



# STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİNİN BİR İŞLEVİ OLARAK SEÇİLEN STRATEJİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KONTROLÜNE YÖNELİK YENİ AÇILIMLAR

Prof. Dr. Hüseyin ERGİN\* – Yrd. Doç. Dr. Orhan ELMACI

## ÖZET

*Stratejik kontrol ve değerlendirme iki boyutludur. Birinci boyuta işletme yönetiminin kontrolü altında ki faaliyetlerin kontrol edilmesi, ikinci boyutta işletme yönetiminin kontrolü dışında ki değişkenlerin (dış faktörlerin) kontrol edilmesidir.*

*Stratejik yönetim sürecinin son aşamasında seçilen stratejinin etkinliğinin belirlenmesi, değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi ve kontrolünün yapılması gerekir. Bu işlevi stratejik yönetim muhasebesi yerine getirmesi gerekir. İşletme üst yönetimi stratejinin değerlendirilmesi aşamasında stratejik seçimlerin ve bunlarla ilgili kararların işletmenin genel amaçları ile örtüşüp örtüşmediğini analiz ederler.*

*Seçilen stratejinin uygulanabilirliği, bölüm planları, programları ve bütçelerin etkinliğine bağlıdır. Bütün bu plan, program ve bütçeler stratejik yönetim muhasebesi tarafından hazırlanmaktadır. Stratejik*

\* Dumlupınar Üniversitesi-HİBF Öğretim Üyesi.

*Yönetim Muhasebecisince hazırlanan bütçeleri oluşturmak için kaynak tahsisi ve tedarikleri yapılır. Üst yönetimce stratejileri, planları ve programları harekete geçirecek bir örgütsel yapı, kültür ve liderlik biçiminin oluşturulması gerekir. Uygulamaya geçer geçmez bütün bu çabaların sürekli takip ve kontrolü gerekir. Ancak bunun yapılabilmesi için her uygulamanın erişmek istediği hedefler, standartlar ve bunlarla ilgili ölçütlere doğru bütünleşik sistemi tamamlayacak kompenantlara gereksinim bulunduğunu, bunları tamamlamadan uygulamaya geçilmemesinin aksaklıklara neden olabileceğide unutulmamalıdır.*

*Stratejik değerlendirme ve kontrol stratejik yönetim süreçlerinin bir bütün olarak birbirleriyle ve ortaya çıkan sonuçlar olarak da stratejinin başarısıyla uyumlu, uygun ve işlerlik niteliğini sürekli araştırma ve düzeltme faaliyetidir.*

*Feedforward (ileriye besleme) niteliğindeki stratejik kontrol sistemi hem geri besleme (feedback) özelliğine sahip olup, aynı zamanda öngörülerin kontrolü ve stratejik gözetim gibi iki yeni açılımda sahiptir. Bu bağlamda çalışmamız altı bölümden oluşmuştur.*

*Birinci bölümde, stratejik kontrolün özellikleri ortaya konmuştur.*

*İkinci bölümde, stratejik kontrol süreci hem geleneksel boyutta hem de çağdaş boyutta ele alınmıştır.*

*Üçüncü bölümde, stratejik planlama ve kontrol teknikleri kısaca özetlenmiştir.*

*Dördüncü bölümde, stratejik kontrolde kullanılan başarı değerlendirme (performans) ölçütleri ortaya konmuştur.*

*Beşinci bölümde, işletme içi ve işletme dışı stratejik kontrol incelenmiştir.*

*Sonuç bölümünde, Stratejik Yönetim Muhasebesinin stratejik kontrol ve değerlendirme işlevi ile ilgili öneriler ortaya konmuştur.*

## GİRİŞ

Stratejik yönetim sürecinde seçilen stratejinin değerlendirilmesi, önceden belirlenen değerlendirme ölçütleri ile uygulama sonuçlarının (fiili verilerin) karşılaştırılması ve tatmin edici olmayan sonuçlara göre düzeltici önlemlerin alınmasıdır. Başka bir deyişle stratejik kontrol, önceden belirlenen hedeflere ne kadar ulaşıldığını inceleme, stratejik uygulamanın gelişimini izleme ve tatmin edici olmayan başarı düzeyine ilişkin düzeltici önlemleri alma fırsatını yakalamaktır.

Stratejik uygulamalar için oluşturulması gereken alt yapıda bölüm planları, programlar, bütçeler, kaynak tedarikleri yer alır. Üst yapıda ise; stratejileri, planları ve programları harekete geçirerek bir örgütsel yapı, kültür ve liderlik yer alır. Stratejik alt ve üst yapı hedefler doğrultusunda entegre edilerek uygulama aşamasına geçilir. Ancak bu uygulama ile elde edilmeye başlayan ilk başarı sonuçlarıyla birlikte stratejik yönetim sürecinin hangi aşamasının aksadığını da ortaya çıkarılmış olacak ve bu önleyici kontrol mekanizmaları sayesinde sorunlar büyümeden gerekli önlemler alınacaktır.

Stratejik yönetim muhasebesi, stratejik yönetim süreci içerisinde en önemli katkısı stratejik kontrol aşamasında sağlamaktadır. Seçilen stratejiler ve başarı ölçüleri ile stratejilerin uygulanmasından elde edilen sonuçlar ve bu sonuçların değerlendirilmesi büyük ölçüde muhasebe bilgilerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Stratejik kontrol süreci içinde kullanılacak muhasebe bilgileri, **carî ve proforma bilanço ve gelir tablosu, nakit akışları tablosu, bütçeler, sorumluluk raporları** gibi düzenli olarak yayınlanan raporlardan elde edilebileceği gibi, stratejik maliyet analizleri **pazar analizleri, portföy analizleri** ve benzer analizler sonucunda da sağlanabilmektedir. Bu bağlamda çalışmamız altı bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, stratejik kontrolün özellikleri ortaya konmuştur.

İkinci bölümde, stratejik kontrol süreci hem geleneksel boyutta hem de çağdaş boyutta ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, stratejik planlama ve kontrol teknikleri kısaca özetlenmiştir.

Dördüncü bölümde, stratejik kontrolde kullanılan başarı değerlendirme (performans) ölçütleri ortaya konmuştur.

Beşinci bölümde, işletme içi ve işletme dışı stratejik kontrol incelenmiştir.

Sonuç bölümünde, Stratejik Yönetim Muhasebesinin stratejik kontrol ve değerlendirme işlevi ile ilgili öneriler ortaya konmuştur.

## I. STRATEJİK KONTROLÜN ÖZELLİKLERİ

Stratejik kontrol iki boyutludur. Birinci boyutunda İşletmenin kontrolü altındaki faaliyetlerin kontrol edilmesi. İkinci boyutunda İşletmenin kontrolü dışındaki faaliyetlerin (dış faktörlerin) İşletmenin uyguladığı strateji üzerindeki olumsuz (negatif) etkilerini ortaya koymaya yöneliktir.

Stratejik kontrol faaliyetleri, özellikle, işletme düzeyindeki önemli ve uzun vadeli faaliyetler için sürdürülür. Bu düzeylerde örgütün sabit varlıklar kompozisyonu tamamen değişebilir. Örneğin, yeni bir işletme satın almaya ya da stratejik işletme biriminden (SİB) birinin kaldırılması gibi. Bu nedenle, stratejik planın ya da

İşletmenin başarısı ya da başarısızlığı, bütün örgütün gelecekteki başarısının temel göstergesidir.

Faaliyet düzeyindeki başarısızlığın etkisi, işletme düzeyi anlayışından farklıdır. Bu düzeydeki bir eylemsel amaca ulaşmadaki başarısızlık (örneğin günlük satışlardaki bir düşme gibi) örgüt için olumsuz bir gösterge sayılamaz. Bu tür dalgalanmalar olağandır ve çözümü kolaydır.

Stratejik kontrol faaliyetleri genellikle işletmenin dış çevresine yöneliktir. İşletme dışı faktörlerin işletmenin stratejik uygulama sonuçlarını nasıl etkilediğini ve işletmeyi içinde bulunduğu çevredeki başarısının derecesi ve pazarda ulaşılan başarı düzeyinin stratejik amaçlar açısından yeterli olup olmadığını belirlemek gerekir.

Stratejik kontrol, günlük sorunlar ve olağan faaliyetlerle ilgili değildir. Stratejik kontrol süreci, işletmenin bütününe kapsayan bir kontrol sisteminin tasarlanması ve kurulması, uzun vadeli faaliyetlerin izlenmesi ve bu tür faaliyetlerle ilgili programların gözden geçirilerek düzeltilmesi anlamına gelir.

## II. STRATEJİK KONTROL SÜRECİ

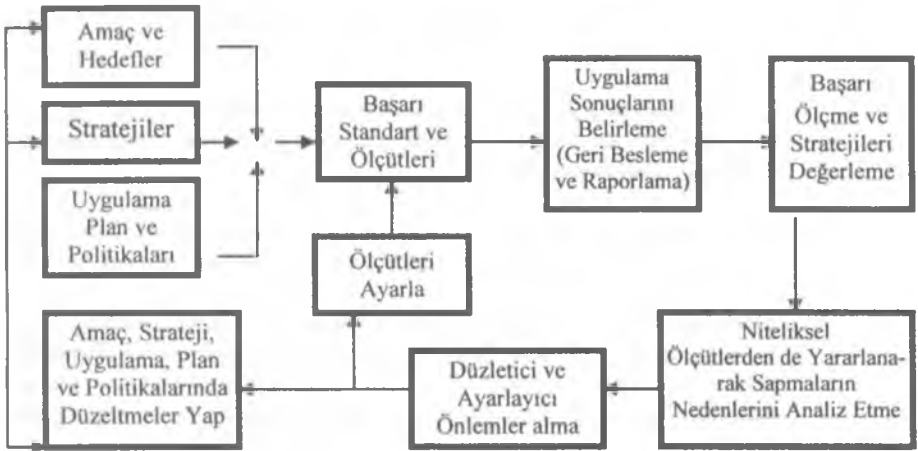
### 1. Geleneksel Stratejik Kontrol Süreci

Stratejik kontrol süreci diğer fonksiyonlarla ve stratejik yönetim sürecinin bütün aşamaları ile yakından ilgilidir. Çünkü kontrol sürecinde, her bir SİB'de, bölümde ve diğer alt birimlerdeki stratejik uygulamaların, planlara uygun olup olmadığının incelenmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer yandan stratejik kontrol aşamasına geçilebilmesi için aşağıda belirtilen komponentlerin belirlenmesi gerekir.

- i. Eğer işletme yatırımlarını çeşitlendirmiş ise işletmenin amaçları ve stratejileri ile kaynak dağılımları,
- ii. SİB'i ya da SİB'lerinin genel amaçları ve stratejileri,
- iii. SİB'i ya da SİB'lerinin örgüt yapısı ve kendilerine ayrılan kaynakların belirlenmesi,
- iv. SİB'lerinin fonksiyonel birimlerinin ayrı ayrı uygulama politikalarının belirlenmesi,
- v. Her stratejik iş biriminin stratejisine uygun liderler ve liderlik biçimlerinin ve liderlerden beklenen niteliklerin belirlenmesi,
- vi. Her stratejik iş biriminin fonksiyonel bölümlerinin ayrı ayrı yıllık hedefleri ile bölüm planlarının (taktik planlar) yapılması,
- vii. Fonksiyonel bölümlere bağlı alt eylemsel (operasyonel) birimlerin yıllık, altı aylık, aylık, haftalık faaliyet hedefleri ile eylem programlarının yapılması,

- viii. SİB'lerinin faaliyet planları ile birimlerinin yıllık programlarını gerçekleştirecek bütçelerin oluşturulması,
- ix. En alt düzeyde giderlerin çıktıya dönüşüm işlemlerine işçiler ve çalışan memurlar için saatlik ya da günlük personel verimlilik normlarının (standartlarının) belirlenmesi,
- x. Personeli harekete geçirecek, onları yaptıkları faaliyetlerde daha etkin ve verimli kılacak, motive edecek teşvik ve ödül sistemlerinin belirlenmesi,
- xi. Enalt kademede verimlilik normlarının kaydedilmesinden haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık program hedeflerinin gerçekleşmesi bölüm planları ile politikalarının gerçekleşme ya da gerçekleşmeme durumlarının tam olarak belirlenmesi ve sürekli bir kontrole olanağını verecek bilgi sisteminin oluşturulması için düzenli veri sağlayıcı geri besleme sistemi oluşturulması,
- xii. Faaliyet etkinliklerini belirleyecek ölçütler oluşturulması. Bu ölçütler alt kademe eylemsel birimleri ile orta kademe fonksiyonel bölümlerde kantitatif (sayısal) olabilir. Ancak, üst kademe yöneticileri bakımından ölçütler sayısal olduğu kadar niteliksel (kalitatif) özellikler de taşıyabilir.
- xiii. Strateji değerlendirme işlemlerini en alt kademede eylemsel birimlerin faaliyet geçmesi ile elde edilen ilk sonuçlara başlatmak ve bunun dalga dalga orta ve üst yönetim hedefleri üzerindeki etkilerinin neler olabileceğine ve dolayısı ile stratejik amaçları nasıl etkileyeceğine karar vermelidir. (Amaçlar göre yönetim)
- xiv. Stratejik kontrol raporları sadece SİB'nin fonksiyonel bölümlerle ilgilidir. En alt eylem birimlerinin performansları ile ilgili hususları rapor etmezler. Bu raporlar aynı zamanda stratejinin uygulanması için oluşturulan fonksiyonel taktik planların, eylem programlarının bütçelerin içerdiği hedef, norm, faaliyet, standart ve politikaların stratejiyle uygunluğu konusunu da araştırırlar. Ayrıca, stratejiyi değişen çevre koşulları ve rekabette öngörülmeleyen hususlar bakımından da analiz edip stratejinin ve genel amaçların çevre koşullarına ve işletmenin (SİB)nin niteliğine ya da özelliğine uygun olup olmadığını da karara bağlarlar.

İşletmedeki kontrol ve değerlendirme işlemleri ile Yönetim Muhasebecileri bütünlük planlama faaliyetlerinin birbirleriyle uyumlu olmasına ve fiili durum strateji doğrultusunda yönlendirmesine yardımcı olur. İlgili yöneticilerin aldıkları kararların plan, program ve politikaların gösterdiği çerçevede olup olmadıklarını, ayrılan kaynakların yeterli olup olmadığı, yerinde ve akıllıca kullanılıp kullanılmadığı, çevredeki olayların beklenildiği gibi gelişip gelişmediği, rakip işletmelerin birim faaliyetlerine karşı nasıl tepki gösterdikleri, kısa vadeli hedeflerden orta ve uzun vadeli hedeflere ulaşma durumunun nasıl olduğu, ileride gidişatın nasıl etkileyeceği, stratejik planlardan eylem planlarına kadar bütünlük plan sisteminin genele başarısının ne olduğu, değişmesi gereken kompenantların olup olmadığı, ya da hazırlandığı şekilde uygulamaya devam edilip edilmemesine ilişkin sorularına yanıt vermelidir. Geleneksel stratejik kontrol süreci şekil 1'de gösterildiği gibidir.



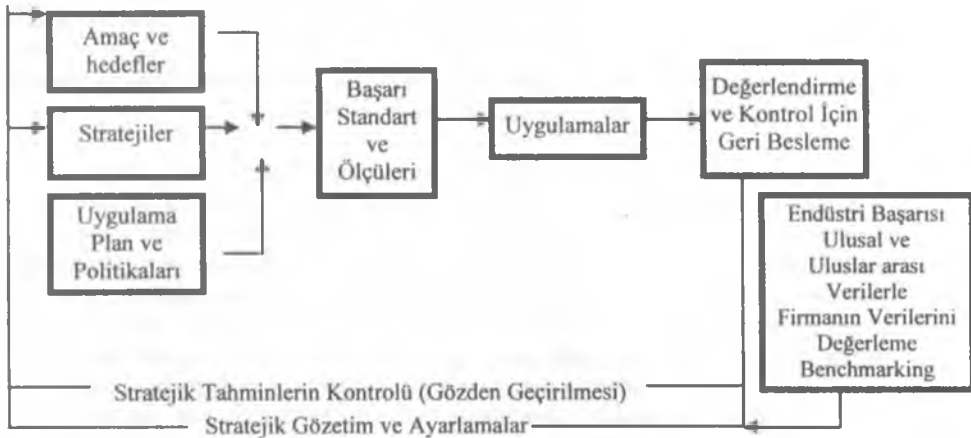
Şekil-1:Geleneksel Stratejik Kontrol Süreci

## 2-Çağdaş Stratejik Kontrol Süreci

Yöneticiler değişimi önceden tahmin etmek zorundadırlar. Çünkü; önceden tahmin, stratejik kontrol içinde daha çok geleceğe yönelmiş değişimi zorlayan bir yaklaşımı gerektirmekte ve böylece kontrolü engelleyen zorlukları da ortadan kaldırmayı hedeflemektedir.

Geleneksel kontrol sistemlerinde geri besleme "feedback" niteliğinde olan kontrol, çağdaş kontrol sistemlerinde ileriye besleme "feedforward" niteliğindedir. Böylece stratejik Yönetim Muhasebesi önemli değişim ve trendleri de izleyerek değişmesi gereken hedef, standart ve stratejilerin zamanında değişmesine yardımcı olurlar. İleriye besleme "feedforward" niteliğindeki bir kontrol sistemi geleneksel kontrol sistemindeki gibi yürütmenin kontrolü ve düzeltilmesi için geri besleme kontrolünü içerdiği gibi aynı zamanda tahminlerin kontrolü ve stratejik gözetim gibi iki çağdaş kontrol işlevine de sahiptir.

Çağdaş stratejik kontrol süreci şekil 2'de gösterildiği gibidir.



Şekil-2: Çağdaş Stratejik Kontrol Süreci

Stratejinin belirlenmesi işleminde çeşitli değişkenlerin tahmini ve gelişimi önemli bir unsurdur. Stratejilerin oluşumu kadar uygulamak ve zaman içinde geçerli olup olmadığına karar vermek için tahminleri kontrole tabi tutmak ve önemli çevresel faktörleri sistematik ve sürekli çevre analizleri ile izlemek zorunludur. Böylece meydana gelebilecek büyük değişimleri önceden görerek hedef stratejilerde ne gibi değişimler yapılmasına zamanında karar verilecektir.

Tahminlerin kontrolü, işletme içinde politika, fen, ekonomi, endüstri analizi, vb. eğitimi almış uzmanlar ya da dışarıdan part-time istihdam edilen danışmanlar tarafından yapılmaktadır. Tahminlerin kontrolünde, fazla miktarda değişkenin izlenmesi yerine kuruluşun stratejisi, başarıya yöneltecek kritik faktörlerin geleceğe ilişkin trendlerin izlenmesi yapılmalıdır. Çünkü bu tahminlerin değişimi halinde, işletme, amaç, hedef, standart ve stratejilerinin güncelliği ve geçerliliği kaybolacağından gerekli değişiklikler bu kontrol sayesinde yapılacak ve bunlar güncel ve geçerli hale getirilerek, gerekiyorsa strateji ve politikalar değişebilecektir.

Uygulama kontrolü, süreç ve stratejik uygulama kontrolü olmak üzere iki önemli unsurdan oluşur.

Süreç kontrolü işletme stratejinin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediği ile ilgilidir. Süreç kontrolünde aşağıda belirtilen soruların yanıtları aranır:

- i. Kısa dönem kar, büyüme ve verimlilik elde edilmiş midir?
- ii. Kaynaklar düzenli olarak sağlanıyor mu?
- iii. İşletme bütçe ve program dahilinde işleri yürütüyor mu?

Süreç kontrolü için gerekli olan verimlilik nakit akışı, bütçe değişkenleri ve bunun gibi veriler, bilinen muhasebe ve mali raporlar ile uygulamadan sorumlu işlevsel yönetici raporlarında elde edilir.

Stratejik uygulama kontrolü daha geniş bir perspektife sahiptir. İşletmenin stratejisi gelişen olaylar ve trendler ışığında değişmeli midir? Eğer planlarda bir sapma gözlenirse bu otomatik olarak bir krizi ya da başarısızlığı işaret eder mi? Uygulama kontrolü, kısa dönem hedeflerin elde edilip edilmemesinden daha fazlası ile ilgilenebilir. İç ve dış çevredeki olayların ve trendlerin sonuçları ile ilgilendirir. Böyle bir değerlendirme, bir stratejinin başarılı olup olmadığını değerlendirilmesi bakımından önemlidir.

### III- STRATEJİK PLANLAMA VE KONTROL TEKNİKLERİ

#### 1-Bütçeler

Bütçe, işletme geleceğinin rakamsal ifadesidir. Bir başka deyişle; öngörülen hedeflere ulaşabilmek için işletmenin önümüzdeki bir dönem içinde gerçekleştireceği faaliyetlerden elde edeceği gelirler ve yapacağı harcama ve yatırımların parasal (nakdi) değerler olarak ifade edildiği bir plandır.

Stratejik yönetimin alt yapısı bütçeler aracılığı ile sağlanır. Çünkü, işletmenin gelecek dönemindeki finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerinin planlanmasında, düzenlenmesine ve kontrol edilmesine bütçeler önemli bir işleve sahiptir.

Son yıllarda bütçe teknikleri konusundaki gelişmeler, sıfır tabanlı bütçe ve esnek bütçe kavramlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sıfır tabanlı bütçe, daha önce hazırlanmış bütçelerde bazı değişiklikler ya da ilaveler yapılarak hazırlanması yerine, yöneticileri daha önce bu konuda hiçbir şey yapılmamış varsayımını kullanarak daha geniş, platformda düşünmeye ve daha yaratıcı olmaya sevk etmektedir. Esnek bütçeler ise; performansın ölçülmesinde kullanılan standartların işletmenin çevresel ve işletme içi faktörlerin de etkisiyle faaliyet düzeylerinde görülebilecek olası gelişmeler paralelinde değişken olarak hazırlanmasına olanak vermektedir.

Bütçeler işletme kaynaklarının hangi yatırımlara ya da faaliyetlere ne oranda kullanılacağını gösteren planlardır. Bütçeler finansal ya da diğer sayısal ölçülerle ifade edilirler. Belirli bir dönemde genellikle bir yıl ya da daha az bir sürede kaynakların nasıl saptanacağını ve kullanılacağını gösterir.

Stratejik planlama, uygulama ve kontrol aracı olarak kullanılabilir. Bütçeler, seçilen stratejilerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için işletmenin her bir sorumluluk ve kar merkezlerinde izlemesi gereken faaliyetlerini ve kullanacağı kaynaklarını ayrıntılı olarak gösteren bir yürütme planıdır. Bütün sorumluluk birimlerinin çeşitli bütçelerin bir araya getirildiğinde, işletmenin tamamı için ayrıntılı, düzenli ve bütünlük faaliyetler planı oluşur. Buna genel bütçe denir. İşletmelerin genel bütçeleri i.Faaliyet, ii.Finansal ve iii.Yatırım olmak üzere üç kısma ayrılır.

Faaliyet bütçeleri, satış bütçesi, üretim ve stok bütçesi, hammadde ve malzeme kullanım bütçesi, hammadde ve malzeme satın alma bütçesi, direk işçilik bütçesi ve genel imalat giderleri bütçesini içerir. Faaliyet bütçesi, gelecek yıl için her bir sorumluluk ve kar merkezinin tahmini gelir ve giderlerini gösteren proforma gelir tablosunu ifade eder.

Finansal bütçeler, işletmeye nakit giriş ve çıkışlarını gösterir. Finansal bütçeler olarak nakit, fon kaynak, kullanımı ve proforma bilanço olarak üç grupta toplamak olurludur.

Sermaye harcamaları bütçesi ya da yatırım bütçesi, işletmelerin uzun vadeli yatırımlarını belirleme, değerlendirme, planlama ve finanslama sürecidir. Örneğin, üretim olanaklarının genişletilmesi, yeni üretim makinalarının alınması, yeni işletme satın alınması, mamül ve pazarların genişletilmesi kararları, sermaye harcaması kararlarıdır. Sermaye harcamaları, önemli kaynak kullanımını gerektiren uzun süreli stratejik kararlardır.

Yukarıda kısaca açıkladığımız bütçelerden, finansal bütçeler ve sermaye harcamaları bütçeleri stratejik uygulamalar ve kontrol aşamalarında en fazla kullanılan bütçelerdir.



Bir İşletmenin bütçesi de işletmenin asıl gelir ve harcamalarının belirlendiği bir yol haritası olarak ele alınmaktadır. Bu harita, dikkatlerin ilgi alanlarına odaklanmalarını sağlaması açısından işletmelere önemli ölçüde kontrol olanağını sağlamaktadır. Böylece gerekli düzenleyici adımlar da atılabilmektedir.

Gelirin, harcamaların ve nakit akışının tahmini için yapılan bütçeler iyi uygulandığı takdirde, gereksiz harcamaları azaltmakta; stratejik hedeflere yönelmeyi sağlamaktadır.

## 2- Diğer Stratejik Planlama ve Kontrol Teknikleri

Stratejik yönetim faaliyet süreci içinde kullanılan birçok yöntem ve teknik bulunmaktadır. Bu tekniklerin kullanılması sırasında muhasebe veri ve bilgilerinden belirli ölçülerde yararlanılmaktadır. Tekniklerin ayrıntısına girmek çalışma planımızın kapsamı dışındadır. Bu nedenle, sadece tekniklerin isimlerini vermekle yetinmiyoruz.

**Similasyon (benzetim) Modelleri, Doğrusal Programlama, Korelasyon Analizleri, Matematik Modeller, İstatistiksel Karar Verme Teknikleri, Karar Ağaçları, BAYESİAN Analizleri, Üstsel Düzeltme Delphi Tekniği, Ekonometrik Yöntemler, Oyun Teorisi PERT, Kritik Yol Metodu, Senaryolar, Dinamik Programlar, Girdi-Çıktı Analizleri, Risk Analizleri, Bugünkü Değer Analizi ve diğerleri.**

## IV- STRATEJİK KONTROLDE KULLANILAN BAŞARI DEĞERLENDİRME (PERFORMANS) ÖLÇÜTLERİ

Başarı değerlendirmesi için objektif (nesnel) ve subjektif (nesnel olmayan) ölçütlerin oluşturulması gerekir. Bu ölçütler, stratejinin kapsamı, yöntemleri, uygulanması ve içeriği gözönünde bulundurularak belirlenmelidir.

### 1. Sayısal (Niceliksel) Ölçütler

Stratejinin uygulamaya başlamasından itibaren en alt hiyerarşik kademelerden en üst yönetim kademesine kadar oluşturulan standart ölçütler aşamalar halinde stratejinin başarısını ortaya koyacaktır. Böylece en üst düzeydeki stratejik amaçların ne düzeyde başarılabildiği hakkında sonuçlar çıkarılabilecektir. Burada yapılan değerlendirmeler sayısal olarak İşletmenin geçmişi ile bugünü ya da rakipleri ile karşılaştırılması sonucu elde edilmektedir.

#### Strateji değerlendirmedeki sayısal ölçütler:

- i. Karlılık oranları,
- ii. Verimlilik oranları,
- iii. Hisse senedi fiyatı,
- iv. Hisse başına düşen kar oranı ya da kazanç,
- v. Satış tutarlarında gelişmeler,
- vi. Pazar payında artış,

- vii. Çeşitli nedenlerle kaybedilen (Grev, lokavt vb.) işgünü sayısı,
- viii. Kapasite kullanım yüzdesi,
- ix. Yeni müşteri sayısı ve eski müşterilere oranı,
- x. Sermaye ve yatırım dönüş hızı,
- xi. Üretim maliyetleri (toplam maliyet, birim maliyet, marjinal maliyet, sipariş maliyeti, safha maliyeti vb) ve etkisi,
- xii. Dağıtım maliyetleri ve etkisi,
- xiii. İşgücü devir hızı, işe devamsızlık oranları,
- xiv. İşgücünün iş ortamı, yönetim biçimi, en yakın yöneticisinin yeteneklerini ve yaratıcılığını, iş ortamında kullanabilme olanakları ile işletmesinin geleceğine ilişkin düşünceleri hakkında görüşleri.

Bu ölçütler sayısal oldukları kadar objektif nitelik taşıyan ve örgütün çevresel etkinliği ile rakiplerine kıyasla başarı ölçüsü taşıması açısından da değerlidir. Bu nedenle, stratejilerin başarısı için bu nitelikte sayısal hedeflere gereksinim olduğu gibi, bu hedeflere bir standart olarak erişilip erişilmediğinin kontrolü de stratejinin başarısının temel göstergesidir.

## 2. Sezgisel (Niteliksel) Ölçütler

Sayısal ölçütlerin yetersiz kaldığı durumlarda yargılarımız (sezgilerimizi) daha da güçlendirmek ve belirsizliği ortadan kaldırmak için niteliksel (subjektif) ölçütleri güçlendirmek gerekebilir. Burada stratejik yönetim açısından geliştirilecek olan ölçütler işletmenin bütün için kapsamlı hedeflerin, stratejilerin tutarlı ve çevre koşulları ve işletme olanakları ile uygun ve çalışabilir olup olmadıklarını belirleyebilir nitelikte olmalıdır. Başlıca (sezgisel) ölçütleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

İşletmenin hedef, strateji, plan ve kaynakların;

- i- Birbirleriyle ve işletmenin yapısal dokusu ile uyumlu olup olmadığı,
- ii- Fırsatları değerlendirmede, tehlikeleri ve güçlükleri ortadan kaldırmada ya da azaltmadaki etkinlik düzeyinin ne olduğu,
- iii- Önceliklerin doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediği,
- iv- Mevcut kaynakların yeterli olup olmadığı,
- v- Risk derecesinin düzeyi,
- vi- Uygun zaman,
- vii- Büyüme hedefine iç ve dış koşulların uygunluğu,
- ix- Ödül alt sisteminin etkinliği,
- x- Değişim yönetimini gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği,
- xi- Kalite (verimlilik) olarak somutlaşp somutlaşamayacağı,
- xii- Vizyon ve misyon ile örtüşüp örtüşmediği,

## V- İŞLETME İÇİ VE İŞLETME DIŞI STRATEJİK KONTROL

### 1- İşletme İçi Stratejik Kontrol

#### A- İşletme ya da SİB. Başarı Kontrolü

Toplam aktif karlılığı yada yatırım karlılığı ölçümü yaygın olarak işletme başarısı belirlenmesinde kullanılır. Buna bağlı olarak, hisse başına karlılık (kazanç), öz sermaye karlılığı, vb. ölçümler ise yatırımlarını çeşitlendirmiş şirketler açısından bakılacak diğer hususlardır. Hisse başına karlılık, şirketin artan gelir olanaklarına bağlıdır ve paranın zaman değerini dikkate almaz. Ancak, bu ölçütlerin hiç biri yalnız başına başarı ölçümünde etkin değildir. Bu ölçümün yanında, işletme başarı ölçüsü olarak, katma değer katkısında öne sürülmektedir. ABD.'de kurumun doğrudan sağladığı katma değere bağlı olarak yapılan ölçüm de başarısının bir göstergesi olarak ele almaktadır. Böylece işletmenin bir kurum olarak topluma katkısı ve toplum tarafından benimsenmesi bir başarı göstergesi olmaktadır. Burada en büyük güçlük katma değer hesabında görülmektedir. Katma değer getirisi (karlılığı) vergiden önceki net karın katma değere bölünmesinin yüzde olarak ifadesi ile ilgili ölçümdür.

Bir İşletmenin katma değeri = Toplam satışlar - Satın alınan hammadde ve kıymetlerin maliyeti olarak hesaplanmaktadır.

$$\text{Katma değer getirisi} = \frac{\text{Vergiden önceki net kar}}{\text{Katma değer}} \times 100$$

Bu görüşe göre ürün hayat eğrisinin olgunluk döneminde (Pazar doymuşluğu) ABD'de çoğu endüstriler için katma değer getiri oranı % 12 ile % 18 arasında seyretmektedir. Türkiye için bu konuda henüz ölçüm yapılmamıştır.

Öte yandan hissedar değeri ölçümü de ABD'de bir çok işletmelerde işletme başarısı ve stratejik yönetim etkinliği aracı olarak kullanılmaktadır. Hissedar değeri ölçümünde anahtar unsur işletmenin sağladığı nakit akışlarıdır. Buna göre bir işletmenin hissedar değeri, nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesidir. Burada indirgeme oranı olarak işletmenin sermaye maliyeti kullanılır ve işletmenin sermaye maliyetini aşan nakit girişleri o işletmeye yatırılmış sermayeden daha fazla değer kazandırmış olur. Ayrıca işletme başarısının ölçümünde farklı çıkar grupları için farklı ölçüm yapılır. Hissedarlar için hisse başına karlılık, katma değer karlılığı, hissedar değeri gibi kavramlar ön plana geçerken müşteriler bakımından, satışlar, satış büyüme oranı, yeni müşteri sayısı yada oranı, karşılanan yeni müşteri gereksinimleri, geliştirilen ürünler, yeni ürünlerin sayısı ve oranı önemlidir. İşletmeye mal satanlar açısından işletmenin değeri, kullanılan hammadde miktarındaki artışlar, hammaddelerin elde edilebilirliği, tedarik elemanlarından sağlanan yeni fikirler, satın alınan hizmetler için servis alma zamanında artışlar gibi hususlar işletme başarısının değerlendirilmesinde kullanılan ölçümlerdir. Finansal kurumlar ve bankalar için işletme başarısında kullanılan kıstaslar öz sermaye karlılığı, hisse başına karlılık, hisse fiyatı, öz kaynaklar artış oranı vb. kriterlerdir. İşletmede çalışan personel bakımından başarı ölçümleri, personel tarafından sunulan öneri sayısı, içerden terfi

eden personel sayısı ve oranı, işletmenin işgücü verimliliğinde artış oranları, personel şikayetlerinde azalmalar, halk, çevreciler ve tüketici dernekleri tarafından yapılan başarı ölçüm kıstasları, protesto toplantıları, tüketiciyi koruma konusunda girişimler düşmanca tavır ve bojkotlar, çevre koruma örgütleri ve belediyeler nezdinde girişim sayıları ile yapılmaktadır. İşletme yada SİB'inin toplumsal açıdan başarısı bütün bu ölçümler yapılarak belirlenmekte ve onun sadece hissedar değeri değil, toplumsal değeri belirlenmektedir. Bu değer stratejik kontrol açısından çok önemlidir.

Üst düzey yöneticilerin başarılarının ölçümü için uygulanan ölçekte stratejik yön belirleme yönetim kurulu oluşturma, stratejik hedeflere ulaşma, liderlik özellikleri, kar ve verimlilik hedeflerine ulaşma, personel ve işçilerle iyi ilişkiler geliştirme, teknoloji liderliği durumu, hissedarlarla ilişkiler, yatırımcı örgütleriyle ilişkileri hükümetle ilişkiler, hisse başına karı yükseltebilme durumu, yıllar itibariyle kazanç ölçüm trendleri, nakit akışını iyileştirme, hisse senedi fiyatlarını artırma, maliyetleri düşürme kar payı (dividant) ödeme oranlarını iyileştirilmesi gibi hususlar çok iyi, iyi, orta, zayıf olarak değerlendirilerek üst düzey yöneticinin (genel müdür, genel koordinatör vb.) başarısı hakkında sonuç çıkarılabilir.

Bir diğer önemli kontrol da her işletmenin uyması gereken iş ahlakına ilişkin değerlemedir. Bu kontrol ile stratejik planlama periyodu içinde yöneticilerin ahlaksal sorun ve tezat konularını nasıl etkili biçimde çözümlediklerini araştırmaktır. Genellikle iş ahlakı kontrolleri yönetsel karar verme durumlarını ahlaksal ve yasal, ahlaksal fakat yasal olmayan, ahlaksal olmayan fakat yasal, hem ahlaksal ve hem de yasal değil gibi karmaşıklık durumlarına göre inceler. Böylece yöneticinin davranışları konusunda sonuç çıkarılmış olur.

## B- Bölüm ve İşlevsel Birimlerin Başarı Kontrolü

İşlevsel düzeydeki kontrol, pazarlama ve satışlar üretim, personel, muhasebe ve finans, araştırma ve geliştirme bölümlerinin her biri için ayrı ayrı geliştirilmiş işlevsel hedefler ve bunların alt standartları için yapılır. Araştırma ve geliştirme departmanında, yeni ürün hedeflerine erişme, yeni mamul tasarımı, mevcut ürünlerin geliştirilmesi projelerinde başarılar gibi hususlar için geliştirilen hedef ve standartların kontroluna bakılırken, muhasebe ve finans departmanında proforma gelir tablosu, nakit akışı, bütçe hedefleri, borçlanma olanaklarının gerçekleştirilmesi durumu, yatırım hedeflerine ulaşılması, için gerekli uzun vadeli sermaye sağlama hedeflerinin gerçekleştirilme başarısı değerlendirilir. İnsan kaynakları yönetimi de, belirlenen işgücü kalitesinde beşeri kaynak temin edilmesi, eğitimin miktar ve nitelik bakımından gerçekleştirilmesi, arzulan moral ve motivasyon düzeyine erişilmesi, işletmeyi benimsemelerinin sağlanarak işgücü devrinin önlenmesi vb. konularda başarı değerlemesinde bulunur.

Bir işletme eğer endüstri ortalamasının altında yer alıyorsa tüm stratejik yönetim süreçlerini yeni baştan ele alıp düzeltmek zorundadır. Burada, vergiden önceki ve vergiden sonraki net karlar, satış tutarları, ürün kalitesi, verimlilik oranları, yönetim kalitesi, yaratıcılık ve yeni ürünler, uzun dönemli yatırım olanakları, mali yapının sağlamlığı, işletmenin toplum ve çevre sorumluluğu, işletme varlıklarının kulla-

nımı, kapasite kullanımı ve insan kaynaklarını geliştirme gibi sayısal ve nitel ölçütler yer almaktadır.

Eğer firma ürün yada hizmetlerini çeşitlendirmiş alt üretim ve satış birimlerinden ya da kısaca SİB'lerinden oluşuyorsa başarı değerlendirilmesi için kullanılan ölçümler yularıda daha önce işletme stratejisi için açıkladığımız standartların aynıdır. Örneğin, toplam sermaye karlılığı, öz sermaye karlılığı verimlilik ve maliyet ölçütleri vb. hususlar burada da kullanılmaktadır. Ayrıca program ve bütçeler de içerdikleri hedef ve satandartlarla önemli birer kontrol aracı işlevi görürler. Değerlendirme ve kontroller sırasında fiili harcamalar, planlanmış harcamalarla genellikle aylık olarak karşılaştırılırlar.Böylece, sapma dereceleri belirlenir. Bunların içinden kritik öneme sahip olanlar üst yönetime acilen bildirilir.

SİB'leri tarafından belirlenen ve işletme yada endüstri kolu koordinatörleri tarafından benimsenen stratejilerin niteliği seçilen kontrol tipini de etkilemektedir. Örneğin, rekabette büyüme ve liderlik stratejisi izleyen yüksek başarılı SİB'leri çıktı kontrolü kullanmaya eğilimli bir yol izlerken, rekabette farklı bir konum elde etmeye çalışan liderlik istemeyen başarılı SİB'leri davranışsal kontrolleri kullanmaya eğilimlidirler.

İşletmede bölüm ve işlevsel birimlerin başarı kontrol uygulamalarına geçmeden önce, sorumluluk, maliyet (gider), hasılat (gelir), kar (katkı) , yatırım, harcama ve standart maliyet merkezlerinin belirlenmesi gerekir.

#### **a. Sorumluluk Merkezleri**

Stratejiler örgütsel yapıya uygun olarak saptanır. Örneğin, işletme düzeyi stratejileri, çeşitli işletmelerden oluşan bir (örneğin, holding) şirket ile ilgili ana stratejilerdir. İşletme düzeyi stratejileri, belirli bir pazarda nasıl rekabet edileceği ve ne tür faaliyetler yapılacağı ile ilgilidir. Fonksiyonel stratejiler ise işletme içindeki fonksiyonel bölümlere ya da faaliyet birimlerine ait kararlardan meydana gelir. Bunlar, kullanılan kaynakların verimliliğinin artırılmasına yöneliktir. Bu düzeydeki strateji bir fonksiyon içindeki faaliyetlerin fonksiyonel amaçlara uyumlu olarak yürütülmesini sağlar. Aynı zamanda uygulamaya yakın olan stratejilerde ifade edilebilir.

Strateji düzeyleri yükseldikçe, planlama, uygulama, kontrol ve değerlendirme faaliyetlerinin ve sorumlulukların kapsamı genişlemektedir. Stratejik uygulamaların kontrol ve değerlendirilmesinin etkinliğide azalmaktadır.

Örgütsel yapının en önemli fonksiyonu, stratejik planlama, uygulama, kontrol ve değerlendirme faaliyetleri kolaylaştırmaktır. Bu faaliyetlerin etkin bir şekilde sürdürülebilmesi için birbirinden farklı yapı ve nitelikte olan örgüt birim ve bölümlerini oluşturmak ve bu birimlerden sorumlu olacak yöneticileri belirlemek gerekir. Daha sonra, birim ve bölümlerini oluşturmak ve bu birimlerden sorumlu olacak yöneticileri belirlemek gerekir. Daha sonra, birim ve bölümlerle ilgili sorumlulukları almış yöneticilerin başarısını izlemek gerekir. Yöneticilerin sorumluluklarına göre örgütsel birim ya da bölüm başarılarının açık ve kesin olarak belirlendiği ve sorumluluk merkezleri adı verilen bir yöntemin uygulanmasını gerekli kılar.

Sorumluluk merkezi, kendine özgü girdi ve çıktıları olan bir işletme alanıdır ve bu alanın sorumluluğu bir kişiye ya da bir gruba aittir. Sorumluluk merkezleri iki ana bölüm biçiminde oluşturulabilir:

- i. Yönetimin sorumluluk biçimine göre fonksiyonel olarak,
- ii. Mamüllere, pazara bölümlerine göre bölümsel olarak. Ayrı bir program sorumluluk merkezi bir bölüm ise o bölümün çıktısını ölçmek kolaydır. Örneğin, fonksiyonel bir birimde (örneğin; araştırma-geliştirme) fonksiyonu ölçülebilir bir çıktı oluşturmak genellikle zordur.

Her bir sorumluluk merkezi, finansal amaçlar yanında finansal olmayan amaçlarada sahip olacaktır. Gerçekten finansal olmayan amaçlar, başarı değerlendirilmesi için uygun finansal ölçüleri belirlemenin zor olduğu durumlarda, daha önemli olmakta bu amaçların dikkate alınması gerekmektedir. Yönetimsel başarı sadece yöneticilerin kontrolü altındaki unsurlar üzerinde değerlendirilebilir. Sorumluluk merkezi, finansal sorunlar üzerinde uygulanacak kontrol düzeyine göre sınıflandırmaya gereksinim duyar.

Sorumluluk merkezleri bütün stratejik yönetim faaliyetlerini kapsayacak şekilde (planlama, uygulama, kontrol ve değerlendirme faaliyetleri) oluşturulabileceği gibi, (örneğin, yatırım merkezleri ya da stratejik işletme birimleri merkezi) maliyetlerin kontrolüne olanak sağlayan bir maliyet merkezi gibi dar kapsamlı olabilir.

Sorumluluk merkezleri bir birimi diğerlerinden ayrı olarak değerlendirmek için kullanılır. Her sorumluluk merkezinin kendi bütçesi ve merkezin başarısından sorumlu bir yöneticisi mevcuttur. Merkezler genellikle SİB'leri gibi mal ve hizmet üretmek amacıyla işletme kaynaklarını kullanırlar. Uygulamada bilinen beş ana sorumluluk merkezi vardır. Bunlar; standart maliyet merkezleri, gelir merkezleri, harcama merkezleri, kar merkezleri ve yatırım merkezleridir.

### **b. Maliyet (Gider) Merkezleri**

Bu sorumluluk merkezi, finansal olarak ölçülebilir bir çıktı (örneğin satış hasılatı) üretmiyorsa, finansal kontrolün tek gerçekçi ölçüsü, yapılan harcamalar miktarıdır. İyi bir plan geliştirmişse, ve koşullar önemli ölçüde değişmemişse, gerçekleşmiş harcamalar planlanmış harcamalar ile kıyaslanabilir fakat bu nadir bir kontrol uygulamasıdır. Yeni mamüller araştırma ve geliştirmek, finansal olarak ölçülebilir çıktının olmaması nedeniyle genellikle bir gider merkezi olarak düşünülür. Planlanmış harcama düzeyi, mevcut mamülün iyileştirilmesinin ya da yeni bir mamül geliştirmesinin stratejik önemini yansıtması gerekir.

Bunun sonucu olarak yeni bir mamül geliştirmeden planlanan harcamaya karşılık daha az harcama gerçekleşmesi, gelecekte önemli bir sorun yaratabilir. Finansal kontrol sistemi bu duruma dikkati çekmelidir. Bu amaçlara ulaşmadaki başarısızlığın, görünürdeki iyi finansal başarı tarafından gölgelenmemesi için fiziksel ya da finansal olmayan amaçların izleme sürecini ilave edilmesiyle başarılabılır.

Maliyet merkezi yöneticileri, bütçelenen kaynak miktarını sadece bir harcama kalemi olarak görmemelidir. Önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için akıllıca kullanılacak kaynaklar miktarı olarak görmelidir. Bu durum harcamaların etkinliği kadar etkinliğini de izleyecek başarı kontrol ölçütlerinin kullanımını gerektirir.

Maliyet merkezlerinde kullanılacak başarı ölçüleri, merkezin birim maliyetleri ile rakiplerin maliyetleri ve bunların karşılaştırılması olabilir.

### c. Hasılat (Gelir) Merkezleri

İşletmedeki bazı bölümler ya da faaliyet grupları, ulaştıkları satış hasılatı düzeylerine göre kontrol edilebilir. Bu merkezlerde maliyetler kontrol edilmez. Maliyetler maliyet merkezlerinde kontrol edilirken satışlarda satış hasılatı amaçlarıyla ilişkin olarak satış bölümlerinde kontrol edilirler.

Bu merkezin temel amacı, satış hasılatını büyüklüğünden çok satışların karlı olmasına önem vermektir. Bu bölümde finansal olarak belirlenmiş hasılat amaçları yanında, genellikle pazar payı, mamül karması, gibi finansal olmayan amaçların belirlenmesini gerektirir.

Gelir merkezlerinde ise, üretim maliyetleri yada kaynaklar dikkate alınmadan mal yada hizmetlerin birim satışlarından toplam satışlarına kadar ne miktarda beklenen gelir elde edileceğinin hesaplanması ile ölçülür. Beklenen gelir hedefleri ile gerçekleşen fiili gelirler karşılaştırılarak sapmalar hesaplanır. Burada karlar dikkate alınmamıştır. Özellikle büyüme ve pazar liderliğini ele geçirme stratejisi izleyen işletmeler için bu ölçüm anahtar niteliğindedir.

### d. Kar ve Katkı Merkezleri

Örgüt içerisinde oluşturulan bağımsız birimler, bir yandan satış hasılatına ve bir yandanda ilgili maliyetlerin kontrol edilebiliyorsa, kar düzeyini kontrol eden merkez olarak sayılır ve finansal kontrol aracı olarak kar düzeyi kullanılabilir. Birimde ilgili maliyetler kontrol edilemiyorsa, merkezi ısıtma merkezi maliyetleri gibi, o birim katkı merkezi sayılır ve finansal kontrol, kontrol edilebilir katkı düzeyine göre yürütülür.

Kar merkezleri, diğer merkezlere nazaran daha geniş bir uygulama alanına sahiptir. Çünkü, örgüt içerisindeki birimlerin çoğunluğu tatmin edici bir kar sağlamaya amaçlar ve faaliyet birimleriyle gruplar arasında amaç uygunluğunu sağlamak nisbeten kolaydır. Gerçekten, grupların çoğu işletmenin fonksiyonel bölümlerinin kar merkezleri olarak kontrol edilebilmeleri için hizmet ve destekleyici alanlarda karmaşık iç transfer fiyatlama düzeni kurmuşlardır. Transfer fiyatlama sistemleri, yönetsel kontrol amaçları için kullandıkları takdirde bir çok sorun yaratabilirler. Çünkü, bu sistemin esas amacı grup içinde kaynakların etkin dağılımını sağlamak olmalıdır.

Gerçekleşmiş sonuçlarla karşılaştırılacak olan bölümsel amaçlar, işletmenin üst amaçlarına uygun biçimde geliştirilmedikçe, kar merkezlerinin kullanımı tehlikeli olabilir. Bu merkezde başarı katkı paylarına göre ölçülebilir.

Kar merkezleri performansı gelir merkezleri ile kar merkezleri arasındaki farka dayanılarak ölçülür. Bu nedenle normal olarak, otonom sayılmayan bazı örgütsel birimler kar merkezi değerlendirmesi için otonom kar merkezleri durumuna getirilebilirler. Bu takdirde üretim bölümü standart maliyet merkezinden ya da harcama merkezinden kar amaçlı merkeze dönüştürülür ve ürünlerini çıktı olarak diğer işletme içi birimlere ve pazarlama bölümüne satabilir. Buna uygulamada transfer fiyatlama adı verilir. Böylece bölümler çıktılarını diğer bölümlere transfer ederken kar paylarını da içeren bir fiyat belirlemiş olur. Burada iki yöntem vardır. Bunlardan biri daha objektif olan **pazar temelli yöntemdir**, yani rakiplerin fiyat ve kaliteleri iç transfer fiyatlarının da göstergesidir. İkincisi ise, **maliyete dayalı yöntemdir**. Bu yöntemde transfer fiyatları standart maliyet veya harcamalara göre belirlenmekte ve satan bölüm üzerine kar payı eklenmektedir. Bu durumda işletme içinde bazı bölümler kendi gereksinmelerini dışarıdan temine, yine bazıları daha iyi fiyat bulduklarında mallarını dışarıya satma konusunda otonomdurlar. Bunun uygulamada hem yararları (maliyet azaltma, kalite, daha ekonomik davranma vb.) olduğu gibi bir takım sakıncaları da vardır.

#### e. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezleri gelir ve giderlerle beraber gelirin elde edilmesi için gerekli yatırımlarında belirli bir yöneticinin sorumluluğuna devredildiği bölüm ya da birimlerdir. Yatırım merkezleri yapılan yatırımların başarısı açısından kontrol edilmeli ve değerlendirilmelidir. Yatırımların başarısını ölçmede kullanılan değişik teknikler vardır. Bu çok kullanılan tekniklerden birisi yatırımın karlılığı oranıdır. Bu oran;

Yatırım merkezinden elde edilen vergi öncesi kar /yatırım Merkezince yapılan yatırım tutarı

Birçok işletmede, yatırım merkezlerinin yatırım yapma kararları üzerinde tam bir kontrol hakkı bulunmamaktadır. Çünkü, özellikle büyük yatırım kararları örgütün en üst düzeyinde alınır ve yatırım merkezinde kabul ettirilir. Ayrıca, çoğu zaman nakit dar boğazı gerekçesi ile yatırım merkezinin yatırım talepleri kısıtlanır. Yatırım kararlarının genellikle üst yönetim tarafından verilmesi nedeniyle yatırım merkezleri alternatif yatırımların başarısından çok, yapılan yatırımların karlılık düzeyinden sorumlu olabilecektir.

Yatırım karlılık oranının başarı ölçütü olarak kullanılmasında dikkat edilmesi gereken birkaç nokta vardır. Birincisi, yatırım merkezinde elde edilen karın vergi öncesi kar mı yoksa vergi sonrası kar mı olacağı ile ilgilidir. İkincisi, yatırım yapılan varlıkların tarihi maliyet değeriyle mi yoksa yenileme maliyeti değerlendirileceği ile ilgilidir. Çünkü hesaplamada dikkate alınacak yaklaşım yatırımın karlılığını etkileyecektir.

Yatırım merkezlerinin başarısının kontrolü ve değerlendirilmesinde kullanılan bir yaklaşımda net kar (residual income) yaklaşımıdır. Net kar yatırım merkezinden elde edilen karlardan, yapılan yatırım için ödenen faiz tutarı düşüldükten sonra bulunan değerdir.



Yatırım merkezi, net karını en üst düzeye çıkarmak için çalışılır. Sayısal bir örnek vererek: (A) Yatırım merkezinin karları toplamı 300 milyon lira, kullanılan sermayenin faiz oranı %40 ise net kar:

Yatırım merkezi karı	:300.000.000.-
Eksi:Faiz (300 milyonx40)	:120.000.000.-
	-----
Net Kar	180.000.000.-

Yatırım merkezlerinin değerlendirilmesinde bu yaklaşımın kullanılması, merkezin ve dolayısıyla işletmenin büyümesine teşvik eder, ek yatırımların sağlayacağı kar sermayenin maliyetinden düşük olduğu sürece yeni yatırımların benimsenmesini cesaretlendirir.

Yatırımlarını çeşitlendirmiş birden fazla stratejik iş birimi ve endüstri kollarında ise stratejik kontrolün en üst düzey şirketin genel amaç ve hedeflere ulaşması, genel karlılığı, büyüme durumu vb. açılarından yapılır. SİB yöneticilerinin birbirleriyle uyumlu çalışma nitelikleri ve sahip olma durumu değerlendirilir.

Yatırımlarını çeşitlendirmiş işletmelerde stratejik kontrolün ikinci hiyerarşik seviyesi işletme yada stratejik iş birimi düzeyidir. Bu düzeyde tepe yöneticileri başlarında buldukları işletme veya SİB'nin başarılarını; genel amaç ve hedeflere erişme, SİB'nin beklenen hedef ve standartlarda yapılması, her departmanın özellik ve gereklerine uygun başarı değerlendirme sistemi oluşturulması, yıllık maaş ve ücret artışlarının iş değerlemesi esaslarına ve diğer hususlara uygun biçimde yapılması, başarı zam ve primlerinin belirlenen standartlarda gerçekleştirilmesi, yöneticileri personel moral ve motivasyonu konusunda ve işletme kültürünü geliştirilmesi bakımından gerekli yardım ve desteğin sağlanmasının incelenmesi yönünde yapılır.

Bireysel düzeydeki başarıların ölçülmesinde herşeyden önce o bireyin ne yaptığına bakılır ve ondan bir saat, bir gün, bir hafta veya bir ay boyunca neler beklediği gözönünde bulundurularak geliştirilmiş bulunan normlar ya da standartlara erişilme durumuna göre değerlendirme gerçekleştirilir.

#### f. Harcama Merkezleri

Harcama merkezleri, kaynaklar, hizmet ve ürün maliyetleri dikkate alınmadan yapılan beklenen harcamaların belirlenmesine ilişkindir. Burada, imalat bölümlerinden ziyade kurmay birimlerle araştırma birimlerinin her birinin harcamaları hesaplanmaktadır. Örneğin, insan kaynakları departmanı, araştırma ve geliştirme departmanı, planlama ve pazar araştırma birimleri, bir üretim işlevi olmadan harcamalarda bulunan birer harcama merkezleridir. Bunlar gelire doğrudan değil de dolaylı olarak katkıda bulunurlar. Özellikle yenilik stratejisi izleyen, başarılı ve iyi eğitilmiş beşeri kaynaklarla hamle yapmak isteyen kuruluşlar için harcama merkezi uygulamaları önem arz etmektedir.

### g. Standart Maliyet Merkezleri

Standart maliyet merkezlerinde, imalat tesislerinde kullanılan malzeme, işçilik vb. hususların tutarları her operasyon için ayrı ayrı hesaplanır. Birbirinin toplam standart maliyet tutarı üretilen birimlerle çarpılarak toplam standart maliyet elde edilir. Bu beklenen yada standart üretim maliyetidir. Beklenen maliyet, fiili ya da gerçekleşen maliyetle karşılaştırılarak kontrol gerçekleştirilir. Özellikle maliyet odaklı ve maliyet yoğun stratejiler izleyen işletmelerde bu stratejik anahtar kontrolü özelliğine sahiptir.

### 2- İşletme Dışı Stratejik Kontrol

Bu faaliyet işletmenin pazarda rakiplerine ve diğer yatırım alanlarına göre sermaye karlılıkları, hisse senedi başına getirileri göz önünde bulundurularak ve karşılaştırmalar yapılarak gerçekleştirilir. Ayrıca, işletmenin yada SİB.'nin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarındaki değişimler de o şirketin başarısı açısından bir fikir verebilir, verimlilik büyüme, pazar payı değişiklikleri, güvenlik, sosyal sorumluluk, personelin morali güdülenmesi gibi genel açılardan ve her SİB.'ine bağlı işlevsel (fonksiyonel) yöneticiler departmanlarına ilişkin genel hedeflere ulaşma bakımından değerlendirilirler.

### SONUÇ

Stratejik kontrol ve değerlendirme sürecinde stratejik yönetim muhasebesi tarafından işletmenin yapısal dokusuna ve işletme dışı faktörlerdeki gelişmelerde dikkate alınarak belirlenen kritik başarı (performans) ölçüleri ile fiille sonuçların karşılaştırılması işleminde “ne zaman” ve “neyi kime rapor” edileceği çok önemlidir. Bu karşılaştırma işleminin “ne uzun bir süreci” ne de “çok kısa bir süreyi” kapsamamalıdır. Bunun için bir çalışma takvimine gereksinim bulunmaktadır. Bu çalışma takvimi “sebe-sonuç ilişkilerini” tahmin ederek ortaya konmalıdır. Üst yönetim, kritik planlanmış sonuçlardan ve tahminlerden olan pozitif ya da negatif sapmalardan ve bunların nedenlerinden anında bilgilendirilmesi gerekir. Kritik başarı (performans) ölçüsü seçilen stratejiye ulaşma ölçütlerini ifade etmektedir. Kritik başarı ölçütleri, “ödül-ceza sistemi” ile birlikte uygulamaya konmalıdır. Diğer yandan, işletmenin fiili verileri endüstri ortalamasının altında yer alıyorsa tüm stratejik yönetim süreçlerini yeni baştan ele alıp düzeltilmesi gerekir. Örneğin, vergiden önceki brüt ve vergiden sonraki net karlar, satış tutarları, ürün kalitesi, verimlilik oranları ve diğer sayısal ve nitel ölçütler tek tek endüstri ortalaması ile karşılaştırılmalıdır.

İşletmelerin rekabet gücünün belirlenmesinde 3000'den fazla işletmeye ait nitel ve nicel bilgileri içeren PİMS (Profil Impact of Market Strategies) programı ile yine aynı işlevi yerine getiren Fortune dergisinde her yıl sektörel bazda yıllık satışları beşyüz milyon doları aşan işletmeler için stratejik sonuçları yayınlamaktadır. İşletmeler, PİMS programlarında ve Fortune dergisinde yer alan ölçüt sonuçları ile kendi ölçütlerini kıyaslamak suretiyle rekabet güçlerinin düzeyini belirlemektedirler. Türkiye’de hali hazırda stratejik yönetim açısından böyle bir çalışma olmamakla birlikte personel bilgi sistemleri ve özellikle ücretlendirme açısından PİMS. yönetim sistemine benzer bir işbirliğine son on yıldır gidilmiş olması önemli bir gelişmedir. Ancak bu yeterli değildir. Çünkü günümüzde değişen dünya ve küreselleşen pazarlarda

ki rekabet ülkemizde ki işletmelerin stratejik kontrol ve değerlendirme ölçütlerinin ulusal değil uluslararası boyutlarda ve yalnızca kendi endüstrisi alanlarında değil diğer endüstrilerle de kıyaslama yapmasına olanak sağlayacak bir biçimde geliştirilmelidir. Geliştirilen stratejik veri tabanı işletmelerin rekabet gücünün ortaya konmasını sağlayacağı gibi aynı zamanda işletmelerin buna göre stratejik hareket planlarının daha rasyonel bir biçimde gerçekleştirmelerini sağlayacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- BOWMAN, Cliff **The Essence of Strategic Management**, Prentice Hall International (UK), Exeter, 1990.
- BROMWICH, Michael "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", **Accounting, Organization and Society**, V.15, No:1-2, 1990.
- BYARS, Llyod **Strategic Management: Planning and Implementation: Concepts and Cases**, Harper and Row PUBLISERS, New York, 1987.
- CARTY, Daniel J. Mc.- MINICIELLO, Robert- CURRAN, Joseph R. **Business Policy and Strategy: Concept and Readings**, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1975.
- DUNCAN, W. Jack **Management Progressive, Responsibility Administration**, Rondon House Business Division, New York, 1983.
- ELMACI, Orhan "Küreselleşme Süreci İçinde Türkiye Sanayiinin Rekabet Gücünü Artırmanın Yolları". **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Y.30, S.7, (Temmuz 1993).
- ELMACI, Orhan "Küreselleşen Pazarlarda Rekabet Gücü ve Verimlilik Arasındaki İlişkiler", **İşveren Dergisi**, (Mayıs 1997).
- ELMACI, Orhan "İşletmelerin Küresel Pazarlar Yönelimli Stratejik Rekabet Gücü Analizi", **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.X, S:1-2, 1992.
- ELMACI, Orhan "Düşük Verimlilik Tuzağındaki Türk Ekonomisinin Çıkmazı", **Dünya Gazetesi**, s.6, 7 Mayıs 1995.
- ELMACI, Orhan "Küresel Boyutlu Stratejik Planlama ve Rekabet Gücü Analizi", **Boğaziçi Üniversitesi Endüstri Mühendisliği**, 7-9 Temmuz 1993, İstanbul.s.40-60.
- ELMACI, Orhan "Küreselleşen Pazarlarda Bütünleşmede Stratejik Rekabet Gücünün Verimlilik Eksenli Analizi", **MPM II. Verimlilik Kongresi**, 19-21 Ekim 1994, Ankara.
- ELMACI, Orhan-AKDEMİR, Ali "AB'nin Türkiye Yönelimli Verimlilik Manifestosu", **MPM III. Veimlilik Kongresi**, (14-16 Mayıs 1997), Ankara.
- ELMACI, Orhan-AKDEMİR, Ali "Rekabet Gücünü Arttırmada İnsan Faktörü", **Dünya Gazetesi**, (1Mart 1995).
- ELMACI, Orhan-AKDEMİR, Ali "Globalleşme Normlarında Teknoloji Üretme Yönelimli Ar-Ge Birimleri Dizayını" **Dünya Gazetesi**, 31 Mart 1995.
- ELMACI, Orhan-AKDEMİR, Ali "Rekabet Gücünü İnsan kaynakları Yönelimli Geliştirme ve Yönetim Kültürü Bağlantısı", İstanbul Teknik Üniversitesi, Endüstri Mühendisliği, MPM, 5.Ergonomi Kongresi, 15-17 Kasım 1995, İstanbul.
- HEITER, Lester E.- MATULICH, Serge **Managerial Accounting**, Mc Graw Hill International Book Company, Tokyo, 1982.
- HOFER, Charles W. – SCHENDEL, Dan **Strategy Formulation; Analytical Concepts**, 2.Ed., West Publishing Company, Minnesota, 1979.

- HONGREN, Charles **Introduction to Management Accounting**, Fort Ed., Prentice Hall of India Private Lmd., New Delhi, 1980.
- HORGREN, Charles- FOSTER, George **Cost Accounting: Amanagerial Emphasis**, Seventh Ed., Prentice Hall International Inc., New Jersey, 1991.
- HUSSEY, David **Corporate Planning: Theory and Practise**, Pergamon Press, Exeter, 1979.
- JOHNSON, H.Thomas- KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business Scholl Press, Boston, 1987.
- JOHNSON,Gerry- SCHOLES, Kevan **Expoloring Corporate Strategy**, 2.Ed. Prentice Hall International (UK) Lmd., Cambridge, 1988.
- KOONT, Harold- O'DONNELL, Cyril- WEIHRICH, Heinz **Essentils of Management**, Fourth Ed., Mc. Graw Hill Book Company, Singapore, 1986.
- MINER, John B.- LUCHSINGER, Vincnet P. **Introduction to Management**, Caharles E. Merril Publishing Company, Ohio, 1985.
- NAMESS, Patric Mc. **Management Accounting: Strategic Planning and Marketing**, Butterworth an Heineman Lmd., Oxford, 1991.
- NATHANSON, Daniel A. **Strategy Implementation: The Role of Structure and Process**, West Publishing Company, Minesota, 1978.
- PAINE, Frank T. – ANDERSON, Carl R. **Strategic Management**, The Dryden Press, CBC College Publishing, New York, 1983.
- POGUE, George A. "Stratejic Management Accounting and Corporate Objective", **Management Accounting**, (London) February, 1990.
- POGUE, George A. "Stratejic Management Accounting and Corporate Objective", **Management Accounting**, (London) February, 1990.
- PORTER, Michael "How Competitive Forces Shape Strategy, The Strategy Process: Concepts", **Context, and Cases**, Ed. James Brian QUINN; Hery MINTBERG; Robert M. James, Prentice Hall International, Inc., New Jersey, 1988.
- PORTER, Michael "How Competitive Forces Shape Strategy, The Strategy Process: Concepts, Context, and cases", Ed. James Brian QUINN; Hery MINTBERG; Robert M. James, Prentice Hall International, Inc., New Jersey, 1988.
- QUINN, James Brian- MINTZBERG Henry- JAMES Robert M. **The Strategy Process, Concepts, Contexts, and Cases**, Prentice Hall International Inc., U.S.A., 1988.
- RAHMAN, Mawdudur- HALLADAY, Maurice **Accounting Information Systems: Principles, Applications and Future Directions**, Prentions, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs New Jersey, 1988.
- ROSEMAN, Gleen- PHATAK, Arvind- SCHELLENBERGER, Robert E. **Strategic Management Text and Cases**, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1986.
- STANFORD, Melvin J. **Management Policy**, 2.Ed. Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1983.
- TOHOHIRO, Kono "Long-Range Planning of U.K. and Japanese Corporations- A Comparative Study", **Long Range Planning**, V.17, No:2, April-1984.
- TRICKER, R.I. "The Management Accounting as Strategist", **Management Accounting** (London) December, 1989.
- WARD, Keith **Strategic Management Accounting**, Butterworth, Heineman Lmd. Oxford, 1992.
- WILSON, Richard M.S. "Strategic Management Accounting", **Issues in Management Accounting**, Ed. David ASHTON; Trevor HOPPER; Robert W. SCPENS, Prentice Hall International Inc., New York, 1990.