211	,167	-,875	,333
Müşteri Kârlılık Analizi	,073	,167	-,702	,333
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	,733	,167	-,633	,333
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	,949	,167	-,128	,333

“Skewness” ve “Kurtosis” değerlerinin -2,00 ile +2,00 aralığında olması halinde verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (George & Mallery, 2010; Trochim & Donnelly, 2006; Gravetter & Wallnau, 2014; Field, 2009). Tablo 32’ye göre stratejik yönetim muhasebesi araçlarının “Skewness” ve “Kurtosis” değerleri -2,00 ile +2,00 aralığındadır. Bu durumda verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir.

Verilerin analizinden önce verilerin güvenilirliğinin test edilmesi amacıyla stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin verilere güvenilirlik analizi uygulanmış ve elde edilen Cronbach's Alpha değerleri hesaplanmıştır. Tablo 33’te stratejik yönetim muhasebesi araçlarının güvenilirlik analizi sonucu yer almaktadır.

Tablo 33. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Güvenilirlik Analizi Sonucu

	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	,923	16

Tablo 33’e bakıldığında Cronbach's Alpha değerinin 0,60’ın üzerinde (Loewenthal, 2004) olduğu görülmektedir. Bu durumda stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin verilerin güvenilir ve analiz yapmaya uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.2.2.3. Performans Ölçümü Normallik Testi, Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi

Araştırma kapsamında verilerin analizi öncesinde verilerin normal dağılımının saptanması amacıyla performans ölçümüyle ilgili ifadelerle elde edilen verilerin “Skewness” ve “Kurtosis” değerlerine Tablo 34’te yer verilmiştir.

Tablo 34. Performans Verilerinin Skewness ve Kurtosis Değerleri

	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
1.Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	-,269	,167	-,311	,333
2.Mamul/Hizmet Kalitesi	-,590	,167	-,352	,333
3.Müşteri Tatmini	-,312	,167	-,426	,333
4.Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	-,200	,167	-,867	,333
5.Pazar Payı	,114	,167	-,279	,333
6.Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	-,086	,167	-,570	,333
7.Sürekli İyileştirmeler	-,070	,167	-,607	,333
8.Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	,011	,167	-,508	,333

9. Varlıkların Getirisi (ROA)	-,187	,167	-,524	,333
10. Aktif Devir Hızı	,008	,167	-,591	,333
11. Özsermaye Kârlılığı (ROE)	-,022	,167	-,058	,333
12. Brüt Kâr Oranı	-,419	,167	,198	,333
13. Yatırımın Getirisi (ROI)	-,100	,167	-,129	,333
14. Satış Büyüme Oranı	,256	,167	-,504	,333
15. Nakit Akış	-,173	,167	-,543	,333
16. Satışların Getirisi (ROS)	,097	,167	-,178	,333

“Skewness” ve “Kurtosis” değerlerinin -2,00 ile +2,00 aralığında olması halinde verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir (George & Mallery, 2010; Trochim & Donnelly, 2006; Gravetter & Wallnau, 2014; Field, 2009). Tablo 34’e göre performans verilerinin “Skewness” ve “Kurtosis” değerleri -2,00 ile +2,00 aralığındadır. Bu durumda verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir.

Analizlerin öncesinde performans verilerine ilişkin olarak yapılan diğer testler ise geçerlilik ve güvenilirlik analizleridir. Finansal olmayan performansın ölçümünde kullanılan sekiz ifadeli ölçeğin daha sonraki analizler ve hipotez testleri için uygunluğunu belirlemek amacıyla ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılarak sonuçları Tablo 35’te verilmiştir.

Tablo 35. Finansal Olmayan Performans Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ort.*	Std. Sap.	Öz Değer	Faktör Yükleri	Varyans %	Cronbach’s Alpha
<b>Finansal Olmayan Performans</b>			3,561		44,515	,819
1.Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	3,84	,778		,590		
2.Mamul/Hizmet Kalitesi	4,26	,724		,579		
3.Müşteri Tatmini	4,10	,708		,608		
4.Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	3,75	1,008		,688		
5.Pazar Payı	3,52	,873		,708		
6.Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	3,91	,726		,740		
7.Sürekli İyileştirmeler	3,47	,905		,723		
8.Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	3,62	,802		,679		
<b>KMO</b>					,773	
<b>Bartlett testi (Ser. Der.)</b>					545,810 (28)	
<b>p</b>					0,000	

\*1: Düşük ..... 5: Yüksek aralığında ölçülmüştür

Tablo 35’te yer alan Chronbach’s Alpha (,819) değeri 0,60’ın üzerinde olması nedeniyle (Loewenthal, 2004) finansal olmayan performansın tespitinde kullanılan ölçeğin güvenilir olduğu belirlenmiştir. Ölçeğin yapısal geçerliliğinin kontrolü için uygulanan faktör analizi sonucunda analizin (p=0,000) bütün olarak anlamlı olduğu, yani değişkenler arası korelasyonun faktör analizi için uygun olduğu, KMO değerine (,773) göre örneklem

büyükliğünün yeterli olduğu belirlenmiştir. Faktör analizi sonuçlarına göre finansal olmayan performans sekiz değişkenin yer aldığı ölçekle %44,515’lik bir varyansı açıklama özelliğine sahiptir.

Finansal olmayan performansın ölçümünde kullanılan sekiz ifadeli ölçeğin daha sonraki analizler ve hipotez testleri için uygunluğunu belirlemek üzere ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılarak sonuçları Tablo 36’da verilmiştir.

Tablo 36. Finansal Performans Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ort.*	Std. Sap.	Öz Değer	Faktör Yükleri	Varyans %	Cronbach’s Alpha
<b>Finansal Performans</b>			3,916		<b>48,955</b>	,848
9. Varlıkların Getirisi (ROA)	3,71	,837		,642		
10. Aktif Devir Hızı	3,80	,749		,649		
11. Özsermaye Kârlılığı (ROE)	3,61	,828		,720		
12. Brüt Kâr Oranı	3,48	,911		,717		
13. Yatırımın Getirisi (ROI)	3,56	,849		,748		
14. Satış Büyüme Oranı	3,34	,853		,772		
15. Nakit Akış	3,14	1,088		,677		
16. Satışların Getirisi (ROS)	3,32	,848		,661		
<b>KMO</b>					<b>,843</b>	
<b>Bartlett testi (Ser. Der.)</b>					<b>599,214 (28)</b>	
<b>P</b>					<b>0,000</b>	

\*1: Düşük ..... 5: Yüksek aralığında ölçülmüştür

Tablo 36’da yer alan Chronbach’s Alpha (,848) değerinin 0,60’ın üzerinde olması nedeniyle (Loewenthal, 2004) finansal olmayan performansın tespitinde kullanılan ölçeğin güvenilir olduğu belirlenmiştir. Ölçeğin yapısal geçerliliğinin kontrolü için uygulanan faktör analizi sonucunda analizin ( $p=0,000$ ) bütün olarak anlamlı olduğu, yani değişkenler arası korelasyonun faktör analizi için uygun olduğu, KMO değerine (,843) göre örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu belirlenmiştir. Faktör analizi sonuçlarına göre finansal performans sekiz değişkenin yer aldığı ölçekle %48,955’lik bir varyansı açıklama özelliğine sahiptir.

Finansal olmayan ve finansal performans ifadelerinin birlikte değerlendirilmesi ile işletme genel performansı elde edilmektedir. Finansal olmayan performansa ilişkin sekiz ifade ve finansal performansa ilişkin sekiz ifade birlikte ele alınarak güvenilirlik analizi uygulanmış ve Chronbach’s Alpha değeri 0,897 olarak bulunmuştur. Chronbach’s Alpha değerinin 0,60’ın üzerinde olması nedeniyle (Loewenthal, 2004) verilerin güvenilir ve analiz yapmaya uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.2.3. Hipotez Testleri

Bu kısımda yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve demografik özelliklere ilişkin literatürdeki bulgular çerçevesinde geliştirilen H<sub>1</sub> ve H<sub>2</sub> hipotezlerinin testleri yer almaktadır. Faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve işletme türü olmak üzere toplam beş demografik özellik yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları ayrı ayrı olarak analiz edilmiştir.

#### 3.2.3.1. Demografik Özellikler ve Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının demografik özelliklerle etkileşimini incelemek amacıyla geliştirilen “H<sub>1</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.” ve “H<sub>2</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.” hipotezleri farklı yönetim muhasebesi araçları ve demografik değişkenler için ayrı ayrı test edilmiştir. Hipotez testlerine konu olan bu değişkenler Tablo 37’de verilmiştir.

Tablo 37. Demografik Özellikler ve Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarına İlişkin Değişkenler

Demografik Özellikler	Yönetim Muhasebesi Araçları	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları
Faaliyet yılı uzunluğu	Maliyetleme araçları	Stratejik maliyetleme araçları
Sektör	Bütçeleme/planlama araçları	Stratejik planlama-kontrol ve performans ölçümü araçları
İşletme büyüklüğü	Performans yönetim araçları	Stratejik karar verme araçları
Üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi	Yatırım karar destek araçları	Rakiplerin muhasebesi
İşletme türü (emek yoğun-sermaye yoğun)	Fiyatlama araçları	Müşteri muhasebesi
	Kârlılık analizi araçları	
	Faaliyet araçları	

Demografik özellikler içerisinde faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet ve işletme türü değişkenleri yer almaktadır. Yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları alt gruplarında çeşitli araçlar yer almaktadır. Hipotez testleri sürecinde öncelikle demografik özellikler ve yönetim muhasebesi araçları alt grupları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. Sonrasında

demografik özellikler ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi test edilmiştir.

### 3.2.3.1.1. Faaliyet Yılı Uzunluğuna Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 37’de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve maliyetleme araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 38’de verilmiştir.

Tablo 38. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Maliyetleme Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,58	1,238	F=,360 Sig=,837 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,45	1,001	
	21-30 Yıl	57	2,33	1,107	
	31-40 Yıl	53	2,43	1,185	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,26	1,023	
	Total	212	2,41	1,104	
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	1-10 Yıl	26	3,81	1,021	F=2,219 Sig=,068 Fark yok
	11-20 Yıl	49	4,20	,735	
	21-30 Yıl	57	4,07	,799	
	31-40 Yıl	53	4,28	,769	
	41 Yıl ve üzeri	27	4,37	,792	
	Total	212	4,16	,816	
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,00	,938	F=4,307 Sig=,002 <sup>a</sup> 11-20 Yıl diğer bütün yıl aralıklarıyla fark var
	11-20 Yıl	49	3,76	,902	
	21-30 Yıl	57	3,11	1,145	
	31-40 Yıl	53	3,17	1,122	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,93	,917	
	Total	212	3,24	1,067	
Standart Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,96	1,038	F=1,000 Sig=,409 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,61	1,096	
	21-30 Yıl	57	3,74	,856	
	31-40 Yıl	53	3,70	1,011	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,44	1,013	
	Total	212	3,69	,996	
Kaizen Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,69	1,192	F=,334 Sig=,855 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,69	1,004	
	21-30 Yıl	57	2,53	1,167	
	31-40 Yıl	53	2,70	1,234	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,48	1,087	
	Total	212	2,62	1,135	
Tam Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,23	,992	F=1,633 Sig=,167 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,55	1,209	
	21-30 Yıl	57	3,04	1,133	
	31-40 Yıl	53	3,13	1,144	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,04	1,192	
	Total	212	3,20	1,153	
Sipariş Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,62	1,098	F=,673 Sig=,611 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,22	1,388	
	21-30 Yıl	57	3,21	1,359	

	31-40 Yıl	53	3,25	1,357	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,52	1,282	
	Total	212	3,31	1,323	
Parti Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,54	1,174	F=2,510 Sig=,043 <sup>a</sup> 1-10 Yıl ile 11-20 Yıl arasında fark var
	11-20 Yıl	49	3,41	1,171	
	21-30 Yıl	57	3,12	1,196	
	31-40 Yıl	53	3,26	1,211	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,04	1,126	
	Total	212	3,14	1,200	
Safha Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,42	1,172	F=1,218 Sig=,304 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,04	1,399	
	21-30 Yıl	57	2,93	1,361	
	31-40 Yıl	53	2,94	1,292	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,15	1,322	
	Total	212	2,92	1,329	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 38'e göre H<sub>1</sub> hipotezi maliyetleme araçlarından değişken veya marjinal maliyetleme ve parti maliyetleme için kabul; diğerleri için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre değişken veya marjinal maliyetleme aracı kullanımı 11- 20 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde diğer işletmelere göre daha yüksektir. Parti maliyetleme aracı kullanımı 1-10 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde en düşük; 11-20 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde ise en yüksek düzeydedir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Değişken veya marjinal maliyetleme aracının kullanımı 11-20 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde diğer işletme faaliyet süresi uzunluklarına göre daha yüksektir. Genel ortalama ile kıyaslandığında 11-20 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerin ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durum için genelleme yapılması güçtür. Söz konusu bu farklılığın aracın kendisinden ziyade örneklemden kaynaklı bir farklılık olduğu söylenebilir. Parti maliyetleme aracının kullanımı yeni olarak kabul edilebilecek işletmelerde bu aracın en düşük seviyede kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 39'da verilmiştir.

Tablo 39. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Bütçeleme/Planlama Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Esnek Bütçeleme	1-10 Yıl	26	2,54	1,174
	11-20 Yıl	49	2,67	1,265
	21-30 Yıl	57	2,28	1,098



	31-40 Yıl	53	2,23	1,187	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,19	,834	
	Total	212	2,38	1,147	
Tahmin Yürütme	1-10 Yıl	26	2,31	1,320	F=,710 Sig=,586 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,24	1,493	
	21-30 Yıl	57	2,18	1,465	
	31-40 Yıl	53	1,89	1,204	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,30	1,325	
	Total	212	2,15	1,372	
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1-10 Yıl	26	1,77	,992	F=1,712 Sig=,149 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,20	1,190	
	21-30 Yıl	57	2,21	1,221	
	31-40 Yıl	53	2,45	1,381	
	41 Yıl ve üzeri	27	1,93	1,107	
	Total	212	2,18	1,226	
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1-10 Yıl	26	2,42	1,137	F=,389 Sig=,816 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,41	1,290	
	21-30 Yıl	57	2,35	1,316	
	31-40 Yıl	53	2,62	1,274	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,37	1,006	
	Total	212	2,44	1,236	
Artırımlı Bütçeleme	1-10 Yıl	26	3,12	1,336	F=,330 Sig=,858 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,29	1,291	
	21-30 Yıl	57	3,23	1,225	
	31-40 Yıl	53	3,42	1,247	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,37	1,006	
	Total	212	3,29	1,227	
Mali Yıl Tahminleme	1-10 Yıl	26	3,42	1,137	F=,752 Sig=,558 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,43	1,307	
	21-30 Yıl	57	3,65	1,157	
	31-40 Yıl	53	3,57	1,083	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,85	1,027	
	Total	212	3,58	1,156	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 39'a göre faaliyet yılı uzunluğu ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile bütçeleme/planlama araçlarının kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Bütçeleme/planlama araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında artırımlı bütçeleme ve mali yıl tahminleme araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer bütçeleme/planlama araçlarının ise ortanın altında kullanım düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılı uzunluğuna göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 40'ta verilmiştir.

Tablo 40. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Performans Yönetim Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	1-10 Yıl	26	2,50	1,273	F=1,081 Sig=,367 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,67	1,231	
	21-30 Yıl	57	2,47	1,136	
	31-40 Yıl	53	2,21	1,044	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,44	1,050	
	Total	212	2,45	1,145	
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	1-10 Yıl	26	2,65	1,355	F=,558 Sig=,693 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,76	1,031	
	21-30 Yıl	57	2,44	1,282	
	31-40 Yıl	53	2,64	1,076	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,67	,832	
	Total	212	2,62	1,131	
Ekonomik Katma Değer	1-10 Yıl	26	2,46	1,272	F=,355 Sig=,840 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,55	1,191	
	21-30 Yıl	57	2,30	1,210	
	31-40 Yıl	53	2,38	1,213	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,52	1,189	
	Total	212	2,42	1,204	
Vergi Öncesi Kar	1-10 Yıl	26	3,65	,745	F=,638 Sig=,636 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,55	,937	
	21-30 Yıl	57	3,54	1,019	
	31-40 Yıl	53	3,72	1,045	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,85	1,027	
	Total	212	3,64	,975	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 40'a göre faaliyet yılı uzunluğu ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile performans yönetim araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Performans yönetim araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında vergi öncesi kâr aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer performans yönetim araçlarının ise ortanın altında kullanım düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılı uzunluğuna göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 41'de verilmiştir.

Tablo 41. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Yatırım Karar Destek Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Tamamlama Sonrası Denetimleri	1-10 Yıl	26	2,69	1,192	F=,067 Sig=,992
	11-20 Yıl	49	2,69	1,402	

	21-30 Yıl	57	2,74	1,247	Fark yok
	31-40 Yıl	53	2,66	1,224	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,59	1,083	
	Total	212	2,68	1,243	
Net Bugünkü Değer	1-10 Yıl	26	2,69	1,158	F=,452 Sig=,771 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,80	1,099	
	21-30 Yıl	57	2,72	1,236	
	31-40 Yıl	53	2,51	1,120	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,70	,912	
	Total	212	2,68	1,123	
İç Kârlılık Oranı	1-10 Yıl	26	3,00	1,166	F=1,420 Sig=,228 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,63	1,093	
	21-30 Yıl	57	2,46	1,240	
	31-40 Yıl	53	2,42	1,046	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,63	,967	
	Total	212	2,58	1,122	
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	1-10 Yıl	26	3,35	1,093	F=2,162 Sig=,074 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,76	1,031	
	21-30 Yıl	57	2,68	1,136	
	31-40 Yıl	53	2,62	1,147	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,74	,944	
	Total	212	2,77	1,100	
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	1-10 Yıl	26	2,69	1,087	F=,508 Sig=,730 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,88	1,148	
	21-30 Yıl	57	2,77	1,150	
	31-40 Yıl	53	2,66	1,224	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,52	1,014	
	Total	212	2,73	1,140	
Geri Ödeme Süresi	1-10 Yıl	26	3,65	1,093	F=,614 Sig=,653 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,27	1,036	
	21-30 Yıl	57	3,40	1,100	
	31-40 Yıl	53	3,34	1,126	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,44	,892	
	Total	212	3,39	1,063	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 41'e göre faaliyet yılı uzunluğu ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile yatırım karar destek araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Yatırım karar destek araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında geri ödeme süresi aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer yatırım karar destek araçlarının ise ortanın altında kullanım düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılına göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 42'de verilmiştir.

Tablo 42. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Fiyatlama Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Maliyet Artı Fiyatlama	1-10 Yıl	26	4,04	,774	F=,411 Sig=,800 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,96	,841	
	21-30 Yıl	57	4,14	,972	
	31-40 Yıl	53	4,06	,886	
	41 Yıl ve üzeri	27	4,19	,834	
	Total	212	4,07	,876	
Segment Fiyatlama	1-10 Yıl	26	2,96	1,038	F=,338 Sig=,852 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,12	1,235	
	21-30 Yıl	57	3,23	,964	
	31-40 Yıl	53	3,21	1,199	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,22	,751	
	Total	212	3,17	1,074	
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	1-10 Yıl	26	3,12	1,306	F=1,093 Sig=,361 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,10	1,046	
	21-30 Yıl	57	2,91	1,258	
	31-40 Yıl	53	3,34	1,285	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,89	,974	
	Total	212	3,08	1,193	
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	1-10 Yıl	26	3,27	1,116	F=1,644 Sig=,165 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,20	,957	
	21-30 Yıl	57	3,21	1,098	
	31-40 Yıl	53	3,64	,982	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,37	,926	
	Total	212	3,34	1,025	
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	1-10 Yıl	26	3,31	,788	F=,485 Sig=,746 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,35	,903	
	21-30 Yıl	57	3,18	1,088	
	31-40 Yıl	53	3,42	,969	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,41	1,152	
	Total	212	3,32	,989	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 42'ye göre faaliyet yılı uzunluğu ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile fiyatlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Fiyatlama araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında bütün fiyatlama araçlarının ortanın üzerinde bir kullanım düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Maliyet artı fiyatlama aracının kullanımı diğer araçların kullanım ortalamalarına göre yüksektir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılına göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 43'te verilmiştir.

Tablo 43. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Kârlılık Analizi Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	1-10 Yıl	26	3,19	1,021	F=1,077 Sig=,369 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,10	,984	
	21-30 Yıl	57	3,37	1,080	
	31-40 Yıl	53	3,43	1,152	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,56	1,188	
	Total	212	3,33	1,085	
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,31	1,192	F=1,241 Sig=,295 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,94	1,069	
	21-30 Yıl	57	3,02	1,289	
	31-40 Yıl	53	3,15	,928	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,44	,934	
	Total	212	3,12	1,103	
Başabaş Noktası Analizi	1-10 Yıl	26	3,65	1,056	F=1,028 Sig=,394 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,63	,883	
	21-30 Yıl	57	3,88	,781	
	31-40 Yıl	53	3,62	,925	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,93	1,107	
	Total	212	3,74	,922	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 43'e göre faaliyet yılı uzunluğu ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile kârlılık analizi araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Kârlılık analizi araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Başabaş noktası analizi aracının kullanımı diğer araçlara göre daha yüksektir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılına göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan faaliyet yılı uzunluğu ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi One-Way ANOVA testi ile test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 44'te verilmiştir.

Tablo 44. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Faaliyet Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
SWOT Analizi	1-10 Yıl	26	3,04	,916	F=,851 Sig=,494 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,33	,966	
	21-30 Yıl	57	3,33	1,139	
	31-40 Yıl	53	3,04	1,109	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,15	1,199	
	Total	212	3,20	1,075	
Müşteri İlişkileri Yönetimi	1-10 Yıl	26	2,81	1,327	F=,738 Sig=,567
	11-20 Yıl	49	2,67	1,068	

	21-30 Yıl	57	2,81	1,260	Fark yok
	31-40 Yıl	53	2,60	1,214	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,07	1,412	
	Total	212	2,76	1,233	
Toplam Kalite Yönetimi	1-10 Yıl	26	2,96	,916	F=,372 Sig=,828 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,06	,988	
	21-30 Yıl	57	3,02	1,217	
	31-40 Yıl	53	3,11	1,171	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,30	1,325	
	Total	212	3,08	1,130	
Risk Yönetimi	1-10 Yıl	26	2,54	1,272	F=1,064 Sig=,375 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,06	1,180	
	21-30 Yıl	57	2,91	1,057	
	31-40 Yıl	53	2,75	1,207	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,96	1,091	
	Total	212	2,87	1,157	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 44'e göre faaliyet yılı uzunluğu ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile faaliyet araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Faaliyet araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında SWOT analizi ve toplam kalite yönetimi araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer faaliyet araçlarının ise ortanın altında kullanım düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri faaliyet yılına göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan değişkenlerden stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet yılı uzunluğu değişkenleri için  $H_2$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 45'te yer almaktadır.

Tablo 45. Faaliyet Yılı Uzunluğu ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Özellik Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,54	1,240
	11-20 Yıl	49	2,10	1,195
	21-30 Yıl	57	2,46	1,297
	31-40 Yıl	53	2,11	1,187
	41 Yıl ve üzeri	27	2,11	,974
	Total	212	2,25	1,205
Yaşam Seyri Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,38	1,416
	11-20 Yıl	49	2,18	1,112
	21-30 Yıl	57	2,37	1,205
	31-40 Yıl	53	2,26	1,258
	41 Yıl ve üzeri	27	2,11	1,086
	Total	212	2,27	1,204
Kalite Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,73	1,251
	11-20 Yıl	49	2,29	1,291
	21-30 Yıl	57	2,40	1,252

	31-40 Yıl	53	2,19	1,210	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,07	1,141	
	Total	212	2,32	1,240	
Hedef Maliyetleme	1-10 Yıl	26	3,38	,983	F=1,343 Sig=,255 Fark yok
	11-20 Yıl	49	3,33	1,088	
	21-30 Yıl	57	3,00	1,309	
	31-40 Yıl	53	2,94	1,167	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,93	1,141	
	Total	212	3,10	1,170	
Değer Zinciri Maliyetleme	1-10 Yıl	26	2,92	1,164	F=,488 Sig=,745 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,71	1,242	
	21-30 Yıl	57	2,86	1,302	
	31-40 Yıl	53	2,83	1,383	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,52	,975	
	Total	212	2,78	1,251	
Benchmarking (Kıyaslama)	1-10 Yıl	26	2,96	1,038	F=,275 Sig=,894 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,92	,862	
	21-30 Yıl	57	2,77	1,239	
	31-40 Yıl	53	2,85	1,045	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,74	,944	
	Total	212	2,84	1,044	
Bütünleşik Performans Ölçümü	1-10 Yıl	26	2,73	,962	F=1,103 Sig=,356 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,96	1,040	
	21-30 Yıl	57	3,05	1,156	
	31-40 Yıl	53	3,17	1,033	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,78	1,013	
	Total	212	2,99	1,060	
Stratejik Maliyet Yönetimi	1-10 Yıl	26	3,00	1,296	F=1,072 Sig=,371 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,63	1,236	
	21-30 Yıl	57	2,60	1,252	
	31-40 Yıl	53	2,42	1,046	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,63	1,079	
	Total	212	2,61	1,185	
Stratejik Fiyatlama	1-10 Yıl	26	3,04	1,148	F=1,342 Sig=,256 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,94	1,162	
	21-30 Yıl	57	2,58	1,179	
	31-40 Yıl	53	2,62	1,197	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,93	,997	
	Total	212	2,77	1,158	
Marka Değerleme	1-10 Yıl	26	2,38	1,329	F=1,848 Sig=,121 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,39	1,239	
	21-30 Yıl	57	2,28	1,292	
	31-40 Yıl	53	2,02	1,323	
	41 Yıl ve üzeri	27	1,70	,724	
	Total	212	2,18	1,245	
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	1-10 Yıl	26	2,81	1,096	F=,978 Sig=,420 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,71	1,118	
	21-30 Yıl	57	2,89	1,249	
	31-40 Yıl	53	2,62	1,164	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,11	,974	
	Total	212	2,80	1,147	
Rakiplerin Durumunu İzleme	1-10 Yıl	26	3,46	,811	F=3,043 Sig=,018 <sup>a</sup> 1-10 yıl ile 31-40 yıl arasında fark var
	11-20 Yıl	49	2,82	,928	
	21-30 Yıl	57	3,09	1,040	
	31-40 Yıl	53	2,77	1,086	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,22	,847	
	Total	212	3,01	,998	
	1-10 Yıl	26	3,15	,925	F=3,735

Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	11-20 Yıl	49	2,90	1,279	Sig=,006 <sup>a</sup> 31-40 yıl ile 11-20 yıl hariç diğerleri arasında fark var
	21-30 Yıl	57	2,96	1,239	
	31-40 Yıl	53	2,30	1,137	
	41 Yıl ve üzeri	27	3,11	1,188	
	Total	212	2,83	1,213	
Müşteri Kârlılık Analizi	1-10 Yıl	26	2,96	1,216	F=,666 Sig=,616 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,84	1,106	
	21-30 Yıl	57	3,04	1,101	
	31-40 Yıl	53	2,70	1,153	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,85	1,099	
Total	212	2,87	1,126		
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1-10 Yıl	26	2,42	1,332	F=,209 Sig=,933 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,22	1,311	
	21-30 Yıl	57	2,33	1,341	
	31-40 Yıl	53	2,17	1,411	
	41 Yıl ve üzeri	27	2,30	1,203	
Total	212	2,27	1,324		
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	1-10 Yıl	26	2,31	1,258	F=,633 Sig=,640 Fark yok
	11-20 Yıl	49	2,02	1,108	
	21-30 Yıl	57	2,18	1,416	
	31-40 Yıl	53	2,00	1,256	
	41 Yıl ve üzeri	27	1,85	,770	
Total	212	2,07	1,216		

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 45'e göre H<sub>2</sub> hipotezi rakiplerin muhasebesi araçlarından rakiplerin durumunu izleme ve rakiplerin performans değerlendirme araçları için kabul; maliyetleme, planlama, kontrol ve performans ölçümü, stratejik karar verme, rakiplerin maliyet değerlendirmesi, müşteri muhasebesi araçları değişkenleri için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre rakiplerin durumunu izleme aracı kullanımını 1-10 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde 31-40 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelere göre daha yüksektir. Bu durum yeni sayılabilecek işletmelerin bu aracı daha fazla kullanma eğiliminde olduğu şeklinde yorumlanabilir. Rakiplerin performans değerlendirme aracı kullanımını 1-10 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerde en yüksek düzeydedir. En düşük kullanım ise 31-40 yıl aralığında faaliyet gösteren işletmelerdedir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre faaliyet yılı uzunluğu ile diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Rakiplerin durumunu izleme ve performans değerlendirme araçlarının yeni kurulan işletmelerde kullanımının yaygın olması ticari faaliyetine bağlı olarak hangi işi doğru yaptıklarının kontrol edilmesi, işletme yönetiminin performansını ölçme, rakiplerin stratejileri ile karşılaştırma ve geleceğe dönük doğru stratejiler oluşturma sürecinde önemli stratejik araçlardır.



### 3.2.3.1.2. Sektöre Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 37’de yer alan değişkenlerden sektör ve yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet olarak gruplandırılmıştır. Sektör ve maliyetleme araçları değişkenlerine ilişkin One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 46’da yer almaktadır.

Tablo 46. Sektör ve Maliyetleme Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1,00	68	2,26	1,045
	2,00	80	2,53	1,113
	3,00	64	2,41	1,151
	Total	212	2,41	1,104
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	1,00	68	4,12	,873
	2,00	80	4,09	,783
	3,00	64	4,30	,790
	Total	212	4,16	,816
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	1,00	68	3,15	,950
	2,00	80	3,21	1,040
	3,00	64	3,36	1,213
	Total	212	3,24	1,067
Standart Maliyetleme	1,00	68	3,75	,998
	2,00	80	3,48	1,043
	3,00	64	3,89	,893
	Total	212	3,69	,996
Kaizen Maliyetleme	1,00	68	2,56	1,138
	2,00	80	2,69	1,132
	3,00	64	2,61	1,149
	Total	212	2,62	1,135
Tam Maliyetleme	1,00	68	3,13	1,105
	2,00	80	3,09	1,245
	3,00	64	3,42	1,066
	Total	212	3,20	1,153
Sipariş Maliyetleme	1,00	68	3,34	1,300
	2,00	80	3,36	1,362
	3,00	64	3,22	1,315
	Total	212	3,31	1,323
Parti Maliyetleme	1,00	68	3,34	1,217
	2,00	80	2,98	1,180
	3,00	64	3,14	1,193
	Total	212	3,14	1,200
Safha Maliyetleme	1,00	68	3,22	1,325
	2,00	80	2,99	1,238
	3,00	64	2,53	1,368
	Total	212	2,92	1,329

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 46’da yer alan ANOVA testi sonuçlarına göre  $H_1$  hipotezi standart maliyetleme ve safha maliyetleme araçları için kabul; diğer maliyetleme araçları için reddedilmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre standart maliyetleme aracı kullanımını endüstriyel mal imalatı ve hizmet sektörüne göre farklılık göstermektedir. Hizmet sektöründe standart maliyetleme aracı kullanımını endüstriyel mal imalatı sektörüne göre daha yüksektir. Safha maliyetleme aracı kullanımını tüketim malları imalatı ve hizmet sektörüne göre farklılık göstermektedir. Tüketim malları imalatı sektöründe safha maliyetleme aracı kullanımını diğer sektörler için daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Maliyetleme araçlarının kullanımı genel olarak ele alındığında genel üretim giderlerinin dağıtım aracının en yüksek kullanım düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra değişken maliyetleme, standart maliyetleme, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme, parti maliyetleme araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Hizmet sektöründe standart maliyetleme aracının kullanımı endüstriyel mal imalatı sektörüne göre daha yüksektir. Bu farklılık hizmet sektöründe belirli türdeki hizmetlerin sunumunun belirlenen standart maliyetlerle maliyetlemesinin yapılmasından kaynaklanmaktadır. Tüketim malları imalatı sektöründe safha maliyetleme aracının kullanımının yüksek olması; tüketim mallarının imalatı sürecinin seri üretimler halinde gerçekleştirilmesi ve üretim sürecinde birbirini takip eden aşamalarda (safhalarda) üretimin gerçekleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Diğer maliyetleme araçlarının kullanımı sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan sektör ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 47’de verilmiştir.

Tablo 47. Sektör ve Bütçeleme/Planlama Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Esnek Bütçeleme	1,00	68	2,37	1,078	F=,445 Sig=,642 Fark yok
	2,00	80	2,46	1,232	
	3,00	64	2,28	1,119	
	Total	212	2,38	1,147	
Tahmin Yürütme	1,00	68	2,15	1,385	F=,450 Sig=,638 Fark yok
	2,00	80	2,25	1,428	
	3,00	64	2,03	1,297	
	Total	212	2,15	1,372	
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1,00	68	2,09	1,168	F=,320 Sig=,727 Fark yok
	2,00	80	2,25	1,278	
	3,00	64	2,19	1,233	
	Total	212	2,18	1,226	
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1,00	68	2,56	1,138	F=1,010 Sig=,366
	2,00	80	2,49	1,273	

	3,00	64	2,27	1,288	Fark yok
	Total	212	2,44	1,236	
Artırımlı Bütçeleme	1,00	68	3,41	1,272	F=,945 Sig=,391 Fark yok
	2,00	80	3,33	1,178	
	3,00	64	3,13	1,241	
	Total	212	3,29	1,227	
Mali Yıl Tahminleme	1,00	68	3,69	1,162	F=,501 Sig=,607 Fark yok
	2,00	80	3,53	1,113	
	3,00	64	3,52	1,208	
	Total	212	3,58	1,156	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

*Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet*

Tablo 47'ye göre sektör ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile bütçeleme/planlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Bütçeleme/planlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında mali yıl tahminleme ve artırımlı bütçeleme araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer bütçeleme/planlama araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan sektör ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 48'de verilmiştir.

Tablo 48. Sektör ve Performans Yönetim Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig (Farkın Kaynağı)
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	1,00	68	2,35	1,089	F=,906 Sig=,406 Fark yok
	2,00	80	2,59	1,198	
	3,00	64	2,39	1,136	
	Total	212	2,45	1,145	
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	1,00	68	2,51	1,072	F=2,204 Sig=,113 Fark yok
	2,00	80	2,83	1,088	
	3,00	64	2,47	1,221	
	Total	212	2,62	1,131	
Ekonomik Katma Değer	1,00	68	2,40	1,108	F=1,202 Sig=,303 Fark yok
	2,00	80	2,58	1,251	
	3,00	64	2,27	1,238	
	Total	212	2,42	1,204	
Vergi Öncesi Kâr	1,00	68	3,51	1,113	F=2,320 Sig=,101 Fark yok
	2,00	80	3,83	,911	
	3,00	64	3,55	,872	
	Total	212	3,64	,975	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

*Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet*

Tablo 48'e göre sektör ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile

performans yönetim araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Performans yönetim araçları kullanımı genel olarak ele alındığında vergi öncesi kâr aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer performans yönetim araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan sektör ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 49’da verilmiştir.

Tablo 49. Sektör ve Yatırım Karar Destek Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Tamamlama Sonrası Denetimleri	1,00	68	2,82	1,184	F=8,05 Sig=,000 <sup>a</sup> 3 ile 1 – 2 arasında fark var
	2,00	80	2,96	1,247	
	3,00	64	2,19	1,167	
	Total	212	2,68	1,243	
Net Bugünkü Değer	1,00	68	2,75	1,070	F=1,911 Sig=,151 Fark yok
	2,00	80	2,80	1,118	
	3,00	64	2,45	1,167	
	Total	212	2,68	1,123	
İç Kârlılık Oranı	1,00	68	2,53	1,058	F=2,714 Sig=,069 Fark yok
	2,00	80	2,79	1,166	
	3,00	64	2,36	1,104	
	Total	212	2,58	1,122	
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	1,00	68	2,79	1,030	F=,739 Sig=,479 Fark yok
	2,00	80	2,86	1,133	
	3,00	64	2,64	1,132	
	Total	212	2,77	1,100	
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	1,00	68	2,68	1,099	F=1,411 Sig=,246 Fark yok
	2,00	80	2,89	1,091	
	3,00	64	2,58	1,232	
	Total	212	2,73	1,140	
Geri Ödeme Süresi	1,00	68	3,40	1,039	F=,104 Sig=,901 Fark yok
	2,00	80	3,43	1,053	
	3,00	64	3,34	1,116	
	Total	212	3,39	1,063	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir

Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 49’a göre sektör ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi tamamlanma sonrası denetimleri aracı için kabul; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile tamamlama sonrası denetimleri aracı kullanımı arasında fark vardır. Hizmet sektöründe tamamlama sonrası denetimleri aracı kullanımı tüketim malları imalatı ve endüstriyel mal imalatı sektörlerine

göre daha düşüktür. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Yatırım karar destek araçları kullanımı genel olarak ele alındığında geri ödeme süresi aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer yatırım karar destek araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Hizmet sektöründe tamamlama sonrası denetimleri aracının kullanımı tüketim malları imalatı ve endüstriyel mal imalatı sektörlerine göre daha düşüktür. Diğer yatırım karar destek araçlarının kullanımı sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan sektör ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 50’de verilmiştir.

Tablo 50. Sektör ve Fiyatlama Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Maliyet Artı Fiyatlama	1,00	68	4,10	,917
	2,00	80	4,16	,787
	3,00	64	3,92	,931
	Total	212	4,07	,876
Segment Fiyatlama	1,00	68	3,16	1,128
	2,00	80	3,09	1,070
	3,00	64	3,27	1,027
	Total	212	3,17	1,074
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	1,00	68	2,94	1,196
	2,00	80	3,18	1,145
	3,00	64	3,13	1,254
	Total	212	3,08	1,193
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	1,00	68	3,47	,922
	2,00	80	3,40	1,001
	3,00	64	3,14	1,139
	Total	212	3,34	1,025
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	1,00	68	3,38	1,023
	2,00	80	3,36	,958
	3,00	64	3,20	,995
	Total	212	3,32	,989

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

*Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet*

Tablo 50’ye göre sektör ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile fiyatlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Fiyatlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Maliyet artı fiyatlama aracı kullanımı en fazla kullanılan fiyatlama aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan sektör ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 51’de verilmiştir.

Tablo 51. Sektör ve Kârlılık Analizi Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	1,00	68	3,32	1,139	F=1,421 Sig=,244 Fark yok
	2,00	80	3,46	,980	
	3,00	64	3,16	1,144	
	Total	212	3,33	1,085	
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	1,00	68	3,10	1,211	F=1,537 Sig=,217 Fark yok
	2,00	80	3,28	1,018	
	3,00	64	2,95	1,075	
	Total	212	3,12	1,103	
Başabaş Noktası Analizi	1,00	68	3,90	,917	F=2,002 Sig=,138 Fark yok
	2,00	80	3,73	,927	
	3,00	64	3,58	,905	
	Total	212	3,74	,922	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

*Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet*

Tablo 51’e göre sektör ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile kârlılık analizi araçları kullanımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Kârlılık analizi araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Başabaş noktası analizi aracı en fazla kullanılan kârlılık analizi aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan sektör ve faaliyet araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 52’de verilmiştir.

Tablo 52. Sektör ve Faaliyet Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
SWOT Analizi	1,00	68	3,28	1,131	F=,292 Sig=,747 Fark yok
	2,00	80	3,15	1,045	
	3,00	64	3,17	1,062	
	Total	212	3,20	1,075	
Müşteri İlişkileri Yönetimi	1,00	68	2,85	1,273	F=,315 Sig=,730 Fark yok
	2,00	80	2,74	1,209	
	3,00	64	2,69	1,233	
	Total	212	2,76	1,233	
Toplam Kalite Yönetimi	1,00	68	3,09	1,267	F=,871 Sig=,420 Fark yok
	2,00	80	3,19	1,068	
	3,00	64	2,94	1,052	
	Total	212	3,08	1,130	
Risk Yönetimi	1,00	68	2,76	1,173	F=,819

2,00	80	2,84	1,163	Sig=,442 Fark yok
3,00	64	3,02	1,134	
Total	212	2,87	1,157	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet

Tablo 52'ye göre sektör ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile faaliyet araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Faaliyet araçları kullanımı genel olarak ele alındığında SWOT analizi ve toplam kalite yönetimi araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer faaliyet araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri sektöre göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan değişkenlerden sektör ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için  $H_2$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 53'te verilmiştir.

Tablo 53. Sektör ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)	
Özellik Maliyetleme	1,00	68	2,13	1,078	
	2,00	80	2,36	1,225	
	3,00	64	2,25	1,309	
	Total	212	2,25	1,205	F=,669 Sig=,513 Fark yok
Yaşam Seyri Maliyetleme	1,00	68	2,29	1,120	
	2,00	80	2,33	1,310	
	3,00	64	2,17	1,162	
	Total	212	2,27	1,204	F=,308 Sig=,735 Fark yok
Kalite Maliyetleme	1,00	68	2,22	1,091	
	2,00	80	2,36	1,324	
	3,00	64	2,38	1,291	
	Total	212	2,32	1,240	F=,327 Sig=,722 Fark yok
Hedef Maliyetleme	1,00	68	2,96	1,227	
	2,00	80	3,11	1,102	
	3,00	64	3,23	1,192	
	Total	212	3,10	1,170	F=,942 Sig=,392 Fark yok
Değer Zinciri Maliyetleme	1,00	68	2,72	1,220	
	2,00	80	3,09	1,265	
	3,00	64	2,47	1,195	
	Total	212	2,78	1,251	F=4,630 Sig=,011 <sup>a</sup> 2 ve 3 arasında fark var
Benchmarking (Kıyaslama)	1,00	68	2,99	1,058	
	2,00	80	2,79	1,040	
	3,00	64	2,77	1,035	
	Total	212	2,84	1,044	F=,920 Sig=,400 Fark yok
Bütünleşik Performans Ölçümü	1,00	68	3,01	1,152	
	2,00	80	3,03	1,113	
	3,00	64	2,91	,886	
	Total	212	2,99	1,060	F=,259 Sig=,772 Fark yok
Stratejik Maliyet Yönetimi	1,00	68	2,65	1,143	F=1,306

	2,00	80	2,74	1,099	Sig=,273
	3,00	64	2,42	1,319	Fark yok
	Total	212	2,61	1,185	
Stratejik Fiyatlama	1,00	68	2,69	1,123	F=,262
	2,00	80	2,83	1,111	Sig=,770
	3,00	64	2,80	1,262	Fark yok
	Total	212	2,77	1,158	
Marka Değerleme	1,00	68	2,16	1,217	F=,046
	2,00	80	2,21	1,250	Sig=,955
	3,00	64	2,16	1,288	Fark yok
	Total	212	2,18	1,245	
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	1,00	68	2,72	1,049	F=1,500
	2,00	80	2,98	1,169	Sig=,226
	3,00	64	2,67	1,209	Fark yok
	Total	212	2,80	1,147	
Rakiplerin Durumunu İzleme	1,00	68	2,96	,953	F=1,631
	2,00	80	3,16	1,037	Sig=,198
	3,00	64	2,88	,984	Fark yok
	Total	212	3,01	,998	
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	1,00	68	2,79	1,299	F=,132
	2,00	80	2,80	1,107	Sig=,877
	3,00	64	2,89	1,261	Fark yok
	Total	212	2,83	1,213	
Müşteri Kârlılık Analizi	1,00	68	2,96	,984	F=,273
	2,00	80	2,84	1,185	Sig=,761
	3,00	64	2,83	1,203	Fark yok
	Total	212	2,87	1,126	
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1,00	68	2,40	1,283	F=2,464
	2,00	80	2,41	1,402	Sig=,088
	3,00	64	1,97	1,234	Fark yok
	Total	212	2,27	1,324	
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	1,00	68	1,97	1,051	F=1,405
	2,00	80	2,25	1,298	Sig=,248
	3,00	64	1,95	1,265	Fark yok
	Total	212	2,07	1,216	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Sektör değişkeni 1: Tüketim malları imalatı, 2: Endüstriyel mal imalatı ve 3: Hizmet

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 53'e göre sektör ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi değer zinciri maliyetleme aracı için kabul edilmiş; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre endüstriyel mal imalatı sektöründe değer zinciri maliyetleme aracı kullanımını diğer sektörlerle göre yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre sektör ile diğer stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı arasında istatistikî olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

### 3.2.3.1.3. İşletme Büyüklüğüne Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 37'de yer alan değişkenlerden işletme büyüklüğü ve maliyetleme araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 54'te verilmiştir.



Tablo 54. İşletme Büyüklüğü ve Maliyetleme Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,43	1,146	F=,089 Sig=,915 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,38	1,019	
	Büyük Ölçekli	18	2,33	1,188	
	Total	212	2,41	1,104	
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	4,02	,849	F=5,092 Sig=,007 <sup>a</sup> Mikro ve küçük ile Orta Ölçekli arasında fark var
	Orta Ölçekli	71	4,32	,732	
	Büyük Ölçekli	18	4,50	,707	
	Total	212	4,16	,816	
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,28	1,113	F=1,424 Sig=,243 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,25	,967	
	Büyük Ölçekli	18	2,83	1,098	
	Total	212	3,24	1,067	
Standart Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,73	,924	F=,659 Sig=,518 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,68	1,093	
	Büyük Ölçekli	18	3,44	1,097	
	Total	212	3,69	,996	
Kaizen Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,63	1,168	F=,114 Sig=,892 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,63	1,045	
	Büyük Ölçekli	18	2,50	1,295	
	Total	212	2,62	1,135	
Tam Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,15	1,171	F=,460 Sig=,632 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,31	1,008	
	Büyük Ölçekli	18	3,17	1,543	
	Total	212	3,20	1,153	
Sipariş Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,38	1,232	F=,761 Sig=,468 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,15	1,460	
	Büyük Ölçekli	18	3,44	1,381	
	Total	212	3,31	1,323	
Parti Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,12	1,239	F=2,033 Sig=,134 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,30	1,074	
	Büyük Ölçekli	18	2,67	1,328	
	Total	212	3,14	1,200	
Safha Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,89	1,380	F=,696 Sig=,500 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,90	1,185	
	Büyük Ölçekli	18	3,28	1,526	
	Total	212	2,92	1,329	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 54'te yer alan ANOVA testi sonuçlarına göre H<sub>1</sub> hipotezi genel üretim giderlerinin dağıtımını aracı için kabul edilmiş; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre genel üretim giderlerinin dağıtımını aracının kullanımı ile işletme büyüklüğü arasında fark vardır. İşletme büyüklüğü arttıkça bu aracın kullanımı artmaktadır. Mikro ve küçük ölçekli işletmelerde bu aracın kullanımı büyük ölçekli işletmelere göre daha düşüktür. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Maliyetleme araçları kullanımı genel olarak ele alındığında genel üretim giderlerinin dağıtımını aracının en fazla kullanılan maliyetleme aracı olduğu görülmektedir. Genel üretim giderleri aracının kullanımı mikro ve küçük ölçekli işletmelerden büyük ölçekli işletmelere doğru artış göstermektedir. Diğer maliyetleme araçlarının kullanımı işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır. Genel üretim giderlerinin dağıtımını aracın kullanımında meydana gelen farklılaşma büyük ölçekli işletmelerde üretim faaliyetlerinde sabit giderlerin toplam gider içerisinde payının daha yüksek olması gösterilebilir. İşletme büyüklüğü arttıkça işletmeler emek yoğun yapıdan sermaye yoğun bir yapıya dönüşmektedir. Bu yeni durum işletmelerin maliyet yapılarını da değiştirmektedir. Emek yoğun işletmelerde direk işçilik maliyetlerinin toplam maliyetlerde göreceli olarak önemi yüksek iken; sermaye yoğun işletmelerde direk işçilik maliyetleri yerine genel üretim giderlerine bırakmıştır. Bunun temelinde ise makine ve teknoloji yatırımları ile amortisman, elektrik, faiz vb. giderler artarken daha fazla mamul/hizmet üretilmekte ancak daha az işçilik maliyeti söz konusu olmaktadır.

Tablo 37’de yer alan işletme büyüklüğü ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 55’te verilmiştir.

Tablo 55. İşletme Büyüklüğü ve Bütçeleme/Planlama Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Esnek Bütçeleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,46	1,263	F=1,122 Sig=,328 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,21	,893	
	Büyük Ölçekli	18	2,44	1,199	
	Total	212	2,38	1,147	
Tahmin Yürütme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,23	1,464	F=2,040 Sig=,133 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	1,92	1,180	
	Büyük Ölçekli	18	2,56	1,338	
	Total	212	2,15	1,372	
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,29	1,310	F=2,561 Sig=,080 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,13	1,055	
	Büyük Ölçekli	18	1,61	1,145	
	Total	212	2,18	1,226	
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,44	1,325	F=,101 Sig=,904 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,48	1,067	
	Büyük Ölçekli	18	2,33	1,283	
	Total	212	2,44	1,236	
Artırımlı Bütçeleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,17	1,298	F=1,516 Sig=,222 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,44	1,052	
	Büyük Ölçekli	18	3,56	1,338	
	Total	212	3,29	1,227	
Mali Yıl Tahminleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,46	1,203	F=2,011 Sig=,136 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,66	1,068	
	Büyük Ölçekli	18	4,00	1,085	
	Total	212	3,58	1,156	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 55'e göre işletme büyüklüğü ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile bütçeleme/planlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Bütçeleme/planlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında mali yıl tahminleme ve artırımlı bütçeleme araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer bütçeleme/planlama araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Günümüz işletmecilik anlayışında gerek küçük gerekse büyük ölçekli işletme olsun bütün işletmeler aynı risklerle farklı seviyelerde karşı karşıya kalmaktadır. Örneğin hiç ihracatı olmayan bir işletme kurların yükselmesinden dolayı maliyetleri yükselmekte, ulusal ve uluslararası rakipleri nedeniyle pazar payını, müşterilerini kaybetme riski ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bu sebeple işletmeler günlük, haftalık, aylık ve yıllık bütçeler hazırlayarak işletme faaliyetlerini kontrol altında tutmakta; gelecekte ortaya çıkması muhtemel belirsizlik ve riskleri minimize etmekte ve kaynakların etkin kullanımını sağlamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme büyüklüğü ve performans yönetim araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 56'da verilmiştir.

Tablo 56. İşletme Büyüklüğü ve Performans Yönetim Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,51	1,224	F=2,262 Sig=,107 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,25	,921	
	Büyük Ölçekli	18	2,83	1,295	
	Total	212	2,45	1,145	
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,68	1,190	F=1,034 Sig=,358 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,46	1,026	
	Büyük Ölçekli	18	2,78	1,114	
	Total	212	2,62	1,131	
Ekonomik Katma Değer	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,45	1,275	F=1,568 Sig=,211 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,28	1,017	
	Büyük Ölçekli	18	2,83	1,339	
	Total	212	2,42	1,204	
Vergi Öncesi Kar	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,60	,930	F=,321 Sig=,726 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,68	1,011	
	Büyük Ölçekli	18	3,78	1,166	
	Total	212	3,64	,975	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 56'ya göre işletme büyüklüğü ve performans yönetim araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme

büyüklüğü ile performans yönetim araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Performans yönetim araçları kullanımı genel olarak ele alındığında vergi öncesi kâr aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer performans yönetim araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Finans teorisinde, hissedarların beklentileri kısa dönemde kâr payı elde etmek; uzun dönemde ise şirketin piyasa değerinin artması ile servetlerinin maksimize edilmesidir. Bu durumda işletme yöneticilerinde her dönemde olumlu performans ile birlikte kriz dönemlerini fırsata dönüştürücü yönetim beklenmektedir. Performans, işletmelerin sürdürülebilirliği ve işletme çevresinin beklentilerinin karşılanması açısından somut göstergedir.

Tablo 37’de yer alan işletme büyüklüğü ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 57’de verilmiştir.

Tablo 57. İşletme Büyüklüğü ve Yatırım Karar Destek Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)	
Tamamlama Sonrası Denetimleri	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,71	1,310	F=,460 Sig=,632 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,59	1,141	
	Büyük Ölçekli	18	2,89	1,183	
	Total	212	2,68	1,243	
Net Bugünkü Değer	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,69	1,229	F=,274 Sig=,761 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,62	,976	
	Büyük Ölçekli	18	2,83	,924	
	Total	212	2,68	1,123	
İç Kârlılık Oranı	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,60	1,213	F=,125 Sig=,883 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,52	,969	
	Büyük Ölçekli	18	2,61	1,092	
	Total	212	2,58	1,122	
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,79	1,203	F=,199 Sig=,820 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,72	1,003	
	Büyük Ölçekli	18	2,89	,676	
	Total	212	2,77	1,100	
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,81	1,169	F=,844 Sig=,431 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,61	1,102	
	Büyük Ölçekli	18	2,61	1,092	
	Total	212	2,73	1,140	
Geri Ödeme Süresi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,39	1,099	F=,744 Sig=,476

Orta Ölçekli	71	3,32	1,066	Fark yok
Büyük Ölçekli	18	3,67	,767	
Total	212	3,39	1,063	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 57'ye göre işletme büyüklüğü ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile yatırım karar destek araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Yatırım karar destek araçları kullanımı genel olarak ele alındığında geri ödeme süresi aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer yatırım karar destek araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır. Bu durum bütün yatırımcıların sabit varlık yatırım kararlarını bilimsel kriterleri göz önünde bulundurarak yaptıklarını ve işletme büyüklüğünün araç seçiminde bir öneminin olmadığını göstermektedir.

İşletmelerde cari varlıklara ilişkin verilen kararlar yanlış olduğu takdirde düşük zararlarla ve kolayca kurtulabilmek mümkündür. Örneğin satışlara olumlu yansımayan kredili satış politikası, stok takip yönteminden vazgeçilmesi kararları kolayca vazgeçilebilen kararlardır. Buna karşılık sabit varlık yatırımları 5-10 yılda bir kez alınan ve geri dönüşü olmayan yatırım kararlarıdır. Yatırım yapıldıktan sonra vazgeçme durumu söz konusu olduğunda bu durum finansa açıdan sıkıntıya sokmakta ve iflasa kadar gidebilen bir durum söz konusu olabilmektedir.

Tablo 37'de yer alan işletme büyüklüğü ve fiyatlama araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 58'de verilmiştir.

Tablo 58. İşletme Büyüklüğü ve Fiyatlama Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Maliyet Artı Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	4,01	,901	F=,748 Sig=,475 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	4,15	,889	
	Büyük Ölçekli	18	4,17	,618	
	Total	212	4,07	,876	
Segment Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,09	1,064	F=,766 Sig=,466 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,25	1,130	
	Büyük Ölçekli	18	3,33	,907	
	Total	212	3,17	1,074	
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,11	1,168	F=,101 Sig=,904 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,06	1,275	
	Büyük Ölçekli	18	3,00	1,085	
	Total	212	3,08	1,193	
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,32	1,003	F=,424 Sig=,655
	Orta Ölçekli	71	3,34	1,055	

	Büyük Ölçekli	18	3,56	1,097	Fark yok
	Total	212	3,34	1,025	
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,27	,915	F=,715
	Orta Ölçekli	71	3,35	,987	
	Büyük Ölçekli	18	3,56	1,423	Fark yok
	Total	212	3,32	,989	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 58'e göre işletme büyüklüğü ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile fiyatlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Fiyatlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Maliyet artı fiyatlama aracı kullanımı en fazla kullanılan fiyatlama aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır. İşletme büyüklüğü ile fiyatlama araçlarında fark olmamasının temelinde iki durum ön plana çıkmaktadır. Birincisi, araştırmaya katılan hiçbir işletme mamul/hizmet fiyatını pazar lideri/hâkimi olarak pazarda belirleyebilme yeteneğine sahip değildir. İkincisi, araştırmaya katılan hiçbir işletmenin kendisine özgü/özgün bir mamul/hizmete sahip olmadığı dolayısıyla pazarda çok sayıda satıcı ve tüketici olduğu söylenebilir.

Tablo 37'de yer alan işletme büyüklüğü ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 59'da verilmiştir.

Tablo 59. İşletme Büyüklüğü ve Kârlılık Analizi Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,30	1,071	F=,441
	Orta Ölçekli	71	3,31	1,077	
	Büyük Ölçekli	18	3,56	1,247	Fark yok
	Total	212	3,33	1,085	
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,09	1,152	F=,382
	Orta Ölçekli	71	3,13	1,055	
	Büyük Ölçekli	18	3,33	,970	Fark yok
	Total	212	3,12	1,103	
Başabaş Noktası Analizi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,76	,917	F=,504
	Orta Ölçekli	71	3,66	,827	
	Büyük Ölçekli	18	3,89	1,278	Fark yok
	Total	212	3,74	,922	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 59'a göre işletme büyüklüğü ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme

büyüklüğü ile kârlılık analizi kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Kârlılık analizi araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Başabaş noktası analizi aracı en fazla kullanılan kârlılık analizi aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

İşletme büyüklüğü ile kârlılık analizi araçlarının kullanımı arasında fark olmamasının temelinde mamul/hizmetlerin fiyatı ve özellikleri piyasada oluştuğu için işletmeler mamul/hizmet üretim/satış sürecinde ortaya çıkan faaliyetler ve bunun sonucunda ortaya çıkan maliyet ve giderler üzerine odaklanmalarını gerektirmektedir. Bu durumda kullanılan kârlılık analizi araçları ile işletme büyüklüğü arasındaki yöntem farklılıklarının benzemesine yol açmaktadır.

Tablo 37’de yer alan işletme büyüklüğü ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 60’da verilmiştir.

Tablo 60. İşletme Büyüklüğü ve Faaliyet Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
SWOT Analizi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,29	1,054	F=1,181 Sig=,309 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,08	1,066	
	Büyük Ölçekli	18	3,00	1,237	
	Total	212	3,20	1,075	
Müşteri İlişkileri Yönetimi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,74	1,172	F=,220 Sig=,802 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,75	1,239	
	Büyük Ölçekli	18	2,94	1,626	
	Total	212	2,76	1,233	
Toplam Kalite Yönetimi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,07	1,080	F=,793 Sig=,454 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,01	1,089	
	Büyük Ölçekli	18	3,39	1,577	
	Total	212	3,08	1,130	
Risk Yönetimi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,86	1,237	F=,043 Sig=,958 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,86	1,060	
	Büyük Ölçekli	18	2,94	,998	
	Total	212	2,87	1,157	

Tablo 60’a göre işletme büyüklüğü ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile faaliyet araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Faaliyet araçları kullanımı genel olarak ele alındığında SWOT analizi ve toplam kalite yönetimi araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer faaliyet araçlarının

ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri işletme büyüklüğüne göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

İşletme büyüklüğü ile faaliyet araçları arasında temelde fark olmamasında üç husus söz konusu olmaktadır. Birincisi, kalitesizliğin getirdiği iç ve dış başarısızlığa bağlı maliyet yükü kalite üzerinde odaklanmayı, aynı zamanda mamul/hizmetlere ilişkin dünya ölçeğinde kalite standartlarına sahip olma zorunluluğudur. İkincisi, işletmelerin ne üretirsem satarım felsefesinin yerine müşteri odaklı mamul/hizmet tasarım ve satış sonrası hizmetler üzerinde odaklanmasıdır. Son olarak, bütün işletmeler küresel rekabet ortamında farklı düzeylerde olmasına karşılık aynı risklerle/fırsatlarla karşı karşıyadır.

Tablo 37’de yer alan değişkenlerden işletme büyüklüğü ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 61’de verilmiştir.

Tablo 61. İşletme Büyüklüğü ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Özellik Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,33	1,264	F=,500 Sig=,607 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,15	1,104	
	Büyük Ölçekli	18	2,17	1,200	
	Total	212	2,25	1,205	
Yaşam Seyri Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,30	1,241	F=,311 Sig=,733 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,18	1,112	
	Büyük Ölçekli	18	2,39	1,335	
	Total	212	2,27	1,204	
Kalite Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,49	1,327	F=2,713 Sig=,069 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,10	1,044	
	Büyük Ölçekli	18	2,06	1,211	
	Total	212	2,32	1,240	
Hedef Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	3,15	1,109	F=,820 Sig=,442 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,08	1,204	
	Büyük Ölçekli	18	2,78	1,437	
	Total	212	3,10	1,170	
Değer Zinciri Maliyetleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,77	1,286	F=,013 Sig=,987 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,80	1,214	
	Büyük Ölçekli	18	2,78	1,215	
	Total	212	2,78	1,251	
Benchmarking (Kıyaslama)	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,95	1,047	F=1,742 Sig=,178 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,66	,985	
	Büyük Ölçekli	18	2,83	1,200	
	Total	212	2,84	1,044	
Bütünleşik Performans Ölçümü	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,96	1,104	F=1,368 Sig=,257 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	3,11	,949	
	Büyük Ölçekli	18	2,67	1,138	
	Total	212	2,99	1,060	
Stratejik Maliyet Yönetimi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,68	1,301	F=2,415 Sig=,092 Fark yok
	Orta Ölçekli	71	2,39	,978	
	Büyük Ölçekli	18	3,00	,970	



	Total	212	2,61	1,185	
Stratejik Fiyatlama	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,83	1,213	
	Orta Ölçekli	71	2,61	1,062	F=1,427
	Büyük Ölçekli	18	3,06	1,110	Sig=,242
	Total	212	2,77	1,158	Fark yok
Marka Değerleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,42	1,397	F=5,861
	Orta Ölçekli	71	1,85	,905	Sig=,003 <sup>b</sup>
	Büyük Ölçekli	18	1,83	,924	Mikro ve küçük ile orta ölçekli arasında fark var
	Total	212	2,18	1,245	
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,81	1,169	F=,632
	Orta Ölçekli	71	2,72	1,161	Sig=,533
	Büyük Ölçekli	18	3,06	,938	Fark yok
	Total	212	2,80	1,147	
Rakiplerin Durumunu İzleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,96	1,027	F=3,004
	Orta Ölçekli	71	2,96	,963	Sig=,052
	Büyük Ölçekli	18	3,56	,784	Fark yok
	Total	212	3,01	,998	
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,85	1,278	F=2,912
	Orta Ölçekli	71	2,63	1,072	Sig=,057
	Büyük Ölçekli	18	3,39	1,145	Fark yok
	Total	212	2,83	1,213	
Müşteri Kârlılık Analizi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,95	1,172	F=,754
	Orta Ölçekli	71	2,75	1,105	Sig=,472
	Büyük Ölçekli	18	2,83	,857	Fark yok
	Total	212	2,87	1,126	
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,41	1,367	F=3,189
	Orta Ölçekli	71	1,96	1,200	Sig=,043 <sup>a</sup>
	Büyük Ölçekli	18	2,56	1,338	Orta ölçekli ile büyük arasında fark var
	Total	212	2,27	1,324	
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	Mikro ve Küçük Ölçekli	123	2,27	1,325	F=4,151
	Orta Ölçekli	71	1,76	,948	Sig=,017 <sup>b</sup>
	Büyük Ölçekli	18	1,94	1,162	Mikro ve küçük ile orta ölçekli arasında fark var
	Total	212	2,07	1,216	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 61'e göre H<sub>2</sub> hipotezi marka değerlendirme, müşteri yaşam boyu kârlılık analizi, müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre marka değerlendirme aracı kullanımı mikro ve küçük ölçekli işletmelerde diğer işletme büyüklüklerine göre daha yüksektir. Müşteri yaşam boyu kârlılık analizi aracı kullanımı büyük ölçekli işletmelerde daha yüksektir. Müşterileri varlık olarak değerlendirme aracı kullanımı mikro ve küçük ölçekli işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme büyüklüğü ile diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Bu durumun nedeni olarak iki husus ön plana çıkmaktadır. Birincisi stratejik yönetim muhasebesi araçları işletmelerde sınırlı düzeyde uygulama alanı bulmaktadır. İkincisi ise günümüz işletmecilik anlayışında iş yapma tekniklerinin birbirine benzerlik göstermektedir.

Mikro ve küçük ölçekli işletmeler kurumsallaşma ve piyasada iyi bir imaj oluşturabilmek amacıyla markalaşma ve müşterileri birer varlık olarak kabul etme yönünde faaliyetlerini gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bu durum mikro ve küçük ölçekli işletmelerin piyasada güvenilirliğini, bilinirliğini ve paydaşların servetleri üzerinde de pozitif yönde etki meydana getirecektir. Böylelikle işletmenin ilave öz ve yabancı kaynaklara ulaşımını sağlayabilir.

Büyük ölçekli işletmelerin, müşteri yaşam boyu kârlılık analizi aracını benimsemelerinin temelinde uzun süreli müşteri ilişkileri sonucunda işletmeye değer ekleyen müşteri zamanla daha fazla maliyet yüklemekte ve zarara yol açması yatmaktadır. Dolayısıyla işletmeler müşterilerinin yaşam boyu kârlılık analizlerini gerçekleştirmekte ve işletmeye değer ekleyen ve eklemeyen müşterileri belirleyebilmektedir. Bu sayede daha fazla değer ekleyen müşterileri farklı mamul/hizmet sunumunun yanında değer eklemeyen müşterileri harekete geçirecek yöntemler, hizmetler ve mamuller tasarlamakta veya başka müşteri arayışına girmektedir. Sonuç olarak işletmenin kıt kaynaklarını değer artırıcı varlıklara göre yönetimi sağlanmakta ve sürdürülebilirlik elde edilmektedir.

#### 3.2.3.1.4. Üretilen/satılan Mamul/hizmet Çeşidine Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 37’de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve maliyetleme araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 62’de verilmiştir.

Tablo 62. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Maliyetleme Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1-50	43	2,47	1,120
	51-100	37	2,59	1,189
	101-150	26	2,12	,864
	151-200	35	2,51	1,095
	201-250	16	2,88	1,025
	251 ve üzeri	55	2,16	1,118
	Total	212	2,41	1,104
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	1-50	43	4,14	,941
	51-100	37	4,14	,751
	101-150	26	4,15	,784
	151-200	35	4,03	,747
	201-250	16	4,25	,683
	251 ve üzeri	55	4,25	,865
	Total	212	4,16	,816
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	1-50	43	3,19	1,160
	51-100	37	3,16	1,118
	101-150	26	3,38	1,098
	151-200	35	3,49	,853

	201-250	16	3,38	,885	
	251 ve üzeri	55	3,05	1,113	
	Total	212	3,24	1,067	
Standart Maliyetleme	1-50	43	3,33	1,267	
	51-100	37	3,70	,845	
	101-150	26	3,96	,958	F=2,092
	151-200	35	3,60	,881	Sig=,068
	201-250	16	4,00	1,033	Fark yok
	251 ve üzeri	55	3,80	,869	
	Total	212	3,69	,996	
Kaizen Maliyetleme	1-50	43	2,84	1,194	
	51-100	37	2,92	1,256	F=3,029
	101-150	26	2,88	1,211	Sig=,012 <sup>a</sup>
	151-200	35	2,49	,981	251 ve üzeri ile 51-100 arasında fark var
	201-250	16	2,75	,856	
	251 ve üzeri	55	2,18	1,020	
	Total	212	2,62	1,135	
Tam Maliyetleme	1-50	43	3,30	1,059	
	51-100	37	3,14	1,206	
	101-150	26	3,04	1,428	F=,438
	151-200	35	3,37	1,165	Sig=,821
	201-250	16	3,00	1,211	Fark yok
	251 ve üzeri	55	3,20	1,043	
	Total	212	3,20	1,153	
Sipariş Maliyetleme	1-50	43	3,28	1,260	
	51-100	37	3,08	1,320	
	101-150	26	3,58	1,301	F=,635
	151-200	35	3,51	1,314	Sig=,673
	201-250	16	3,19	1,797	Fark yok
	251 ve üzeri	55	3,27	1,254	
	Total	212	3,31	1,323	
Parti Maliyetleme	1-50	43	2,79	1,283	
	51-100	37	3,19	1,198	
	101-150	26	2,85	1,223	F=2,098
	151-200	35	3,49	,981	Sig=,067
	201-250	16	3,56	,727	Fark yok
	251 ve üzeri	55	3,18	1,292	
	Total	212	3,14	1,200	
Safha Maliyetleme	1-50	43	2,53	1,334	
	51-100	37	3,14	1,437	
	101-150	26	3,19	1,132	F=1,288
	151-200	35	2,94	1,235	Sig=,270
	201-250	16	3,19	1,109	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,87	1,428	
	Total	212	2,92	1,329	

Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 62'ye göre H<sub>1</sub> hipotezi kaizen maliyetleme aracı için kabul edilmiş; diğer maliyetleme araçları için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre kaizen maliyetleme aracı kullanımı 251 ve üzeri mamul/hizmet ile faaliyet gösteren işletmelerde diğerlerine göre daha düşüktür. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Maliyetleme araçları kullanımı genel olarak ele alındığında genel üretim giderlerinin dağıtım aracının en fazla kullanılan maliyetleme aracı olduğu görülmektedir. Kaizen maliyetleme aracının kullanımı 51-100 çeşit üretilen/satılan mamul/hizmete sahip işletmelerde en yüksek; 251 ve üzeri çeşitte üretilen/satılan mamul/hizmete sahip işletmelerde ise en düşük düzeydedir. Diğer maliyetleme araçlarının kullanımı üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Kaizen maliyetleme işletme faaliyetleri üzerinde radikal sistem değişiklikleri yerine küçük iyileştirmeler yapılarak kaynakların etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasını benimseyen bir yöntemdir. Bu aracı üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi 251'in altında olan işletmelerin benimsemesi pazar odaklı ve pazardaki talebe hassas oldukları için pazardan gelen bilgilere göre sunulan mamul/hizmet özelliklerinde iyileştirmeler yapılarak işletmenin Pazar payının korunmasına çalışıldığını göstermektedir.

Tablo 37'de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 63'te verilmiştir.

Tablo 63. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Bütçeleme/Planlama Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Esnek Bütçeleme	1-50	43	2,23	F=,942 Sig=,455 Fark yok
	51-100	37	2,51	
	101-150	26	2,12	
	151-200	35	2,57	
	201-250	16	2,13	
	251 ve üzeri	55	2,47	
	Total	212	2,38	
Tahmin Yürütme	1-50	43	1,98	F=,396 Sig=,852 Fark yok
	51-100	37	2,30	
	101-150	26	2,04	
	151-200	35	2,31	
	201-250	16	2,00	
	251 ve üzeri	55	2,18	
	Total	212	2,15	
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1-50	43	2,02	F=1,565 Sig=,172 Fark yok
	51-100	37	2,51	
	101-150	26	2,27	
	151-200	35	2,43	
	201-250	16	1,88	
	251 ve üzeri	55	1,96	
	Total	212	2,18	
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1-50	43	2,30	F=,655 Sig=,658 Fark yok
	51-100	37	2,54	
	101-150	26	2,42	
	151-200	35	2,66	
	201-250	16	2,69	

	251 ve üzeri	55	2,29	1,227	
	Total	212	2,44	1,236	
Artırımlı Bütçeleme	1-50	43	3,02	1,336	
	51-100	37	3,38	1,255	
	101-150	26	3,31	1,123	F=,722
	151-200	35	3,20	1,106	Sig=,607
	201-250	16	3,44	1,365	Fark yok
	251 ve üzeri	55	3,45	1,214	
	Total	212	3,29	1,227	
	Mali Yıl Tahminleme	1-50	43	3,28	1,202
51-100		37	3,43	1,214	
101-150		26	3,58	,857	F=1,840
151-200		35	3,46	1,094	Sig=,107
201-250		16	3,81	1,223	Fark yok
251 ve üzeri		55	3,91	1,175	
Total		212	3,58	1,156	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 63'e göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile bütçeleme/planlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Bütçeleme/planlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında mali yıl tahminleme ve artırımlı bütçeleme araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer bütçeleme/planlama araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 64'te verilmiştir.

Tablo 64. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Performans Yönetim Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	1-50	43	2,53	1,162
	51-100	37	2,54	1,260
	101-150	26	2,31	,970
	151-200	35	2,66	1,110
	201-250	16	2,31	1,014
	251 ve üzeri	55	2,31	1,200
	Total	212	2,45	1,145
	İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	1-50	43	2,81
51-100		37	2,81	1,101
101-150		26	2,42	1,238
151-200		35	2,80	1,052
201-250		16	2,50	,966
251 ve üzeri		55	2,35	1,174

	Total	212	2,62	1,131	
Ekonomik Katma Değer	1-50	43	2,67	1,210	
	51-100	37	2,70	1,222	
	101-150	26	2,31	1,379	F=1,665
	151-200	35	2,49	,981	Sig=,145
	201-250	16	2,06	,929	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,16	1,259	
	Total	212	2,42	1,204	
Vergi Öncesi Kâr	1-50	43	3,98	,771	
	51-100	37	3,89	,737	F=3,823
	101-150	26	3,65	1,093	Sig=,002 <sup>b</sup>
	151-200	35	3,29	,789	1-50 ile 151-200,
	201-250	16	3,06	,998	201-250 arasında
	251 ve üzeri	55	3,60	1,164	fark var
	Total	212	3,64	,975	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

<sup>a</sup>Bonferroni, <sup>b</sup>Tamhane.

Tablo 64'e göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve performans yönetim araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi vergi öncesi kâr aracı için kabul edilmiş; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre vergi öncesi kâr aracı kullanımı az çeşitli mamul/hizmet ile faaliyet gösteren işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Performans yönetim araçları kullanımı genel olarak ele alındığında vergi öncesi kâr aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer performans yönetim araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Vergi öncesi kâr aracının kullanımı (251 ve üzeri hariç) üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi arttıkça düşüş göstermektedir. Bu durum üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi arttıkça işletmelerin diğer performans yönetim araçlarını kullanmaya yöneldikleri şeklinde yorumlanabilir. Diğer performans yönetim araçlarının kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Mamul/hizmet çeşidi az olan işletmelerin vergi öncesi kâr üzerinde odaklanmalarının temelinde hangi mamul/hizmetin işletmeye ne kadar kâr ya da zarar eklediğinin hesaplanmasının kolay olması yatmaktadır. Bu reel sonuçlara göre işletme mamul/hizmet konseptinde ve/veya özelliklerinde kolayca değişikliğe gidebilmektedir. Diğer taraftan mamul/hizmet çeşidi çok olan işletmeler açısından ise daha kompleks bir performans hesaplaması gerekmektedir.

Tablo 37'de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları da verilmiştir.

Tablo 65. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Yatırım Karar Destek Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Tamamlama Sonrası Denetimleri	1-50	43	2,86	1,207	F=,391 Sig=,855 Fark yok
	51-100	37	2,73	1,326	
	101-150	26	2,73	1,313	
	151-200	35	2,69	1,183	
	201-250	16	2,56	1,209	
	251 ve üzeri	55	2,53	1,260	
	Total	212	2,68	1,243	
Net Bugünkü Değer	1-50	43	2,51	1,142	F=,310 Sig=,906 Fark yok
	51-100	37	2,78	,886	
	101-150	26	2,62	1,169	
	151-200	35	2,74	1,120	
	201-250	16	2,75	,931	
	251 ve üzeri	55	2,71	1,301	
	Total	212	2,68	1,123	
İç Kârlılık Oranı	1-50	43	2,53	1,162	F=,081 Sig=,995 Fark yok
	51-100	37	2,62	1,063	
	101-150	26	2,62	1,299	
	151-200	35	2,60	1,035	
	201-250	16	2,44	1,031	
	251 ve üzeri	55	2,58	1,166	
	Total	212	2,58	1,122	
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	1-50	43	3,12	,956	F=2,032 Sig=,076 Fark yok
	51-100	37	2,84	1,143	
	101-150	26	2,96	1,113	
	151-200	35	2,46	1,146	
	201-250	16	2,44	1,153	
	251 ve üzeri	55	2,67	1,072	
	Total	212	2,77	1,100	
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	1-50	43	2,81	1,160	F=1,920 Sig=,092 Fark yok
	51-100	37	3,16	1,191	
	101-150	26	2,77	1,070	
	151-200	35	2,43	1,170	
	201-250	16	2,50	,966	
	251 ve üzeri	55	2,60	1,099	
	Total	212	2,73	1,140	
Geri Ödeme Süresi	1-50	43	3,26	1,093	F=,271 Sig=,929 Fark yok
	51-100	37	3,41	1,166	
	101-150	26	3,46	1,029	
	151-200	35	3,34	1,083	
	201-250	16	3,38	,957	
	251 ve üzeri	55	3,49	1,034	
	Total	212	3,39	1,063	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 65'e göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile yatırım karar destek araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Yatırım karar destek araçları kullanımını genel olarak ele alındığında geri ödeme süresi aracının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer yatırım karar destek araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Tablo 37’de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 66’da verilmiştir.

Tablo 66. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Fiyatlama Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Maliyet Artı Fiyatlama	1-50	43	4,26	,759
	51-100	37	4,00	,816
	101-150	26	4,15	,784
	151-200	35	3,89	,900
	201-250	16	4,19	,655
	251 ve üzeri	55	4,02	1,063
	Total	212	4,07	,876
Segment Fiyatlama	1-50	43	2,98	1,035
	51-100	37	3,22	1,084
	101-150	26	3,31	1,225
	151-200	35	3,14	1,061
	201-250	16	3,13	1,147
	251 ve üzeri	55	3,24	1,036
	Total	212	3,17	1,074
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	1-50	43	3,40	1,116
	51-100	37	3,27	1,146
	101-150	26	2,73	1,079
	151-200	35	3,23	1,190
	201-250	16	3,06	1,389
	251 ve üzeri	55	2,80	1,223
	Total	212	3,08	1,193
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	1-50	43	3,26	1,071
	51-100	37	3,62	1,010
	101-150	26	3,58	,987
	151-200	35	3,03	,785
	201-250	16	3,25	,856
	251 ve üzeri	55	3,35	1,158
	Total	212	3,34	1,025
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	1-50	43	3,23	,841
	51-100	37	3,73	1,018
	101-150	26	3,38	,941
	151-200	35	3,14	,810
	201-250	16	3,38	,957
	251 ve üzeri	55	3,18	1,156
	Total	212	3,32	,989

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 66’ya göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve fiyatlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre



üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile fiyatlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Fiyatlama araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Maliyet artı fiyatlama aracı kullanımı en fazla kullanılan fiyatlama aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır. Bunun temelinde üretilen/satılan mamul/hizmetlerin özellikleri, kalitesi, fiyatı vb. bütün faktörler pazarda müşteriler ve rekabet boyutuna göre belirlenmesi yer almaktadır. Bu boyutlar göz önünde bulundurulduğunda müşterilerine değer ekleyen, farklılık ortaya koyan işletmeleri fiyatlama konusunda rakiplerinden ayrılmakta ve rekabet avantajı sağlayabilmektedir.

Tablo 37’de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 67’de verilmiştir.

Tablo 67. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Kârlılık Analizi Araçları

Araçlar		N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	1-50	43	3,42	,879	F=1,521 Sig=,185 Fark yok
	51-100	37	3,68	1,056	
	101-150	26	3,12	1,143	
	151-200	35	3,14	1,004	
	201-250	16	3,50	1,033	
	251 ve üzeri	55	3,18	1,249	
	Total	212	3,33	1,085	
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	1-50	43	3,23	1,151	F=1,449 Sig=,208 Fark yok
	51-100	37	3,38	,982	
	101-150	26	2,81	1,059	
	151-200	35	3,26	,817	
	201-250	16	3,19	1,047	
	251 ve üzeri	55	2,91	1,295	
	Total	212	3,12	1,103	
Başabaş Noktası Analizi	1-50	43	3,58	1,029	F=1,286 Sig=,271 Fark yok
	51-100	37	3,78	1,031	
	101-150	26	3,73	,827	
	151-200	35	4,06	,765	
	201-250	16	3,56	,814	
	251 ve üzeri	55	3,67	,904	
	Total	212	3,74	,922	

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 67’ye göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile kârlılık analizi araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Kârlılık analizi araçları kullanımı genel olarak ele alındığında bütün araçların ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Başabaş noktası analizi aracı en fazla kullanılan kârlılık analizi aracıdır. Ancak bu kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır.

Bütün işletmelerin mamul/hizmetlerin her birinin işletmeye eklediği değerleri ayrı ayrı hesaplama, birim maliyetlerinin tespiti ve sabit maliyetlerin karşılanacağı başabaş noktası ile kâra geçiş noktasının belirlenmesi noktasında ne kadar mamul/hizmet üretilip satılması gerektiği sorusunun cevabı konusunda benzer yöntemleri kullanmakta oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 37’de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 68’de verilmiştir.

Tablo 68. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Faaliyet Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
SWOT Analizi	1-50	43	3,30	,989
	51-100	37	3,57	,959
	101-150	26	3,08	1,230
	151-200	35	2,91	1,040
	201-250	16	2,88	1,088
	251 ve üzeri	55	3,20	1,112
	Total	212	3,20	1,075
Müşteri İlişkileri Yönetimi	1-50	43	2,26	1,177
	51-100	37	2,95	1,332
	101-150	26	2,92	1,164
	151-200	35	2,66	,968
	201-250	16	2,94	1,237
	251 ve üzeri	55	2,96	1,319
	Total	212	2,76	1,233
Toplam Kalite Yönetimi	1-50	43	3,26	1,026
	51-100	37	3,38	1,139
	101-150	26	3,12	1,177
	151-200	35	2,89	,900
	201-250	16	3,06	1,237
	251 ve üzeri	55	2,85	1,253
	Total	212	3,08	1,130
Risk Yönetimi	1-50	43	2,81	1,220
	51-100	37	3,05	1,393
	101-150	26	2,96	1,183
	151-200	35	2,74	1,010
	201-250	16	3,00	1,095
	251 ve üzeri	55	2,78	1,049
	Total	212	2,87	1,157

*Sig. 0.05 düzeyinde gerçekleştirilmiştir.*

Tablo 68’e göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve faaliyet araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre

üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile faaliyet araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Faaliyet araçları kullanımı genel olarak ele alındığında SWOT analizi ve toplam kalite yönetimi araçlarının ortanın üzerinde bir kullanıma sahip olduğu; diğer faaliyet araçlarının ortanın altında kullanıma sahip olduğu görülmektedir. Ancak bu kullanım düzeyleri üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre birbirinden farklılaşmamaktadır. Bunun temelinde araştırmaya katılan işletmelerin bu araçları bilimsel olarak uygulamada sınırlı kalmalarının yattığı söylenebilir. Çünkü bu araçların işletmelerin tamamında uygulanmaması ve bütün yönetim ve çalışanları bir örgüt kültürü olarak benimsemesini, sistematik bir uygulaması, denetimi ve karar alma sürecini ifade etmektedir.

Tablo 37’de yer alan üretilen/satılan mamul/hizmet ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi test edilmiştir. One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 69’da verilmiştir.

Tablo 69. Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Araçlar	N	Mean	Std. Deviation	F ve Sig. (Farkın Kaynağı)
Özellik Maliyetleme	1-50	43	2,09	1,269
	51-100	37	2,08	1,256
	101-150	26	2,42	1,238
	151-200	35	2,40	1,193
	201-250	16	2,44	1,153
	251 ve üzeri	55	2,27	1,146
	Total	212	2,25	1,205
Yaşam Seyri Maliyetleme	1-50	43	2,40	1,237
	51-100	37	2,38	1,299
	101-150	26	2,35	1,294
	151-200	35	2,34	1,162
	201-250	16	2,50	1,211
	251 ve üzeri	55	1,95	1,079
	Total	212	2,27	1,204
Kalite Maliyetleme	1-50	43	2,33	1,358
	51-100	37	2,41	1,423
	101-150	26	2,35	1,056
	151-200	35	2,71	1,274
	201-250	16	2,00	,966
	251 ve üzeri	55	2,09	1,110
	Total	212	2,32	1,240
Hedef Maliyetleme	1-50	43	3,30	,989
	51-100	37	3,16	1,068
	101-150	26	2,65	1,384
	151-200	35	3,51	1,222
	201-250	16	2,56	1,031
	251 ve üzeri	55	3,00	1,171

	Total	212	3,10	1,170	
Değer Zinciri Maliyetleme	1-50	43	3,19	1,258	
	51-100	37	3,14	1,206	
	101-150	26	2,42	1,206	F=1,557
	151-200	35	2,63	1,352	Sig=,087
	201-250	16	2,50	1,095	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,58	1,182	
	Total	212	2,78	1,251	
Benchmarking (Kıyaslama)	1-50	43	3,05	1,045	
	51-100	37	3,03	1,013	
	101-150	26	2,88	,909	F=1,043
	151-200	35	2,69	,832	Sig=,393
	201-250	16	2,75	1,483	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,67	1,090	
	Total	212	2,84	1,044	
Bütünleşik Performans Ölçümü	1-50	43	2,79	1,146	
	51-100	37	3,30	1,127	
	101-150	26	3,08	1,230	F=1,802
	151-200	35	3,03	,707	Sig=,114
	201-250	16	3,31	1,014	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,76	1,018	
	Total	212	2,99	1,060	
Stratejik Maliyet Yönetimi	1-50	43	2,53	1,241	
	51-100	37	2,81	1,076	
	101-150	26	2,73	1,151	F=,417
	151-200	35	2,46	1,146	Sig=,836
	201-250	16	2,56	1,263	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,60	1,256	
	Total	212	2,61	1,185	
Stratejik Fiyatlama	1-50	43	2,56	1,053	
	51-100	37	3,14	1,159	
	101-150	26	2,88	1,033	F=1,672
	151-200	35	2,69	1,022	Sig=,143
	201-250	16	2,31	1,250	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,84	1,302	
	Total	212	2,77	1,158	
Marka Değerleme	1-50	43	2,28	1,297	
	51-100	37	2,59	1,536	
	101-150	26	2,00	1,200	F=1,478
	151-200	35	2,09	1,121	Sig=,198
	201-250	16	1,75	,775	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,09	1,159	
	Total	212	2,18	1,245	
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	1-50	43	2,95	1,174	
	51-100	37	3,11	1,265	
	101-150	26	2,88	1,143	F=2,204
	151-200	35	2,37	,942	Sig=,055
	201-250	16	2,38	1,088	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,84	1,118	
	Total	212	2,80	1,147	
Rakiplerin Durumunu İzleme	1-50	43	3,05	,999	
	51-100	37	3,24	1,065	
	101-150	26	3,12	1,071	F=1,023
	151-200	35	2,74	,817	Sig=,405
	201-250	16	3,00	,966	Fark yok
	251 ve üzeri	55	2,95	1,026	
	Total	212	3,01	,998	
	1-50	43	2,84	1,233	F=1,340

Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	51-100	37	2,95	1,201	Sig=,249 Fark yok
	101-150	26	2,77	1,243	
	151-200	35	2,51	1,011	
	201-250	16	2,44	1,263	
	251 ve üzeri	55	3,07	1,274	
	Total	212	2,83	1,213	
Müşteri Kârlılık Analizi	1-50	43	2,65	1,251	F=1,617 Sig=,157 Fark yok
	51-100	37	3,03	1,166	
	101-150	26	2,92	,935	
	151-200	35	3,26	1,094	
	201-250	16	2,63	1,025	
	251 ve üzeri	55	2,75	1,092	
Total	212	2,87	1,126		
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1-50	43	2,44	1,315	F=,508 Sig=,770 Fark yok
	51-100	37	2,35	1,358	
	101-150	26	2,19	1,415	
	151-200	35	2,40	1,241	
	201-250	16	2,19	1,642	
	251 ve üzeri	55	2,07	1,245	
Total	212	2,27	1,324		
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	1-50	43	2,21	1,206	F=,432 Sig=,826 Fark yok
	51-100	37	2,24	1,256	
	101-150	26	2,04	1,341	
	151-200	35	1,94	1,162	
	201-250	16	2,00	1,155	
	251 ve üzeri	55	1,96	1,217	
Total	212	2,07	1,216		

Tablo 69'a göre üretilen/satılan mamul/hizmet ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ile stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

### 3.2.3.1.5. İşletme Türüne (Emek Yoğun - Sermaye Yoğun) Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. İşletme türü ve maliyetleme araçlarının kullanımını değişkenleri için Independent Samples T testi sonucu Tablo 70'te verilmiştir.

Tablo 70. İşletme Türü ve Maliyetleme Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig. (2-tailed)
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,42	1,131	,834
	Sermaye Yoğun	120	2,39	1,087	
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	Emek Yoğun	92	4,08	,855	,189
	Sermaye Yoğun	120	4,23	,783	
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,23	1,007	,928
	Sermaye Yoğun	120	3,24	1,115	
Standart Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,58	,986	,150
	Sermaye Yoğun	120	3,78	1,000	

Kaizen Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,82	1,222	<b>,030</b>
	Sermaye Yoğun	120	2,48	1,045	
Tam Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,13	1,206	,425
	Sermaye Yoğun	120	3,26	1,111	
Sipariş Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,57	1,269	<b>,014</b>
	Sermaye Yoğun	120	3,12	1,336	
Parti Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,95	1,208	<b>,037</b>
	Sermaye Yoğun	120	3,29	1,177	
Safha Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,93	1,265	,922
	Sermaye Yoğun	120	2,92	1,382	

Tablo 70'e göre  $H_1$  hipotezi işletme türü ve maliyetleme araçlarının kullanımı değişkenlerinden kaizen maliyetleme, sipariş maliyetleme ve parti maliyetleme araçları için kabul edilmiş; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre kaizen maliyetleme ve sipariş maliyetleme araçları kullanımı emek yoğun işletmelerde daha yüksektir. Parti maliyetleme aracı kullanımı sermaye yoğun işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 71'de verilmiştir.

Tablo 71. İşletme Türü ve Bütçeleme/Planlama Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig. (2-tailed)
Esnek Bütçeleme	Emek Yoğun	92	2,40	1,241	,787
	Sermaye Yoğun	120	2,36	1,075	
Tahmin Yürütme	Emek Yoğun	92	2,12	1,421	,771
	Sermaye Yoğun	120	2,18	1,339	
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	Emek Yoğun	92	2,33	1,319	,135
	Sermaye Yoğun	120	2,07	1,143	
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	Emek Yoğun	92	2,48	1,346	,720
	Sermaye Yoğun	120	2,42	1,149	
Artırımlı Bütçeleme	Emek Yoğun	92	3,34	1,295	,645
	Sermaye Yoğun	120	3,26	1,177	
Mali Yıl Tahminleme	Emek Yoğun	92	3,61	1,204	,715
	Sermaye Yoğun	120	3,55	1,122	

Tablo 71'e göre işletme türü ve bütçeleme/planlama araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile bütçeleme/planlama araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 72'de verilmiştir.

Tablo 72. İşletme Türü ve Performans Yönetim Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig (2-tailed)
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	Emek Yoğun	92	2,47	1,208	,872
	Sermaye Yoğun	120	2,44	1,098	
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	Emek Yoğun	92	2,74	1,230	,173
	Sermaye Yoğun	120	2,53	1,045	
Ekonomik Katma Değer	Emek Yoğun	92	2,42	1,197	,995
	Sermaye Yoğun	120	2,43	1,214	
Vergi Öncesi Kâr	Emek Yoğun	92	3,82	,913	<b>,023</b>
	Sermaye Yoğun	120	3,51	1,004	

Tablo 72'ye göre işletme türü ve performans yönetim araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi vergi öncesi kâr için kabul edilmiş; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre vergi öncesi kâr aracı kullanımı emek yoğun işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 73'te verilmiştir.

Tablo 73. İşletme Türü ve Yatırım Karar Destek Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig (2-tailed)
Tamamlama Sonrası Denetimleri	Emek Yoğun	92	2,76	1,270	,431
	Sermaye Yoğun	120	2,63	1,223	
Net Bugünkü Değer	Emek Yoğun	92	2,78	1,239	,254
	Sermaye Yoğun	120	2,60	1,024	
İç Kârlılık Oranı	Emek Yoğun	92	2,73	1,223	,083
	Sermaye Yoğun	120	2,46	1,028	
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	Emek Yoğun	92	2,91	1,126	,106
	Sermaye Yoğun	120	2,67	1,072	
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	Emek Yoğun	92	2,79	1,182	,455
	Sermaye Yoğun	120	2,68	1,109	
Geri Ödeme Süresi	Emek Yoğun	92	3,38	1,118	,895
	Sermaye Yoğun	120	3,40	1,024	

Tablo 73'e göre işletme türü ve yatırım karar destek araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile yatırım karar destek araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve fiyatlandırma araçları değişkenleri için  $H_1$  hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 74'te verilmiştir.

Tablo 74. İşletme Türü ve Fiyatlama Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig (2-tailed)
Maliyet Artı Fiyatlama	Emek Yoğun	92	4,12	,900	,479
	Sermaye Yoğun	120	4,03	,859	
Segment Fiyatlama	Emek Yoğun	92	3,03	1,084	,116
	Sermaye Yoğun	120	3,27	1,059	
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	Emek Yoğun	92	3,23	1,214	,126
	Sermaye Yoğun	120	2,98	1,170	
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	Emek Yoğun	92	3,51	1,000	<b>,038</b>
	Sermaye Yoğun	120	3,22	1,030	
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	Emek Yoğun	92	3,36	,933	,626
	Sermaye Yoğun	120	3,29	1,032	

Tablo 74'e göre işletme türü ve fiyatlama araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi pazara nüfuz etme fiyatlama aracı için kabul; diğer araçlar için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre pazara nüfuz etme fiyatlama aracı kullanımı emek yoğun işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile diğer araçların kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 75'te verilmiştir.

Tablo 75. İşletme Türü ve Kârlılık Analizi Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig (2-tailed)
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	Emek Yoğun	92	3,45	1,009	,159
	Sermaye Yoğun	120	3,23	1,136	
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,18	1,089	,474
	Sermaye Yoğun	120	3,08	1,116	
Başabaş Noktası Analizi	Emek Yoğun	92	3,77	,927	,621
	Sermaye Yoğun	120	3,71	,920	

Tablo 75'e göre işletme türü ve kârlılık analizi araçları değişkenleri için H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile kârlılık analizi araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 37'de yer alan işletme türü ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi test edilmiştir. Independent Samples T testi sonucu Tablo 76'da verilmiştir.

Tablo 76. İşletme Türü ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Araçlar	İşletme Türü	N	Mean	Std. Deviation	Sig (2-tailed)
---------	--------------	---	------	----------------	----------------



Özellik Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,26	1,257	,948
	Sermaye Yoğun	120	2,25	1,169	
Yaşam Seyri Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,30	1,299	,708
	Sermaye Yoğun	120	2,24	1,130	
Kalite Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,49	1,322	,089
	Sermaye Yoğun	120	2,19	1,162	
Hedef Maliyetleme	Emek Yoğun	92	3,07	1,137	,713
	Sermaye Yoğun	120	3,13	1,199	
Değer Zinciri Maliyetleme	Emek Yoğun	92	2,93	1,397	,133
	Sermaye Yoğun	120	2,67	1,118	
Benchmarking (Kıyaslama)	Emek Yoğun	92	3,03	1,021	<b>,021</b>
	Sermaye Yoğun	120	2,70	1,042	
Bütünleşik Performans Ölçümü	Emek Yoğun	92	2,99	1,172	,969
	Sermaye Yoğun	120	2,98	,970	
Stratejik Maliyet Yönetimi	Emek Yoğun	92	2,76	1,152	,112
	Sermaye Yoğun	120	2,50	1,202	
Stratejik Fiyatlama	Emek Yoğun	92	2,98	1,139	<b>,024</b>
	Sermaye Yoğun	120	2,62	1,154	
Marka Değerleme	Emek Yoğun	92	2,41	1,423	<b>,021</b>
	Sermaye Yoğun	120	2,00	1,061	
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	Emek Yoğun	92	2,98	1,186	<b>,050</b>
	Sermaye Yoğun	120	2,67	1,103	
Rakiplerin Durumunu İzleme	Emek Yoğun	92	3,12	1,088	,160
	Sermaye Yoğun	120	2,93	,918	
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	Emek Yoğun	92	2,85	1,240	,815
	Sermaye Yoğun	120	2,81	1,197	
Müşteri Kârlılık Analizi	Emek Yoğun	92	2,86	1,125	,875
	Sermaye Yoğun	120	2,88	1,132	
Müşteri Yaşam boyu Kârlılık Analizi	Emek Yoğun	92	2,47	1,338	,062
	Sermaye Yoğun	120	2,13	1,300	
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	Emek Yoğun	92	2,34	1,320	<b>,006</b>
	Sermaye Yoğun	120	1,87	1,092	

Tablo 76'ya göre işletme türü ve stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi benchmarking, stratejik fiyatlama, marka değerlendirme, rakiplerin maliyet değerlendirme, müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre benchmarking, stratejik fiyatlama, marka değerlendirme, rakiplerin maliyet değerlendirme ve müşterileri varlık olarak değerlendirme araçlarının kullanımı emek yoğun işletmelerde daha yüksektir. Araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletme türü ile diğer stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

### 3.2.3.1.6. Değerlendirme

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve işletmelerin demografik özelliklerine ilişkin olarak kurulan H<sub>1</sub> ve H<sub>2</sub> hipotezlerinin gerçekleştirilen analizler sonucunda kabul-ret durumları Tablo 77 ve Tablo 78'de verilmiştir.

Tablo 77. H<sub>1</sub> Hipotezi Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi

Araştırma hipotezi	Yönetim Muhasebesi Araçları	Faaliyet Yılı Uzunluğu	Sektör	İşletme Büyüklüğü	Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi	İşletme Türü
H <sub>1</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.	<b>Maliyetleme Araçları</b>					
	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım	Ret	Ret	Kabul	Ret	Ret
	Değişken veya Marjinal Maliyetleme	Kabul	Ret	Ret	Ret	Ret
	Standart Maliyetleme	Ret	Kabul	Ret	Ret	Ret
	Kaizen Maliyetleme	Ret	Ret	Ret	Kabul	Kabul
	Tam Maliyetleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Sipariş Maliyetleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Kabul
	Parti Maliyetleme	Kabul	Ret	Ret	Ret	Kabul
	Safha Maliyetleme	Ret	Kabul	Ret	Ret	Ret
	<b>Bütçeleme/planlama Araçları</b>					
	Esnek Bütçeleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Tahmin Yürütme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Sıfır Tabanlı Bütçeleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Artırımlı Bütçeleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Mali Yıl Tahminleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	<b>Performans Yönetim Araçları</b>					
	Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Ekonomik Katma Değer	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Vergi Öncesi Kar	Ret	Ret	Ret	Kabul	Kabul
	<b>Yatırım Karar Destek Araçları</b>					
	Tamamlama Sonrası Denetimleri	Ret	Kabul	Ret	Ret	Ret
	Net Bugünkü Değer	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	İç Kârlılık Oranı	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Geri Ödeme Süresi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	<b>Fiyatlama Araçları</b>					
	Maliyet Artı Fiyatlama	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Segment Fiyatlama	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	Ret	Ret	Ret	Ret	Kabul
	Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	<b>Kârlılık Analizi Araçları</b>					
	Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Karar Vermede İlgili Maliyetleme	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Başabaş Noktası Analizi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	<b>Faaliyet Araçları</b>					
	SWOT Analizi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Müşteri İlişkileri Yönetimi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Toplam Kalite Yönetimi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret
	Risk Yönetimi	Ret	Ret	Ret	Ret	Ret

Tablo 77'ye göre araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletmelerin demografik özellikleri ve yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında birtakım araçlar hariç genel olarak istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Özellikle bütçeleme/planlama araçları, kârlılık analizi araçları ve faaliyet araçlarına ilişkin hipotez testleri sonuçlarına bakıldığında bu araçlar ile demografik özellikler arasında istatistiksel olarak anlamlı herhangi bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Yatırım karar destek araçları ve fiyatlama araçları içerisindeki iki istisnai durum göz ardı edildiğinde bu iki araç grubu için de istatistiksel olarak anlamlı herhangi bir farklılığın olmadığı görülmektedir

Tablo 78. H<sub>2</sub> Hipotezi Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi

Araştırma hipotezi	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Faaliyet Yılı Uzunluğu	Sektör	İşletme Büyüklüğü	Üretilen/Satılan Mamul/Hizmet Çeşidi	İşletme Türü
H <sub>2</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.	Maliyetleme Araçları					
	Özellik Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Yaşam Seyri Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Kalite Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Hedef Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Değer Zinciri Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü					
	Benchmarking (Kıyaslama)	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>
	Bütünleşik Performans Ölçümü	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Stratejik Karar Verme					
	Stratejik Maliyet Yönetimi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Stratejik Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>
	Marka Değerleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>
	Rakiplerin Muhasebesi					
	Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>
	Rakiplerin Durumunu İzleme	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Müşteri Muhasebesi					
	Müşteri Kârlılık Analizi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
	Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>

Tablo 78'e göre araştırmaya katılan işletmelerden elde edilen verilere göre işletmelerin demografik özellikler ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında birtakım araçlar hariç genel olarak istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Değer zinciri maliyetleme ve sektör değişkenleri, benchmarking ve işletme türü değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Stratejik karar verme araçlarından marka değerlendirme ve işletme büyüklüğü değişkenleri, stratejik fiyatlama, marka değerlendirme araçları ve işletme türü değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Rakiplerin muhasebesi araçlarından rakiplerin durumunu izleme, rakiplerin performans değerlendirme araçları ve faaliyet yılı uzunluğu değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Rakiplerin maliyet değerlendirme aracı ve işletme türü değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Müşteri muhasebesi araçlarından müşteri yaşam boyu kârlılık analizi, müşterileri varlık olarak değerlendirme ve işletme büyüklüğü değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Müşterileri varlık olarak değerlendirme aracı ve işletme türü değişkenleri için H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

### 3.2.3.2. Yönetim Muhasebesi / Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Kullanımı ve Performans

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının performans üzerine etkisini incelemek amacıyla geliştirilen: "H<sub>3</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımını işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.", "H<sub>4</sub> Stratejik yönetim

muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.”, “H<sub>5</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.”, “H<sub>6</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.”, “H<sub>7</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.” ve “H<sub>8</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.” hipotezleri farklı yönetim muhasebesi araçları ve performans değişkenleri için ayrı ayrı test edilmiştir. Hipotez testlerine konu olan bu değişkenler Tablo 79’da verilmiştir.

Tablo 79. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler

Bağımlı Değişkenler		Bağımsız Değişkenler	
Performans	Yönetim Muhasebesi Araçları	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	
Finansal performans (Tablo 18)	Maliyetleme araçları	Stratejik maliyetleme araçları	
Finansal olmayan performans (Tablo 19)	Bütçeleme/planlama araçları	Stratejik planlama-kontrol ve performans ölçümü araçları	
Genel performans (Tablo 18 ve Tablo 19)	Performans yönetim araçları	Stratejik karar verme araçları	
	Yatırım karar destek araçları	Rakiplerin muhasebesi	
	Fiyatlama araçları	Müşteri muhasebesi	
	Kârlılık analizi araçları		
	Faaliyet araçları		

Tablo 79’da yer alan değişkenler için hipotez testleri ayrı ayrı olarak gerçekleştirilmiştir. Yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları bağımsız değişkenleri; performans çeşitleri ise bağımlı değişkenleri ifade etmektedir. Hipotez testi sürecinde öncelikle yönetim muhasebesi araçları alt grupları ve performans için hipotezler test edilmiştir. Sonrasında stratejik yönetim muhasebesi araçları ve performans için hipotezler test edilmiştir.

### 3.2.3.2.1. Finansal Performansa Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden maliyetleme araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 80’de verilmiştir.

Tablo 80. Maliyetleme Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
Sabit	7,039	,000	,239	,205		8,054	,000
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme					,133	1,651	,100

<b>Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı</b>	<b>,250</b>	<b>3,882</b>	<b>,000</b>
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	-,030	-,429	,669
Standart Maliyetleme	,114	1,768	,079
Kaizen Maliyetleme	,120	1,495	,137
<b>Tam Maliyetleme</b>	<b>,233</b>	<b>3,249</b>	<b>,001</b>
Sipariş Maliyetleme	-,121	-1,800	,073
Parti Maliyetleme	-,106	-1,381	,169
Safha Maliyetleme	,106	1,288	,199

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Safha Maliyetleme, Değişken veya Marjinal Maliyetleme, Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı, Standart Maliyetleme, Sipariş Maliyetleme, Tam Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Parti Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

*p* < .05 düzeyinde test edilmiştir.

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri 10'dan küçük ise çoklu bağlantı sorununun olmadığı sonucuna varılır (Vupa & Alma, 2008). VIF değerleri (max=1,799; min=1,100) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir<sup>14</sup>. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 7,039 ve *p*=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,205) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %20,5'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde genel üretim giderlerinin dağıtım aracının ( $\beta$ =,250; *p*=,000) ve tam maliyetleme aracının ( $\beta$ =,233; *p*=,001) pozitif yönde etkilerinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 80'deki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi genel üretim giderlerinin dağıtım ve tam maliyetleme değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak işletmelerin sermaye yoğun olmaları sonucunda genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisinde önemi artmıştır. Dolayısıyla vergisel bakış açısı ile birlikte genel üretim giderlerinin dağıtım ve toplam maliyetin doğru hesaplanması günümüzde işletmeler için büyük önem arz etmektedir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden bütçeleme/planlama araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 81'de verilmiştir.

Tablo 81. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
Sabit	4,820	,000	,124	,098		21,358	,000
<b>Esnek Bütçeleme</b>					<b>,242</b>	<b>2,547</b>	<b>,012</b>
Tahmin Yürütme					,093	1,023	,308
Sıfır Tabanlı Bütçeleme					-,007	-,073	,942
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme					,010	,101	,920

<sup>14</sup> Verilerin normal dağılımı incelemesi verilerin normallik testleri başlığı altında (bkz. Sayfa 113) gerçekleştirildiği için izleyen regresyon analizlerinde tekrar değinilmemiştir.

Artırılmış Bütçeleme	,052	,446	,656
Mali Yıl Tahminleme	,033	,315	,753
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Perf_Ort		
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Mali Yıl Tahminleme, Tahmin Yürütme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Esnek Bütçeleme, Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Artırılmış Bütçeleme		
<i>p &lt; .05 düzeyinde test edilmiştir.</i>			

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,179; min=1,920) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 4,820 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,098) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %9,8 'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde esnek bütçeleme aracının ( $\beta=,242$ ; p=,012) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 81'deki sonuçlara göre H<sub>4</sub> hipotezi esnek bütçeleme değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir. Esnek bütçeleme uygulamalarının temelinde Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin iç-dış siyasi, ekonomik krizlere çok açık olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin iyimser, normal ve muhafazakar bütçeler hazırlayarak geleceğin getirdiği risk ve belirsizlikleri minimize edebilmekte, yeni stratejiler ortaya koyabilme imkanına ulaşmaktadır.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden performans yönetim araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 82'de verilmiştir.

Tablo 82. Performans Yönetim Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
	8,525	,000	,141	,125			
Sabit						16,924	,000
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)					,143	1,310	,192
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma					,075	,754	,452
Ekonomik Katma Değer					,162	1,550	,123
Vergi Öncesi Kar					,085	1,256	,211
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Vergi Öncesi Kar, Balanced Scorecard (Kurumsal Karne), İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma, Ekonomik Katma Değer						
<i>p &lt; .05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,858; min=1,102) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 8,525 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,125) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %12,5'ini açıkladığını göstermektedir. Tablo 82'deki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi bütün bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden yatırım karar destek araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 83’te verilmiştir.

Tablo 83. Yatırım Karar Destek Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
	4,963	,000	,127	,101			
Sabit						19,270	,000
Tamamlama Sonrası Denetimleri					,105	1,078	,282
Net Bugünkü Değer					-,181	-1,585	,115
İç Kârlılık Oranı					,153	1,285	,200
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı					-,022	-,231	,817
<b>İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi</b>					<b>,283</b>	<b>3,172</b>	<b>,002</b>
Gerİ Ödeme Süresi					,058	,745	,457

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Geri Ödeme Süresi, Tamamlama Sonrası Denetimleri, Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı, İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi, Net Bugünkü Değer, İç Kârlılık Oranı  
*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,348; min=1,420) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 4,963 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,101) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %10,1’ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde iskonto edilmiş geri ödeme süresi aracının (β=,283; p=,002) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 83’teki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi iskonto edilmiş geri ödeme süresi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden fiyatlama araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 84’te verilmiştir.

Tablo 84. Fiyatlama Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
	2,134	,063	,049	,026			
Sabit						12,824	,000
Maliyet Artı Fiyatlama					-,024	-,331	,741
Segment Fiyatlama					-,069	-,796	,427
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama					,058	,710	,478
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama					,102	1,191	,235
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama					,151	1,752	,081

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama, Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama, Maliyet Artı Fiyatlama, Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama, Segment Fiyatlama  
*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,614; min=1,092) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 2,134 ve p=,063 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlı değildir. Tablo 84’teki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi bütün bağımsız değişkenler için reddedilmiştir. Pazarın büyüklüğü, rekabetin boyutu, mamul/hizmet çeşitliliği sonucunda mamul/hizmetlerin kalite, özellik ve fiyatı pazarda oluşmaktadır. Dolayısıyla işletmeler kendi mamul/hizmet segmentine, müşteri portföyüne, fiyat, maliyet ve pazar stratejilerine göre kendisi için en uygun fiyatlama konseptini oluşturmaktadır.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden kârlılık analizi araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 85’te verilmiştir.

Tablo 85. Kârlılık Analizi Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
Sabit	3,967	,009	,054	,040		14,956	,000
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi					,101	1,240	,216
Karar Vermede İlgili Maliyetleme					,082	,987	,325
Başabaş Noktası Analizi					,121	1,680	,095
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Başabaş Noktası Analizi, Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi, Karar Vermede İlgili Maliyetleme						

*p < .05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,500; min=1,149) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 3,967 ve p=,009 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,040) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %4’ünü açıkladığını göstermektedir. Tablo 86’daki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi bütün bağımsız değişkenler için reddedilmiştir. Finansal performans üzerinde etkili olan toplam kalite yönetimi aracı ile işletmeler yasalardan kaynaklı yerine getirmeleri gereken kalite standardına ulaşarak mamul/hizmetlerin satışı imkanına kavuşmaktadır. Diğer taraftan toplam kalite yönetiminin örgüt kültürü olarak benimsenmesi ile kalitesizliğin getirdiği içsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerinden korunmakta ve etkin bir maliyet yönetimi gerçekleştirilebilmektedir.



Tablo 79’da yer alan değişkenlerden faaliyet araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 86’da verilmiştir.

Tablo 86. Faaliyet Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	6,484	,000	,111	,094	β	t	p
Sabit						19,965	,000
SWOT Analizi					,057	,733	,464
Müşteri İlişkileri Yönetimi					-,079	-,947	,345
<b>Toplam Kalite Yönetimi</b>					<b>,285</b>	<b>3,083</b>	<b>,002</b>
Risk Yönetimi					,091	1,118	,265
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Risk Yönetimi, SWOT Analizi, Müşteri İlişkileri Yönetimi, Toplam Kalite Yönetimi						
	<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>						

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,985; min=1,402) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 6,484 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,094) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %9,4’ünü açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde toplam kalite yönetimi aracının (β=,285; p=,002) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 86’daki sonuçlara göre H<sub>3</sub> hipotezi toplam kalite yönetimi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri için H<sub>4</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 87’de verilmiştir.

Tablo 87. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Finansal Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	3,427	,000	,219	,155	β	t	p
Sabit						15,717	,000
Özellik Maliyetleme					,063	,679	,498
Yaşam Seyri Maliyetleme					,074	,798	,426
<b>Kalite Maliyetleme</b>					<b>,211</b>	<b>2,133</b>	<b>,034</b>
Hedef Maliyetleme					,061	,764	,446
Değer Zinciri Maliyetleme					,087	,971	,333
<b>Benchmarking (Kıyaslama)</b>					<b>-,190</b>	<b>-2,183</b>	<b>,030</b>
Bütünleşik Performans Yönetimi					,093	1,154	,250
Stratejik Maliyet Yönetimi					,053	,520	,603
Stratejik Fiyatlama					,068	,704	,482
Marka Değerleme					-,095	-,912	,363
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi					,163	1,757	,080
Rakiplerin Durumunu İzleme					-,034	-,316	,753
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi					,100	1,060	,290

<b>Müşteri Kârlılık Analizi</b>	<b>-,166</b>	<b>-1,983</b>	<b>,049</b>
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	,080	,754	,451
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	-,033	-,345	,731

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Müşterileri Varlık Olarak Değerleme, Hedef Maliyetleme, Müşteri Kârlılık Analizi, Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi, Bütünleşik Performans Yönetimi, Stratejik Fiyatlama, Özellik Maliyetleme, Yaşam Seyri Maliyetleme, Benchmarking (Kıyaslama), Değer Zinciri Maliyetleme, Rakiplerin Performans Değerlendirmesi, Kalite Maliyetleme, Stratejik Maliyet Yönetimi, Marka Değerleme, Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi, Rakiplerin Durumunu İzleme

*p < .05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,930; min=1,607) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 3,427 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,155) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %15,5'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde kalite maliyetleme aracının ( $\beta=,211$ ; p=,034) pozitif etkisi; benchmarking aracının ( $\beta=-,190$ ; p=,030) ve müşteri kârlılık aracının ( $\beta=-,166$ ; p=,049) ise negatif yönde etkilerinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 87'deki sonuçlara göre H<sub>4</sub> hipotezi kalite maliyetleme, benchmarking ve müşteri kârlılık analizi değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

### 3.2.3.2.2. Finansal Olmayan Performansa Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden maliyetleme araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 88'de verilmiştir.

Tablo 88. Maliyetleme Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	<b>F</b>	<b>p</b>	<b>R<sup>2</sup></b>	<b>Düz. R<sup>2</sup></b>	<b><math>\beta</math></b>	<b>t</b>	<b>p</b>
	10,093	,000	,310	,279			
Sabit						11,688	,000
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme					,105	1,368	,173
<b>Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı</b>					<b>,171</b>	<b>2,790</b>	<b>,006</b>
Değişken veya Marjinal Maliyetleme					,000	-,001	,999
Standart Maliyetleme					,098	1,594	,112
Kaizen Maliyetleme					,108	1,420	,157
<b>Tam Maliyetleme</b>					<b>,285</b>	<b>4,177</b>	<b>,000</b>
<b>Sipariş Maliyetleme</b>					<b>-,184</b>	<b>-2,877</b>	<b>,004</b>
Parti Maliyetleme					-,021	-,287	,775
<b>Safha Maliyetleme</b>					<b>,220</b>	<b>2,805</b>	<b>,006</b>

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Olmayan\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Safha Maliyetleme, Değişken veya Marjinal Maliyetleme, Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı, Standart Maliyetleme, Sipariş Maliyetleme, Tam Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Parti Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

*p < .05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,799; min=1,100) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 10,093 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,279) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %27,9'unu açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde genel üretim giderlerinin dağıtım aracının ( $\beta=,171$ ; p=,006), tam maliyetleme aracının ( $\beta=,285$ ; p=,000) ve safha maliyetleme aracının ( $\beta=-,184$ ; p=,004) pozitif yönde; sipariş maliyetleme aracının ( $\beta=,220$ ; p=,006) negatif yönde etkilerinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 88'deki sonuçlara göre H<sub>5</sub> hipotezi genel üretim giderlerinin dağıtım, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme ve safha maliyetleme değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden bütçeleme/planlama araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 89'da verilmiştir.

Tablo 89. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
Sabit	11,116	,000	,245	,223		26,601	,000
<b>Esnek Bütçeleme</b>					<b>,265</b>	<b>3,014</b>	<b>,003</b>
Tahmin Yürütme					,125	1,490	,138
Sıfır Tabanlı Bütçeleme					,006	,063	,950
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme					,107	1,131	,259
Artırmalı Bütçeleme					-,002	-,022	,983
Mali Yıl Tahminleme					,138	1,397	,164
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Olmayan_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Mali Yıl Tahminleme, Tahmin Yürütme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Esnek Bütçeleme, Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Artırmalı Bütçeleme						
<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,179; min=1,920) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 11,116 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,223) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %22,3'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde esnek bütçeleme aracının ( $\beta=,265$ ; p=,003) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 89'daki sonuçlara göre H<sub>5</sub> hipotezi esnek bütçeleme değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden performans yönetim araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 90’da verilmiştir.

Tablo 90. Performans Yönetim Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
	8,487	,000	,141	,124			
Sabit						21,749	,000
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)					,070	,646	,519
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma					,095	,953	,342
<b>Ekonomik Katma Değer</b>					<b>,221</b>	<b>2,110</b>	<b>,036</b>
Vergi Öncesi Kâr					,063	,930	,354
<b>Bağımlı Değişken</b> : Finansal_Olmayan_Perf_Ort							
<b>Bağımsız Değişkenler</b> : Vergi Öncesi Kar, Balanced Scorecard (Kurumsal Karne), İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma, Ekonomik Katma Değer							
<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,858; min=1,102) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 8,487 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,124) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %12,4’ünü açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde ekonomik katma değer aracının (β=,221; p=,036) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 90’daki sonuçlara göre H<sub>5</sub> hipotezi ekonomik katma değer değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir. Finansal olmayan performans üzerinde performans yönetim araçlarından ekonomik katma değer aracının etkili olması, işletme yönetiminin kısa dönemde kârı maksimize etmek yerine kurumsal performansın artırılarak işletme piyasa değerini yükselterek paydaşların servetlerini maksimize etme amacına odaklandıklarını göstermektedir. Bu durum aynı zamanda işletme yönetimi ve/veya paydaşları paranın zaman değerini ve fırsat maliyetini dikkate alan bu yöntemi seçmeleri performans ölçümünde doğru karar vermelerini sağlayacaktır.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden yatırım karar destek araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 91’de verilmiştir.

Tablo 91. Yatırım Karar Destek Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	β	t	p
	9,059	,000	,210	,186			
Sabit						23,737	,000
Tamamlama Sonrası Denetimleri					,145	1,561	,120

Net Bugünkü Değer	-,104	-,961	,338
İç Kârlılık Oranı	,101	,892	,374
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	-,057	-,639	,523
<b>İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi</b>	<b>,330</b>	<b>3,897</b>	<b>,000</b>
Geri Ödeme Süresi	,136	1,833	,068

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Olmayan\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Geri Ödeme Süresi, Tamamlama Sonrası Denetimleri, Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı, İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi, Net Bugünkü Değer, İç Kârlılık Oranı  
*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,348; min=1,420) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 9,059 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,186) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %18,6'sını açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde iskonto edilmiş geri ödeme süresi aracının ( $\beta$ =,330; p=,000) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 91'deki sonuçlara göre H<sub>5</sub> hipotezi iskonto edilmiş geri ödeme süresi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden fiyatlama araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 92'de verilmiştir.

Tablo 92. Fiyatlama Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
	7,019	,000	,146	,125			
Sabit						16,189	,000
<b>Maliyet Artı Fiyatlama</b>					<b>-,140</b>	<b>-2,084</b>	<b>,038</b>
Segment Fiyatlama					,076	,935	,351
<b>Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama</b>					<b>,200</b>	<b>2,573</b>	<b>,011</b>
<b>Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama</b>					<b>,205</b>	<b>2,531</b>	<b>,012</b>
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama					,050	,611	,542

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Olmayan\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama, Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama, Maliyet Artı Fiyatlama, Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama, Segment Fiyatlama  
*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,614; min=1,092) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 7,019 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,125) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %12,5'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde pazarın kaymağını alma fiyatlama aracının ( $\beta$ =,200; p=,011) ve pazara nüfuz etme fiyatlama aracının ( $\beta$ =,205; p=,012) pozitif yönde; maliyet artı fiyatlama

aracının ( $\beta=-,140$ ;  $p=,038$ ) negatif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 92'deki sonuçlara göre  $H_5$  hipotezi pazarın kaymağını alma fiyatlama, pazara nüfuz etme fiyatlama ve maliyet artı fiyatlama değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Pazarın kaymağını alma aracı pazarda lider olma ve/veya yeni mamul/hizmet sunan işletmelerin yüksek kârlar elde etmek amacıyla izledikleri bir stratejidir. Pazara nüfuz etme aracı ise pazara yeni giren ve hâkim olmaya çalışan, kâr etme amacı öncelikli olmayan işletmelerin izlediği bir stratejidir. Bu iki aracın finansal olmayan performansı ölçülmesinde pozitif etkiye sahip olması, yatırımlarını tamamlamış ve araştırma geliştirme yapan işletmelerin varlığı, yeni kurulmuş ve pazara nüfuz etmeye çalışan genç işletmelerin var olduğunu göstermektedir. Ayrıca finansal olmayan performansın ölçülmesinde işletme özelliklerine göre doğru strateji izledikleri anlaşılmaktadır. Maliyet artı fiyatlama aracının tamamen kâr odaklı olması nedeniyle finansal olmayan performans üzerinde negatif etkiye sahip olması olası bir bulgudur.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden kârlılık analizi araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için  $H_5$  hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 93'te verilmiştir.

Tablo 93. Kârlılık Analizi Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
Sabit	6,204	,000	,082	,069		18,487	,000
<b>Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi</b>					<b>,194</b>	<b>2,428</b>	<b>,016</b>
Karar Vermede İlgili Maliyetleme					,012	,151	,880
<b>Başabaş Noktası Analizi</b>					<b>,153</b>	<b>2,155</b>	<b>,032</b>
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Olmayan_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Başabaş Noktası Analizi, Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi, Karar Vermede İlgili Maliyetleme						
<i>p &lt; .05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,500; min=1,149) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 6,204 ve  $p=,000$  olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,069) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %6,9'unu açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde mamul/hizmet kârlılık analizi aracının ( $\beta=,194$ ;  $p=,016$ ) ve başabaş noktası analizi aracının ( $\beta=,153$ ;  $p=,032$ ) pozitif yönde etkilerinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 93'teki sonuçlara göre  $H_5$  hipotezi mamul/hizmet kârlılık analizi ve

başabaş noktası analizi değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişken için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden faaliyet araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 94’te verilmiştir.

Tablo 94. Faaliyet Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	9,636	,000	,157	,141	β	t	p
Sabit						24,973	,000
SWOT Analizi					,014	,188	,851
Müşteri İlişkileri Yönetimi					,107	1,322	,188
<b>Toplam Kalite Yönetimi</b>					<b>,265</b>	<b>2,943</b>	<b>,004</b>
Risk Yönetimi					,081	1,018	,310
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Finansal_Olmayan_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Risk Yönetimi, SWOT Analizi, Müşteri İlişkileri Yönetimi, Toplam Kalite Yönetimi						
	<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>						

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,985; min=1,402) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 9,636 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,141) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %14,1’ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde toplam kalite yönetimi aracının (β=,265; p=,004) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 94’teki sonuçlara göre H<sub>5</sub> hipotezi toplam kalite yönetimi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve finansal olmayan performans değişkenleri için H<sub>6</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 95’te verilmiştir.

Tablo 95. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Finansal Olmayan Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	4,605	,000	,274	,215	β	t	p
Sabit						19,359	,000
<b>Özellik Maliyetleme</b>					<b>,235</b>	<b>2,620</b>	<b>,009</b>
Yaşam Seyri Maliyetleme					,145	1,634	,104
Kalite Maliyetleme					,057	,594	,553
Hedef Maliyetleme					,004	,046	,964
Değer Zinciri Maliyetleme					,075	,864	,389
Benchmarking (Kıyaslama)					-,027	-,317	,752
Bütünleşik Performans Yönetimi					,095	1,227	,221
Stratejik Maliyet Yönetimi					-,098	-,991	,323
Stratejik Fiyatlama					,120	1,294	,197

Marka Değerleme	,081	,805	,422
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	,026	,291	,771
Rakiplerin Durumunu İzleme	,061	,584	,560
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	,030	,324	,747
Müşteri Kârlılık Analizi	-,100	-1,239	,217
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	-,020	-,193	,847
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	-,012	-,127	,899

**Bağımlı Değişken** : Finansal\_Olmayan\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Müşterileri Varlık Olarak Değerleme, Hedef Maliyetleme, Müşteri Kârlılık Analizi, Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi, Bütünleşik Performans Yönetimi, Stratejik Fiyatlama, Özellik Maliyetleme, Yaşam Seyri Maliyetleme, Benchmarking (Kıyaslama), Değer Zinciri Maliyetleme, Rakiplerin Performans Değerlendirmesi, Kalite Maliyetleme, Stratejik Maliyet Yönetimi, Marka Değerleme, Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi, Rakiplerin Durumunu İzleme

*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,930; min=1,607) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 4,605 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,215) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %21,5'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde özellik maliyetleme aracının ( $\beta$ =,235; p=,009) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 95'teki sonuçlara göre H<sub>6</sub> hipotezi özellik maliyetleme değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

### 3.2.3.2.3. Genel Performansa Yönelik Hipotez Testleri

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden maliyetleme araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 96'da verilmiştir.

Tablo 96. Maliyetleme Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
Sabit	10,145	,000	,311	,281		10,854	,000
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme					,130	1,697	,091
<b>Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım</b>					<b>,231</b>	<b>3,771</b>	<b>,000</b>
Değişken veya Marjinal Maliyetleme					-,017	-,259	,796
Standart Maliyetleme					,116	1,884	,061
Kaizen Maliyetleme					,124	1,630	,105
<b>Tam Maliyetleme</b>					<b>,280</b>	<b>4,102</b>	<b>,000</b>
<b>Sipariş Maliyetleme</b>					<b>-,163</b>	<b>-2,561</b>	<b>,011</b>
Parti Maliyetleme					-,071	-,979	,329
<b>Safha Maliyetleme</b>					<b>,174</b>	<b>2,217</b>	<b>,028</b>

**Bağımlı Değişken** : Genel\_Perf\_Ort

**Bağımsız Değişkenler** : Safha Maliyetleme, Değişken veya Marjinal Maliyetleme, Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımını, Standart Maliyetleme, Sipariş Maliyetleme, Tam Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme, Parti Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

*p<.05 düzeyinde test edilmiştir.*



Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,799; min=1,100) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 10,145 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,281) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %28,1'ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde genel üretim giderlerinin dağıtım aracının ( $\beta=,231$ ; p=,000), tam maliyetleme aracının ( $\beta=,280$ ; p=,000) ve safha maliyetleme aracının ( $\beta=,174$ ; p=,028) pozitif yönde; sipariş maliyetleme aracının ( $\beta=-,163$ ; p=,000) negatif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 96'daki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi genel üretim giderlerinin dağıtım, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme ve safha maliyetleme değişkenleri için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden bütçeleme/planlama araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 97'de verilmiştir.

Tablo 97. Bütçeleme/Planlama Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
Sabit	8,834	,000	,205	,182		26,154	,000
<b>Esnek Bütçeleme</b>					<b>,275</b>	<b>3,040</b>	<b>,003</b>
Tahmin Yürütme					,117	1,361	,175
Sıfır Tabanlı Bütçeleme					-,001	-,013	,990
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme					,061	,626	,532
Artırımlı Bütçeleme					,029	,258	,797
Mali Yıl Tahminleme					,090	,888	,376
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Mali Yıl Tahminleme, Tahmin Yürütme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Esnek Bütçeleme, Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Artırımlı Bütçeleme						
<i>p &lt; .05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,179; min=1,920) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 8,834 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,182) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %18,2'sini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde esnek bütçeleme aracının ( $\beta=,275$ ; p=,000) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 97'deki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi esnek bütçeleme değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden performans yönetim araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 98’de verilmiştir.

Tablo 98. Performans Yönetim Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	10,290	,000	,166	,150	β	t	p
Sabit						21,164	,000
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)					,118	1,098	,274
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma					,092	,935	,351
<b>Ekonomik Katma Değer</b>					<b>,207</b>	<b>2,000</b>	<b>,047</b>
Vergi Öncesi Kar					,081	1,214	,226
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Vergi Öncesi Kar, Balanced Scorecard (Kurumsal Karne), İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma, Ekonomik Katma Değer						
	<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>						

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,858; min=1,102) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 10,920 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,150) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %15’ini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde ekonomik katma değer aracının (β=,207; p=,047) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 98’deki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi ekonomik katma değer değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden yatırım karar destek araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 99’da verilmiştir.

Tablo 99. Yatırım Karar Destek Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	8,035	,000	,190	,167	β	t	p
Sabit						23,501	,000
Tamamlama Sonrası Denetimleri					,135	1,433	,153
Net Bugünkü Değer					-,157	-1,430	,154
İç Kârlılık Oranı					,140	1,216	,225
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı					-,042	-,462	,645
<b>İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi</b>					<b>,331</b>	<b>3,863</b>	<b>,000</b>
Geri Ödeme Süresi					,103	1,373	,171
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Geri Ödeme Süresi, Tamamlama Sonrası Denetimleri, Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı, İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi, Net Bugünkü Değer, İç Kârlılık Oranı						
	<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>						

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=3,348; min=1,420) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu

belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 8,035 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,167) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %16,7'sini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde iskonto edilmiş geri ödeme süresi aracının ( $\beta=,331$ ; p=,000) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 99'daki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi iskonto edilmiş geri ödeme süresi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden fiyatlama araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 100'de verilmiştir.

Tablo 100. Fiyatlama Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
	4,052	,002	,090	,067			
Sabit						15,556	,000
Maliyet Artı Fiyatlama					-,085	-1,230	,220
Segment Fiyatlama					,000	-,001	,999
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama					,136	1,695	,092
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama					,164	1,955	,052
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama					,112	1,329	,185
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama, Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama, Maliyet Artı Fiyatlama, Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama, Segment Fiyatlama						
<i>p &lt; .05 düzeyinde test edilmiştir.</i>							

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,614; min=1,092) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 4,052 ve p=,002 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,067) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %6,7'sini açıkladığını göstermektedir. Tablo 100'deki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi bütün bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden kârlılık analizi araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 101'de verilmiştir.

Tablo 101. Kârlılık Analizi Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
	5,800	,001	,077	,064			
Sabit						18,137	,000
<b>Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi</b>					<b>,157</b>	<b>1,962</b>	<b>,050</b>
Karar Vermede İlgili Maliyetleme					,053	,650	,516
Başabaş Noktası Analizi					,148	2,077	,039

<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Başabaş Noktası Analizi, Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi, Karar Vermede İlgili Maliyetleme
<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>	

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,500; min=1,149) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 5,800 ve p=,001 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,064) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %6,4'ünü açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde mamul/hizmet kârlılık analizi aracının ( $\beta=,157$ ; p=,050) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 101'deki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi mamul/hizmet kârlılık analizi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79'da yer alan değişkenlerden faaliyet araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 102'de verilmiştir.

Tablo 102. Faaliyet Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>	$\beta$	t	p
	9,053	,000	,149	,132			
Sabit						24,443	,000
SWOT Analizi					,040	,525	,600
Müşteri İlişkileri Yönetimi					,010	,121	,904
<b>Toplam Kalite Yönetimi</b>					<b>,299</b>	<b>3,308</b>	<b>,001</b>
Risk Yönetimi					,093	1,174	,242

<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Risk Yönetimi, SWOT Analizi, Müşteri İlişkileri Yönetimi, Toplam Kalite Yönetimi
<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>	

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=1,985; min=1,402) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 9,053 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,132) bağımsız değişkenlerin toplam değişiminin %13,2'sini açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler incelendiğinde toplam kalite yönetimi aracının ( $\beta=,299$ ; p=,001) pozitif yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tablo 102'deki sonuçlara göre H<sub>7</sub> hipotezi toplam kalite yönetimi değişkeni için kabul edilmiş; diğer bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

Tablo 79’da yer alan değişkenlerden stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve genel performans değişkenleri için H<sub>8</sub> hipotezi test edilmiştir. Gerçekleştirilen testin sonucu Tablo 103’te verilmiştir.

Tablo 103. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Genel Performans

	F	p	R <sup>2</sup>	Düz. R <sup>2</sup>			
	4,450	,000	,267	,207	β	t	p
Sabit						19,184	,000
Özellik Maliyetleme					,157	1,740	,083
Yaşam Seyri Maliyetleme					,117	1,307	,193
Kalite Maliyetleme					,150	1,565	,119
Hedef Maliyetleme					,037	,475	,635
Değer Zinciri Maliyetleme					,088	1,016	,311
Benchmarking (Kıyaslama)					-,123	-1,453	,148
Bütünleşik Performans Yönetimi					,102	1,309	,192
Stratejik Maliyet Yönetimi					-,020	-,199	,843
Stratejik Fiyatlama					,101	1,077	,283
Marka Değerleme					-,013	-,128	,898
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi					,106	1,188	,236
Rakiplerin Durumunu İzleme					,012	,112	,911
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi					,073	,792	,429
Müşteri Kârlılık Analizi					-,147	-1,806	,073
Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi					,036	,347	,729
Müşterileri Varlık Olarak Değerleme					-,025	-,268	,789
<b>Bağımlı Değişken</b>	: Genel_Perf_Ort						
<b>Bağımsız Değişkenler</b>	: Müşterileri Varlık Olarak Değerleme, Hedef Maliyetleme, Müşteri Kârlılık Analizi, Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi, Bütünleşik Performans Yönetimi, Stratejik Fiyatlama, Özellik Maliyetleme, Yaşam Seyri Maliyetleme, Benchmarking (Kıyaslama), Değer Zinciri Maliyetleme, Rakiplerin Performans Değerlendirmesi, Kalite Maliyetleme, Stratejik Maliyet Yönetimi, Marka Değerleme, Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi, Rakiplerin Durumunu İzleme						
	<i>p&lt;.05 düzeyinde test edilmiştir.</i>						

Çoklu bağlantı probleminin varlığının testi için VIF değerleri kontrol edilmiştir. VIF değerleri (max=2,930; min=1,607) kontrol edilmiş ve regresyon modelinin sorunsuz olduğu belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda regresyon modelinin F değeri 4,450 ve p=,000 olduğu için model istatistiksel olarak anlamlıdır. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri (,207) bağımsız değişkenlerin toplam değişimin %20,37’sini açıkladığını göstermektedir. Tablo 103’teki sonuçlara göre H<sub>8</sub> hipotezi bütün bağımsız değişkenler için reddedilmiştir.

#### 3.2.3.2.4. Değerlendirme

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performansa ilişkin olarak kurulan H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub>, H<sub>5</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> ve H<sub>8</sub> hipotezlerinin gerçekleştirilen analizler sonucunda kabul-ret durumları Tablo 104 ve Tablo 105’te verilmiştir.

Tablo 104. H<sub>3</sub>, H<sub>5</sub>, H<sub>7</sub> Hipotezleri Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi

Yönetim Muhasebesi Araçları	“H <sub>3</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.”	“H <sub>5</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.”	“H <sub>7</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.”
<b>Maliyetleme Araçları</b>			
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Değişken veya Marjinal Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Standart Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Kaizen Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Tam Maliyetleme	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Sipariş Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Parti Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Safha Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
<b>Bütçeleme/planlama Araçları</b>			
Esnek Bütçeleme	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Tahmin Yürütme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Artırmalı Bütçeleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Mali Yıl Tahminleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Performans Yönetim Araçları</b>			
Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Ekonomik Katma Değer	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Vergi Öncesi Kâr	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Yatırım Karar Destek Araçları</b>			
Tamamlama Sonrası Denetimleri	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Net Bugünkü Değer	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
İç Kârlılık Oranı	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Gerçek Ödeme Süresi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Fiyatlama Araçları</b>			
Maliyet Artı Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>
Segment Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>
Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>
Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Kârlılık Analizi Araçları</b>			
Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Karar Vermede İlgili Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Başabaş Noktası Analizi	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>
<b>Faaliyet Araçları</b>			
SWOT Analizi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Müşteri İlişkileri Yönetimi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Toplam Kalite Yönetimi	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>	<i>Kabul</i>
Risk Yönetimi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>

Tablo 104’e göre maliyetleme araçlarından genel üretim giderlerinin dağıtım aracı ve tam maliyetleme aracının kullanımı finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performans olmak üzere üç performans çeşidi üzerinde pozitif yönde etkilidir. Sipariş maliyetleme finansal olmayan performans ve genel performans üzerinde negatif yönde etkiliyken safha maliyetleme aracı pozitif etkilidir. Diğer maliyetleme araçlarının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Bütçeleme/planlama araçlarından esnek bütçeleme aracının kullanımı üç performans çeşidi üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer bütçeleme/planlama araçlarının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Performans yönetim araçlarından ekonomik katma değer aracı kullanımı finansal olmayan performans ve genel performans üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer performans yönetim araçlarının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Yatırım karar destek araçlarından iskonto edilmiş geri ödeme süresi aracının kullanımı üç performans çeşidi üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer yatırım karar destek araçlarının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Fiyatlama araçlarından pazarın kaymağını alma fiyatlama ve pazara nüfuz etme fiyatlama araçlarının kullanımı finansal olmayan performans üzerinde pozitif yönde etkiliyken maliyet artı fiyatlama aracı negatif yönde etkilidir. Diğer fiyatlama araçları kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Kârlılık analizi araçlarından mamul/hizmet kârlılık analizi aracının kullanımı finansal olmayan ve genel performans üzerinde pozitif yönde etkilidir. Başabaş noktası analizi aracının kullanımı finansal olmayan performans üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer kârlılık analizi araçlarının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Faaliyet araçlarından toplam kalite yönetimi aracının kullanımı üç performans çeşidi üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer faaliyet araçları kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 105. H<sub>4</sub>, H<sub>6</sub>, H<sub>8</sub> Hipotezleri Test Sonuçlarının Genel Değerlendirmesi

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	"H <sub>4</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansları üzerinde etkilidir."	"H <sub>6</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansları üzerinde etkilidir."	"H <sub>8</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansları üzerinde etkilidir."
<b>Maliyetleme Araçları</b>			
Özellik Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>
Yaşam Seyri Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Kalite Maliyetleme	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Hedef Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Değer Zinciri Maliyetleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü</b>			
Benchmarking (Kıyaslama)	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Bütünleşik Performans Ölçümü	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Stratejik Karar Verme</b>			
Stratejik Maliyet Yönetimi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Stratejik Fiyatlama	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Marka Değerleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Rakiplerin Muhasebesi</b>			
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Rakiplerin Durumunu İzleme	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>
<b>Müşteri Muhasebesi</b>			
Müşteri Kârlılık Analizi	<i>Kabul</i>	<i>Ret</i>	<i>Ret</i>

Tablo 105'e göre stratejik maliyetleme araçlarından kalite maliyetleme aracı finansal performans ve özellik maliyetleme aracı finansal olmayan performans üzerinde pozitif yönde etkilidir. Özellik maliyetleme aracının kullanımı finansal olmayan performans üzerinde pozitif yönde etkilidir. Diğer stratejik maliyetleme araçlarının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Planlama, kontrol ve performans ölçümü araçlarından benchmarking aracının kullanımı finansal performans üzerinde negatif yönde etkilidir. Diğer planlama, kontrol ve performans ölçümü aracının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.

Stratejik karar verme araçları ve rakiplerin muhasebesi araçları kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır. Müşteri muhasebesi araçlarından müşteri kârlılık analizi aracının kullanımı finansal performans üzerinde negatif yönde etkilidir. Diğer müşteri muhasebesi araçlarının kullanımının üç performans çeşidi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi bulunmamaktadır.





## BÖLÜM IV

### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmeler faaliyet gösterdiği süreç içerisinde yönetimin çeşitli kademelerinde her gün alınan çok sayıda karar ile geleceklerine yön vermektedirler. Alınan bu kararlar belirli planlama, uygulama ve denetim mekanizmalarını gerektirmektedir. Bu noktada iyi organize edilmiş yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları işletmelere gerekli desteği sağlamaktadır. Bu araçlarla işletmeler maliyetleme, bütçeleme/planlama, performans yönetimi, yatırım karar destek, fiyatlama, kârlılık analizi gibi faaliyetlerini yerine getirebilmektedir.

Zamanın seyri içerisinde yönetim muhasebesi kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirirken yönetim muhasebesinin odağında çeşitli değişiklikler meydana gelmiştir. İlk dönemlerde yönetim muhasebesinin odağında üretilen mamul/hizmetlerin maliyet hesaplamalarının yapılması yer alırken sonraki dönemlerde işletme bütününe odaklanma yönetim muhasebesi unsurlarından birisi haline gelmiştir. 20 yy.'nin sonlarında ise işletme iç çevresinin yanı sıra dış çevresine de odaklanılması gereği anlaşılmıştır. Bu ihtiyaç doğrultusunda geliştirilen yönetim muhasebesi araçları –çoğunlukla- stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak adlandırılmaktadır.

Stratejik yönetim muhasebesi bir süreci ifade etmektedir. Bu sürecin literatürde öne çıkan özelliklerini Lord (1996) rakipler hakkında bilgi toplama, maliyet düşürme fırsatlarını kullanma ve muhasebede üzerinde durulan noktalarla stratejik pozisyonun eşleştirilmesi olarak sıralamaktadır. Bu fonksiyonların yerine getirilmesi geleneksel yönetim muhasebesi araçları ile mümkün gözükmemektedir. Çünkü geleneksel yönetim muhasebesi kısa dönemli bir bakış açısına sahipken stratejik yönetim muhasebesi uzun döneme odaklanmaktadır.

Literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve sınıflandırmasına ilişkin net bir ayırım bulunmamaktadır. Özellikle stratejik yönetim muhasebesi araçlarında bu durum daha karmaşık bir haldedir. Bu çalışmada yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları literatür taramasıyla belirli bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

Yönetim muhasebesi araçları maliyetleme araçları, bütçeleme/planlama araçları, performans yönetim araçları, yatırım karar destek araçları, fiyatlama araçları, kârlılık analizi araçları ve faaliyet araçları olarak gruplandırılmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi araçları için literatür taraması gerçekleştirilmiş ve bu çalışmada literatürde yaygın biçimde kullanılan Cadez & Guilding'in (2008a) yapmış oldukları çalışmada kullandıkları araçlar kullanılmıştır.

Etkin bir yönetim muhasebesi sisteminin kurulması, sistem çıktılarının belirlenmesi ve sistemin bu çıktılara göre şekillendirilmesini gerektirmektedir. Bu sistem kurulum süreci oldukça maliyetlidir. Rigby (2001) bazen işletmelerin yönetim muhasebesi araçlarının kendi işletmelerinde uygulanması için yüksek meblağlara katlanmak zorunda olduklarını ve bu araçların kullanımından elde edilecek faydanın ise belirsiz olduğunu ifade etmektedir. Çünkü bütün işletmelere uygun ve yeterli bir yönetim muhasebesi araçları bütünü bulunmamaktadır. Her işletme kendine uygun sayıda ve özellikteki yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi aracını seçmek ve hatta bu araçları kendi işletmelerine uyarlamak durumundadır. İşletmelerin birbirinden farklı özelliklere sahip olması ve bu nedenle her işletme için her koşulda mutlak doğru yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları grubunun olmaması durumsallık teorisi ile açıklanmaktadır.

Literatürde yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin araştırmalar yer almaktadır. Bu araştırmalarda belirli birkaç yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanımı veya çok sayıda yönetim muhasebesi aracının kullanımı ölçülmüştür. Ayrıca yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçların kullanımına ilişkin ülkeler arası kıyaslamaların yapıldığı global ölçekli (CIMA, 2009; <http://www.ey.com>, 2003) araştırmalar da vardır. Global ölçekli bu araştırmalardan olan Ernst & Young ve IMA (2003) araştırmasına göre geleneksel olarak adlandırılan yönetim muhasebesi araçlarının son dönemde geliştirilen araçlara göre daha fazla kullanıldığı ve gelecekte son dönemde geliştirilen araçların kullanımına yönelik ilerleme olabileceği bulgulanmıştır. Global ölçekli bir diğer araştırma olan CIMA (2009) araştırmasına göre büyük ölçekli işletmeler daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanmaktadır. Başka bir ifadeyle işletme büyüklüğü ile yönetim muhasebesi araçları kullanımı –bazı istisnalarla birlikte- arasında ilişki vardır.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının gelişmiş olan ülkelerde kullanımına ilişkin gerçekleştirilen araştırmalarda geleneksel yönetim muhasebesi araçları ve son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçları, yönetim muhasebesi araçları kullanımının sektörel olarak incelenmesi, yönetim muhasebesi araçları kullanımında etkili

olan faktörler, ülkeler arası yönetim muhasebesi araçları kullanım farklılıkları, söz konusu araçların kullanımının performansa etkileri, organizasyon yapısı ilişkisi, işletme büyüklüğü gibi konular üzerinde durulduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde gerçekleştirilen bu araştırmalarda -birkaç istisna dışında- geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı stratejik yönetim muhasebesi araçlarına göre daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca büyük ölçekli işletmelerin daha fazla yönetim muhasebesi aracı kullanma eğiliminde olduğu bulgular arasındadır. Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının nispeten fazla olduğu ancak geleneksel araçların kullanımının küçük ve orta ölçekli işletmelerden çok fazla farklılaşmadığını söylemek mümkündür.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının gelişmekte olan ülkelerde kullanımına ilişkin gerçekleştirilen araştırmalarda yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve kullanım nedenleri, stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı, geleneksel araçlar ve son dönemde geliştirilen araçlar, yönetim muhasebesi araçları kullanımını etkileyen iç ve dış faktörler, örgütsel değişkenler, rekabet ve çevresel değişkenler, finansal performans ilişkisi, örgütsel performans ilişkisi gibi konular üzerinde durulduğu görülmektedir. Ayrıca işletme büyüklüğü, rekabet yoğunluğu, sektör, stratejik model, misyon, konum gibi demografik özellikler ve yönetim muhasebesi araçları kullanımı incelenmiştir. Literatürde elde edilen bulgular -gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ve birtakım istisnalarla birlikte- geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının son dönemde geliştirilen araçlara oranla daha fazla kullanıldığını göstermektedir. Ayrıca çalışmalarda yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ile performans arasında pozitif ilişki bulgusu oldukça belirgin düzeydedir.

İşletme hedefleri belirlendikten sonra işletme faaliyetlerinin bu hedefler doğrultusunda sürdürülüp sürdürülmediğinin sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. Bu süreçte belirli performans kriterleri ve ölçütleri saptanarak performans ölçümleri gerçekleştirilmelidir. Performans kriterleri üç başlık altında ele alınabilir. Bunlar finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performanstır. Finansal performans varlıkların getirisi (ROA), satışların getirisi (ROS), özkaynakların getirisi (ROE) gibi ölçütlerle ölçülebilmektedir. Finansal olmayan performans kalite, yenilikçilik, müşteri memnuniyeti gibi ölçütlerle ölçülebilmektedir. Genel performans ise bu iki performans türünün birlikte kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. İşletmeler her bir performans türüne ilişkin belirledikleri ölçütlerle işletme birimi ve/veya işletme bütününün performans ölçümünü yapabilmektedir.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans üzerine yapılan araştırmalarda finansal performans ölçütlerine daha fazla ağırlık verilmiştir.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve finansal performans üzerine yapılan araştırmalarda en sık kullanılan performans ölçütleri: varlıkların getirisi (ROA), satış büyüme ve yatırımın getirisi ölçütleridir (bkz. Tablo 18). Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve finansal olmayan performans üzerine yapılan araştırmalarda en sık kullanılan performans ölçütleri ise mamul/hizmet kalitesi, müşteri tatmini, verimlilik düzeyi ve zamanında teslim sayısıdır (bkz. Tablo 19).

Bu çalışma literatürde yer alan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerce kullanım düzeyinin saptanması, işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının incelenmesi ve araçların kullanımının performans üzerine etkisinin incelenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımına ilişkin frekans analizleri sonuçlarına göre son dönemde geliştirilen araçların belirli bir kullanım düzeyine sahip olduğu ancak geleneksel olarak ifade edilen araçların hala daha yaygın bir biçimde kullanıldığı görülmektedir. Yani geleneksel olarak adlandırılan araçlar stratejik yönetim muhasebesi araçlarından daha fazla kullanılmaktadır. Bu bulgu literatürdeki bulgularla (Pavlatos & Paggios, 2009; Pierce & O’Dea, 1998; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010; Yalçın, 2012; Akmeşe & Bayrakçı, 2016; El-Ebaishi, Karbhari, & Naser, 2003; Ghasem, Noor, Mohammadi, & Khan, 2015; Zoysa, Bhati, & Zoysa, 2014) paralellik göstermektedir. Maliyetleme araçlarından (bkz. Tablo 22) genel üretim giderlerinin dağıtımı, standart maliyetleme ve sipariş maliyetleme en çok kullanılan araçlardır. En düşük kullanıma sahip araçlar ise kalite maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme ve özellik maliyetleme araçlarıdır. Stratejik maliyetleme araçlarından hedef maliyetleme ve değer zinciri maliyetleme ortanın üzerinde bir kullanıma sahiptir. Geleneksel olarak ifade edilen ve eleştirilen araçların kullanım düzeyinin daha yüksek olduğu bulgulanmıştır.

Bütçeleme/planlama araçlarından (bkz. Tablo 23) mali yılı tahminleme, artırımlı bütçeleme ve faaliyet tabanlı bütçeleme en çok kullanılan araçlardır. Esnek bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme ve tahmin yürütme araçları ise en az kullanılan araçlardır. En çok kullanılan araçlar zaman, maliyet ve kolaylık açısından en uygun araçlar olarak ifade edilebilir. Sıfır tabanlı bütçeleme ve esnek bütçeleme gibi zaman alıcı ve maliyetli araçların kullanımı daha düşük düzeydedir. Performans yönetim araçlarından (bkz. Tablo 24) vergi öncesi kâr aracı en çok kullanılan araçtır. Balanced scorecard ve ekonomik katma değer araçları en az kullanılan araçlardır. Vergi öncesi kâr bir araçtan ziyade bir gösterge olarak ele alınabilir.

Geleneksel kabul edilebilecek bu göstergenin yüksek düzeyde kullanımı daha gelişmiş ve kapsamlı (örneğin balanced scorecard) araçların önüne geçtiğini göstermektedir. Başka bir ifadeyle modern araçlar hala geleneksel araçların yerini tam manasıyla alamamıştır.

Yatırım karar destek araçlarından (bkz. Tablo 25) geri ödeme süresi aracı en çok kullanılan araçtır. İç kârlılık analizi aracı ise en az kullanılan araçtır. Uygulama açısından kolay olan araçların kullanımının daha yüksek olduğu görülmektedir. Fiyatlama araçlarından (bkz. Tablo 26) maliyet artı fiyatlama en çok kullanılan araçtır. Stratejik araçlardan stratejik fiyatlama aracı ise en az kullanılan araçtır. Pazara nüfuz etme, pazar odaklı fiyatlama gibi işletme dışı ile ilgili araçlar belirli bir kullanım düzeyine sahiptir ancak işletmelerin fiyatlama süreçlerinde maliyet bilgisi oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Kârlılık analizi araçlarından (bkz. Tablo 27) başabaş noktası analizi en çok kullanılan araçtır. Stratejik araçlardan müşteri kârlılık analizi aracı en az kullanılan araçtır. Faaliyet araçlarından (bkz. Tablo 28) SWOT analizi aracı en çok kullanılan araçtır. Müşteri ilişkileri yönetimi aracı ise en az kullanılan araçtır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından (bkz. Tablo 29) hedef maliyetleme, rakiplerin durumunu izleme ve bütünleşik performans yönetimi en çok kullanılan üç araçtır. Özellik maliyetleme, marka değerlendirme ve müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları en az kullanılan araçlardır. Genel olarak stratejik yönetim muhasebesi araçları ele alındığında kullanım düzeyinin ortanın altı ve orta düzeyde olduğunu söylenebilir. Bu kullanım düzeyi geleneksel olarak adlandırılan araçların kullanımından daha düşüktür.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve işletmelerin faaliyet yılı uzunluğu, sektör, işletme büyüklüğü, üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi ve işletme türü demografik özellikleri değişkenleri ile “H<sub>1</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.” ve “H<sub>2</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.” hipotezleri test edilmiştir. Faaliyet yılı uzunluğu değişkeni için H<sub>1</sub> hipotezi değişken veya marjinal maliyetleme ve parti maliyetleme araçları için kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Değişken veya marjinal maliyetleme ve parti maliyetleme araçları kullanımı işletmelerin faaliyet yılı uzunluğuna göre farklılık göstermektedir. Sektör değişkeni için H<sub>1</sub> hipotezi standart maliyetleme, safha maliyetleme ve tamamlama sonrası denetimleri araçları için kabul edilmiştir; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Standart maliyetleme, safha maliyetleme ve tamamlama sonrası denetimleri kullanımı işletmenin bağlı olduğu sektöre göre farklılık

göstermektedir. İşletme büyüklüğü değişkeni için  $H_1$  hipotezi genel üretim giderlerinin dağıtımını aracı için kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Genel üretim giderlerinin dağıtımını aracı işletme büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir. Üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi değişkeni için  $H_1$  hipotezi kaizen maliyetleme ve vergi öncesi kâr araçları için kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Kaizen maliyetleme ve vergi öncesi kâr araçları kullanımını işletmede üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidine göre farklılık göstermektedir. İşletme türü (emek yoğun-sermaye yoğun) değişkeni için  $H_1$  hipotezi kaizen maliyetleme, sipariş maliyetleme, parti maliyetleme, vergi öncesi kâr ve pazara nüfuz etme fiyatlama araçları için kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Kaizen maliyetleme, sipariş maliyetleme, parti maliyetleme, vergi öncesi kâr ve pazara nüfuz etme fiyatlama araçları kullanımını işletme türüne göre farklılık göstermektedir.

Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını ve işletmelerin demografik özellikleri değişkenleri için  $H_2$  hipotezinin test sonuçlarına göre faaliyet yılı uzunluğu değişkeni için  $H_2$  hipotezi rakiplerin durumunu izleme ve rakiplerin performans değerlendirmesi araçları için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Rakiplerin durumunu izleme ve rakiplerin performans değerlendirmesi araçları kullanımını işletmelerin faaliyet yılı uzunluğuna göre farklılık göstermektedir. Sektör değişkeni için  $H_2$  hipotezi değer zinciri maliyetleme aracı için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Değer zinciri maliyetleme aracı kullanımını işletmelerin bağlı olduğu sektöre göre değişiklik göstermektedir. İşletme büyüklüğü değişkeni için  $H_2$  hipotezi marka değerlendirme, müşteri yaşam boyu kârlılık analizi ve müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını için reddedilmiştir. Marka değerlendirme, müşteri yaşam boyu kârlılık analizi ve müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları kullanımını işletme büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir. Üretilen/satılan mamul/hizmet çeşidi değişkeni için  $H_2$  hipotezi bütün stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. İşletme türü (emek yoğun-sermaye yoğun) değişkeni için  $H_2$  hipotezi benchmarking, stratejik fiyatlama, marka değerlendirme, rakiplerin maliyet değerlendirmesi ve müşterileri varlık olarak değerlendirme araçları için kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir.

Demografik özellikler ve yönetim muhasebesi araçları kullanımına ilişkin bu araştırmadaki bulgulara göre yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımını ve işletmelerin demografik özelliklerine göre bazı araçlar için farklılaşırken bazı araçlar için

farklılaşmamaktadır. Bu yönüyle literatürdeki işletme büyüklüğü ve yönetim muhasebesi / stratejik muhasebesi aracı kullanımı arasında ilişki olduğuna ilişkin bulgular yer alan çalışmaları (CIMA, 2009; Pavlatos, 2015; Pierce & O’Dea, 1998; Šiška, 2016; Ahmad K. , 2017; Nair & Nian, 2017) bazı araçlar açısından desteklemekte; bazı araçlar içinse ilişkinin olmadığı (Cinquini & Tenucci, 2007) bulgularan çalışmaları desteklemektedir. Sektör değişkeninde bazı araçlar için elde edilen bulgular literatürdeki çalışmalarla (Cadez, Hocevar, & Zaman, 2005; CIMA, 2009) paralellik gösterirken; sektör ile yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı arasında fark olmadığı bulgularan çalışmaları (Cinquini & Tenucci, 2007; Al & McLellan, 2013) farklılık göstermektedir.

Yönetim muhasebesi / stratejik muhasebesi araçları kullanımı ve finansal performans değişkenleri ile “H<sub>3</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.” ve “H<sub>4</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.” hipotezleri test edilmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarından genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, esnek bütçeleme, iskonto edilmiş geri ödeme süresi ve toplam kalite yönetimi araçları değişkenleri için H<sub>3</sub> hipotezi kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, esnek bütçeleme, iskonto edilmiş geri ödeme süresi ve toplam kalite yönetimi araçları kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından kalite maliyetleme, benchmarking(kıyaslama) ve müşteri kârlılık analizi araçları için H<sub>4</sub> hipotezi kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Kalite maliyetleme, benchmarking(kıyaslama) ve müşteri kârlılık analizi araçları kullanımı işletmelerin finansal performansı üzerinde etkilidir.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve finansal olmayan performans değişkenleri ile “H<sub>5</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.” ve “H<sub>6</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.” hipotezleri test edilmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarından genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme, safha maliyetleme, esnek bütçeleme, ekonomik katma değer, iskonto edilmiş geri ödeme süresi, maliyet artı fiyatlama, pazarın kaymağını alma fiyatlama, pazara nüfuz etme fiyatlama, mamul/hizmet kârlılık analizi, başabaş noktası analizi ve toplam kalite yönetimi araçları değişkenleri için H<sub>5</sub> hipotezi kabul edilmiş; diğer



yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme, safha maliyetleme, esnek bütçeleme, ekonomik katma değer, iskonto edilmiş geri ödeme süresi, maliyet artı fiyatlama, pazarın kaymağını alma fiyatlama, pazara nüfuz etme fiyatlama, mamul/hizmet kârlılık analizi, başabaş noktası analizi ve toplam kalite yönetimi araçları kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından özellik maliyetleme aracı değişkeni için H<sub>6</sub> hipotezi kabul edilmiş; diğer stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Özellik maliyetleme aracı kullanımı işletmelerin finansal olmayan performansı üzerinde etkilidir.

Yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları ve genel performans değişkenleri ile “H<sub>7</sub> Yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.” ve “H<sub>8</sub> Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir.” hipotezleri test edilmiştir. Yönetim muhasebesi araçlarından genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme, safha maliyetleme, esnek bütçeleme, ekonomik katma değer, iskonto edilmiş geri ödeme süresi, mamul/hizmet kârlılık analizi ve toplam kalite yönetimi araçları değişkenleri için H<sub>7</sub> hipotezi kabul edilmiş; diğer yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Genel üretim giderlerinin dağıtımı, tam maliyetleme, sipariş maliyetleme, safha maliyetleme, esnek bütçeleme, ekonomik katma değer, iskonto edilmiş geri ödeme süresi, mamul/hizmet kârlılık analizi ve toplam kalite yönetimi araçları kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkilidir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkenleri için test edilen H<sub>8</sub> hipotezi bütün stratejik yönetim muhasebesi araçları için reddedilmiştir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı işletmelerin genel performansı üzerinde etkili değildir.

Çalışmada yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans (finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performans) üzerine etkisi bulgularına göre yönetim muhasebesi araçlarından bazılarının (bkz. Tablo 104) kullanımı performans üzerinde etkiliyken; bazı araçların kullanımının herhangi bir etkisinin olmadığı bulgulanmıştır. Bu bulgu literatürdeki bazı çalışmalarda (Al-Khadash & Feridun, 2006; Al & McLellan, 2013; Ahmad K. , 2012; Anh, 2016; Ahmad K. , 2017; Duh, Xiao, & Chow, 2009) elde edilen bulgularla paralellik göstermektedir. Bazı araçların kullanımının performans üzerinde etkisinin olmaması ise literatürdeki bazı çalışmalarda (Ittner, Lanen, & Larcker, 2002) elde edilen bulgularla paralellik göstermektedir.

Çalışmada stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı ve performans (finansal performans, finansal olmayan performans ve genel performans) üzerine etkisi bulgularına göre stratejik yönetim muhasebesi araçlarından bazılarının (bkz. Tablo 105) kullanımı performans üzerinde etkiliyken; bazı araçların kullanımının herhangi bir etkisinin olmadığı bulgulanmıştır. Bu bulgu literatürdeki bazı çalışmalarda (Anna, 2015; Pavlatos, 2015; Aksoylu & Akın, 2013; Şener & Dirlik, 2012; Kalkhouran, Nedaei, & Rasid, 2017) elde edilen bulgularla paralellik göstermektedir. Bazı araçların kullanımının performans üzerinde etkisi bulgulanmamıştır.

Gelecek çalışmalarla yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine daha spesifik araştırmalar gerçekleştirilebilir. Literatürde yer alan ancak bu çalışma kapsamına alınmayan yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları üzerine araştırmalar gerçekleştirilebilir. Sektör, işletme büyüklüğü, işletme türü demografik özellikler bazında yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımı incelenebilir.

Anket uygulaması sırasında karşılaşılan özel durumların başında işletmelerin gerçekleştirdiği uygulamaların literatürdeki karşılığını bilmemesi gelmektedir. İkinci durum ise araçlardan tamamen habersiz olunmasıdır. İşletmelere bu iki önemli hususta araştırma gerçekleştirilebilir. İşletmelerin yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçları uygulamaları noktasında yararlı olacak örnek uygulamalarla desteklenmiş kılavuz formatında yayınlar gerçekleştirilebilir.

Gelecek araştırmalar için vergi boyutu ve buna bağlı olarak yasal düzenlemeler ile işletmelerin maliyet, satış ve kârlılığın tespiti için hazırladıkları resmi raporlamalarda kullanılan araçlar ile yönetim muhasebesi / stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı üzerine ülke uygulamalarını kapsayan çalışmaların yapılması literatüre önemli katkı sağlayacaktır.



## KAYNAKÇA

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). *Management accounting practices in the UK food and drinks industry*. London: CIMA - The Chartered Institute of Management Accountants.
- Abdel-Kadera, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Abdel-Maksoud, A., Cheffi, W., & Ghoudi, K. (2016). The mediating effect of shop-floor involvement on relations between advanced management accounting practices and operational non-financial performance indicators. *The British Accounting Review*, 48, 169-184.
- AbdulHussien, H. M., & Hamza, S. (2012). Strategic Management Accounting techniques in Romanina Companies: An Emprirical Study. *Studies in Business and Economics*, 7(2), 126-140.
- Ahmad, K. (2012). *The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs*. University of Exeter as a thesis for the degree of Doctor of Philosophy in Accountancy.
- Ahmad, K. (2017). The implementation of management accounting practice and its relationship with performance in Small and Medium Enterprises sector. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Ahmad, N. N., Sulaiman, M., & Alwi, N. M. (2003). Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 717-724.
- Ajibolade, S. 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(11), 228-244.
- Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (8. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akmeşe, H., & Bayrakçı, S. (2016). A Research on Use of Management Accounting Tools and Techniques in Fast Food Operations: The Case of Konya. *2nd Multidisciplinary Conference* (s. 8-21). Madrid: RSEP International Conferences on Social Issues and Economic Studies 2nd. doi:10.19275/RSEP/CONFERENCE004
- Aksoylu, S., & Akın, E. (2013). Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses. *Journal of US-China Public Administration*, 10(10), 1004-1017.

- Aksu, İ., & Apak, İ. (2014). Yeni mamul geliştirme kararlarında mamaul yaşam seyri maliyetleme yaklaşımı ve bir örnek işletme uygulaması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(48), 235-253.
- Al, S. F., & 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.
- Al-Khadash, H. A., & Feridun, M. (2006). Impact of Strategic Initiatives in Management Accounting on Corporate Financial Performance: Evidence from Amman Stock Exchange. *Managing Global Transitions*, 4(4), 299-312.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18, 399-424.
- Amin, S. H., Razmi, J., & Zhang, G. (2011). Supplier selection and order allocation based on fuzzy SWOT analysis and fuzzy linear programming. *Expert Systems with Applications*, 38, 334-342.
- Andrade, M. C., Filho, P. C., Espozel, A. M., Maia, A. O., & Qassim, Y. R. (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *International Journal of Production Economics*, 62, 175-180.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96.
- Anh, D. N. (2016). Factors Affecting the Use and Consequences of Management Accounting Practices in A Transitional Economy: The Case of Vietnam. *Journal of Economics and Development*, 18(1), 54-73.
- Anna, A. (2015). Strategic Management Tools and Techniques and Organizational Performance: Findings from the Czech Republic. *Journal of Competitiveness*, 7(3), 19-36.
- Ashfaq, K., Younas, S., Usman, M., & Hanif, Z. (2014). Traditional Vs. Contemporary Management Accounting Practices and its Role and Usage across Business Life Cycle Stages : Evidence from Pakistani Financial Sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(4), 104-125.
- Atkinson, A. A., Kaplan, S. R., Matsumura, M. E., & Young, M. S. (2012). *Management Accounting*. Pearson.
- Atrill, P., & McLaney, E. (2009). *Management Accounting for Decision Makers* (6th Edition b.). London: Pearson.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21, 79-82.

- Bhimani, A., & Bromwich, M. (2010). *Management Accounting: Retrospect and prospect*. Great Britain: CIMA Publishing.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., & Cokins, G. (2010). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (5th Edition b.). New York: McGraw-Hill.
- Bloom, N., & Reenen, J. V. (2007). Measuring and Explaining Management Practices Across Firms and Countries. *The Quarterly Journal of Economics*, 122(4), 1351-1408.
- Botten, N., & Sims, A. (2005). *Management Accounting - Business Strategy* (First Edition b.). London: CIMA Publishing.
- Boulding, W., Staelin, R., Ehret, M., & Johnston, W. J. (2005). A Customer Relationship Management Roadmap: What Is Known, Potential Pitfalls, and Where to Go. *Journal of Marketing*, 69(4), 155-166.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets'. *Accounting, Organization and Society*, 15(1/2), 27-46.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12, 389-402.
- Büyükmirza, H. K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (19. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008a). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008b). Strategy and Strategic Management Accounting: an Investigation of Organizational Configurations. Manchester Business School Research Seminar.
- Cadez, S., Hocevar, M., & Zaman, M. (2005). A Cross-Industry Comparative Analysis Of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence From Slovenia. *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings*, (s. 1029-1042).
- Cagwin, D., & Bouwman, M. J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, 13, 1-39.
- Capuşneanu, S., Boca, I. S., Barbu, C.-M., Rof, L.-M., & Topor, D. (2013). Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(1), 26-34.
- Cassia, L., Paleari, S., & Redondi, R. (2005). Management Accounting Systems and Organisational Structure. *Small Business Economics*, 25(4), 373-391.

- Chan, Y.-C. L. (2004). Performance measurement and adoption of balanced scorecards: A survey of municipal governments in the USA and Canada. *International Journal of Public Sector Management*, 17(3), 204-221.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Choe, J.-m. (2004). The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance. *Journal of Strategic Information Systems*, 13, 61-85.
- CIMA. (2005). *CIMA Official Terminology 2005 Edition*. Burlington: The Chartered Institute of Management Accountants.
- CIMA. (2009). *Management accounting tools for today and tomorrow*. CIMA.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really "strategy-driven"? Evidence from a survey*. Pisa: Munich Personal RePEc Archive.
- Civelek, M., & Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (6. Baskı b.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Coombs, H., Hobbs, D., & Jenkins, E. (2005). *Management Accounting Principles and Applications* (1th Edition b.). London: Sage Publications.
- Dayson, J. R. (2010). *Accounting for Non Accounting Students* (8th Edition b.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Dekker, H., & Smidt, P. (2003). A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economics*, 84(3), 293-305.
- Dess, G. G., & Robinson, R. B. (1984). Measuring organizational performance in the absence of objective measures: The case of the privately-held firm and conglomerate business unit. *Strategic Management Journal*, 5(3), 265-273.
- Dick-Forde, E., Burnett, J., & Devonish, D. (2007). A Preliminary Survey of Management Accounting Practices in Barbados. *Journal of Eastern Caribbean Studies*, 32(2), 50-72.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting* (Eight Edition b.). Hampshire: Cengage Learning EMEA.
- Duh, R.-R., Xiao, J. Z., & Chow, C. W. (2009). Chinese Firms' Use of Management Accounting and Controls: Facilitators, Impediments, and Performance Effects. *Journal of International Accounting Research*, 8(1), 1-30.
- Duman, H. (2012). *Stratejik Yönetim Aracı Olarak Müşteri Muhasebesi* (1. Baskı b.). Ankara: Nobel.
- Duman, H., Apak, İ., & Yücenurşen, M. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı: Literatür Taraması. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 56-64.

- Duman, H., Apak, İ., & Yücenurşen, M. (2015). Stratejik Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. Y. Ayrıçay, & M. Yardımcıoğlu içinde, *Muhasebe ve Finansta Güncel Konular* (s. 343-359). Kahramanmaraş: GNG.
- Egbunike, F. C., Ogbodo, O. C., & Onyali, C. I. (2014). Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement. *Research Journal of Finance and Accounting*, 140-153.
- El-Ebaishi, M., Karbhari, Y., & Naser, K. (2003). Empirical Evidence on The Use of Management Accounting Techniques in A Sample of Saudi Manufacturing Companies. *International Journal of Commerce and Management*, 13(2), 74-101.
- Elitaş, C., Yıldız, F., & Derekoy, F. (2010). Mamul yaşam dönemi maliyetlemesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 187-196.
- Erserim, A. (2012). The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 372-376.
- Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. London: SAGE.
- Fowzia, R. (2011). Strategic Management Accounting Techniques : Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh Fowzia. *World Journal of Management*, 3(2), 54-69.
- Friedl, P., & Biloslavo, R. (2009). Association of Management Tools with the Financial Performance of Companies: The Example of the Slovenian Construction Sector. *Managing Global Transitions*, 7(4), 383-402.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2014). Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32, 414-428.
- Galera, N. A., & Maturana, O. I. (2011). Innovation in Defence Policy Through Spending Efficiency: The Life Cycle Costing Model. *Journal of Policy Modeling*, 33, 407-425.
- Gazely, A., & Lambert, M. (2006). *Management Accounting* (1th Edition b.). London: SAGE Publications.
- George, D., & Mallery, P. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference* (10th Edition b.). Boston: Pearson.
- GFOA. (2014). *Financial Forecasting in the Budget Preparation Process*. Chicago: Government Finance Officers Association. <http://www.gfoa.org/financial-forecasting-budget-preparation-process> adresinden alındı
- Ghasem, R., N. A., Mohammadi, M. A., & Khan, M. N. (2015). The diffusion of management accounting practices in Iranian manufacturing companies. *Middle - East Journal of Scientific Research*, 23(3), 394-404. doi:10.5829/idosi.mejsr.2015.23.03.22079



- Gopal, C. R. (2009). *Accounting for Managers* (1th Edition b.). New Delhi: New Age International.
- Gosselin, M. (1997). The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.
- Gowthorpe, C. (2008). *Management Accounting* (1. Baskı b.). London: Cengage Learning.
- Gravetter, F., & Wallnau, L. (2014). *Essentials of statistics for the behavioral sciences* (8th Edition b.). Belmont: CA:Wadsworth.
- Guiding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Guiding, C., Drury, C., & Tayles, M. (2005). An Empirical Investigation of the Importance of Cost-plus Pricing. *Managerial Auditing Journal*, 20(2), 125-137.
- Gupta, M., & Galloway, K. (2003). Activity-Based Costing/Management and Its Implications for Operations Management. *Technovation*, 23, 131-138.
- Hansen, A., & Mouritsen, J. (2007). Management Accounting and Changing Operations Management. T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens içinde, *Issues in Management Accounting* (3th Edition b., s. 3-25). Harlow: Pearson Education Limited.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M., & Guan, L. (2009). *Cost Management - Accounting & Control* (6th Edition b.). Mason: South-Western Cengage Learning.
- Hartman, J. C., & Schafrick, I. C. (2004). The Relevant Internal Rate of Return. *The Engineering Economist*, 49(2), 139-158.
- Heinen, K. C., & Hoffjan, A. (2005). The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment - an Empirical Study of Competitor Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1), 17-33.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting A Managerial Emphasis* (14th Edition b.). New Jersey: Pearson Education Limited.
- Horngren, C. T., Harrison, J. W., & Oliver, M. S. (2012). *Accounting* (9th Edition b.). Pearson Education Limited.
- <http://www.chron.com/>. (2016, 08 04). <http://www.chron.com/http://smallbusiness.chron.com/price-segmentation-vs-product-segmentation-38631.html> adresinden alındı
- <http://www.ey.com>. (2003). *2003 Survey of Management Accounting The State of Management Accounting*. <http://www.ey.com>: <http://www.ey.com>. 09 13, 2016 tarihinde <http://www.imanet.org/> adresinden alındı
- <http://www.investopedia.com/>. (2016, 08 28). <http://www.investopedia.com/http://www.investopedia.com/terms/p/profitbeforetax.asp> adresinden alındı
- Huikki, J. (2008). Managerial uses of post-completion auditing of capital investments. *The Finnish Journal of Business Economics*, 2, 139-164.

- Hult, G. T., Hurley, R. F., & Knight, G. A. (2004). Innovativeness: Its antecedents and impact on business performance. *Industrial Marketing Management*, 33, 429-438.
- Hult, G. T., Jr, D. J., Griffith, D. A., Chabowski, B. R., Hamman, M. K., Dykes, B. J., . . . Cavusgil, S. T. (2008). An assessment of the measurement of performance in international business research. *Journal of International Business Studies*, 39(6), 1064-1080.
- Hutchinson, R. (2007). The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance. The University of Toledo Ph.D. Dissertation.
- Igel, A. V. (2009). Total quality management and supply chain management: similarities and differences. *The TQM Journal*, 21(3), 249-260.
- IMA. (2005). Definition of Management Accounting. *Statements on Management Accounting PRACTICE*. içinde The Institute of Management Accountants.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1995). A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies. *Management Accounting Research*, 6, 137-153.
- Ittner, C. D., Lanen, W. N., & Larcker, D. F. (2002). Activity-Based Costing and Manufacturing Performance. *Source Journal of Accounting Research*, 40(3), 711-726.
- Joshi, P. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10, 85-109.
- Joshi, P. L., Bremser, W. G., Deshmukh, A., & Kumar, R. (2011). Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries. *Accounting Perspectives*, 10(1), 23-53.
- Jusoh, R., Ibrahim, D. N., & Zainuddin, Y. (2008). The performance consequence of multiple performance measures usage: Evidence from the Malaysian manufacturers. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(2), 119-136.
- Kalkhouran, A. A., Nedaei, B. H., & Rasid, S. Z. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1-36. doi:<https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2015-0042>
- Karen S, C., & Guilding, C. (1999). Strategic Brand Valuation: A Cross-Functional Perspective. *Business Horizons*, July-August, 53-62.
- Kaygusuz, S. Y. (2006). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi* (1. Baskı b.). Bursa: Alfa Aktüel.
- Klefsjö, B., Bergquist, B., & Edgeman, R. L. (2006). Six Sigma and Total Quality Management: different day, same soup? *Int. J. Six Sigma and Competitive Advantage*, 2(2), 162-178.
- Kober, R., Subraamanniam, T., & Watson, J. (2012). The impact of total quality management adoption on small and medium enterprises' financial performance. *Accounting and Finance*, 52, 421-438.

- KOSGEB. (2005, 10 19). *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik*. [www.kosgeb.org.tr: http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mevzuat/KOB%C4%B0'lerin\\_Tanimi,\\_Yonetmelik.pdf](http://www.kosgeb.org.tr: http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mevzuat/KOB%C4%B0'lerin_Tanimi,_Yonetmelik.pdf) adresinden alındı
- Langfield-Smith, K. (2008). Accounting, Auditing & Accountability Journal Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228.
- Leitner, S. (2012). *Information Quality and Management Accounting* (First Edition b.). London: Springer.
- Loewenthal, K. M. (2004). *An introduction to psychological tests and scales* (2nd Edition b.). Hove: UK: Psychology Press.
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7, 347-366.
- Lord, B. R. (2007). Strategic Management Accounting. T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens içinde, *Issues in Management Accounting* (Third Edition b., s. 135-153). Harlow: Pearson Education Limited.
- Luther, R. G., & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. *Management Accounting Research*, 12, 299-320.
- Macinatia, M. S., & Anessi-Pessina, E. (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian National Health Service. *Health Policy*, 117, 98-111.
- Maiga, S. A., & Jacobs, F. A. (2003). Balanced Scorecard, Activity-Based Costing and Company Performance: An Empirical Analysis. *Journal of Managerial Issues*, 15(3), 283-301.
- Mat, T. Z. (2010). *Management accounting and organizational change: Impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance*. Western Australia: Edith Cowan University.
- McLaney, E., & Atrill, P. (2010). *Accounting: An Introduction* (5th Edition b.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Mishra, B., & Vaysman, I. (2000). Cost-System Choice and Incentives—Traditional vs. Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 619-641.
- Murphy, G. B., Trailer, J. W., & Hill, R. C. (1996). Measuring Research Performance in Entrepreneurship. *Journal of Business Research*, 36(1), 15-23.
- Muthu, S., Whitman, L., & Cheraghi, S. H. (1999). Business Process Reengineering: A Consolidated Methodology. *Proceedings of The 4th Annual International Conference on Industrial Engineering Theory, Applications and Practice*, (s. 1-5). San Antonio.

- Nair, S., & Nian, Y. S. (2017). Factors Affecting Management Accounting Practices in Malaysia Sudhashini. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 177-184.
- Neubauer, H., Mayr, S., Feldbauer-Durstmüller, B., & Duller, C. (2013). Management Accounting Systems And Institutionalization In Medium-Sized And Large Family Businesses - Empirical Evidence From Germany And Austria. *European Journal of Management*, 12(2), 41-60.
- Norrekliit, H., & Mitchell, F. (2007). The Balanced Scorecard. T. Hopper, D. Northcott, & R. Scapens içinde, *Issues in Management Accounting* (Third Edition b., s. 175-198). Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Pavlatos, O. (2015). An empirical investigation of strategic management accounting in hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756-767.
- Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31, 150-164.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Pierce, B., & O'Dea, T. (1998). Management Accounting Practices in Ireland – The Preparers' Perspective. *DCU Business School Research Paper Series*, 34.
- Pong, C., & Mitchell, F. (2006). Full costing versus variable costing: Does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. *The British Accounting Review*, 38, 131-148.
- Porter, L. J., & Rayner, P. (1992). Quality Costing for Total Quality Management. *international Journal of Production Economics*(27), 69-81.
- Prickett, T. W., & Rapley, C. W. (2001). Quality costing: A study of manufacturing organizations. Part 2: Main survey. *Total Quality Management*, 12(2), 211-222.
- Proctor, R. (2012). *Managerial Accounting Decision Making and Performance Management* (Fourth Edition b.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Raaij, E. M., Vernooij, M. J., & Triest, S. v. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*(32), 573-583.
- Reinartz, W., Krafft, M., & Hoyer, W. D. (2004). The Customer Relationship Management Process: Its Measurement and Impact on Performance. *Journal of Marketing Research*, August, 293-305.
- Rigby, D. (2001). Management Tools and Techniques, A Survey. *California Management Review*, 43(2).
- Roslendera, R., & Hartb, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*(14), 255-279.

- Rufino, H. D. (2014). Management Accounting Practices (MAPs) of Small and Medium-sized Manufacturing Enterprises in The City of Tarlac. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 4(1), 55-74.
- Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011). Strategic Management Accounting - A Messiah for Management Accounting? *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1-7.
- Shields, M. D., Chow, C. W., Kato, Y., & Nakagawa, Y. (1991). Management Accounting Practices in the U.S. and Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 3(1), 61-77.
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26-29.
- Šiška, L. (2016). The Contingency Factors Affecting Management Accounting in Czech Companies. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(4), 1383-1392. doi:<http://dx.doi.org/10.11118/actaun201664041383>
- Šoljaková, L. (2012). Strategic Management Accounting Development during Last 30 Years. *European Financial and Accounting Journal*, 7(2), 24-35.
- Şener, R., & Dirlik, S. (2012). Stratejik yönetim kapsamında stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyi üzerine ampirik bir araştırma. 31. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* (s. 93-123). Muğla: İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü.
- Trochim, W. M., & Donnelly, J. P. (2006). *The research methods knowledge base* (3rd Edition b.). Cincinnati: OH:Atomic Dog.
- Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-125.
- Vupa, Ö., & Alma, Ö. G. (2008). Doğrusal regresyon çözümlemesinde çoklu bağlantı probleminin sapan değer içeren küçük örneklerde incelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Fen Dergisi*(31), 97-107.
- Wang, D. H.-M., & Huynh, Q. L. (2013). Mediating Role of Knowledge Management in Effect of Management Accounting Practices on Firm Performance. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 3(3), 1-25.
- Weaver, S. C. (2001). Measuring Economic Value Added: A Survey of the Practices of EVA Proponents. *Journal of Applied Finance*(Fall/Winter), 7-17.
- Weetman, P. (2013). *Financial & Management Accounting An Introduction* (sixth edition b.). Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2012). *Accounting Principles* (10th Edition b.). New Jersey: John Wiley and Sons.
- Woodward, D. G. (1997). Life cycle costing – theory, information acquisition and application. *International Journal of Project Management*, 15(6), 335-344.

- Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007). An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. *The International Journal of Accounting*, 42, 171-185.
- www.businessdictionary.com*. (2016, 04 08). *www.businessdictionary.com*: <http://www.businessdictionary.com/definition/segmented-pricing.html> adresinden alındı
- www.exinfm.com*. (2016, 08 28). *www.exinfm.com*: [http://www.exinfm.com/board/valuation\\_of\\_customers\\_01.htm](http://www.exinfm.com/board/valuation_of_customers_01.htm) adresinden alındı
- Yalçın, S. (2012). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), 95-110.
- Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. *135(1)*, 382-392. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.08.012>
- Yıldıztekin, İ. (2005). Kalite Maliyetleri Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(1), 401-422.
- Young, D. W. (2014). *Management Accounting in Health Care Organisations* (3th Edition b.). Jossey-Bass.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (7. Baskı b.). İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Zoysa, A. D., Bhati, S., & Zoysa, M. D. (2014). A survey of cost and management accounting practices in Sri Lanka. *10th International Conference on Business and Finance*. India: IBS Hyderabad & Spears School of Business.



## **EKLER**

### **EK-1 Yönetim Muhasebesi Araçları**

#### Maliyetleme araçları

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity based costing)
- Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı (Overhead allocation)
- Değişken veya Marjinal Maliyetleme (Variable or marginal costing)
- Standart Maliyetleme (Standard costing)
- Kaizen Maliyetleme (Kaizen costing)
- Tam Maliyetleme (Full (absorption) costing)
- Sipariş Maliyetleme (Costing for jobs)
- Parti Maliyetleme (Costing for batches)
- Safha Maliyetleme (Costing for processes or contracts)

#### Bütçeleme/planlama araçları

- Esnek Bütçeleme (Flexible budgeting)
- Tahmin Yürütme (Rolling forecasts) (Yıllık Bütçeleme)
- Sıfır Tabanlı Bütçeleme (Zero based budgeting)
- Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (Activity based budgeting)
- Artırımlı Bütçeleme (Incremental budgeting)
- Mali Yıl Tahminleme (Financial year forecasts)

#### Performans yönetim araçları

- Ekonomik Katma Değer (Economic value added)
- Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)
- İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma (Business process re-engineering)
- Vergi Öncesi Kâr (Profit before tax)

#### Yatırım karar destek araçları

- Tamamlama Sonrası Denetimleri (Post-completion audits)



- Net Bugünkü Değer (Net present value)
- İç Kârlılık Oranı (Internal rate of return)
- Basit Getiri Oranı (Accounting rate of return)
- Geri Ödeme Süresi (Payback)
- İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi (Discounted payback)

#### Fiyatlama araçları

- Maliyet Artı Fiyatlama (Cost-plus pricing)
- Segment Fiyatlama (Segmental pricing)
- Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama (Price skimming)
- Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama (Penetration pricing)
- Pazar (Talep) odaklı Fiyatlama (Market sensitive pricing)

#### Kârlılık analizi araçları

- Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi (Product/service profitability analysis)
- Karar Vermede İlgili Maliyetleme (Relevant costing for decisions)
- Başabaş Noktası Analizi (Breakeven (CVP) analysis)

#### Faaliyet Araçları

- Müşteri İlişkileri Yönetimi (Customer relationship management)
- SWOT analizi (SWOT analysis)
- Toplam Kalite Yönetimi (Total quality management)
- Risk Yönetimi (Risk management)

### **Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları**

#### Maliyetleme araçları

- Özellik maliyetleme (Attribute costing)
- Yaşam seyri maliyetleme (Life cycle costing)
- Kalite maliyetleme (Quality costing)
- Hedef maliyetleme (Target costing)
- Değer zinciri maliyetleme (Value chain costing)

#### Planlama, kontrol ve performans ölçümü

- Benchmarking (Kıyaslama)

- Bütünleşik performans yönetimi ((Integrated performance measurement)

#### Stratejik karar verme

- Stratejik Maliyet Yönetimi (Strategic cost management)
- Stratejik Fiyatlama (Strategic Pricing)
- Marka Değerleme (Brand valuation)

#### Rakiplerin muhasebesi

- Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi (Competitor cost assessment)
- Rakiplerin Durumunu İzleme (Competitive position monitoring)
- Rakiplerin Performans Değerlendirmesi (Competitor performance appraisal)

#### Müşteri muhasebesi

- Müşteri Kârlılık Analizi (Customer profitability analysis)
- Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi (Lifetime customer profitability analysis)
- Müşterileri Varlık Olarak Değerleme (Valuation of customers as assets)

## EK-2 Anket formu

### YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARI KULLANIMI ANKETİ

Değerli katılımcı, bu araştırma Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde, Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin yönetim muhasebesi araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımlarını belirlemeyi amaçlayan bir doktora tezi için yapılmaktadır. Anket sorularına vereceğiniz yanıtlarla elde edilecek veriler tamamen bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır. İşbirliğiniz için teşekkür eder, iyi çalışmalar dileriz.

Doç. Dr. Haluk DUMAN  
Arş. Gör. İbrahim APAK

#### I. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

##### 1. İşletmeniz kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

- |                                    |  |
|------------------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> 1-10 Yıl  | <input type="checkbox"/> 31-40 Yıl       |
| <input type="checkbox"/> 11-20 Yıl | <input type="checkbox"/> 41 Yıl ve üzeri |
| <input type="checkbox"/> 21-30 Yıl |  |

##### 2. İşletmeniz hangi sektörde faaliyet göstermektedir?

- Gıda, İçki ve Tütün
- Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri
- Orman Ürünleri ve Mobilya
- Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın
- Metal Ana Sanayi
- Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı
- Diğer İmalat Sanayi
- Teknoloji
- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler
- Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama
- Toptan ve Perakende Ticaret
- Elektrik, Gaz ve Su
- İnşaat ve Bayındırlık
- Madencilik
- Tarım, Orman ve Balıkçılık
- Diğer .....

##### 3. İşletmenizin yıllık hasılatı ne kadardır?

- 1 – 500.000 TL
- 500.001 – 1.000.000 TL
- 1.000.001 – 8.000.000 TL
- 8.000.001 – 40.000.000 TL
- 40.000.001 TL ve üzeri

##### 4. İşletmenizde kaç personel çalışmaktadır?

- |                                  |                                       |
|----------------------------------|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1-50    | <input type="checkbox"/> 151-200      |
| <input type="checkbox"/> 51-100  | <input type="checkbox"/> 201-250      |
| <input type="checkbox"/> 101-150 | <input type="checkbox"/> 251 ve üzeri |

##### 5. İşletmenizde üretilen/satılan mamul çeşidi kaçtır?

- |                                  |                                       |
|----------------------------------|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 1-50    | <input type="checkbox"/> 151-200      |
| <input type="checkbox"/> 51-100  | <input type="checkbox"/> 201-250      |
| <input type="checkbox"/> 101-150 | <input type="checkbox"/> 251 ve üzeri |

##### 6. İşletmedeki pozisyonunuzu belirtiniz.

- |   |   |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> İşletme Sahibi | <input type="checkbox"/> Muhasebe Müdürü/Şefi |
| <input type="checkbox"/> Genel Müdür    | <input type="checkbox"/> Muhasebe Personeli   |
| <input type="checkbox"/> SMMM/YMM       | <input type="checkbox"/> Diğer .....          |

**7. Eğitim durumunuzu belirtiniz.**

- İlköğretim  Yüksek Lisans  
 Lise  Doktora  
 Önlisans  Diğer .....

**8. İşletmenizi nasıl tanımlarsınız?**

- Emek Yoğun (Üretim yoğunlukla iş gücü ile)  
 Sermaye Yoğun (Üretim yoğunlukla makine ile)

**9. İşletmeniz aşağıdaki hangi kategoride yer almaktadır?**

- Tüketim Malları İmalatı  
 Endüstriyel Mallar İmalatı  
 Hizmet

**II. YÖNETİM / STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARI**

**A. Maliyetleme Araçları**

<i>A. Aşağıdaki maliyetleme araçlarının <u>kullanım durumunu</u> işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	1	2	3	4	5	(İşletme giderlerinin mamul/hizmetlerin ortaya çıkardığı faaliyetlere göre dağıtılmasıdır.)
2. Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	1	2	3	4	5	(Genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı üretim yerlerine dağıtım anahtarları aracılığıyla dağıtılmasıdır.)
3. Değişken veya Marjinal Maliyetleme	1	2	3	4	5	(İşletme sabit giderlerinin yarı mamul ve mamul stok maliyet hesaplarına dahil edilmeden dönem gideri yazılmasıdır.)
4. Standart Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet üretiminde geçmiş tecrübeler ve hesaplamalarla standart (ideal) maliyetlerin belirlenmesidir.)
5. Kaizen Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet üretim sürecinde küçük ve sürekli iyileştirmelerle israfi önlemeye ve maliyeti düşürmeye yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir.)
6. Tam Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmetlerin maliyetinin malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamından oluşmasıdır)
7. Sipariş Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Sipariş üzerine mamul/hizmet üretiminde maliyet hesaplarının sipariş bazında yapılmasıdır.)
8. Parti Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet üretiminde maliyet hesaplarının her bir parti için ayrı ayrı yapılmasıdır.)
9. Safha Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Bir veya birkaç benzer tipte mamul/hizmet üretiminde her bir safha için ayrı maliyet hesaplarının yapılmasıdır)

**B. Bütçeleme Araçları**

<i>B. Aşağıdaki bütçeleme araçlarının <u>kullanım durumunu</u> işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
10. Esnek Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin farklı üretim kapasite düzeyleri için ayarlanabilen bir yapıya sahip biçimde düzenlenmesidir)
11. Tahmin Yürütme	1	2	3	4	5	(Bütçeleme faaliyetlerinin belirli kısa sürelerde sürekli olarak yenilenmesidir (Örneğin: Her 6 ayda bir 18 aylık bütçelerin güncellenmesi))

12. Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin daha önce hiç bütçe yapılmamış gibi her dönemde sıfırdan yapılmasıdır)
13. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin talep tahminlerinden başlayarak geriye doğru üretim sürecindeki faaliyetler baz alınarak gerçekleştirilmesidir (Örneğin: Talep>Gerekli Faaliyet Miktarı> Gerekli Kaynak Miktarı> Kaynak Maliyeti))
14. Artırımlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin geçmiş yıl bütçelerine enflasyon, üretim hacmi, çalışan sayısı/maaş gibi değişkenler eklenerek oluşturulmasıdır)
15. Mali Yıl Tahminleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin geçmiş yıllara bakılarak gelecek mali yıldaki nakit giriş ve çıkışları tahmin edilerek oluşturulmasıdır)

### C. Performans Yönetim Araçları

<i>C. Aşağıdaki performans araçlarının kullanım durumunu işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
16. Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)	1	2	3	4	5	(İşletme vizyonu ve stratejilerinin müşteriler, işletme iç süreçleri, öğrenme, büyüme ve finansal durumla bağlantılı biçimde hedefler ve çıktılar açısından analiz edilmesidir.)
17. İşletme Süreç Yeniden Yapılandırma	1	2	3	4	5	(Maliyet, kalite, hizmet ve hız gibi konularda tüm iş süreçlerinin yeniden gözden geçirilip köklü değişikliklerin yapılmasıdır.)
18. Ekonomik Katma Değer	1	2	3	4	5	(İşletme performansının işletme dönem kârından/zararından sermaye maliyetinin düşülmesiyle ölçülmesidir)
19. Vergi Öncesi Kar	1	2	3	4	5	(İşletme performansının işletme vergi öncesi kâr/zararı ile ölçülmesidir.)

### D. Yatırım Karar Destek Araçları

<i>D. Aşağıdaki karar destek araçlarının kullanım durumunu işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
20. Tamamlama Sonrası Denetimleri	1	2	3	4	5	(Yatırım projesinin gerçek performansının planlanan performansla örtüşüp örtüşmediğinin değerlendirildiği ve yatırımda hesaba katılması gereken başka durumlarının olup olmadığının görüldüğü performans özettir)
21. Net Bugünkü Değer	1	2	3	4	5	(Yeni bir yatırım kararı alınırken yatırımın zaman içerisindeki gelir ve giderlerinin bugünkü değerine indirgenerek kâr veya zarar durumunun hesaplanmasıdır)
22. İç Kârlılık Oranı	1	2	3	4	5	(Yatırımdan elde edilmek istenen kazancı sağlayan getiri oranıdır)
23. Basit Getiri Oranı – Yatırılan Sermayenin Kârlılığı	1	2	3	4	5	(Yeni bir yatırım kararı alınırken yatırımın toplam getirisi ile toplam yatırım tutarı üzerinden oran hesaplanmasıdır)
24. İskonto Edilmiş Geri Ödeme Süresi	1	2	3	4	5	(Yeni bir yatırım kararının değerlendirilmesinde yatırımın toplam tutarından yatırım ömrü süresince elde edilecek nakit akışlarının gelecek değeri toplanarak yatırımın geri dönüş süresinin hesaplanmasıdır)
25. Geri Ödeme Süresi	1	2	3	4	5	(Yeni bir yatırım kararının değerlendirilmesinde yatırımın toplam tutarından yatırım ömrü süresince elde edilecek nakit akışlarının toplanarak yatırımın geri dönüş süresinin hesaplanmasıdır.)

## E. Fiyatlama Araçları

<i>F. Aşağıdaki fiyatlama araçlarının <b>kullanım durumunu</b> işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
26. Maliyet Artı Fiyatlama	1	2	3	4	5	(İşletmelerde mamul/hizmet fiyatlarının, maliyetler üzerine kâr eklenerek belirlenmesidir)
27. Segment Fiyatlama	1	2	3	4	5	(İşletmelerin mamul/hizmetlerinin farklı pazar segmentlerinde farklı fiyatlarla satılmasıdır)
28. Pazarın Kaymağını Alma Fiyatlama	1	2	3	4	5	(İşletmelerde özellikle yeni sunulan mamul/hizmetlerde pazarın kaymağını almak için yüksek fiyat tercih edilmesidir)
29. Pazara Nüfuz Etme Fiyatlama	1	2	3	4	5	(İşletmelerde özellikle yeni sunulan mamul/hizmetlerde pazara derinlemesine girmek için düşük fiyat tercih edilmesidir)
30. Pazar (Talep) Odaklı Fiyatlama	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet fiyatlandırma sürecinde rakiplerin fiyatlarının ve pazarın analiz edilmesidir)

## F. Kârlılık Analizi Araçları

<i>G. Aşağıdaki kârlılık analizi araçlarının <b>kullanım durumunu</b> işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
31. Mamul/Hizmet Kârlılık Analizi	1	2	3	4	5	(İşletmelerde mamul/hizmetlerin kârlılık düzeylerinin belirlenmesidir)
32. Karar Vermede İlgili Maliyetleme	1	2	3	4	5	(İşletmelerde mamul/hizmetlerin yapma-satınalma kararlarında ve özel bir siparişin alınmasında maliyetlere ilişkin analizlerin yapılmasıdır)
33. Başabaş Noktası Analizi	1	2	3	4	5	(İşletmelerde kâra geçiş noktasının miktar ve hasılat olarak belirlenmesidir)

## G. Faaliyet Araçları

<i>İ. Aşağıdaki diğer faaliyet araçlarının <b>kullanım durumunu</b> işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
34. SWOT Analizi	0	1	2	3	4	(İşletme faaliyetleri yürütülürken güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi, iç ve dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditlerin saptanmasıdır)
35. Müşteri İlişkileri Yönetimi	0	1	2	3	4	(İşletmelerde mevcut müşterilerin korunması, müşteri sadakati oluşturulması ve müşterilere uygun biçimde hareket edilmesi amacıyla müşterilere ilişkin verilerin izlendiği bilgisayar yazılımları kullanılarak müşteri davranışlarının belirlenmesidir)
36. Toplam Kalite Yönetimi	0	1	2	3	4	(İşletmelerin bütün birimlerinde uzun vadede kaliteyi artırıcı köklü yenilik, değişim ve düzenlemelerin yapılmasıdır)
37. Risk Yönetimi	0	1	2	3	4	(İşletmelerde girdi, çıktı, üretim süreci, piyasa koşulları ve finansal durum vb. konularda risklerin önceden belirlenerek kayıpları hafifletilmesi, aksaklıkların yönetilmesi ve ortadan kaldırılmasına ilişkin faaliyetlerdir)

## H. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

<i>E. Aşağıdaki stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım durumunu işletmenize göre yanıtlayınız.</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
38. Özellik Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmetlerin kalitesiyle ilgili olan özellikleri, kesin satış sözleşmeleri ve satış sonrası hizmetler göz önünde bulundurularak maliyetlendirilmesidir.)
39. Yaşam Seyri Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Üretim fikri aşamasında mamul/hizmetlerin tasarım-üretim-satış-satış sonrası hizmet maliyetlerinin göz önünde bulundurulması ve mamul/hizmet üretiminde ortaya çıkan bütün maliyetlerin genel üretim gideri yazılmak yerine mamul/hizmet ile ilişkilendirilmesidir.)
40. Kalite Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet üretimi sürecinde kaliteyle ilgili kusurların onarımı ve önlenmesi maliyetlerinin belirlenmesi ve kontrol edilmesidir.)
41. Hedef Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmetlerin ilk üretim aşamasında hedef bir fiyata göre üretim maliyetlerinin düşürülmeye çalışılmasıdır.)
42. Değer Zinciri Maliyetleme	1	2	3	4	5	(İşletmelerde mamul/hizmetlerin üretimi için hammadde ve malzeme alınmasından, üretim sürecinin tamamlanması ve tüketicilere ulaştırılmasına kadarki süreçte düşük maliyetle en yüksek değerini ortaya çıkarılmasıdır)
43. Benchmarking (Kıyaslama)	1	2	3	4	5	(Herhangi bir işletmede öne çıkan uygulamaların belirlenerek, anlamaya çalışılması ve işletmeye adapte edilmesidir)
44. Bütünleşik Performans Yönetimi	1	2	3	4	5	(İşletme performansının finansal bilgiler ve müşteri şikâyetleri gibi finansal olmayan bilgilerle ölçülmesidir.)
45. Stratejik Maliyet Yönetimi	1	2	3	4	5	(İşletmelerde rekabet avantajı sağlamak için stratejilerin geliştirilmesinde pazar odaklı maliyet bilgilerinin kullanılmasıdır)
46. Stratejik Fiyatlama	1	2	3	4	5	(Mamul/hizmet fiyatlandırmasının müşterilere kattığı değere göre gerçekleştirilmesidir)
47. Marka Değerleme	1	2	3	4	5	(İşletmelerin marka değerinin hesaplanmasıdır)
48. Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	1	2	3	4	5	(Rakiplerin maliyetlerine odaklı olarak değerlendirmeler yapılmasıdır)
49. Rakiplerin Durumunu İzleme	1	2	3	4	5	(Rakiplerin izlenerek belirledikleri stratejiler hakkında bilgi sahibi olunmasıdır)
50. Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	1	2	3	4	5	(Rakiplerin finansal tabloları üzerinden rekabetçi avantaj açısından analizlerin yapılmasıdır)
51. Müşteri Kârlılık Analizi	1	2	3	4	5	(Her bir müşteriden elde edilen kâra değer biçilmesidir)
52. Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1	2	3	4	5	(Müşterinin işletme ile ilişkide bulunduğu zaman dilimi süresince müşteriden elde edilecek kârın analiz edilmesidir)
53. Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	1	2	3	4	5	(Müşterilerin önemli birer maddi olmayan duran varlık olduğunu ve işletmelerin müşterileri varlık olarak değerlemesi ve yönetmesini ifade etmektedir)

## III. İŞLETME PERFORMANSI

### A. Finansal Olmayan Performansı

<i>İşletmenizin; (1 ile 5 arasında derecelendiriniz)</i>	Düşük				Yüksek
1. Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	1	2	3	4	5
2. Mamul/Hizmet Kalitesi	1	2	3	4	5
3. Müşteri Tatmini	1	2	3	4	5

4.Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	1	2	3	4	5
5.Pazar Payı	1	2	3	4	5
6.Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	1	2	3	4	5
7.Sürekli İyileştirmeler	1	2	3	4	5
8.Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	1	2	3	4	5

## B. Finansal Performans

<i>İşletmenizin; (1 ile 5 arasında derecelendiriniz)</i>	<b>Düşük</b>				<b>Yüksek</b>
9. Varlıkların Getirisi (ROA)	1	2	3	4	5
10. Aktif Devir Hızı	1	2	3	4	5
11. Özsermaye Kârlılığı (ROE)	1	2	3	4	5
12. Brüt Kâr Oranı	1	2	3	4	5
13. Yatırımın Getirisi (ROI)	1	2	3	4	5
14. Satış Büyüme Oranı	1	2	3	4	5
15. Nakit Akış	1	2	3	4	5
16. Satışların Getirisi (ROS)	1	2	3	4	5

Anketimiz tamamlanmıştır. İşbirliğiniz için teşekkür ederiz.

Çalışma sonuçlarının size ulaştırılmasını istiyorsanız lütfen aşağıya e-mail adresinizi yazınız.

.....@.....