



INTERNATIONAL JOURNAL OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE ACADEMIC RESEARCH

Available online, ISSN: 2757-959X | www.ijerdersi.com | Economic and Administrative Academic Research

A RESEARCH ON THE OPINIONS OF MANUFACTURING BUSINESS OFFICIALS ON STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS AND STRATEGIC DECISIONS

Hesna YILDIRIM ^{*a}, Mehmet DEMİR ^b

^{*}Corresponding Author

ARTICLE INFO

Research Article

Received :
26/04/2025
Accepted :
04/08/2025

Keywords:

Strategy, Strategic
Decisions,
Management
Accounting,
Strategic
Management
Accounting

ABSTRACT

Ensuring customer satisfaction, quality production and cost leadership are among the factors that are effective in the sustainability of businesses. One of the ways to achieve these goals is to plan the production process in terms of quality, labor, time and cost and to act in accordance with this plan. In this context, strategic management accounting tools, which find application especially in production enterprises, focus not only on the accurate determination of product cost, but also on labor and time saving, quality production, meeting customer demands at the optimal level and increasing staff awareness about production costs and process.

In this study, it is aimed to determine the opinions of managers, accounting/finance officials and/or plant managers in manufacturing enterprises about strategic management accounting tools/applications and strategic decisions. To achieve this goal, a questionnaire was applied to 145 officials working in production enterprises operating in two organized industrial zones in Sivas between July 1 and September 26, 2024. SPSS 27.0 statistical package program was used to analyze the data obtained in this research. As a result of the research, it was determined that strategic management accounting tools are generally positively evaluated by the participants and there is a strong perception/support that these tools contribute to business processes. Among the examples of strategic decisions directed to them, the participants considered the decisions to reduce capacity, to produce/develop new products, to stop the production of a product, and to produce the raw materials to be used in production in the enterprise or to procure them from outside as strategic decisions with high participation. On the other hand, they saw the decisions of renewing machinery, equipment, etc., increasing capacity and determining the selling price of the product as strategic decisions with low participation. In addition, there is a strong tendency to involve accounting professionals in strategic decision-making processes.

Uluslararası İktisadi ve İdari Akademik Araştırmalar Dergisi, 5(2), 2025, 1-14

İŞLETME YETKİLİLERİNİN STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARINA VE STRATEJİK KARARLARA YÖNELİK GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

MAKALE BİLGİSİ

Araştırma Makalesi

Geliş :26/04/2025
Kabul : 04/08/2025

Anahtar Kelimeler:

Strateji, Stratejik
Kararlar, Yönetim
Muhasebesi,
Stratejik Yönetim
Muhasebesi

^{**}Bu çalışma, Prof.

Dr. Mehmet
DEMİR'in
danışmanlığında
Hesna YILDIRIM
tarafından yazılan
henüz
tamamlanmamış
doktora tezinden
üretilmiştir.

ÖZ

Müşteri memnuniyeti sağlamak, kaliteli üretim yapmak, maliyet liderliğine sahip olmak işletmelerin sürdürülebilirliklerinde etkili olan faktörlerdendir. Bu hedeflere ulaşmanın yollarından birisi üretim sürecini kalite, emek, zaman ve maliyet olarak planlamak ve bu plana uygun hareket etmektir. Bu kapsamda özellikle üretim işletmelerinde uygulama sahası bulan stratejik yönetim muhasebesi araçları sadece ürün maliyetinin doğru bir şekilde tespitine değil aynı zamanda emek ve zaman tasarrufuna, kaliteli üretime, müşteri taleplerini optimal düzeyde karşılamaya ve üretim maliyetleri ve süreci konusunda personel farkındalığını artırmaya da odaklanmaktadır.

Bu çalışmada, üretim işletmelerindeki yöneticilerin, muhasebe/finansman yetkililerinin ve fabrika müdürlerinin stratejik yönetim muhasebesi araçları ve stratejik kararlar hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaca ulaşmak için Sivas'taki iki organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde görevli 145 yetkili üzerinde 1 Temmuz - 26 Eylül 2024 tarihleri arasında bir anket uygulanmıştır. Bu çalışmada elde edilen verilerin çözümlemesinde SPSS 27.0 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda katılımcılar açısından stratejik yönetim muhasebesi araçlarının genel olarak olumlu bir şekilde değerlendirildiği ve bu araçların iş süreçlerine katkı sağladığı konusunda güçlü bir algının varlığı tespit edilmiştir. Katılımcılar, kendilerine yöneltilen stratejik karar örneklerinden kapasite azaltma, yeni ürün üretme ve geliştirme, bir ürünün üretimini durdurma ve üretimde kullanılacak hammaddenin işletmede üretilerek veya dışarıdan tedarik edilerek yapılması kararlarını yüksek katılımı stratejik karar olarak görmüşlerdir. Makine, teçhizat vb. yenileme, kapasite artırma ve ürün satış fiyatını belirleme kararlarını ise düşük katılımı stratejik karar olarak görmüşlerdir. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının stratejik karar alma süreçlerine dâhil edilmesine yönelik güçlü bir eğilim tespit edilmiştir.

^a hesnaa67@gmail.com

0000-0002-6810-4223

^b mehmet_demir01@hotmail.com

0000-0003-1796-7974

GİRİŞ

Yönetim muhasebesi disiplini, işletmenin iç ve dış çevresine katkı sağlamaktadır. Çağımızda gün geçtikçe gelişen teknoloji, üretim başta olmak üzere pek çok alanda zorunlu değişime yol açmaktadır. 19. Yüzyılın ortalarına kadar hükmünü sürdüren bir yaklaşım/düşünce olan “ne üretirsem onu satarım” mantığının yerini “müşterinin fayda-değer ilişkisi” almıştır. Dolayısıyla satış-pazarlama ve satış sonrası hizmetler işletme için zorunluluk haline gelmiştir. Müşteri açısından faydayı sağlayacak olan kalite beklentisi, ürünün üretim sürecinde oldukça kritik öneme sahiptir. Literatürde, geleneksel olarak ifade edilen yönetim muhasebesi araçlarının ihtiyaçları karşılamada yetersiz olduğu yönünde çalışmalar mevcuttur. Özellikle üretim işletmelerinde uygulama sahası bulan stratejik yönetim muhasebesi araçları/uygulamaları ürünün maliyetinin en doğru ve gerçeğe yakın bir düzeyde tespit etmenin yanında emek ve zaman tasarrufuna, kaliteli üretime, müşteri taleplerini en optimal düzeyde karşılamaya ve üretim maliyetleri konusunda personelin farkındalıklarının artırılmasına da odaklanmakta böylece geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının eksikliklerini gidermektedir.

Bu çalışmada, üretim işletmelerindeki yöneticilerin, muhasebe/finansman yetkililerinin ve/veya fabrika müdürlerinin stratejik yönetim muhasebesi araçları ve stratejik kararlar hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçlara ulaşmak için anket yöntemi uygulanmıştır.

2. STRATEJİ KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'na göre, strateji kelimesinin iki anlamı bulunmaktadır. Birincisi; belirlenen hedeflere ulaşmak için hazırlanan ayrıntılı plan ve izlenen yol anlamına gelmektedir. İkincisi ise, devletlerin ulusal çıkarlarını korumak amacıyla askeri, idari ve mali alanlarda uyguladığı plan ve düzenlemelerin bütünü anlamı taşımaktadır.

Literatürde ise strateji kelimesinin pek çok tanımının yapıldığı görülmüştür. Bu tanımlardan bazıları şu şekilde sıralanmıştır:

Ülgen ve Mirze'ye göre strateji, dış çevre, özellikle de rakipler açısından sürekli değişim ve yenileme gerektiren, etkileşimli ve etkin bir süreçtir (Ülgen ve Mirze, 2016: 35).

Dinçer, stratejinin uzun vadeli yani geleceği öngörerek hedeflere ulaşmak için izlenecek yolu belirleyen bir süreç olduğuna dikkat çekmektedir (Dinçer, 2007: 16).

Horngren ise stratejiyi “işletmelerin müşteri beklentileri doğrultusunda, rakiplerinden kendilerini ayırtıracak değerleri yaratma süreçleri” olarak tanımlamaktadır Bir başka ifade ile strateji, işletmelerin hem mevcut rekabet ortamında avantaj sağlamalarını hem de gelecekteki fırsat ve tehditlere karşı yapılan erken değişikliklerle durumu kontrol altına almak için hazırlıklarını amaçlar (Horngren vd., 2012: 5- 467).

Mintzberg'e göre strateji, sürdürülebilirlik için plan, rekabet için etkin, işletme faaliyetleri için bir model, işletme dış çevresi açısından bir duruş/pozisyon, işletmenin iç çevresi için genel bir görünüş çizelgesidir (Mintzberg vd., 2008: 11-12).

Strateji, rekabetçi pazarda iş başarısının temelini oluştururken, her stratejik karar aslında bir risk alma sürecidir. Riskin doğru yönetilmesi ve fırsata dönüştürülmesi, işletmelerin sürdürülebilir başarı elde etmesi açısından kritik bir öneme sahiptir (Akmeşe, 2019: 9).

3. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE ARAÇLARI

Yönetim kavramının tarihi M.Ö. 5000 yıllarına kadar uzanmaktadır. Yapılan arkeolojik araştırmalar, tarih öncesi dönemlerde insanların topluluklar halinde yaşadığını ve belirli bir yönetim biçimi benimsediklerini ortaya koymaktadır. Eski uygarlıklar, siyasal organizasyonların yürütülmesi, gelişmiş muhasebe sistemlerinin oluşturulması, büyük ölçekli inşaat projelerinin gerçekleştirilmesi ve idari süreçlerin yönetilmesi gibi alanlarda yönetimin önemli bir rol oynadığını göstermektedir (Nişancı, 2015: 260). Günümüzde ise yönetim; ekonomi, psikoloji, hukuk, tıp, eğitim gibi birçok disiplinde başarının temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Yönetimin ana hedefi, belirlenen amaçlara ulaşabilmek için mevcut kaynakların grup üyeleri tarafından en etkili ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

Yönetim en basit ifadeyle yönlendirme ve düzenleme sürecidir. Farklı bir tanıma göre yönetim, belirlenen hedeflere ulaşmak için öncelikle insanları, ardından finansal kaynakları, teknolojik altyapıyı, demirbaşları, hammaddeyi, yardımcı malzemeleri ve zamanı bir araya getirerek etkin ve verimli bir şekilde kullanmayı sağlayan karar alma ve uygulama süreçlerinin bütünüdür (Eren, 2011: 3).

Yönetim muhasebesi araçları yöneticilere ihtiyaç anında, tam ve eksiksiz bilgi sunmada önemlidir. Bu sayede işletme ile ilgili daha sağlıklı kararların verilmesine, böylece işletmenin rakiplerine karşı rekabet üstünlüğü sağlanmasına faydalı olmaktadır (Wang & Huynh, 2013: 25). Yönetim muhasebesinin faaliyet alanlarında bütçeleme, planlama ve tahminleme, mamul/hizmet kârlılığının hesaplanması, organizasyon, bölüm ve birim performansının hesaplanması, performansın karşılaştırılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması, yatırımların performansının değerlendirilmesi yer almaktadır. Ayrıca, mamul/hizmet karması, stratejik karar alma, fiyatlandırma, yatırım tercihlerinin değerlendirilmesi konuları da yönetim muhasebesi kapsamında kabul görmektedir (Coombs vd. 2005: 7).

İşletmenin rekabet çevresinin artması, ekonomide dalgalanmaların yaşanması vb. olayların gerçekleşmesi işletme yöneticilerinin daha farklı bilgilere sahip olmasını gerekli kılmaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi bilgileri, finansal verilere bağlı olarak hazırlanmakta olup işletme yönetiminin ihtiyacı olan hem işletme içi bilgileri hem de rekabet edilen dış çevreyle ilgili bilgileri sağlayamamaktadır. Oysa teknolojinin gelişmesiyle birlikte daha karmaşık hâle gelen veri ve analiz sonuçlarının değerlendirilmesi için ürünlerin kalitesi, verimliliği vb. finansal olmayan verilere de ihtiyaç duyulmaktadır.

Stratejik yönetim muhasebesi, işletmenin sağlıklı kararlar almasına ve faaliyetlerinin değerlendirilmesine yardımcı olmak için işletme verilerini oluşturan, tanımlayan, sınıflayan ve analiz eden bir süreçtir (Hoque, 2001: 2). İşletme dışındaki faktörlerin yanı sıra finansal olmayan bilgilere ve dâhili olarak oluşturulan bilgilere vurgu yapılan yönetim muhasebesi şekli stratejik yönetim muhasebesi olarak ifade edilmektedir.

Stratejik yönetim muhasebesi, işletme yönetiminin elde etmiş olduğu işletme ve rakipler hakkındaki verilerin analiz edilmesi ve yapılmış olan bu analizlerin işletmenin belirlemiş olduğu stratejilerinin geliştirilmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılması olarak tanımlanmaktadır (Özer, 2021:68).

Stratejik yönetim muhasebesinin işletme yönetimine sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ergin ve Elmacı, 1999:43):

- İşletmenin rekabet ettiği çevrede olan değişimleri izleyebilmek,
- Çevre değişimlerinin işletmeye yönelik finansal etkilerinin ne olduğunu tespit etmek,
- İşletmenin hazırlayacağı ve uygulayacağı stratejiler için bütçe planlaması yapabilmek,
- İşletmenin sahip olduğu müşterilerin işletmeye katkılarını takip etmek,
- İşletmenin eksikliklerini ve rakiplerini takip ederek önlemler almasını sağlamak,
- İşletme amaçlarını işletmenin sahip olduğu kaynaklara uygun olacak şekilde belirlemek,
- Rekabet çevresinde olan fırsatları değerlendirerek gelecekte işletmeye getirisini hesaplamak ve
- Rekabet çevresinden gelebilecek tehditleri minimum seviyeye en uygun kaynaklar ile indirgemesini sağlamaktadır.

Geçmişten günümüze kadar uzanan, değişen küresel şartlar ve gelişen teknoloji ile birlikte rekabet koşullarına göre farklılık gösterse de birçok araştırma sonucu tespit edilen stratejik yönetim muhasebesi araçları sayısı 21 olarak ifade edilmiştir. Bu stratejik yönetim muhasebesi teknikleri kategori ve tanım bazında Tablo 1’de özetlenmiştir (Akmeşe, 2019: 66);

Tablo 1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri Kategorisi	Maliyetleme Teknikleri	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Tanımlar
		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) işletmedeki ürün, hizmet ya da müşteri tabanlı maliyetlerin doğru bir şekilde saptanarak, maliyete temel olan unsurlara, harcamalar oranında yansıtılmasını açıklar (Mbumbo, 2015: 20).
		Kaizen Maliyetleme	Japon kökenli bir maliyet kısıma aracı olan kaizen maliyetleme, üretime değer katmayan aşamaların tespit edilerek süreçten çıkarılması yoluyla maliyetlerin düşürülmesi yöntemidir.
		Yaşam Döngüsü Maliyetleme	Sermaye maliyetleri, kurulum maliyetleri, işletme maliyetleri, bakım maliyetleri ve elden çıkarma maliyetleri dâhil, bir ürünün tanımlanmış yaşam döngüsüyle ilişkili tüm maliyetleri ifade eder. Maliyetlerin ortaya çıkışı, işletmenin ürettiği ürün ya da hizmetin yaşam süresi ve aşamaları ile sınırlıdır (Sevim ve Korkmaz, 2014: 162).
		Kalite Maliyetleme	Çoğunlukla mal ya da hizmetin üretim sürecine başlamadan hazırlık aşamasından müşteriye ulaşacağı ana kadar ortaya çıkan maliyetlerdir (Bhimani vd., 2008: 702). Bir ürün veya hizmet üretiminde kaliteye ulaşmak için katılan bütün maliyetler olarak da ifade edilebilir (Weetman, 2006: 687).
		Hedef Maliyetleme	Hedef maliyetleme, ürünün yapılan analizler sonucu satılması düşünülen fiyatı ile getirmesi beklenen hedeflenen kâr arasındaki farkı ifade eder (Atkinson vd., 2001: 373). Bir mal veya hizmet üretiminin tasarım aşamasında yapılan bazı analizler doğrultusunda oluşan maliyet beklentisidir.
		Değer Zinciri Maliyetleme	Değer zinciri maliyetleme; maliyetleri olabilecek en optimal seviyeye indirme ve müşteriye yönelik sunulan hizmet veya üründen kaynaklanan değeri en yüksek düzeye ulaştırmaktır (Alphan ve Demir, 2019: 64).
		Tam Zamanında Üretim	Bu yöntem, özellikle mal üreten işletmelerde stoklama maliyetini ve bekleme sürelerini azaltmak ve boş zaman israfından kaçınmak için uygulanan, maliyet azalımı ve verimlilik artışı sağlayan stratejik bir üretim yöntemidir (Weetman, 2006: 685).
	Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü	Benchmarking (Kıyaslama)	Rekabetçi maliyetleme olarak da açıklanabilecek bir yöntem olan benchmarking, işletmenin organizasyonel ve finansal durumunu sektördeki rakip işletmelerle kıyaslamayı ve farklılıkların nedenlerinin tespitini ifade eder (Sevim ve Korkmaz, 2014: 163).
		Balanced Scorecard (Performans Kârnesi)	Balanced Scorecard (BSC), işletme finansal performansının, öğrenme yetilerinin, inovasyon faaliyetlerinin ve işletme için operasyonel birimlerin denge durumunun ölçümünü yaparak işletme performansını değerlemeye yardımcı olan bir yönetim muhasebesi modelidir (Matambele, 2014: 60). Kısa ve uzun dönemli amaçlara, finansal ve finansal olmayan ölçütlere, sonuç ve sonucu etkileyen göstergelere, işletme içi ve işletme dışı performans boyutları arasında oluşturulan dengeye vurgu yapılmaktadır (Bekmezci, 2010: 208).
		Bütünleşik Performans Ölçümü	Finansal ve finansal olmayan ölçümlerin işletmenin kurumsal performansının değerlendirilmesinde kullanılmasıdır (Egbunike vd., 2014: 143). Kısaca işletme performansının ölçümünde finansal olmayan detayların da (müşteri beklentileri gibi) sisteme dâhil edilmesidir.

	Karar Verme	Stratejik Maliyetleme	Stratejik maliyetleme, gerek kısa vadede gerekse de uzun vadede işletmenin hem finansal hem de rekabetçi avantajının elde edilmesi ve korunması amacıyla maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ile ilgili çabaları ifade etmektedir (Grundy 1995, 36).
		Maliyet Hacim Kâr Analizi (MHK)	Maliyet-hacim-kâr analizi, işletme faaliyetlerinin devamı için alınacak kararlarda başvurulacak en önemli araçlardan biridir. Bu analiz, işletmedeki üretim hacminde ve maliyetlerdeki değişimin işletme kârlılığına etkisini belirleyen bir uygulamadır. (Weygandt vd., 1998: 1003).
		Stratejik Fiyatlama	Rakip fiyatları, pazar büyüklüğü, fiyat esneklikleri gibi stratejik faktörlerin analiz edilerek fiyatlama kararının verilmesidir.
		Marka Değeri	Bu teknik, yönetim muhasebesi verilerine işletmenin marka değerinin getirilerini de ilave ederek, oluşturulacak olan işletme stratejilerinde işletme markasının öneminin de hesaba katılmasını sağlar. Marka değeri, müşteri bağlılığı konusunda önemli bir etkidir (Atkinson vd., 2012: 267).
		Ürün Yaşam Döngüsü Analizi	Ürün yaşam döngüsü, bir mal veya hizmetin ortaya konulduğu ilk andan itibaren başlayan ve öngörülen kullanım ömrünü tamamlayacağı zamana kadar süren dönemdir (Bhimani vd., 2008: 394-395).
	Rakip Merkezli Muhasebe	Rakiplerin Maliyetlerinin Değerlendirilmesi	Rakiplerin pazar pozisyonlarının değerlendirilmesinden ayrı olarak birim maliyetlerinin araştırılarak değerlendirilmesidir. Bu şekilde maliyet avantajı elde etme konusunda stratejiler üretilebilir (Egbunike vd., 2014: 143).
		Rakiplerin Pazar Pozisyonları	İşletmenin kendi pazar payı, birim maliyetleri ve satışlarını belirleyerek kıyaslama ve strateji geliştirme için rakiplerin pazardaki satışları, maliyetleri, pazar payları gibi bilgilerinin tespit edilmesidir (Atkinson vd., 2012: 267).
		Rakiplerin Performans Değerlendirmeleri	Rakiplerce yayınlanmış olan finansal durum raporları işletmelerin rekabet avantajı sağlamak için kullanabilecekleri anahtar kaynaklardır.
	Müşteri Muhasebesi	Müşteri Kârlılık Analizi	Müşteri kârlılık analizi, işletmenin içinde bulunduğu pazarı baz alan bir analizdir ve işletme içi maliyet kontrol yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilişkilidir. Bu yöntem ile müşterilerin işletmeye kazanımları ve maliyetleri belirlenir ve kâr oranı yüksek olan müşteri tipine yönelik faaliyetlere ağırlık verilir (Santos vd., 2012).
		Müşteri Kârlılık Analizi Yaşam Süresi	Bu tespit ile müşteri kârlılığı zamana yayılarak gelecekte beklenen getirileri tahmin edilmeye çalışılır.
		Müşteri Varlık Değeri	Müşterilerin işletmeye kattıkları değeri hesaplamada kullanılır. Bu değer ile işletmenin gelecek değeri tespit edilir.

Kaynak: Pavlatos 2015: 44-45, aktaran Akmeşe 2019: 74- 75.

Literatürde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hangi araçlar olduğuna ilişkin ortak görüş yer almamaktadır.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ile ilgili literatür incelendiğinde bu alanda yayımlanan birçok makale ve tez bulunmakta burada ise çalışma ile doğrudan ilgili olanlar aşağıdaki tabloda sıralanmıştır:

Tablo 2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ile İlgili Çalışmalara Ait Bilgiler

Çalışmanın	
Yazarı	Ayten ERSOY, Burcu Demirel UTKU, Adnan DÖNMEZ, Başak BERBEROĞLU
Yılı /Adı	2006/ Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma
Özeti	Üretim işletmelerinde, finansal tablolar ve analizlerine ilişkin uygulamalar ile geleneksel ve çağdaş maliyet/yönetim muhasebesi sistem ve yöntemlerine ilişkin uygulamaların ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Anket yöntemi uygulanmıştır. Sonuç olarak üretim işletmeleri açısından tercih edilen maliyet yöntemleri; tam maliyet, fiili maliyet ve evre maliyet, işletmelerin %39,3'ünün giderleri, üretim hacmine göre sınıflandırdıkları, ortalama maliyet yönteminin işletmeler tarafından kabul gördüğü, giderlerin ikinci dağıtımı konusunda basit dağıtım yönteminin tercih edildiği tespit edilmiştir.
Çalışmanın	
Yazarı	Serkan TERZİ
Yılı/Adı	2006/ Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması
Özeti	Çalışmanın amacı, teknolojik yatırımlar sonucunda üretim maliyeti içindeki payı ve önemi artan genel üretim maliyetine ilişkin sapmaların geleneksel ve yeni üretim ortamında analiz edilmesidir. Çalışmada, genel üretim maliyeti sapmaları, geleneksel ve yeni üretim ortamında kullanılan yöntemler açısından incelenerek karşılaştırması yapılmıştır. Yapılan bu karşılaştırma sonucunda, geleneksel sapma analizinin standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki sapmaları anlamlı bir biçimde açıklamadığı ve yöneticilerin alacakları kararlarda kullanışlığını yitirdiği görülmüştür. Bunun nedeni ise, genel üretim maliyeti sapmalarında faaliyet hacmi olarak direkt işçilik saatinin kullanılmasıdır.
Çalışmanın	
Yazarı	Öznur ÇETİN
Yılı/Adı	2012/ Üretim İşletmelerinde Kârlılık Analizlerinin Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği
Özeti	Arçelik A.Ş. işletmesinin 2008-2010 arası dönemde bilanço ve gelir tablosu kalemleri incelenmiş ve işletmenin finansal durumu ve gelecek dönemlere ilişkin şirket beklentileri yorumlanmıştır. İşletmesinin mali tablolar analizi yöntemiyle finansal analiz tablolarını incelediğimizde, işletmenin özellikle 2008-2010 yılları arası dönemde finansal açıdan ortalama değerlere sahip olduğunu gözlemlenmiş ve uygulanan kalite yönetim sistemleri ve uygulanan altı sigma uygulamalarının etkisinin büyük olduğu anlaşılmıştır.
Çalışmanın	
Yazarı	Emin YÜREKLİ
Yılı/Adı	2017/ KOBİ'lerde Yönetim ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi
Özeti	Bu araştırma, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi uygulamalarının KOBİ'lerin stratejik karar alma süreçleri üzerindeki etkilerini ortaya çıkarmıştır. Anket yöntemi uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına KOBİ'lerin stratejik kararlarında yönetim muhasebesi uygulamalarının çok etkili, maliyet muhasebesi uygulamaları ise etkili olarak belirlenmiştir. Yönetim muhasebesinin etkisine yönelik görüşler, işletmenin faaliyet alanına göre farklılık göstermektedir. Bulgulara göre Denizli Organize Sanayi Bölgesi'ndeki KOBİ'lerin stratejik karar almalarında yönetim muhasebesi uygulamaları etkilidir.

Çalışmanın	
Yazarı	İbrahim APAK
Yılı/Adı	2018/ Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi
Özeti	Bu çalışmanın amacı işletmelerde kullanılan yönetim muhasebesi/stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım durumu, düzeyinin belirlenmesi ve işletme performansı üzerine etkisinin ölçülmesidir. Anket yöntemi uygulanmıştır. 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 kullanımı performans üzerinde etkiliyken; bazı araçların kullanımının herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Çalışmanın	
Yazarı	Murat DEDEOĞLU
Yılı/Adı	2023/ Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Firma Performansı Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma
Özeti	Çalışmanın amacı stratejik yönetim muhasebesi araçlarının firma performansı üzerindeki etkisini incelemektir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere Borsa İstanbul'a kayıtlı farklı sektörlerde yer alan firmalar üzerine bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada analiz kapsamında incelenen firmaların önemli bir kısmının stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin bilgi sahibi oldukları anlaşılmıştır. Yapılan analizler sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanımının firma performansı üzerinde etkili olduğuna dair sınırlı kanıtlara ulaşılmıştır.

5. UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Rekabetçi koşullarda piyasada yer edinmek, kâr elde etme mücadelesinde olmak, müşteri sadakati sağlamak/sürdürmek, teknolojiyi yakından takip etmek ve en önemlisi işletme sürdürülebilirliğini sağlamak gibi konular işletme için vazgeçilmez unsurlardır. Maliyet, şirketin kârlılığını ve rekabet gücünü etkileyen önemli faktörlerdendir. Üretimin planlama aşamasından ambalajlama/stoklama aşmasına kadar o ürün için birçok harcamalar yapılmakta bu da ürünün satış fiyatının belirlenmesinde önemli olmaktadır. Özellikle üretim işletmelerinde uygulama sahası bulan stratejik yönetim muhasebesi araçları/uygulamaları ürünün maliyetinin en doğru ve gerçeğe yakın bir düzeyde tespit etmenin yanında emek ve zaman tasarrufuna, kaliteli üretime, müşteri taleplerini en optimal düzeyde karşılamaya ve üretim maliyetleri konusunda personelin farkındalıklarının artırılmasına da odaklanmaktadır.

Bu araştırmanın temel amacı, üretim işletmelerindeki yöneticilerin, muhasebe/finansman yetkililerinin ve/veya fabrika müdürlerinin stratejik yönetim muhasebesi araçları/uygulamaları ve stratejik kararlar hakkındaki düşüncelerini belirlemektir.

Araştırmanın üstteki temel amacı kapsamında olmak üzere aşağıdaki amaçları da söz konusudur:

- Katılımcılar, işletmede uygulanan stratejik yönetim muhasebesi araçlarının/uygulamalarının avantaj/dezavantajları hakkındaki ifadelerle hangi düzeyde katılım göstermişlerdir?

- Katılımcılar, anket formunda yer alan ve işletmelerde çeşitli zaman ve sebeplerle alınan kararların stratejik karar olup olmadığına hangi düzeyde katılım göstermişlerdir?

5.2. Araştırmanın Yöntemi, Evreni ve Örneklemi

Araştırma amaçlarına ulaşmak için anket yöntemi uygulanmıştır. Anketlerin uygulanmasında ise kolayda örnekleme tekniğine başvurulmuştur. Kolayda örnekleme, araştırmacının ulaşımı kolay, gönüllü katılımcılardan veri toplamasına olanak tanıyan olasılıksız örnekleme yöntemlerinden biridir. Bu yöntemde örneklem, çoğunlukla zaman ve maliyet açısından avantaj sağlaması sebebiyle tercih edilmekte olup; genellenebilirlik sınırlı olsa da özellikle keşifsel nitelikteki çalışmalarda yaygın biçimde kullanılmaktadır (Etikan vd., 2016, Arslan ve Güler, 2022).

Araştırmanın evreni, Sivas ilinde yer alan iki organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren ve aktif olarak üretim yapan 176 işletmede görevli üst düzey yöneticiler, yöneticiler, muhasebe ve finans sorumluları ile fabrika müdürleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda, uygun örneklem büyüklüğünün belirlenebilmesi amacıyla Yamane (1967) tarafından geliştirilen formül esas alınmıştır. %95 güven düzeyi ve %5 hata payı dikkate alındığında, araştırma kapsamında ulaşılması gereken en düşük örneklem büyüklüğü 122 olarak hesaplanmıştır.

Anketler, toplam 160 kişi tarafından doldurmuştur. Ancak, 15 anket eksik doldurulduğu için analizden çıkarılmış ve 145 geçerli anketten elde edilen veriler üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. Bu örneklem büyüklüğü, evrenin temsil gücünü sağlayacak düzeydedir.

Nihai halini almadan önce anket formunda yer alabilecek olası sorunları tespit edebilmek, yeni geliştirilen ölçeğin ön güvenilirlik düzeyini belirleyebilmek ve ölçülmek istenen yapının sınırlarını görebilmek amacıyla konuyla ilgili kişilerle pilot çalışma yürütülmüştür. Pilot uygulamadan elde edilen geri bildirimler doğrultusunda gerekli düzenlemeler yapılmış ve anket formunun son hali oluşturulmuştur.

Anket formu, araştırmanın amaçları doğrultusunda konuya yakın daha önceki çalışmalardan (Apak 2018, Dedeoğlu: 2023, Yavuz: 2014); uzmanların görüşlerinden ve araştırmacıların bilgilerinden yararlanmak kaydıyla geliştirilmiş olup, üç bölümden oluşacak şekilde yapılandırılmıştır. Anketin ilk bölümünde, katılımcıların demografik ve mesleki özelliklerini belirlemeye yönelik 8 soru; ikinci bölümde, katılımcıların stratejik yönetim muhasebesi araçlarına (*Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği*) dair algılarını ölçmeye yönelik 22 ifade ve üçüncü bölümde ise stratejik kararlara yönelik 8 ifade bulunmaktadır. Anketin ikinci bölümü beşli Likert tipi olarak tasarlanmış olup, katılımcılardan her bir ifadeye “*kesinlikle yanlış*”tan “*kesinlikle doğru*”ya kadar uzanan bir dereceleme ile cevap vermeleri istenmiştir. Anketin üçüncü bölümü ise “evet”, “hayır” ve “fikrim yok” şeklinde derecelendirilmiştir. Bu doğrultuda hazırlanan anket formları, 1 Temmuz 2024–26 Eylül 2024 tarihleri arasında, gönüllülük esasına dayalı olarak yüz yüze görüşmelerle katılımcılara uygulanmıştır.

Araştırmanın bilimsel etik kurallara uygunluğunu temin etmek amacıyla, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Sosyal ve Beşerî Bilimler Etik

Kurulu'na başvurulmuş; yapılan değerlendirme sonucunda 11.06.2024 tarihli ve 2024/2 sayılı karar ile çalışmanın etik açıdan uygun olduğu onaylanmıştır.

5.3. Verilerin Analizi

Bu araştırmada elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 27.0 istatistik paket programı kullanılmıştır. Verilerin analiz sürecinde, öncelikle tanımlayıcı istatistiklerden yararlanılarak temel eğilim ve dağılım özellikleri ortaya konmuştur. Araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla iç tutarlılık analizine başvurulmuş ve bu kapsamda Cronbach's Alpha (α) katsayısı hesaplanarak ölçeklerin ölçüm güvenilirliği test edilmiştir.

Katılımcıların stratejik yönetim muhasebesi araçlarına dair algılarını ölçmeye yarayan 20 ifadeden oluşan anketin ikinci bölümünün Cronbach's Alpha (α) katsayısı 0,823 olarak bulunmuştur.

5.4. Araştırmanın Bulgularının Analizi

Araştırmanın bu bölümünde, elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda ortaya çıkan bulgulara yer verilmiştir. Öncelikle katılımcılara ve işletmeye ait demografik bulgular paylaşılmıştır. Daha sonra katılımcıların Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarına ait belirttikleri ifadelerin istatistiki bulguları açıklanmıştır.

5.4.1. Katılımcıları ve İşletmeleri Tanımlayıcı İstatistikleri

Tablo 3'te katılımcıların ve işletmeleri tanıtan bazı sorulara ilişkin bulgular sunulmuştur.

Tablo 3. Katılımcılara ve İşletmelere İlişkin Bazı İstatistikler

Değişkenler		N	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	32	22,1
	Erkek	113	77,9
Yaş	30'dan az	27	18,6
	30-39 arası	75	51,7
	40-49 arası	34	23,4
	50 ve üzeri	9	6,2
Eğitim Durumu	Lise veya öncesi	25	17,2
	Önlisans	19	13,1
	Lisans	76	52,4
	Lisansüstü	25	17,2
İşletmedeki Pozisyon	Üst Yönetici	31	21,4
	Yönetici	58	40,0
	Muhasebe/Finansman Sorumlusu	36	24,8
	Fabrika Yöneticisi/Müdürü	20	13,8
Görevi icra etme süresi	5 yıldan az	41	28,3
	5-15 yıl	75	51,7

	16-25 yıl	23	15,9
	26 yıl ve üstü	6	4,1
İşletmedeki Personel Sayısı	10'dan az	35	24,1
	50'den az	56	38,6
	250'den az	34	23,4
	250'den fazla	20	13,8
İşletmenin Mamul Üretim Biçimi	Safha/Evre Üretim Yöntemi	37	25,5
	Sipariş Üretim Yöntemi	108	74,5
İşletmede Ürün Maliyetlerini Hesaplama Yöntemi	Tam Maliyet Yön.	62	43,7
	Normal Maliyet Yön.	20	14,1
	Değişken Maliyet Yön.	54	38,0
	Direkt Maliyet Yön.	6	4,2

Tablo 3 incelendiğinde katılımcıların;

- %77,9'u erkek ve %22,1'si de kadındır.
- %51,7'i 30-39 yaş grubunda; %23,4'ü 40-49 yaş grubunda; %18,6'sı 30 yaş altı grupta ve %6,2'si de 50 yaş ve üzeri grupta yer almaktadır.
- %52,4'si ile lisans; %17,2 lisansüstü; %13,1'i ön lisans %17,2'si de lise veya öncesi eğitime sahiptir.
- %40'ı yönetici; %21,4'ü üst yönetici; %24,8'i muhasebe ve finansman yetkilisi ve %13,8'i de fabrika müdürü porsiyonundadır.
- %51,7'si 5-15 yıl; %28,3'i 5 yıldan az; %15,9'u 16-25 yıl ve %4,1'i de 26 yıl ve üstü görevi icra etme süresine sahiptir.
- %38,6'sı 50'den az; %24,1'i 10'dan az ve %13,8'i de 250'den fazla çalışana sahiptir.
- %74,5'i sipariş üretim yöntemi ve %25,5'i de safha üretim yöntemini uygulamaktadır.
- %43,7'i tam maliyet yöntemini; %38'i değişken maliyet yöntemini; %14,1'i normal maliyet yöntemini ve %4,2'si de direkt maliyet yöntemini uygulamaktadır.

5.4.2. Araştırma Amaçlarına Ait Bulguların Analizi

Araştırmanın amacını karşılayan stratejik yönetim muhasebesi araçlarının işletmede uygulanma sürecinde katılımcı tarafından tercih etme/tercih etmeme ifadelerindeki görüşlerin istatistiki analizleri tablo halinde sunulmuştur.

5.4.2.1. Katılımcıların Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğindeki İfadelere Ait Görüşlerinin Analizi

Katılımcıların “*Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği*”ndeki ifadeler için belirttikleri görüşlerin istatistiksel sonuçları Tablo 4’tedir. Her bir stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ait ifadeler için katılımcıların belirttikleri görüşlerde her ifade için % değeri en yüksek iki derecelendirme kalınlaştırılmıştır.

Tablo 4. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarına Yönelik Düşüncelere İlişkin Sonuçlar

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarıyla İlgili İfadeler	Kesinlikle Yanlış	Yanlış	Kararsız	Doğru	Kesinlikle Doğru	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
	(%)	(%)	(%)	(%)	(%)		
Tam Zamanında Üretim							
1. Müşteri isteklerine ve ihtiyaçlarına göre tam zamanında üretim yapıldığında maliyetlerde artış yaşanır.	5,5	11,0	11,0	50,3	22,1	3,72	1,09
2. Müşteri isteklerine ve ihtiyaçlarına göre tam zamanında üretim tercih edilirse ürün ve üretim sürecinde kalite artar.	3,4	10,3	17,2	45,5	23,4	3,75	1,03
3. Bu üretim yönteminde, stoklara daha az yatırım yapıldığından stok devir hızı yüksektir.	3,4	9,7	15,2	49,0	22,8	3,77	1,01
4. Tam zamanında üretim stoklara daha az yatırım yapılmasını savunduğundan daha az borçlanmayı veya nakit vb. kullanımını mümkün kılar.	2,1	6,2	15,2	51,7	24,8	3,91	0,91
Kalite Maliyetleme							
1. Bu yöntemde çalışanların sürekli gelişimi ve üretim iyileştirmeleri daha kolay olur.	-	1,4	13,1	47,6	37,9	4,22	0,72
2. Kalite maliyetleme üretim ve rekabet aşamasında avantaj sağlar.	0,7	2,8	9,7	55,9	31,0	4,13	0,75
3. Bu yöntemi, kalifiye elamanı gerektirdiğinden uygulanmasında zorluk yaşanır.	0,7	7,6	20,7	49,0	22,1	3,84	0,87
4. Bu yöntemde, ürünün kalitesini artırmak için daha fazla maliyete katlanmak gerekir.	-	4,1	17,2	44,8	33,8	4,08	0,82
Hedef Maliyetleme							
1. Bu yöntemde satış fiyatı müşteri temelli belirlendiğinden bu fiyata uygun üretim yapmak çalışanlar üzerinde bir baskı doğurabilir.	2,1	11,7	20,7	45,5	20,0	3,69	0,98
2. Satış fiyatı müşterinin ödeyeceği düzey olarak belirlendiğinden satışta sorun yaşanmaz.	1,4	11,7	16,6	42,1	28,3	3,84	1,01
3. Ekonomide yaşanan daralma, yüksek enflasyon vb. bu yöntemin uygulanmasını zorlaştırır.	2,1	9,7	24,1	44,8	19,3	3,69	0,95
4. Bu yöntemde, üretim öncesinde planlandığından maliyetlerin kontrolü daha kolay olur.	1,4	13,1	12,4	40,7	32,4	3,89	1,04
Kaizen Maliyetleme							
1. Bu yöntem “küçük adımlar, büyük adımlardan daha etkilidir” düşüncesini savunduğundan bu düşüncenin sürdürülmesinde çalışanların isteği etkilidir.	0,7	3,4	22,8	48,3	24,8	3,93	0,82
2. Kaizen maliyetleme, soruna anında müdahaleyi savunduğundan zaman ve maliyet tasarrufu sağlar.	-	2,1	17,2	54,5	26,2	4,04	0,72
3. Bu yöntem uygulandığında çalışanların iş yapma becerilerinde ve ürün kalitesinde iyileşmeler sürekli hale gelir.	-	2,8	19,3	49,7	28,3	4,03	0,76
4. Kaizen maliyetleme sürekli gelişimi savunduğundan bu durum çalışanlarda baskıya yol açabilir.	-	9,7	17,2	46,9	26,2	3,89	0,90

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme							
1. Bu yöntem işletmelerin, katma değer oluşturan faaliyetler üzerinde yoğunlaşmasını sağlar.	1,4	15,9	25,5	46,9	10,3	3,48	0,92
2. Bu yöntemde çok sayıda faaliyet, bu faaliyetlere ilişkin maliyetler ve bu maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan maliyet taşıyıcıları olduğundan faaliyet tabanlı maliyetleme çok karmaşık ve anlaşılması zor yöntemdir.	-	7,6	40,7	41,4	10,3	3,54	0,78
3. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi ürün için gerçekleştirilen verimsiz/gereksiz faaliyetleri tespit ettiğinden işletme verimliliği artar.	-	6,9	29,0	52,4	11,7	3,68	0,76
4. Bu yöntemin esası faaliyetlerin maliyeti doğurduğu görüşüne dayandığından ürünün maliyetini doğru tespit etmek zorlaşır.	1,4	21,4	34,5	35,2	7,6	3,26	0,92
Genel Değerlendirme							
1. İşletmede uygulanan (geleneksel) maliyetleme yöntemiyle kıyaslandığında stratejik yönetim muhasebesi araçlarının uygulanmasının zor olduğunu düşünüyorum.	2,1	21,4	21,4	42,1	13,1	3,42	1,03
2. Stratejik yönetim muhasebesi araçları uygulandığında, ürünün kalitesini artırmak için daha fazla maliyete katlanmak gerektiğini düşünüyorum.	0,7	14,5	21,4	42,1	21,4	3,68	0,98

Tablo 4'te sunulan bulgular, stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin katılımcıların görüşlerini detaylı biçimde ortaya koymakta olup, her bir aracın algısal boyutları ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bulgular, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının genel olarak olumlu bir şekilde değerlendirildiğini ve bu araçların işletme süreçlerine katkı sağladığına yönelik güçlü bir algının oluştuğunu göstermektedir.

Tam Zamanında Üretim Açısından Değerlendirme: Tam zamanında üretim uygulamasına yönelik katılımcı algıları büyük ölçüde olumludur. “*Stoklara daha az yatırım yapılması sayesinde finansal kaynak kullanımının azaldığı*” (ort.=3,91; ss=0,91) ve “*stok devir hızının arttığı*” (ort.=3,77; ss=1,01) görüşleri öne çıkmaktadır. Ayrıca, yöntemin “*ürün ve süreç kalitesini artırdığı*” (ort.=3,75; ss=1,03) yönündeki değerlendirmeler de güçlüdür. Ancak, “*müşteri odaklı üretimin maliyetleri artırabileceği*” görüşü (ort.=3,72; ss=1,09) yönetime temkinli yaklaşan bir kesimin de bulunduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar, tam zamanında üretim sisteminin özellikle maliyet yönetimi ve operasyonel verimlilik açısından katılımcılar tarafından olumlu değerlendirildiğine işaret eder.

Kalite Maliyetleme Açısından Değerlendirme: Kalite maliyetleme yöntemi, katılımcılar tarafından genel olarak yüksek düzeyde olumlu değerlendirilmiştir. “*Çalışanların gelişimini ve üretim iyileştirmelerini kolaylaştırdığı*” (ort.=4,22; ss=0,72) ve “*rekabet avantajı sağladığı*” (ort.=4,13; ss=0,75) yönündeki ifadeler en güçlü şekilde desteklenmiştir. Bununla birlikte, “*ürün kalitesini artırmak için daha fazla maliyete katlanmak gerektiği*” (ort.=4,08; ss=0,82) ve “*uygulamada kalifiye eleman gerektirdiği*” (ort.=3,84; ss=0,87) yönündeki değerlendirmeler, yöntemin etkinliğinin insan kaynağına bağlı olarak değişebileceğini göstermektedir. Bu veriler, kalite maliyetlemenin işletmeler için stratejik bir avantaj olarak algılandığını ancak bazı yapısal zorlukları da beraberinde getirdiğini göstermektedir.

Hedef Maliyetleme Açısından Değerlendirme: Katılımcılar, hedef maliyetleme yöntemine ilişkin değerlendirmelerinde hem avantajlara hem de potansiyel zorluklara dikkat çekmiştir. “*Satış fiyatının müşteri temelli belirlenmesinin satış sorunlarını azalttığı*” (ort.=3,84; ss=1,01) ve “*maliyetlerin kontrolünü kolaylaştırdığı*” (ort.=3,89; ss=1,04) görüşleri öne çıkarken; “*çalışanlar üzerinde baskı oluşturabileceği*” (ort.=3,69; ss=0,98) ve “*ekonomik dalgalanmalarda uygulamanın zorlaşabileceği*” (ort.=3,69; ss=0,95) yönündeki ifadeler de dikkat çekicidir. Bu durum, yöntemin stratejik faydaları kadar operasyonel risklerinin de algılandığını göstermektedir.

Kaizen Maliyetleme Açısından Değerlendirme: Araştırma bulguları, Kaizen maliyetleme yöntemine ilişkin katılımcıların genel olarak olumlu bir algıya sahip olduğunu göstermektedir. “*Zaman ve maliyet tasarrufu sağladığı*” (ort.=4,04; ss=0,72) ve “*çalışan becerileri ile ürün kalitesinde sürekli iyileşmeye katkı sunduğu*” (ort.=4,03; ss=0,76) yönündeki ifadeler yüksek düzeyde desteklenmiştir. Ayrıca, “*küçük adımlarla gelişimin çalışan isteğiyle mümkün olduğu*” görüşü de (ort.=3,93; ss=0,82) katılımcılar tarafından önemli görülmektedir. Bununla birlikte, “*sürekli gelişim beklentisinin çalışanlar üzerinde baskıya yol açabileceği*” yönündeki değerlendirme (ort.=3,89; ss=0,90), yöntemin insan kaynağı yönetimi açısından dikkatle ele alınması gerektiğine işaret etmektedir. Genel olarak katılımcılar, Kaizen’in hem verimlilik hem de kalite açısından etkili bir araç olduğunu düşünmekle birlikte, uygulamada çalışan desteğinin kritik olduğunu da vurgulamaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Açısından Değerlendirme: Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ilişkin katılımcı algıları diğer stratejik maliyetleme araçlarına kıyasla daha temkinli bir eğilim göstermektedir. “*Verimsiz faaliyetleri tespit ederek işletme verimliliğini artırdığı*” (ort.=3,68; ss=0,76) ve “*katma değer oluşturan faaliyetlere odaklanmayı sağladığı*” (ort.=3,48; ss=0,92) yönündeki ifadeler orta düzeyde desteklenmiştir. Ancak yöntemin “*karmaşık ve anlaşılması zor olduğu*” (ort.=3,54; ss=0,78) ve “*ürün maliyetini doğru belirlemeyi zorlaştırabileceği*” (ort.=3,26; ss=0,92) yönündeki görüşler, uygulama sürecinde karşılaşılan zorluklara işaret etmektedir. Bu bulgular, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin teorik olarak faydalı görülmekle birlikte, uygulama kolaylığı açısından bazı sınırlılıklarının olduğuna ve özellikle işletmelerin kaynak yapısı ile bilgi sistemlerinin yeterliliğine bağlı olarak etkinliğinin değişebileceğine işaret etmektedir.

Genel Değerlendirme: Katılımcılar, stratejik yönetim muhasebesi araçlarını genel olarak olumlu değerlendirse de uygulama sürecine ilişkin bazı çekinceleri dile getirmiştir. “*Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının geleneksel yöntemlere göre daha zorlayıcı olduğu*” yönündeki ifade ort.=3,42, ss=1,03 düzeyindedir. Öte yandan, “*ürün kalitesini artırmak için daha fazla maliyete katlanmak gerektiği*” görüşü daha yüksek bir ortalama ile desteklenmiştir (ort.=3,68, ss=0,98).

Genel olarak katılımcılar, stratejik yönetim muhasebesi araçlarını özellikle kalite, verimlilik ve maliyet kontrolü açısından olumlu değerlendirmiştir. En yüksek destek kaizen ve kalite maliyetleme araçlarına verilmiş olup, bu yöntemlerin işletme içinde sürekli gelişim ve rekabet gücü sağladığına inanılmaktadır. Ancak faaliyet tabanlı maliyetleme gibi bazı yöntemlerde uygulama zorlukları dikkat çekmektedir. Bu durum, işletmelerin stratejik

muhasabe araçlarını seçerken yalnızca kavramsal uygunluğu değil, operasyonel uygulanabilirliği de göz önünde bulundurmaları gerektiğini ortaya koymaktadır.

5.4.2.2. Katılımcıların Stratejik Kararlara Ait Görüşlerinin Analizi

Bu çalışmanın amaçlarından birisi de katılımcıların stratejik kararlar hakkındaki düşüncelerini belirlemektir. Diğer bir ifade ile katılımcıların, anket formunda yer alan ve işletmelerde çeşitli zaman ve sebeplerle alınan kararların stratejik karar olup olmadığına hangi düzeyde katılım göstermiş olduklarını tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaca ait ifadeler ve katılımcı görüşlerinin istatistiki sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır. Her bir ifade için katılımcı görüşlerinin %'sinin en yüksek olduğu seçenek koyu olarak sunulmuştur.

Tablo 5. Stratejik Kararlarla İlgili İfadelere Ait Görüşlerin İstatistiki Sonuçları

Bazı Stratejik Karar Örneklerine Yönelik İfadeler	Evet	Hayır	Fikrim Yok	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
	(%)	(%)	(%)		
1. Makine, teçhizat vb. yenileme kararı işletme için stratejik olmayan rutin/olağan bir karardır.	36,6	60,0	3,4	1,66	0,54
2. İşletmelerde kapasite azaltma kararı stratejik karar niteliğindedir.	80,7	11,7	7,6	1,26	0,59
3. Yeni ürün üretme/geliştirme kararı, detaylıca incelenmesi gereken stratejik bir karardır.	96,6	2,1	1,4	1,04	0,27
4. İşletmeler zaman zaman kapasitelerini artırmaya giderler ve bu kararlar rutin/olağan kararlardır.	55,2	42,8	2,1	1,46	0,54
5. Herhangi bir sebepten dolayı (tedarik sıkıntısı, uzun nakliye süreçleri vb.) bir ürünün üretimini durdurmak işletme için stratejik karar niteliğindedir.	70,3	23,4	6,2	1,35	0,59
6. Ürün satış fiyatını belirleme kararı, işletme için stratejik olmayan rutin/olağan kararlardan biridir.	46,2	51,0	2,8	1,56	0,55
7. Üretimin, hammaddenin işletmede üretilerek veya dışarıdan tedarik edilerek yapılması kararı stratejik kararlardan biridir.	80,7	15,2	4,1	1,23	0,51
8. Stratejik kararlar alınırken muhasabe meslek mensubuna danışılması gereklidir.	74,5	14,5	11,0	1,36	0,67

Araştırmada, işletmelerde alınan kararların stratejik niteliği ve yönetim süreçlerindeki önemi katılımcılar tarafından değerlendirilmiştir. Bulgular, stratejik kararların farklı kategorilere ayrılabilceğini ve bu kararların işletmeler açısından farklı derecelerde kritik önem taşıdığını ortaya koymaktadır. Tablo 5'te görüldüğü üzere:

- “Makine, teçhizat vb. yenileme kararı işletme için stratejik olmayan rutin/olağan bir karardır” ifadesine katılım oranı %36,6 olup, %60'lık bir kesim bu kararı stratejik olarak değerlendirmiştir (ort.: 1,66, ss: 0,54). Makine ve teçhizat vb. yenileme kararları işletmeler açısından stratejik kararlardandır. Katılımcıların en az 1/3 bu türden kararı stratejik karar olarak görmemiştir. Bu tür karar işletme açısından kapasite kararını da içerdiğinden işletme ömrü boyunca sıklıkla gerçekleşmeyen, ciddi analizleri gerektiren ve kararın isabet derecesine göre de işletmenin

performansına etki eden önemli bir stratejik karardır. Çıkan sonuç ise düşündürücüdür.

- “İşletmelerde kapasite azaltma kararı stratejik karar niteliğindedir” ifadesi büyük ölçüde desteklenmiş (%80,7), yalnızca %11,7’lik bir kesim bu görüşe katılmamıştır (ort.: 1,26, ss: 0,59).

Kapasite yönetimi, işletmelerin rekabet avantajını sürdürmesi açısından kritik bir unsurdur ve bundan dolayı stratejik bir karar olarak ele alınmaktadır. Çıkan sonuç ise bir önceki ifadeye verilen cevapla kıyaslandığında daha tatmin edicidir. Katılımcılar, kapasite azaltma kararını stratejik karar olarak görmüşlerdir.

- “Yeni ürün üretme/geliştirme kararı, detaylıca incelenmesi gereken stratejik bir karardır” ifadesi, %96,6 gibi yüksek bir oranla katılımcılar tarafından desteklenmiştir (ort.: 1,04, ss: 0,27).

Bu bulgu, katılımcılarca, ürün inovasyon çalışmalarının işletmelerin sürdürülebilirliği açısından kritik bir unsur olarak görüldüğünü göstermektedir.

- “İşletmeler zaman zaman kapasitelerini artırmaya giderler ve bu kararlar rutin/olağan kararlardır” ifadesi %55,2 oranında desteklenmiştir (ort.: 1,46, ss: 0,54).

Katılımcıların hemen hemen yarısının bu kararı normal/rutin kararlardan biri olarak görmeleri kararın önemi açısından yanlıştır. Zira bu türden kararlar sürekli olarak gündeme gelmeyen ve daha önce de ifade edildiği üzere işletmenin sürdürülebilirliğini doğrudan etkileyen önemli stratejik kararlardandır.

Tablo 5’te kapasite artırma/azaltmaya dönük 3 kararla ilgili ifadeler (1., 2. ve 4.) yer almaktadır. Bu kararların tamamı stratejik karar niteliği taşımaktadır. Ancak katılımcı görüşlerinde sadece “İşletmelerde kapasite azaltma kararı stratejik karar niteliğindedir” ifadesine yüksek bir katılım sağlandığı diğerlerine ise bu düzeyde bir katılımın olmadığı görülecektir. Bu üç ifade genel olarak değerlendirildiğinde, katılımcıların kapasiteyle ilgili kararlara yaklaşımlarının bilimsel gerçeklikten biraz uzak olduğu sonucuna varılabilir.

- “Herhangi bir sebepten dolayı (tedarik sıkıntısı, uzun nakliye süreçleri vb.) bir ürünün üretimini durdurmak işletme için stratejik karar niteliğindedir” ifadesine ait katılımcı görüşlerinin %70,3’lük bir kısmının “evet” düzeyinde olduğu görülmektedir (ort.: 1,35, ss: 0,59). Aslında bu tür kararın stratejik karar niteliğinde olmadığı söylenebilir. Ancak çıkan sonuç katılımcılarca üretim planlamasının işletmeler açısından stratejik bir süreç olarak değerlendirildiğini göstermektedir.
- “Ürün satış fiyatını belirleme kararı, işletme için stratejik olmayan rutin/olağan kararlardan biridir” görüşüne katılım %46,2 seviyesinde olup, %51’lik bir kesim bu kararı stratejik bir süreç olarak değerlendirmiştir (ort.: 1,56, ss: 0,55).

Fiyat koyma kararları stratejik kararlardandır. Ancak katılımcıların neredeyse yarısı bu kararı rutin/normal bir karar olarak gördüklerini belirtmişlerdir. Bu sonucun çıkmasında piyasa şartlarının hızlı değişiminin önemli rolü olduğunu ve işletmelerin rekabet ortamında fiyatlarında sürekli değişime gitmelerinin rolü bulunmaktadır.

Dolayısıyla fiyatlandırma süreçlerinin sektör, rekabet ve pazar dinamiklerine bağlı olarak farklı algılandığını göstermektedir.

- “Üretimin, hammaddenin işletmede üretilerek veya dışarıdan tedarik edilerek yapılması kararı stratejik kararlardan biridir” ifadesi katılımcılar tarafından büyük ölçüde stratejik bir süreç olarak değerlendirilmiş ve katılımcıların %80,7’si bu görüşü desteklemiştir (ort.: 1,23, ss: 0,51). Bu sonuç, tedarik zinciri yönetiminin ve kaynak kullanım stratejilerinin işletmeler açısından önemli bir rekabet unsuru olarak görüldüğünü ortaya koymaktadır.
- “Stratejik kararlar alınırken muhasebe meslek mensubuna danışılması gereklidir” ifadesine katılım %74,5 seviyesinde olmuştur (ort.: 1,36, ss: 0,67). %14,5’lik bir kesim bu görüşe katılmamış, %11’lik bir kesim ise bu konuda kararsız kalmıştır. Bu ifade “Fikrim yok” seçeneğinin en yüksek olduğu bir ifadedir. Ancak çıkan sonuç, ifadeye katılımın yüksek olduğu; stratejik kararların alınmasında muhasebe meslek mensubunun görüşlerinin önemsendiği ve bu şekilde alınacak kararların isabet derecesinin yüksek olacağı şeklinde yorumlanabilir. Yine bu sonuç, muhasebe uzmanlarının yalnızca finansal raporlama ve mali kontrol süreçlerinde değil, aynı zamanda stratejik karar alma süreçlerinde de önemli bir rol oynadığına dair bir farkındalık olduğunu göstermektedir. İşletmelerin muhasebe meslek mensuplarını risk yönetimi, maliyet analizi ve finansal karar alma süreçlerine daha fazla entegre etmelerinin, stratejik kararların daha sağlıklı ve veriye dayalı alınmasına katkı sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

6. SONUÇ

Bu çalışma ile üretim işletmelerindeki yöneticilerin, muhasebe/finansman yetkililerinin ve/veya fabrika müdürlerinin stratejik yönetim muhasebesi araçları/uygulamaları ve stratejik kararlar hakkındaki düşüncelerini belirlemek amaçlanmıştır.

Araştırmada kullanılan, “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği”nde yer alan ifadelere katılımcıların belirttikleri görüşlerin düzeylerinden yararlanarak şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırma bulguları, stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ilişkin katılımcıların genel olarak olumlu bir tutum sergilediğini ortaya koymaktadır.
- Özellikle kaizen maliyetleme ve kalite maliyetleme uygulamaları, katılımcılar tarafından yüksek düzeyde desteklenmiş; bu yöntemlerin sürekli gelişim, kalite artışı ve rekabet avantajı sağladığı yönünde güçlü bir algı oluşmuştur.
- Hedef maliyetleme yöntemi de faydalı bulunmakla birlikte, ekonomik dalgalanmalar ve çalışan üzerindeki baskı gibi uygulamaya dair bazı çekinceler dile getirilmiştir.
- Tam zamanında üretim yaklaşımı, stok kontrolü ve operasyonel verimlilik açısından olumlu değerlendirilmiş, ancak müşteri odaklılığın maliyetleri artırabileceği yönünde temkinli görüşler de gözlenmiştir.

- Faaliyet tabanlı maliyetleme ise teorik faydaları kabul edilmekle birlikte, uygulama karmaşıklığı ve bilgi altyapısı gerekliliği nedeniyle katılımcılar tarafından daha sınırlı düzeyde benimsenmiştir.
- Genel olarak, katılımcıların kalite, verimlilik ve maliyet kontrolü açısından stratejik muhasebe araçlarını işlevsel buldukları; ancak bu araçların seçiminde yalnızca kuramsal yararlılığın değil, aynı zamanda uygulama kolaylığının da dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma bulguları, katılımcıların stratejik karar alma süreçlerine ilişkin farkındalık düzeylerinin bazı kararlar açısından yüksek olduğunu bazı kararlar açısından ise beklenen seviyelerde olmadığını ortaya koymaktadır. Katılımcılar, Tablo 5'teki 2, 3, 5 ve 7 nolu kararları yüksek katılımı stratejik kararlar olarak; 1, 4 ve 6 nolu ifadeleri ise nispeten düşük katılımı stratejik kararlar olarak değerlendirmişlerdir. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının stratejik karar alma süreçlerine dâhil edilmesine yönelik güçlü bir eğilim tespit edilmiştir. Bu bulgu, muhasebe uzmanlarının yalnızca raporlama ve denetim işlevleriyle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda stratejik düzeyde karar destekleyici bir role sahip olması gerektiğine dair kurumsal bir bilinç oluştuğunu göstermektedir.

ARAŞTIRMACILARIN KATKI ORANI BEYANI

Hesna YILDIRIM: %50

Mehmet DEMİR: %50

ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI

Çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akmeşe K. A., (2019), Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, Bütünleşik Bilgi Sistemleri ve İşletme Performansı, İksad Yayınevi
- Alphan C. ve Demir Ö., (2019), Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı, *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* Cilt:3, Sayı:2, 59
- Apak İ., (2018), Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Aksaray
- Arslan, R., & Demir, G. (2022). G-POWER ve MINITAB uygulamalı örnekleme yöntemleri. Nobel Yayınları.
- Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan & S. Mark Young (2001), Management Accounting, 3. Edition Prentice Hall, New Jersey
- Bekmezci M., (2008), Türk İşletmelerinin Balanced Scorecard Yöntemi Açısından Altyapı Uygunluğunun Değerlendirilmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kocaeli
- Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2008), Management and Cost Accounting. Italy: Prentice Hall Europe
- Coombs, H., Hobbs, D., & Jenkins, E. (2005), *Management Accounting Principles and Applications* (1th Edition b.). London: Sage Publications.

- Çetin Ö., (2012), Üretim İşletmelerinde Kârlılık Analizlerinin Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Dedeoğlu M., (2023), Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Firma Performansı Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Van
- Diñer, Ö., Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası. 8. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2007
- Egbunike, C. F., Ogbodo, O., & Chidiebele, O. (2014), Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement. Research Journal of Finance and Accounting, 139-154
- Eren E., (2011), *Yönetim ve Organizasyon*. İstanbul: Beta yayıncılık
- Ergin H., ve Elmacı O., (1999), Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:3, s. 17-50
- Ersoy, A., Utku, B. D., Dönmez, A., Berberoğlu, B. (2006), Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi* (32), 1-13.
- Etikan, I., Musa, S. A., & Alkassim, R. S. (2016). Comparison of Convenience Sampling and Purposive Sampling. American Journal of Theoretical and Applied Statistics, 5(1), 1–4. <https://doi.org/10.11648/j.ajtas.20160501.11>
- Grundy, T. (1995), “Beyond The Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management”. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants. Volume 73, Issue 3, (March): 36-37
- Hoque, Z. (2001). Strategic management accounting: Concepts, processes and issues. Oxford: Chandos Publishing
- Horngren, C. T., Datar, George Foster, & Madhav, R. (2012), Cost Accounting a Managerial Emphasis. New Jersey: Pearson Prentice Hall., s.753
- Matambele, K. (2014), Management Accounting Tools Providing Sustainability Information For Decision-Making and Its Influence On Financial Performance. Master Thesis. University Of South Africa.
- Mbumbo, E. P. (2015), Management Accounting Skills of Decision Makers of Small, Medium and Micro Tourism Enterprises in Western Cape, South Africa. Master Thesis. Cape Peninsula University of Technology
- Mintzberg Henry vd., (2008), Stratejik Safari: Stratejik Yönetimin Vahşi Doğasında Rehberli Bir Tur. FT Publishing
- Nişancı Z. N., (2015), Geçmişten Günümüze Yönetim Düşüncesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:13 Sayı: 25, s.257-294
- Özer Ö., (2021), Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Doktora Tezi, Gaziantep

- Pavlatos, O. (2015), *Strategiz Management Accounting Techniques: the Impact of CFO Characteristics, Organizational Life Cycle Stage, and Quality of IS Information*. Athens: Athens University
- Santos, L. L., Gomes, C., & Arroteia, N. (2012), Management Accounting Practices in the Portuguese Lodging Industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing* , s.1-14
- Sevim, A., ve Korkmaz, E. (2014). Cost Management Practices in the Hospitality Industry: The Case of the Turkish Hotel Industry. *International Journal of Arts and Commerce*, 159-167.
- Terzi S., (2006), Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi ve Raporlanması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Ülgen H., ve Mirze S.K., *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016
- 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
- Weetman, P. (2006), *Financial and Management Accounting An Introduction*. Spain: Prentice Hall.
- Weygandt, J. J., Kieso, D., & Kimmel, P. (1998), *Accounting Principles*. New York: John Wiley & Sons.
- Yamane, T. (1967). *Statistics: An introductory analysis* (2nd ed.). New York, NY: Harper & Row.
- Yavuz H., (2014), Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetim Kararları Üzerinde Etkileri: Bartın İlindeki Kobi'ler Üzerinde Bir Araştırma, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bartın
- Yürekli E., (2017), KOBİ'lerde Yönetim ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak/2017