



MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİNDE YENİ AÇILIMLAR: STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

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

ÖZET

Günümüz dünyası her alada olduğu gibi; ekonomik, sosyal ve siyasal alanda da hızlı bir değişim süreci yaşamaktadır. Bu değişik süreci içersinde birçok ülke, gelişme ve kalkınma için çeşitli ekonomik ve politik ideolojileri sahneye koymuşlar; ancak serbest Pazar ekonomisi dışındaki ekonomik modeller, dramatik bir sonla noktalanmışlardır. Diğer bir deyişle, merkezden planlanan ekonomik sistemlerin rekabetçi ve yenilikçi bir dinamikten yoksun olmaları, bu ekonomik modellerin kısmen ya da tamamen serbest piyasa ekonomisine dönüşmelerini sağlamıştır. Serbest piyasa ekonomisi rekabetçi ve yenilikçi motifleri ile sanayileşmenin gelişmesinde sürükleyici bir işlev üstlenmiş, teori-model-uygulama ve yorum aşamaları bir dairesel permütasyon içinde kararlı bir birliktelikle olmuştur.

Dünyanın yaşadığı yenilenme, değişim ve dönüşüm sürecinin odak noktasında (ekseninde) serbest piyasa ekonomisi yer almıştır. Değişim endeksli bu dinamik sarmal, serbest piyasa ekonomisinin hem altyapısında (üretim, istihdam, ticaret, fiyat, parasal piyasalar, teknolojik dışsal ekonomiler vb.) hem de üst yapısında (devlet, din, kültür, hukuk, etik, sosyal, politik vb.) hızlı değişim ve gelişim ivmesi kazandırmıştır. Birbirlerini etkileyen bu değişkenler kümesinin odak

* Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

** Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

noktasında rekabet, özgürlük, kalite, bilgilenme, işbirliği, katılımcı demokrasi ve bütünleşme kritik unsurları yer almıştır. Bu kritik unsurlar kısa sürede küresel konsensüse dönüşmüşler ve “Küresel Vizyon” haline gelmişlerdir.

Son yirmi yıl içinde altyapının yenileştirilmesi ve ekonomik politikalarının serbestleştirilmesi, Türkiye ekonomisinin giderek artan bir biçimde dünyadaki ekonomik güçlerin karmaşık ilişkilerine açmıştır. Bir yandan hem kamu kuruluşlarının hem de özel kesimin uluslar arası toplumla yoğunlaşan karşılıklı bağlantıları, öte yandan 1980’lerde hızlanan dışa açılma ve dünya ekonomisi ile bütünleşme (küreselleşme ya da globalizasyon) süreci Türk toplumunun tüm kesimlerinde, ülkenin geleceğine yönelik yeni bir atılım stratejisinin ortaya konmasının gereği konusunda görüş birliği yaratmıştır. Bu atılım stratejisi, Türkiye’nin ekonomik, sosyal ve siyasal küresel entegrasyonunu da kapsayacak bir biçimde “Dışa Açık Büyüme” olmuştur.

Özellikle ekonomideki bu gelişim ve değişim süreci küresel uluslar arası ve ulusal piyasalarda işletmelerin rekabet güçlerini artırmaları, gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda rekabet gücünü etkileyen iki temel bileşenden bir tanesi “Genel Verimlilik Düzeyi” diğer ise; “Maliyet Üstünlüğü”dür. Bu iki bileşenin gücü artırıldığında rekabet gücünde artacaktır. Rekabet gücünün artırılmasında klasik yönetim modellerinin yetersiz kalması modern yönetim modellerinin oluşumuna zemin hazırlamıştır.

Bu modern yönetim modellerinden bir tanesi de, “Stratejik Yönetim”dir.

Stratejik yönetim yaklaşımı, sürekli değişen dış çevre ile uyum içerisinde çalışan, büyüme ve gelişmeye açık, gelecek yönelimli, uzun vadeli bir bakış açısını gerektiren ancak, çevredeki değişimlere anında cevap verecek biçimde esnek yapılı, birbirleriyle sürekli etkileşim ve bağımlılık içinde elemanlardan oluşan açık bir sistem, örgütsel diğer ve inançlara önem veren, biçimsellikten çok başarıları ödüllendiren, katılımcı, araştırmacı ve yenilikçi, risk, belirsizlik ortamlarında rekabet ve işletme yönetimini kapsayan bir yaklaşımdır.

Geleneksel yönetim faaliyetlerinin planlanmasına ve kontroluna yardımcı olan bugünkü yönetim muhasebesi, stratejik yönetime yararlı olacak bilgileri sağlayamamaktadır. Zira değişimi yönetimi olan stratejik yönetim, işletme işlevlerinde de yine aynı yönelimli bir takım değişiklikleri gerektirir.

Stratejik yönetim muhasebesi, ekonomik, teknolojik, sosyal, siyasal (yasal düzenlemeler) gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkilerini, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatlar, Pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri ve ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlamaktadır.

Bu bilgiler özellikle, işletmenin dış çevresindeki değişmelerin işletme üzerindeki etkilerini belirlemeye ve stratejilerin oluşturulmasına, uygulanmasına ve seçilen stratejilerle uygulama sonuçlarının kontrolüne değerlendirilmesine yöneliktir. Bu amaçla stratejik yönetim muhasebesi, uzun vadeli stratejik planların hazırlanmasında ve kontrolünde stratejik yönetime yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır.

Çalışmamız, yeni bir muhasebe türü olan stratejik yönetim muhasebesinin stratejik yönetime sağlayacağı bilgilerin belirlenmesini, üretilebilmesini ve değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

GİRİŞ

İletişim teknolojisindeki hızlı değişim, Doğu Avrupa Ülkeleri ile Sovyetler Birliği'nden ayrılan bağımsız devletlerin serbest Pazar ekonomilerini benimsemesi, sürekli değişen bir çevrede yaşayan ve daha güçlü rekabet koşullarında faaliyetlerde bulunmalarını gerektirmektedir.

Bir yandan küreselleşen pazarlar olgusu bir yandan da ülke içindeki, ekonomik, teknolojik, yasal mevzuattaki, sosyal ve politik değişmeler, özellikle pazarda ve Pazar yapısındaki değişmeler, işletmeleri hayati ölçüde etkilemektedir. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için bu çevre koşullarını sürekli izlemeleri ve diğer işletmelere nazaran rekabet üstünlüklerini artırma zorunlulukları bulunmaktadır.

Günümüzde çok sık değişen çevre koşulları ve işletmelerin içinde bulunduğu rekabet ortamları, klasik yönetim modelleriyle işletmelerine amaçlarına ulaşmasına olanak tanımamaktadır. Sonuçta klasik yönetim yaklaşımları geliştirilmiştir. Bunlardan bir tanesi de stratejik yönetimdir.

Stratejik yönetim yaklaşımı, sürekli değişen dış çevre ile uyum içerisinde çalışan, büyüme ve gelişmeye açık, gelecek yönelimli, uzun vadeli bir bakış açısını gerektiren ancak, çevredeki değişmelere anında cevap verecek biçimde esnek yapılı, birbirleriyle sürekli etkileşim ve bağımlılık içinde elemanlardan oluşan açık bir sistem, örgütsel diğer ve inançlara önem veren, biçimsellikten çok başarıları ödüllendiren, katılımcı, araştırmacı ve yenilikçi, risk, belirsizlik ortamlarında rekabet ve işletme yönetimini kapsayan bir yaklaşımdır.

Geleneksel yönetim faaliyetlerinin planlanmasına ve kontrolüne yardımcı olan bugünkü yönetim muhasebesi, stratejik yönetime yararlı olacak bilgileri sağlamamaktadır. Zira değişimi yönetimi olan stratejik yönetim, işletme işlevlerinde de yine aynı yönelimli bir takım değişiklikleri gerektirir.

Stratejik yönetim muhasebesi, ekonomik, teknolojik, sosyal, siyasal (yasal düzenlemeler) gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkilerini, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatlar, Pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri ve ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlamaktadır.

Bu bilgiler özellikle, işletmenin dış çevresindeki değişmelerin işletme üzerindeki etkilerini belirlemeye ve stratejilerin oluşturulmasına, uygulanmasına ve seçilen stratejilerle uygulama sonuçlarının kontrolüne değerlendirilmesine yöneliktir. Bu amaçla stratejik yönetim muhasebesi, uzun vadeli stratejik planların hazırlanmasında ve kontrolünde stratejik yönetime yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır.

Çalışmamız, yeni bir muhasebe türü olan stratejik yönetim muhasebesinin stratejik yönetime sağlayacağı bilgilerin belirlenmesini, üretilebilmesini ve değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

Bu amaçla birinci bölümde, “Strateji kavramı, Gerekçeleri, Bağlantılı olduğu kavram ve konularla ile strateji Geliştirme Süreci” ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, “Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci” ortaya konmuştur. Bu bölümde stratejik Yönetim Muhasebesinin temel işlevleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde, Geleneksel Muhasebe ile Stratejik Yönetim Muhasebesi işlevleri karşılaştırılarak aradaki farklılıklar ortaya konmuştur.

I- STRATEJİ KAVRAMI, GEREKÇELERİ, BAĞLANTILI OLDUĞU KAVRAM VE KONULARLA İLE STRATEJİ GELİŞTİRME SÜRECİ

A-Etimolojik Değerlendirme

Dilbilimsel bakımından strateji kavramının kökeni oldukça eskidir ve iki kaynağa dayandığı ifade edilmektedir. Bunlardan biri; Latince yol, çizgi ya da yatak anlamına gelen stratum kavramlarıyla ikincisi ise, eski Yunanlı General Strategos’ un adıyla ilgilidir. Bu generalın sanatını ve bilgisini belirtmek için kullanılmıştır. Türkçede strateji, sürme, gönderme, götürme ve gütmeye anlamlarında kullanılmaktadır. Strateji bilimsel bir dağılım olarak gelişmesini askeri alanda taşıdığı öneme borçludur. Savunma ve hücum yönünden askeri amaçları etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirebilme tarih boyunca orduların gerçekleştirebilme tarih boyunca orduların stratejik gücünün göstergesi olmuştur.

B-Askeri Bir Kavram Olarak Strateji

Askeri anlamda strateji bir savaşta orduların girişecekleri hareketlerin ve operasyonların tasarlanması ve yönetilmesi sanatıdır. Bu bağlamda strateji genel bir harp planıdır.

Askeri stratejide amaç genellikle zaferdir. Zafere ulaşmak için önce ordunun kendi iç yapısal dokusunun analiz edilmesi diğer bir deyişle kuvvetli ve zayıf yönlerinin belirlenmesi, sonra da düşman kuvvetlerinin durumunu, istihbarat bilgileri ışığında analiz etmek gerekir. Ayrıca; eldeki silahların miktarı ve kalitesi ile savaş alanı hakkındaki her türlü (ısı, hava durumu, arazinin yapısı vb.) bilgi derecesi de önemli rol oynamaktadır.

Bütün bu iç ve dış faktörlerin analizi sonucu, savaş kuvvetlerini düşman karşısında üstün bir duruma geçirmek için gerekli araç ve gereç dağılımını yapmalı kuvvetleri önemli noktalara yerleştirmeli ve mümkünse düşmanın zayıf olarak bilinen yönlerinde gerekli eylemler yürütülmelidir. Bu bağlamda, strateji zafere ulaşmak amacıyla tasarlanan ve yürütülen bir eylem planıdır.

Genel kabul görmüş askeri strateji ilkelerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- i) Güçlü olma,
- ii) Güçleri, kuvvetli olunan nokta etrafında birleştirerek, düşmanı zayıf olduğu noktadan çökertmek,
- iii) Amaç-araċ uygunluğu
- iv) Esneklik, uysallık ve ihtiyat,
- v) Güçlerin ekonomisi ya da etkin bir şekilde kullanılması
- vi) Ateş ile hareketi birleştirme,
- vii) Kayıp vermeksizin geri çekilmeyi bilme.

C-Ekonomik ve Yönetisel Bir Kavram Olarak Strateji

Strateji iş dünyası sözlüğünde 20.yüzyılın ilk yarısında doğru yer almaya başlamıştır. Bu tarihe kadar bazı eserlerde strateji deyimine rastlanmıssa da asıl ekonomik anlamıyla ilk defa açık şekilde izahı, iki iktisatçı ve aynı zamanda matematikçi olan Neumann ve Morgenstern tarafından yapılmıştır. Düşünürler burada stratejiyi kişi ekonomisi açısından ele almakta, kişisel faydasını maksimum kılmaya çalışan iki oyuncunun rasyonel davranışlarını biçimsel ve sistematik bir şekilde açıklamaktadırlar.

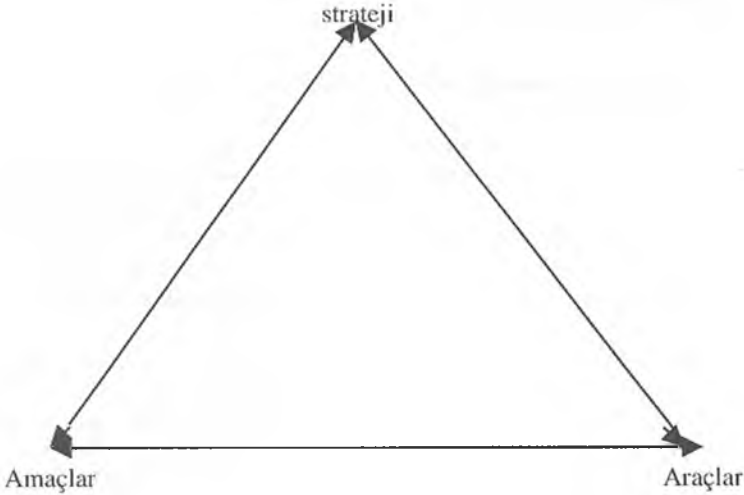
Burada strateji, mikro ekonomi açısından ele alınıp faydaların maksimuma çıkarmak isteyen iki oyuncunun rakiplerinin davranışlarını olasılık hesaplarına dayanarak matematiksel açıdan değerleyip bir seri karar almaları anlamında kullanılmıştır. Oyun tam belirlilik koşulları altında oynanmaktadır. Yani her oyuncu rakibinin mümkün olan bütün davranışlarının kendi fayda fonksiyonu üzerindeki etkilerini bilerek kendisini ona göre hazırlayabilmektedir. Ekonomik ve sosyal olaylarda bu varsayım geçerli olmadığından sarfedilen birçok çabalara rağmen oyun teorisi doğrudan ve uygulamalar ve özellikle ekonomik programlamalar üzerindeki dolaylı etkileri küçümsenmeyecek ölçüdedir.

Günümüzde strateji seçimi işletmenin çevresiyle olan karşılıklı ilişkilerinin, çevreye karşı gösterdiği tepkilerinin, iç organizasyonunun ve personelinin davranışlarıyla ilgi değişkenlerin etkisi dikkate alınarak yapılmaktadır. Niceliksel araçlarla optimal seçiş hesapları, ancak sınırlı değişkenli durumlarda, strateji seçimine yardımcı bir araç olarak kullanılabilir.

Bu çerçevede işletme yönetiminde strateji, işletmenin iç ve dış çevre dinamiklerinin karşılıklı ilişki ve değişimleri ortaya koyarak “değişimi” yakalamayı hedefleyen bir yönetim anlayışıdır. Bu bağlamda yönetim, kaynak edinme ve kullanımına yönelik işletme kararları ile stratejik kararlarda yardımcı olacak güncel, öz ve işlenmiş bilgiyi sürekli gereksinme duyarlar. Böylece stratejinin, askerlikte olduğu gibi, amaçlara ulaşmak için eldeki kaynakların en iyi şekilde kullanarak uzun dönemli açık genel bir işletme planı yapmak olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu anlamda strateji diyalektik bir özelliğe sahiptir. Başka bir deyişle, önceden, saptanmış amaçlarla , onlara yardımcı olacak araçların karşılıklı etki ve tepkilerini içermektedir. Araçlar amaçlara hizmet emekle beraber, onların tayin edilmesine de yardımcı olmaktadır. Araçlar yanında stratejinin işletme projelerine veya amaçlarına zıt gelen düşmanca bir çerçeve de karşı çıkmak zorunda olduğunu ifade edebiliriz.

Bu yönleri ile strateji işletmeyi sıkıca güçlük ve karışıklıkları ortadan kaldırarak, ona faaliyet serbestisi sağlayan ve amaçlarının seçimine sıkıca bağlı olan düşünsel bir değer sistemidir. Bazı düşünürler stratejiyi “bir işletmenin uzun dönemli temel amaçlarının saptanması ve bu amaçlara ulaşabilmek için gerekli kaynakların tahsis edilerek onların kullanımında kabul edilen yollar” olarak tanımlayarak, amaçların belirlenmesini de stratejinin içine dahil etmektedirler. Bu yüzden amaçsız stratejiden bahsetmek anlamsız olmaktadır. Amaçlar, araçlar ve strateji arasındaki diyalektik ilişkiyi şekil 1.1’de görüldüğü gibi ifade edebiliriz.



Şekil 1.1: Strateji Amaçlar ve Araçlar Arası İlişkiler

Buraya kadar olan açıklamalarımızı özetlersek; rekabete dayanan ekonomik bir ortamda strateji, herşeyden önce, yeniliği, ilerlemeyi ve işletmenin devamlı olarak çevreye uyumunu veya çevre ile karşılıklı etkileşim içinde olmasını sağlayarak meydana gelen değişiklikleri kontrol altına alan yönetsel bir araçtır. Stratejik faaliyet için belirli miktarda kaynakların el altında bulundurulması çevredeki değişiklikler karşısında bu kaynaklara bakılarak kararlar verilmesi gerekir. Alınan bu kararlar ve seçimler işletmenin ilgi ve iradeye dayanan dinamik ve ilerici bir yönetim içinde çalışmasını sağlayacak, geleceğin uzun vadeli değişimlerini öngörerek sistematik bir şekilde düzenlenmesini temin edecektir. Böylece işletme hayatında kadere veya şansa bırakılan hususlar azaltılmış veya kontrol altına alınmış olacaktır.

Yönetsel stratejinin genel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

i-Strateji, bir analiz etme sanatıdır. Bu san'at bir düşünme yöntemi ve açık bir sistemde faktörlerarası mantık ilkeleri ve ilişkileri üzerine kurulmuş, karar verme ve kararlar içindeki engellerin kaldırılmasıyla ilgilidir.

ii-Strateji amaçlara bağlı bir unsurdur. Bir işletmenin stratejisi o işletmenin genel amaçlarına hizmet eder, ve güçlerin bu amaçlar etrafında toplanmasına sağlar.

iii-Strateji işletmenin çevresiyle diyalektik ilişkilerini düzenler. Ekonomik, teknolojik, politik ve sosyal bakımdan çevresel değişimlerin kavranmasına, işletme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesine ve olumlu etkilerin de zamanında farkına varılarak onlardan yararlanma fırsatına olanak verir.

iv-Strateji devamlı olarak tekrarlanan işlerine aksine uzak geleceğe bağlı bir düzeni ilgilendirir. Stratejik seçimler, işletmenin uzun sürede izleyeceği politikalarla ilgili olduğu için monoton karar ve işlerden kesinlikle ayrılır.

v-Strateji işletmenin bütün finansal ve beşeri kaynaklarını uyuşum içinde yöneten ve faaliyete geçiren bir unsurdur. Böylece strateji işletmenin günlük hayatı içinde cereyan eden olayların ve alınan kararların yön verici ve pusulası da olmaktadır. Yönetmek anlaşmazlıkları ortadan kaldırmaktadır. Doğaldır ki, strateji yönetimin gerekliliğini ortadan kaldırmamak, aksine oyunun kurallarını belirlemede, belirsizliği azaltmakta ve izlenecek yolları ve kaideleri açıklığa kavuşturmaktadır.

vi-Strateji karmaşık ve dinamik bir çevrede işletmenin faaliyet sahalarını belirler. İşletmenin mevcut kaynaklarından nasıl yararlanılacağını ve uzun süre içindeki dağılımının kesin dökümünü ve takvimini içerir. Bu dağılım, bir pazarda, bir sanayi kolunda veya bir ekonomik faaliyette rakip güçleri ortadan kaldırmak için olasılığa dayanan olayları lehte esaslar üzerine kurmak için ayrıntılandırılmış bir öngörüdür.

vii-Strateji karmaşık ve dinamik bir organizasyonda beşeri unsuru (çalışanları) cesaretlendirme ve harekete geçirme aracıdır. Şu hale göre strateji güdüleyici bir faktördür. Kişiler belirsizlik ortamında daha karamsar bir şekilde hareket ederler. Halbuki onlara gelecek hakkında belirsizliği giderici (veya azaltıcı) bilgiler sunulduca ve gidilecek amaçları da kesin bir şekilde belirledikçe, çalışma hırsları ve cesaretleri de artacaktır. Böylece çalışanlar ve özellikle yöneticiler taktik faaliyetlerinin taslağını kolayca yapabilecekleri ve kişisel faaliyetlerinin genel amaçlara uygunluğunu kolayca belirlemiş olacaklardır.

D- Stratejinin Bağlantılı Olduğu Kavram ve Konular

Stratejinin etraflıca bir tanımını yaptıktan belli başlı özellikleri ve önemini açıkladıktan sonra, onunla sık sık anlam karışıklığı yapan birtakım kavramlardan ayrıldığı yönleri ile benzer taraflarını belirtmeyi yararlı buluyoruz. Bu kavramlardan belli başlıcaları yönetim literatüründe sık sık kullanılan amaç, hedef, misyon, politika, program, yöntem ve plandır.

Amaç-Hedef ve Strateji

Amaç, bir işletmenin gelecekte ulaşmayı düşündüğü durumu ifade eder. Amaç belirleme, stratejik yönetim sürecinin başlangıcından önce gelen bir aşamadır. Amaçlar, işletme kaynaklarını gelecekte erişilen durumu gerçekleştirmek üzere düzenlenmesine, yani strateji oluşumuna temel teşkil eder, strateji ve misyon amaçlarının gerçekleştirilmesine bir araç konumundadırlar.

Amaçlar, işletmenin erişmeye çalıştığı uzun dönemli genel sonuçlar olarak tanımlanabilir. Hedefler ise amaçlara erişmek için gerekli olan kısa dönemli aşama durumlarını oluşturur. Hedeflerin bir diğer özelliği ise daha açık ve ölçülebilir ol-

malarıdır. Amaçlar işletmenin strateji veya planlarına yol gösteren bir unsur oldukları gibi, hedeflerin oluşmasına da temel teşkil ederler.

İşletmenin sosyal bir kuruluş olarak temel varlık nedeni amaçlara ulaşmak için bir araç olduğudur. İşletmenin de bu amaçlara göre kendi durumunu belirlemesi gerekir, yani amaçlar ortadan kalkarsa bu amaçların ortadan kalkarsa bu amaçların gerçekleşmesinde araç rolü oynayan işletme de, strateji de, misyon da kalkar. Çevre zamanı içinde nitelik ve nicelik bakımından değişikliğe uğrarsa işletme de kendisini yenilemeli ve amaçlarını misyon ve stratejilerini değiştirmek suretiyle buna ayak uydurmalıdır.

Amaçlar ikiye ayrılmaktadırlar. Kısa dönemli olanlar genellikle 1-2 yıllık, uzun dönemli amaçlar ise 3-5 yıllık dönemlerde maksatlarına ulaşmayı denerler. Bunlar arasında iki önemli fark vardır. Birincisi şüphesiz olarak yapılan süreçten gelen zaman farkı, ikincisi kısa dönemliler, daha ayrıntılı olarak neyin, nasıl, ne sürede, kim tarafından yapılacağını gösteren program ve bütçe ile ilgilidir. Hangilerinin kısa dönemli, hangilerinin uzun dönemli olacağını işletmenin stratejistleri kararlaştırır.

Bir işletme ve örgütün çalışanları da ayrı ayrı amaçlara sahiptirler. İşletme sistemi içinde herkesin ayrı ayrı kendi amacını gerçekleştirilmesi söz konusu olmaz. Kişisel amaçlarını gerçekleştirebilmesi için örgütü oluşturan tüm üyelerin mutabık kalacağı ortak örgütsel amaçların geliştirilmesi gerekir. Bu açıklamalar ışığında işletmeyi çeşitli grup ya da kişilerin amaçlarının bir koalisyonu olarak görebiliriz. Koalisyon özelliğinin yanı sıra amaçlar politikaların saptanmasında, kaynaklar seçiminde, programların hazırlanmasında işletmenin yöneticilerine yol gösterici niteliklere ve fonksiyonlara da sahiptirler. İşletme, birbirleriyle çelişen amaçların değerlendirildiği genel amaçlar sistemi olarak algılanabilir.

İşletmelerde tepe yönetimi tarafından belirlenmiş amaçların herkes tarafından benimsenebilmesi ve başarıyla gerçekleştirilebilmesi için, belirli ölçütlere göre dengeler gözetilerek oluşturulması önemlidir.

Yol gösterici ve gerçekçi amaçların oluşturulması için gereken başka ilkeler şunlardır:

-Amaçlar açık ve seçik olmalıdır.

Açık seçik amaçlar tam olarak neyin, kim tarafından, ne kadar sürede yapılması gerektiğini ortaya koyar. Yöneticiler arasında yanlış yorumları ve karışıklığı önler ve bütün örgüt üyelerinin onlardan ne beklediğini bilip öğrenmelerine yardım eder. Uzun vadeli ve üst hiyerarşik düzeyler için belirlenen amaçlar daha genel ifadeler olacaktır. Aşağı düzeylerde amaçlar daha açık seçik, özgün ve somut olurlar.

-Amaçlar gerçekçi ve çekici düzeyde olmalıdır.

Amaçlar yeterli derecede gerçekçi ve cazip olmalı ve çalışanları güdülemelidir. Amaçlar gerçekçi değilse personel hayal kırıklığına uğrayıp bunları önemsemeyebilir. Amaçlar çalışanlar için kolay erişebilecek cinsten olmamalı, heyecan yaratmalıdır.

-Amaçlar esnek olmalıdır

Amaçlar çevresel değişmelerle gerçekçiliğini ve güncelliğini yitirebilir. Çevrede beklenmeyen değişikliklere, özellikle tehlike ve fırsatların ortaya çıkardığı sorunlara uymak amacı ile amaçların gözden geçirilmesi gerekli değişikliklerin yapılması sağlanmalıdır. Bu takdirde amaçlara ulaşmada araç olan stratejilerde de gerekli değişiklikler yapılacaktır.

-Amaçlar ölçülebilir olmalıdır

Amaçlar somut ve sayılarla ifade edilebilir olmalıdır. Sayılarla ifade edilebilmenin en önemli yararı ne iş istendiğinin net olarak anlaşılmasıdır. Bununla kişiler kendilerinden beklenen hususları somut biçimde öğrenirler.

-Kısa ve uzun dönemde erişilecek amaçları birbirinden ayırmalıdır

Uzun dönemli amaçlar örgütün misyonunu ve 3-5 yılda ulaşılacak istenen durumları açıklar. Orta ve kısa dönemli amaçlar ise 3 yıldan daha az yıllık aylık, haftalık erişilebilecek hedeflerle ilgilidirler ve hedefler amaçların gerçekleşmesine uzun dönemde yardımcı olurlar.

-Amaçlar uygulayıcılar tarafından benimsenmelidir.

Amaçlar, personele iyice açıklanmalı ve onlar tarafından kabul edilmesine çaba sarfedilmelidir. Bu nedenle, amaçlar personele açıklanmalı, tereddütler giderilmeli, onların cesaret ve arzuları artırılmalıdır.

-Amaçlar motive edici olmalıdır.

Personel, amaçlara erişildiği takdirde kendilerini sunulacak maddi ve manevi teşvik araçlarının neler olacağını bilirse, çaba ve enerjileri daha da artırılabilir.

-Amaçlar her düzeyde birbirleriyle uyumlu olmalıdır.

Gerek genel amaçlarla bölüm ve kısım amaçları dikey olarak birbirleriyle, gerekse yatay olarak bölüm ve kısım amaçlarının kendi düzeylerinde birbirleriyle uyumlu olması, örgütsel işbirliği, çabalarda uyum ve sinerjik etkileri artırıcı bir durum ortaya çıkar. Aksi halde, çatışma ve anlaşmazlıkların kaynağı olur. Strateji başarı ile uygulanamaz.

ii-Misyon ve Strateji

Örgütlerin varlık nedenlerini açıklamak veya işletmelerin kendilerini ne tür bir işletme olarak görmek istedikleri hususuna misyon adı verilir. Misyon işletmenin hangi mal veya hizmet sektörünü seçtiği ya da hangi iş kolunda, temel ürün veya hizmetlerin neler olacağını, tüketici ve Pazar ihtiyaçların, teknoloji gereksinimini veya tüm bu konuların birlikte ifade edilmesidir.

Misyon açıklamalarının nasıl olması gerektiği konusunda kesin bir standart biçim olmamakla beraber birçok örgütte aşağıdaki ifadesini bulan misyon tanımı ve açıklamalarının olduğunu görebilmekteyiz:

- İşletmenin ürettiği temel mal veya hizmetlerin neler olduğu,
- İşletmenin hangi müşteri kitlesi veya pazara hitap ettiği (hedef pazarı)
- İşletmenin kullandığı temel teknolojilerin neler olduğu,
- İşletmenin genel iş yapma felsefesi,
- İşletmenin kendini nasıl gördüğü.

Görüldüğü gibi misyon stratejinin açıklanmasından önce yani örgütsel kaynakların tahsisinden önce belirlenmesi gerekir bir konudur. Böylece işletme neyi yapacağını, topluma ne gibi bir katkıda bulunarak onun bağrında yaşama ve gelişme imkanı elde edeceğini belirlemektedir. Strateji ise kaynakları misyon doğrultusunda nerelere, ne miktarlarda dağıtacağını gösteren daha somut bir kavramdır.

- Bir örgütün misyona sahip olmasının birçok önemli işlevi vardır.
- Bütün yönetici ve personelin benzer amacın gerçekleştirilmesi için birarada olmasını sağlar.
- Tüm örgütsel güçleri biraraya toplar, motivasyonu sağlar.
- Örgütün akılcı kaynaklar bulmasına yardımcı olur, stratejinin belirlenerek bunların tahsisine yardımcı olur.
- Örgütün sorumluluğu ve yöneticilerin iş sorumluluğunu anlamasına yardımcı olur.
- Örgütsel amaçların ve stratejilerin belirlenmesini kolaylaştırır.

iii- Strateji ve Politika

İşletme literatüründe birbirleriyle karıştırılan terimler strateji ve politika kavramlarıdır. Çünkü bu iki terimi birbirinden kesinlikle ayırtmaya olanak yoktur. Politika yol gösterme ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak için izlenen yol veya genel plandır. Bu bakımdan uygulamalara ilgili ilkeler dizisini ve kurallar toplamını meydana getirir. İlke ve kurallar ise yoruma imkan tanımadıkları için oldukça katı ve verilmiş durumlara uygulanabilecek pratik çarelerdir. Bu açıdan politika ileride açıklayacağımız taktiğe daha çok yaklaşır ve bölüm planlarının içinde yer alır.

Politika, bir kere belirlendikten sonra sık sık değişmez; örneğin fazla mesai veya hastalık hallerinde personele uygulanan ücret politikası aşağıdan yukarıya herkese aynen uygulanır ve her ayrı olay için özel bir kararı gerekli kılmaz.

Bazı düşünürlerin amaç tayini stratejinin belirlenmesine dahil ettiklerini daha önce belirtmiştik. Strateji bir işletmenin amaçlarını ve politik yönelmelerinin toplamını oluşturur politika ise saptanmış amaçlara ulaşma yolları olarak belirlenir.

Her ne kadar bu açıklamalar sonucunda kesin bir ayırımında birleşme olanağı bulunamamışsa da, strateji politikanın üzerinde daha ziyade tasarlama ve ileriye öngörme veya sezme ile ilgili bir kavramdır. Halbuki politika daha özel durumlar için meydana getirilmiş uygulamalara daha yakın olan birtakım ilke, kural ve emirlerden meydana gelen kararlardan oluşur. Politikanın stratejiye en benzer özelliklerinden biri, her ikisinin de uzun süre için saptanmış olmalarıdır. Fakat politikadaki esneklik stratejiye nazaran daha azdır. Çünkü stratejiyi belirten çevre, onun içerdiği temel kararlarında değiştirilmesine neden teşkil eder. Politika ve strateji amaca bağ-

lılıkları yönünden birbirlerine çok benzerler, ancak strateji amaçla daha yakından ilgilidir. Stratejik faaliyetlerdeki bütün güçlerin amaca yönlendirilmesi şeklindedir. Halbuki politikada bu bağlılık daha gevşektir. Toplam politik uygulamalar amaca yönelmiş olsada, her politika uygulamayı işletmenin genel amaçlarını gerçekleştirme ile izah etmek olanaklı değildir.

iv-Strateji ve Taktik

Taktik, usul ve teknik bakımdan stratejiden daha ayrıntılıdır. Stratejinin amaçlara ulaşmak için eldeki güçlerin veya kaynakların dağıtım planı olduğunu biliyoruz. Taktik, bu yerleştirilen güçlerin harekete geçirilmesi yani uygulanması ile ilgilidir. Olaylar yaşanırken veya cereyan ederken meydana gelecek durumları önceden göreyerek uygulama alternatifleri ve ayrıntıları hazırlanır.

Bazı hallerde taktik uygulamalar esnasında saptanabilir. Bu yüzden taktik de aslında strateji gibi amaca hizmet eden bir araç olmasına rağmen özel, kısa fikir ve hareketlerden oluştuğuna göre bazen çok kısa sürede genel strateji düşüncesine aykırı düşebilir. Örneğin savaşta karşı orduyu ortadan kaldırmak stratejisi içinde düzene konulmuş bir ordunun taktik gereği ani olarak geri çekilmesi veya kısmi bir yörede güçlerini artırıyormuş gibi göstermesi aslında stratejinin uygulamasına ilişkin bir manevradır. Taktikler aslında, stratejinin gerçekleşmesine yardımcı ayrıntılar ve hatta programlardır. Bu yüzden, taktik programa benzemektedir. Her stratejiyi uygulamaya koyacak mutlak birtakım taktikler gereklidir. Bu yüzden taktik stratejiyi gerçekleştiren bir araç, onun vazgeçilmez bir devamıdır.

v-Strateji Program ve Bütçe

Program, süreleri belirlemek, ayrıntılı faaliyetlerin uygulanacakları yer ve zamanları ve bunların kimler tarafından nasıl yapılacağını saptamaktır. Program tam belirlilik hallerini ve çok kısmi riskleri içermektedir. Bir olayın en ince ayrıntılarını yer, zaman, şahıs ve usul göstererek belirlemektedir. Kısa süre ile ilgilidir. Programların esneklik özelliği çok azdır; bu yüzden de kati niteliktedir. Bütçe ise, programda belirlenmiş her faaliyetin neden olacağı giderler ile bazı faaliyetlerden sağlanacak gelirlerin rakamsal ve nakti ifadelerinden oluşan öngörüdür. Her faaliyet programının bir bütçesi mevcuttur.

vi-Strateji ve Yöntem

Yöntem kullanılış özelliği açısından politikaya benzer, politika ve strateji geniş bir alan ya da temel bir sorunu ele almasına karşılık, yöntem normal olarak politikanın veya stratejinin uygulanış şekli ile ilgilidir. Bu bakımdan strateji ve politika kapsam bakımından yöntemden daha geniştir. Her üç kavramın müşterek yönleri sürekli ve uzun süreli seçimlerden olmalarıdır. Yöntem ile programın birbirlerine benzer yönleri, uygulamaya daha yakın olmaları ve bir işi veya bir işlemi ilgilendimeleridir. Yapılan her iş ve işlem için kullanılan bir yöntem mevcuttur. Bu açıdan bakılırsa, strateji planlaması, yaparken bir takım niteliksel ve niceliksel yöntemlerden yararlanır. Politik uygulamaları da birtakım yöntemlerin bileşiminden oluşur.

Şu halde; belirli amaçlar için yapılan her faaliyet alanında çeşitli derecelerde yöntemler uygulanabilir. Önemli hususlardan biri de, yöntemin özellikle stratejiye nazaran standartlaştırılma özelliğinin olmasıdır. Hatta uygulamalarda kullanılmak üzere standart yöntemler meydana getirilmiştir. O halde, yöntemler çeşitli sorunların çözümünde kullanılan usullerden ibarettir. Bu açıdan bakılırsa, stratejik planlama da bir sorun çözme yöntemidir.

vii-Strateji ve Plan

Birbirine karıştırılan iki kavramdan biri de strateji ve plandır. Daha önceki açıklamalardan da anlaşıldığı uzun süreli seçimler ve amaçlarla ilgilidir. Plan ise amaçlara ulaşmak için araçlar ve yolların kararlaştırılması ve kabaca neyi nasıl yapılacağına saptanmasıdır. Görüldüğü gibi plan kavramı genel olarak strateji, politika, yöntem ve program olarak izah ettiğimiz bütün kavramları kapsamına almaktadır. Çünkü plan işletmenin çevresiyle veya çevresel gelişmesiyle sıkı sıkıya ilgilidir. Bu yönü, onu stratejiye iyice yaklaştırır. Plan ayrıca rakamlandırılmış amaçların tespiti ve amaçlara ulaştıracak “amaç fonksiyonunun” maksimizasyonu ile ilgilidir. Doğal kaynaklar, finansal kaynaklar ile ilgili sınırlamalar başta olmak üzere Pazar koşulları ve ürün teknolojisi ile ilgili diğer dış değişkenler bu optimizasyon süreci içine dahil olmaktadır.

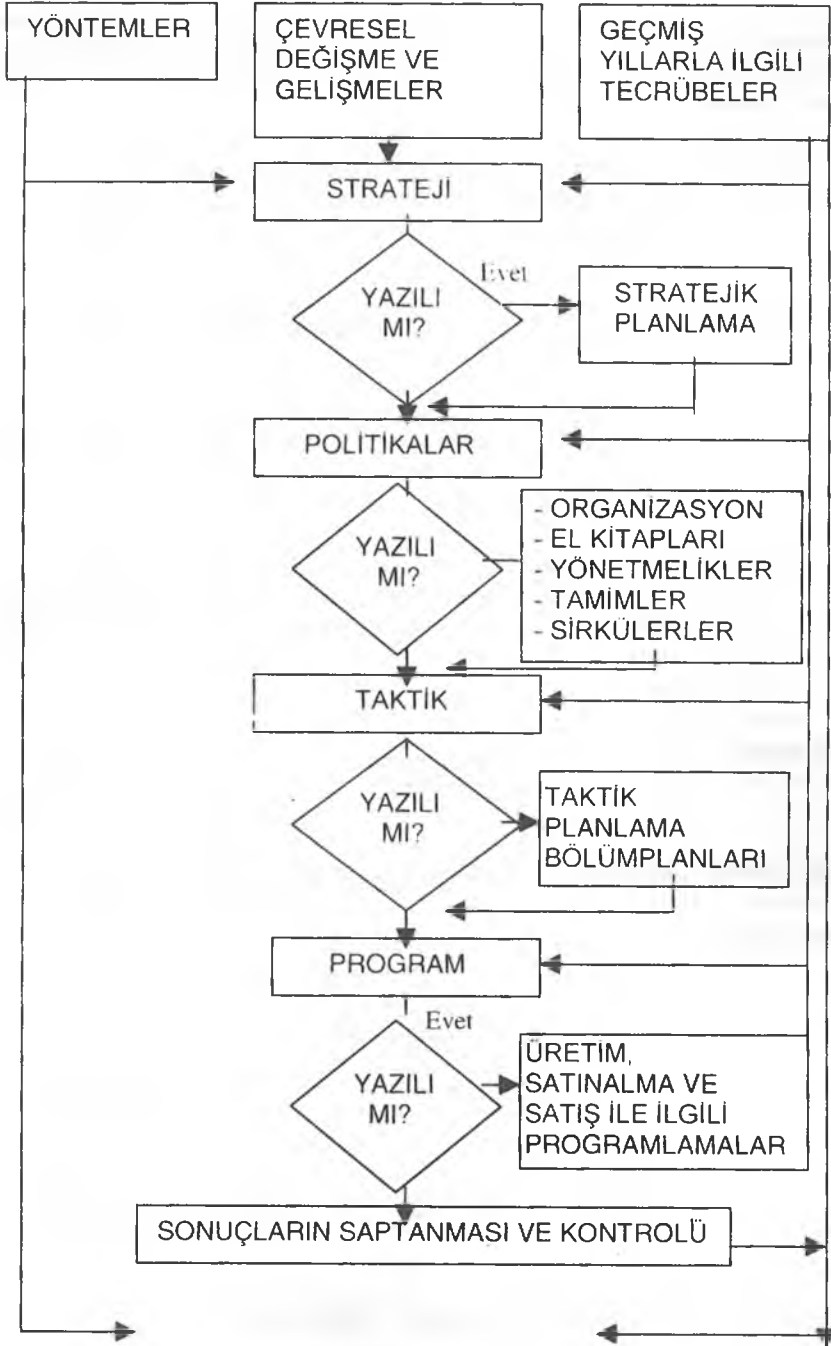
Yukarıda saymış olduğumuz değişkenlerle ilgili öngörülen hususlar kesin değil, fakat olasılığı dayanmaktadır. O halde, plan ile belirlenmiş amaçlara ulaşmak hiçbir zaman kesin değildir. Şu halde, planda da stratejide olduğu gibi bir risk ve belirsizlik derecesi mevcut bulunmaktadır.

Fakat tahminlerin gerçekleştirilmeleriyle ilgili belirsizlikler planda kabullenilen süre ile sıkı sıkıya ilgilidir. Yani bu belirsizlikler planın süresi azaldıkça doğru orantılı olarak azalmakta plan süresi uzatıldıkça artmaktadır. Öyleyse belirsizlik özelliği ve zaman süresi bakımından plan daha esnekler.

Uzun süreli plan periyodlarında strateji ile plan anlam birliğine ulaşmaktadır. Ancak planın süreleri çok çeşitli olduğundan, kısa ve orta süreli planlar stratejiden ayrılarak daha kesinlik ve belirlilik kazanmakta ve bu yönden politika, taktik ve programa benzemektedir. Ancak politika uzun süreli devamlı uygulamalarla ilgili bir kavram olduğuna göre bu yönüyle orta ve kısa süreli planlardan ayrılmaktadır.

Halbuki, strateji bazı hallerde yazı olmayabilir, bu takdirde genellikle yöneticilerin zihninde yerleşmiş bir kavram olacaktır. Buna karşılık yazılı hale getirilerek kesin bir hüviyet kazandırılan stratejilere stratejik planlama adını veriyoruz.

Şekil 1.2. de buraya kadar olan açıklamalarımızı içeren, yeni kavramlar arası ilişkiler gösterilmiştir.



Şekil 1.2.Kavramlar Arası İlişkiler

E-Stratejik İşletme Birimi

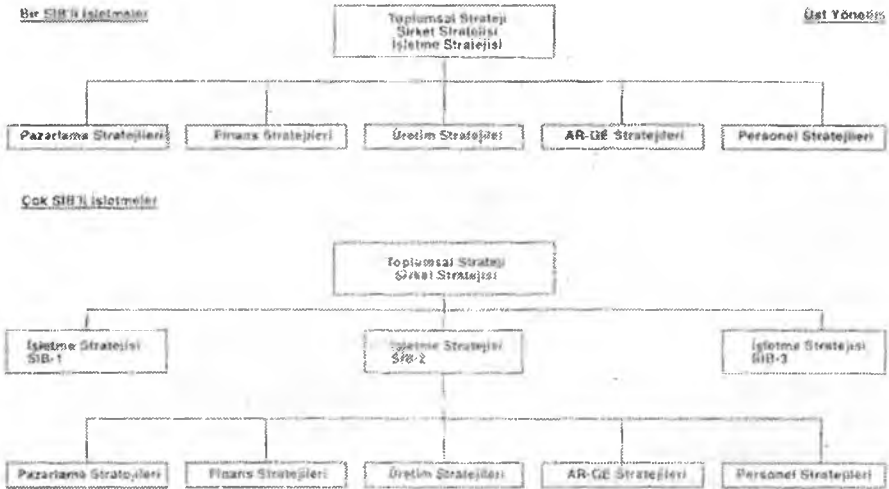
Stratejik işletme birimi (SİB), kendisine ait ayrı bir mamülü ya da hizmeti pazarı, rakipleri, sorumlu yöneticisi olan birbirinden ayrı bir örgüt birimidir. Başka bir deyişle, işletmenin bir bölümü, bir iş grubu ya da bir mamül gibi belirli değerler yaratan sorumluluk ya da kar merkezleridir.

Bazı işletmeler yalnız iş ya da bir mamül üretirken bazıları birden fazla iş ve mamül üretirler. Üretilen iş ve mamüller birbirinden ayırdedici özelliklere sahipse her bir iş ve mamül üretim faaliyetleri ve bunların yönetimi ayrı bir SİB altında değerlendirilir.

Bir çeşit mamul yada hizmet üreten işletmelerde, işletme bütün olarak stratejik işletme birimi sayılır.

Çeşitli mamul yada hizmet üreten işletmelerde, farklı üretim ve pazarlama özellikleri olan her mamul ayrı bir stratejik işletme birimi sayılır. Bunu örgüt şeması üzerinde görmek daha yararlı olacaktır. Şekil-1'de mamul üreten ve çok mamül üreten örgütlerin şemaları görülmektedir.

Her SİB, ayrı çevre analizlerini, amaçların belirlenmesini, stratejilerinin saptanmasını uygulanmasını ve kontrol edilmesini gerektirir. Kısaca, SİB'ler işletme ile ilgili bütün yönetim faaliyetlerini ve uygulamalarını kapsayan bağımsız işletme birimleridir.



Şekil-1.3: Örgütsel Yapı İçinde Stratejik İşletme Birimleri

F-Kritik Başarı Faktörleri

İşletmeler çok değişik dış ve iç faktörler tarafından etkilenirler. İşletmenin gelecekteki başarısını etkileyecek faktörler ve bunların önemi işletmenin niteliği ve özelliklerine, dış çevrenin yapısı ve özelliklerine de bağlıdır.

Bu faktörlerin özelliklerinin ve işletmeye olan etkilerinin tamamını araştırmak ve değerlendirmek, her işletme açısından gereksiz olmakla beraber, yanıltıcı da olabilir. İşletme üzerinde direkt ve önemli etkileri olan birkaç faktör araştırılması ve değerlendirilmesi, hem pratiklik, hem de zaman ve kaynak tasarrufu sağlar.

Bu nedenle, işletmeyi ve faaliyetlerini direkt ve önemli ölçüde etkileyen iç ve dış faktörlere “kritik başarı faktörleri” denir.

Stratejik yönetim sürecinin her aşamasında, yapılan araştırma ve değerlendirmeye bağlı olarak farklı kritik başarı faktörleri kullanılabilir.

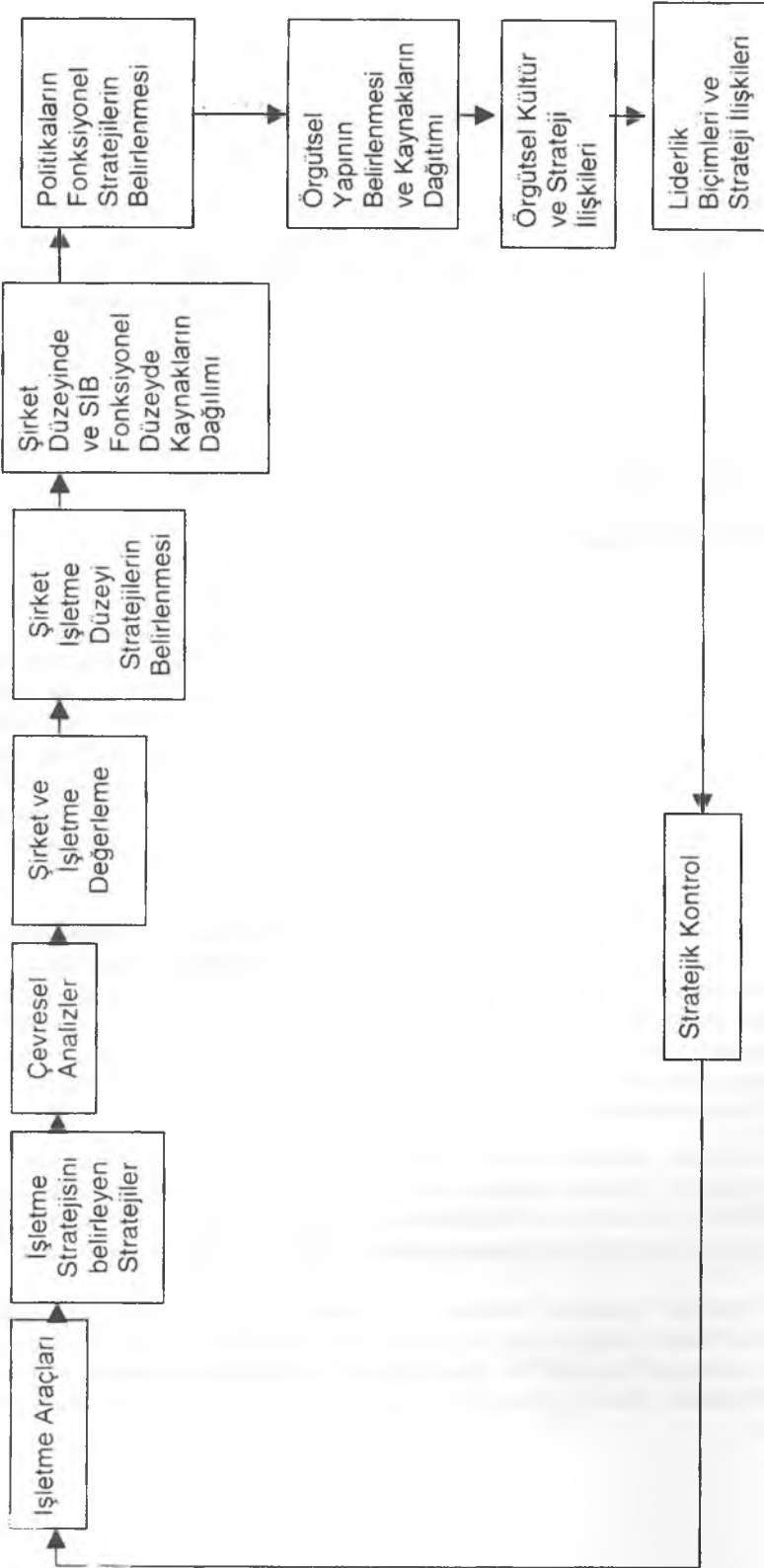
G-Stratejik Yönetim

Stratejik yönetim kavramı 1980 yılından bu yana işletme literatürüne girmiş bulunmaktadır. Bu kavram, strateji ve yönetim kelimelerinin bileşiminden türemiş bulunmaktadır. Stratejik yönetim ile stratejinin sadece planlama yönünün eksik kalacağını halbuki, stratejilerin uygulamaları ve ulaşılan sonuçların kontrol edilmesi konuları ile de ilgili olduğunu belirtmek amacıyla geliştirilmiştir. Bir tanım vermek gerekirse, stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirmeleri, uygulamadan önce amaçlara uygunluğu açısından bir kez daha gözden geçirme ve uygulama aşamasında örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyonel önlemleri almaya kapsayan ve işletme üst yönetimini ilgilendiren süreçler toplamıdır.

Stratejik yönetimin birinci aşaması stratejik planlamadır. Burada işletmenin yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve genel müdür yardımcıları, planlama yöneticisi ve planlama kurmayları ile işletmenin diğer danışmanlarından oluşan ve adına stratejistler dediğimiz bir grup üst düzey beyin takımı, işletmenin verilmiş amaçları doğrultusunda çevre analizi, işletme değerlemesi, alternatif stratejilerinin incelenmesi ve uygun stratejinin seçimi üzerinde çalışmaktadırlar. Bu çalışmalar ve seçim sonucu izlenecek strateji veya stratejiler belirlenmektedir.

Stratejik yönetimin ikinci safhası, politika oluşturma ve uygun yapı araştırma çabalarıdır. Burada planlanan stratejinin orta ve alt yönetim kademelerine benimsetilmesi, bu kademeler tarafından uygulamada izlenecek politikaların oluşturulması ve en uygun örgütsel yapının kurulması ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır.

Stratejik yönetimin üçüncü ve sonuncu aşaması ise, karşılaştırma, kontroldür. Burada seçilen stratejinin oluşturulan politikaları ve kurulacak örgütsel yapının, işletmenin amaçları ile uygunluğunun karşılaştırılarak kontrol edilmesine ilişkin olmaktadır. Şekil 1.4.'de stratejik yönetim süreleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.



Şekil 1.4 Stratejik Yönetim Süreçleri

Stratejik yönetim süreci, işletmenin misyon ve amaçlarını belirlenmesinden başlayarak, uygulama sonuçlarının kontrolüne ve değerlendirilmesine kadar süren geniş bir faaliyet ve kararlar zincirinden oluşur. Kontrol bilgilerinin tekrar yönetim sürecine dahil edilmesiyle, süreklilik arzeden dinamik bir yapıyı ifade eder.

Stratejik yönetim sürecini oluşturan faaliyetler ve kararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz. Aynı zamanda Şekil 1.5 bize sürecin işleyişi ve faaliyetlerin akışı konusunda genel bilgiler verecektir.

-Örgüt felsefesi ve misyonunun belirlenmesi,

-SWOT analizinin yapılması:İşletmenin fırsat ve tehlikeleriyle, kuvvetli ve zayıf yönlerinin belirlenmesi,

-Stratejik amaçların oluşturulması,

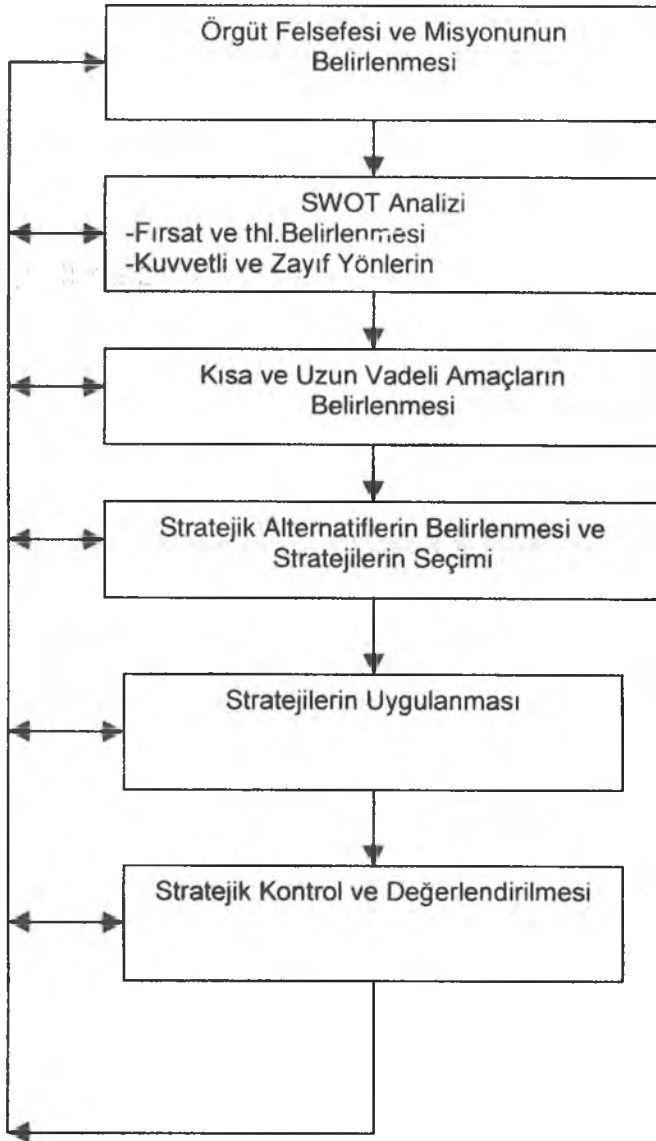
-Stratejik alternatiflerin analiz edilmesi ve stratejilerin seçilmesi

-Stratejilerin uygulanması

-Uygulama sonuçlarının ve kontrolü ve değerlendirilmesi stratejik yönetim sürecini oluşturan aşamalarıdır.

Yukarıda belirlenen stratejik yönetim sürecinin ilk dört aşaması, stratejik planlamayla ilgilidir ve stratejik planlama süreci olarak da isimlendirilirler. Stratejilerin uygulanması, kontrolü ve değerlendirilmesi aşamaları da stratejik uygulamayla ilgilidir.

Bu nedenle, stratejik yönetimin “stratejik planlama” ve “stratejik uygulama” olmak üzere iki boyutunun olduğunu söylemeliyiz.



Şekil –1.5 Stratejik Yönetim Süreci

Stratejinin bulunmadığı işletmelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılmazlar. Çünkü mali ve beşeri güçleri veya kaynakları ekonomik biçimde kullanacak derinliğine bir stratejik analiz yapılmamaktadır. İkincisi, uygun bir ürün- Pazar politikası yerine müşteri çoğaltma alanı geniş tutulacaktır. Belirlenmeyen bir strateji, amaçları saptayarak faaliyetlerinin ona göre düzenleyip yararlı görünen şansları arayacak yerde, onları farkına varmadan geçiştirecektir. Böyle işletmeler hiçbir zaman belli bir mal ve Pazar üzerinde rekabet avantajına sahip olmayan, optimist düşünceden yoksun kuruluşlardır. Üçüncüsü, önceden hiçbir hazırlık ve plan yapmadan kararlarını günlük bilgiler üzerine kurmuşlardır. Bu nedenle, piyasanın en önemsiz dalgalanmalarından ve tehlikelerinden de büyük ölçüde etkilenirler.

Stratejiye sahip olamamanın işletmeye getirdiği olumsuz sonuçları şu şekilde açıklayabiliriz:

- ❖ Stratejinin yokluğu işletmenin yapısından çevresinde kadar her yerde kendisini hissettirir. Böyle işletmeler nasıl araştırma ve analiz yapacaklarını bilemediklerinden pasif olarak kalırlar ve mücadeleleri de etkisiz olur. Bu ilk göze batan hususu teşkil eder.
- ❖ Stratejiden yoksun işletmelerin yöneticileri gerçekçi olmak yerine kişisel düşüncelerini ve aşırı tutkularını uygulama eğilimine girerler. Bazı çekingen kişiliğe sahip olan yöneticiler de zarar ve risklere aşırı değer biçerek, o işi kafi derecede denemeden veya ele almadan bırakırken, gözüpek kişiliğe sahip yöneticiler de maliyet ve risklerin önceden iyi bir hesabını yapmadan risklere düşünce-sizce atılarak işletmelerini tehlikeye sokarlar.
- ❖ Seyrek fırsatların ve gelecekte ele geçirilecek iyi şansların değerini ölçme kriterlerinden yoksun olunacağından ya zamansız yatırım yapma eğilimine giderler, ya da kısa süreli program ve bütçelerin etki ve baskıları nedeniyle yatırımdan vazgeçerek bu fırsatları boşuna harcarlar.
- ❖ Devresel değerlemelerin yokluğu nedeniyle işletme ürün hayat eğrisinin gelişimini takip etmeksizin ya ömrünü tamamlamış ürünlerin üretimine devam eder, ya da en verimli devresinde olan bazı ürünlerin üretimine kaynaklarını yatırıma bilgisinden ve güvenliğinden yoksun kalır.
- ❖ Sonuncu ve özellikle önemli olan bir konu da işletme ileride meydana gelecek bazı değişiklikleri bilemediği ya da göremediğinden, bu değişikliklere önceden hazırlanmış olamaz.

Strateji yokluğunun en büyük tehlikeleri özellikle endüstri işletmelerinde görülecektir. Çünkü stratejinin en önemli fonksiyonu üretim, pazarlama ve araştırma-geliştirme departmanları arasındaki ahengi kurmaktır. Stratejinin yokluğunda departman yöneticileri karşılıklı olarak birbirlerine karşı zıt bir tutum içinde buluncaklardır. Örneğin; pazarlama yöneticisi mevcut ürünlerin çeşidini artırma yönünden bol harcamalara giderken, araştırma-geliştirme departmanı şefi üretimin yeni baştan değişimini kendi başına hazırlama yolunu tutacak ve pazarın ihtiyaçları yönünden sorunu ele almayacaktır.

Holdingleer ve yatırım şirketleri portföy analizleri yapmadıkları takdirde amaçlarını gerçekleştirecek çekici yatırım alanlarını bulamazlar ve kaynaklarını verimsiz alanlara kanallıze edebilirler.

II-YÖNETİM MUHASEBESİNİN GELİŞİM SÜRECİ

A-Yönetim Muhasebesinde Değişim Gereği

Dünya genelinde yaşanan gelişmeleri yaratan ve yönlendiren temel eğilimler, çok büyük önem taşımaktadır. Bu önem, dünyanın temel bir dönüşüm sürecinden geçmiş olmasıyla ilgilidir.

Çok ayrıntıya girmeden, aşağıda özetle aktaracağımız temel eğilimler işletmeleri şekillendirmekte, dolayısıyla işletmelerin bir alt fonksiyonu olan muhasebe sisteminin de şekillenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu eğilimler:

i-Küreselleşme

En genel eğilim küreselleşmedir. Küreselleşme herşeyden önce dünya ölçüsünde düşünmek, yerel ve dünya ölçüsünde davranış dengeleri kurmaktır. Bir başka anlatımla globalleşme, telefonla ulaştığımız her yerdeki tüketicinin müşterimiz, üreticinin rakibimiz olduğu bilincine erişmeyi gerektirir.

Zihniyet olarak küresel düşünmenin somut yanı, üretimde ve ticaretle küresel olmaktır. Üreteceğimiz ürünler, dünyanın her yerindeki potansiyel müşterilerin satın alabileceği kalite ve maliyette olmak durumundadır.

Küreselleşmenin bir başka yanı da, çok farklı birikimlere sahip toplumların tek bir pazarda rekabet etmeleridir. Bu rekabette, buluş oranındaki artış temel eğilimlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

ii-Buluş Oranındaki Artış

Son yirmi yılda, Ar-Ge çalışmaları, savunma sanayiini destekleyen devlet kurumlarının, çok uluslu şirketlerin ya da çok büyük kuruluşların tekelinden çıkmıştır. Artık küçük ve orta boy işletmeler de kendi başlarına Ar-Ge çalışmaları yapmaktadır.

Ar-Ge çalışmalarında bağımsızlaşma süreci, "Buluş hızı"nı arttırmıştır. Bu nedenle üründe, üretim süreçlerinde ve pazarlama tekniklerinde yenilik yaratma çağımız rekabetinin odağına yerleşmiştir. Bir başka anlatımla, mevcut bilgilerin geliştirilmesi ve yeni bilgilerin hızlı bir biçimde üretilmesi, bilgiyi rekabet aracı haline getirmiştir. Bu nedenle güç, servetten bilgiye kaymıştır. Bir başka anlatımla, daha yüksek katma-değerli ürün üretebilmek için ürünlerin çinde bilgi yoğunlaştırılmasının önemi giderek artmaktadır.

Bilginin artması buluş oranının yükselmesi tek başına yeterli olduğu söylenemez. Bu süreç, buluşların ticari yaşama geçişindeki zamanın kısılması sonucunu da doğurmuştur.

iii-Buluşların Ticari Yaşama Geçiş Sürecinin Kısılması

Ortalama bir zaman ölçeğinde bakıldığında, buluşların ticari yaşama geçiş süresi geçmiş önlemlerle karşılaştırılmayacak kadar kısalmıştır. Bu nedenle, yenilik yaratma ve yan ürünlerde olağanüstü artışlar olmuş, özellikle Japonya gibi ülkeler ürün çeşitlerini hızlı biçimde arttırarak rekabet aracı olarak kullanmışlardır.

Buluş sayısındaki artış ve buluşların ticari yaşama geçiş süresinin kısılması, ister istemez ürün ömürlerini kısaltmıştır... Yani talepteki değişme hızı artmış, bu birçok eğilime kaynakları etmiştir.

iv-Ürün Ömürlerinin Kısılması

Buluşlarla ilgili gelişmeler ürün ömürlerini kısaltmıştır. Bu kısaltmanın kaynağı globalleşen dünyada, herhangi bir yeni ürünün kısa zamanda her yerde tüketici- ni elinin menzili altına sokulabilmesidir.

Yenilik, talebin hızla değişmesi sonucunu doğurmuştur. Bu gelişmenin zincirleme etkileri yaşanmaktadır. Bu etkinin en önemlisi yatırım anlayışındaki değişmedir.

v-Yatırımda Rekabet Edebilir Ömür

Buluş oranındaki artış buluşların ticari yaşama geçiş zamanının kısılması talepteki hızlı değişme yatırım anlayışında ciddi bir değişme yaratmıştır.

Daha önceki dönemlerde yatırımın geri dönüşü hesaplanırken, teknik ömür ve kullanılabilir ömür gibi teknik kavramlar bugün geçerliliğini yitirmiştir. Bunun yerine, hızlı değişmeyi içeren daha dialektik bir kavram ikame edilmiştir. Rekabet edebilir ömür.

Bugün yatırımların fizibilite hazırlıkları yapılırken, yer seçiminden teknik donanımına kadar her türlü karar arkası planlarda, bu yeni kavramlaştırmanın yönlendirici etkisi vardır.

vi-Üretim-hammadde İlişkilerindeki Değişiklik

Yakın geçmişe kadar, üretim arttıkça hammadde tüketiminin artacağı varsayımı benimsenirdi. Bugün petrol dışında tüm hammadde üretimleri göreceli olarak gerilediği halde, dünya üretimi artmaktadır. Bu da, yatırımların fizibilite çalışmalarını hazırlarken, hammadde faktörüne verilen değerleri değiştirdi... Yani hammadde kavramının içi boşalarak, daha değişik boyut kazandı... Buda girdi kompozisyonlarının ve maliyetlerinin değişmesi temel eğilimini yarattı...

vii-Girdi Kompozisyonları ve Maliyetlerindeki Değişiklik

Bir başka temel eğilim olan bu durum, çok yönlü gelişmelerden doğmuştur. Bir kere bilim ve teknikteki gelişme atık ve kayıp oranların azaltmış, bu nedenle geleneksel girdilerde tasarruf artmıştır. Öte yandan yeni maddeler geliştirilmiştir. Özellikle kompozit maddeler, girdi kompozisyonlarını köklü biçimde de değiştirmiştir.

viii-Üretim-İstihdam Arasındaki İlişkilerin Değişmesi

Ekonomileri yönlendirici politika üretilirken üzerinde özenle durulması gereken bir diğer eğilim de, üretim-istihdam ilişkilerindeki değişimdir.

Gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun, bütün ülkelerde, üretim arttığı halde, istihdam daralmaktadır. Bu da, siyasi parti ideolojilerinden sendikaların gücüne kadar uzanan bir dizi etki yaratmaktadır... Ayrıca, bir tesis tasarlanırken, rakiplerin, toplam üretim maliyeti içindeki işgücü maliyetini özenle dikkate almayı gerektirmektedir.

ix-Üretim-Para İlişkilerindeki Değişiklik

Üretimde yukarıda özetle değinilen temel eğilimler kadar, bir başka eğilim de üretim-para ilişkisinin değişmesidir. Dünya borsalarının birbirine bağlanması, para hareketlerini hızlandırmış, bir sembol ekonomisi yaratmıştır. Bugün, sermayenin yatay dinamiği artmış, sermaye anavatana bağımlı olmaktan çıkmış, uygun alan bulunca her yere gidebilen bir araç haline gelmiştir.

x-Üretim-Ticaret Arasındaki İlişkilerdeki Değişiklik

Ulaşım ve lojistik olanaklarının artması, iletişim olanaklarının genişlemesi üretim-ticaret arasındaki ilişkileri de değiştirmiştir. Böylece, geleneksel üretim ve ticaret ayırımı ortadan kalkmıştır. Maddî ürün ile iyice kapanmış, bu iki etkinlik daha yakın geleceğe kadar birbirinden kalın çizgilerle ayrılabilirken bugün bu ayrımı yapmanın olanağı kalmamıştır.

xi-Zamanın Temel Kaynak Haline Gelmesi

Üretimin her aşamasındaki zaman bir temel girdi haline getirdi. Bugün rakibine göre birim üretim zamanını üç saniye daha etkin kullanabilen rekabet gücünü üstün tutabilmektedir.

Hız, her şeyin başı olmuştur... Kim hızlı davranabiliyorsa, onun yaşama hakkı vardır. Bu da, çağdaş rekabet anlayışının, yani hakimiyetçi rekabetin özünü oluşturmaktadır.

xii-Hakimiyetçi Rekabet Anlayışındaki Gelişme

Bir başka temel özellik de, rekabet anlayışındaki köklü değişiktir. Bugünkü rekabet anlayışını hakimiyetçi rekabet olarak tanımlıyoruz. Rakibin bütün hallerine bütün potansiyellerine saldır ve yok et. Eğer yok edemiyorsan “paylaş” anlayışına dayanmaktadır. O nedenle, paylaşmanın temeli olan “stratejik İşbirliği” olgusunu ön plana çıkarmaktadır.

Bu eğilimlerin sonucunda;

- i-İşletmelerin “Genel Verimlilik Düzeylerini” yükseltmeleri gerektiği,
- ii-Rakip işletmelere karşı “Maliyet Üstünlüğünü” yakalamaları gerektiği; tam olarak ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre; yönetim muhasebesinin işletmedeki önemini daha da artırmıştır. Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkar-

mıştır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak alan muhasebe sisteminde yeni arayışlarda bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu değişim ve gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini zorunlu kılmaktadır.

B-Ekonomik Anlamda Muhasebenin Tanımı ve Amaçları

Muhasebe; kaynakların optimum dağılımına ve işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde, kullanıcıların bilinçli yargılarda bulunmasına ve kararlar vermesine olanak sağlamak üzere, belirli bir birim hakkında ekonomik ve sosyal bilgiler sağlayan bir değerlendirme ve iletişim sistemidir. Bu bağlamda, muhasebe sistemi, işletmelerle ilgili önemli niceliksel bilgileri sağlayan bir sistemdir. İyi bir muhasebe sistemi genel olarak işletmelerle ilgili bilgileri üç genel amaç için sağlar: 1) İşletme içi faaliyetlerin planlamasında kontrol edilmesinde ve maliyet yönetiminde kullanılması için yöneticilere iç raporlama, 2) Özellikle stratejik kararların alınmasında, stratejik amaç ve politikalarının oluşturulmasında ve uzun vadeli stratejik planların hazırlanması ve uygulanmasında kullanılması için yöneticilere iç raporlama, ve 3) Ortaklara, devlete ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlara dış raporlamadır.

Muhasebe; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olarak üçe ayrılmaktadır. Muhasebenin bu tür bölümlenmesi, hizmet ettiği işletme amacına ya da amaçlarına uygun olarak yapılmaktadır.

Finansal muhasebe çoğunlukla işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara bilgiyi sunmayı amaçlamaktadır. Finansal muhasebe, işletmeye kredi veren kişi ve kuruluşlara, sermaye sahiplerine, işletme yöneticilerine, potansiyel yardımcılarına, devlete, çalışanlara ve bunların örgütlerine işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu hakkında bilgi vermektedir. Geleneksel tablolar olarak, bilanço ve gelir tablosu sayılabilir.

Maliyet muhasebesi, genel olarak, mamul yada hizmetlerin üretilmesi için gerekli olan giderlerle, hammadde ve işçilik maliyetlerini uygun bir biçimde kaydeden, sınıflayan, raporlayan ve standart ya da önceden belirlenmiş, tahmini maliyetler ile karşılaştıran bir muhasebe dalıdır.

Yönetim muhasebesi ise, işletme yöneticilerinin kararlarına ilişkin olarak ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaya çalışır. Yönetim muhasebesinin amacı, işletme faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü ve yönetim kararlarına yardımcı olacak muhasebe verilerinin sağlanmasıdır.

C-Geleneksel Yönetim Muhasebesinin İşletme Yönetimindeki Yeri

Yönetim, önceden belirlenmiş amaca yada amaçlara ulaşabilmek işletme faaliyetlerinin, kaynaklarının ve becerilerinin planlanması, örgütlenmesi, yöneltmesi, koordinasyonu ve kontrol edilmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Planlama, örgütlenme, yürütme ve kontrol fonksiyonlarının ana ögesi de karar vermektir. Başka bir deyişle işletme yöneticileri bu dört fonksiyonun yürütülmesi

aşamalarında devamlı karar verme süreci içindedirler. Yönetim muhasebesi de yönetim fonksiyonlarının yürütülmesi sırasında yöneticilerin alacakları kararlara ilişkin bilgileri sağlamak zorundadır. Şimdi yönetim muhasebesinin planlama ve kontrol fonksiyonlarına ilişkin sağlayabileceği bilgileri kısaca açıklayalım.

-Planlama Fonksiyonu ve Yönetim Muhasebesi

Planlama, yönetimin temel fonksiyonlarından biridir. Planlama, işletme amacının ve amaçlarının saptanması, saptanan bu amaçlara ulaşmak için uygun araçların, kaynakların ve yöntemlerin belirlenmesidir. Bir işletmenin başarısı işletmenin ve birimlerinin amaçlarını anlayabilmelerine ve bu amaçlara ulaşma yol ve yöntemlerini anlayabilmelerine büyük ölçüde bağlıdır. Bu açıdan planlama, amaçlar, yollar ve yöntemler arasındaki bir değerlendirme sürecidir denebilir.

Planlamada ilk adım, işletmenin ana amacının ve bölümlerinin amaçlarının belirlenmesiyle başlar. Amaçlar işletmenin nereye yöneleceğini, neler yapması gerektiğini ifade eder. Ancak, şu anda nerede olduğunu bilmeyen bir işletmenin, nereye ve nasıl yöneleceğini saptaması gerçekçi olamaz.

Yönetim muhasebesi, geçmişe dönük yönetim raporları hazırlayarak planlamaya konu olan birimin o günkü ya da çok yakın geçmişteki durumunu sayısal biçimde ortaya koyar ve geleceğe dönük planlama çalışmalarında yöneticilerine yardımcı olur. Bu aşamada, özellikle önem taşıyan yönetim muhasebesi raporları olarak, geçmişe dönük ayrıntılı “bilançolar”, “gelir gider raporları”, “maliyet tabloları” vb. ile bunların ayrıntılı analizi sonucunda elde edilen analiz raporları sayılabilir.

Planlamada ikinci adım, işletme faaliyetlerinin gelecekteki gelişmelerinin tahmin edilmesidir. Yönetim muhasebesi, çeşitli kalemlerin geçmişte zaman içersinde gösterdikleri eğilimleri ve bu kalemler arasındaki karşılıklı ilişkileri saptamak ve geleceğe dönük tahminler yapmak ve bu tahminlerin işletmenin diğer kesimlerinden gelen tahminlerle birleştirmek suretiyle bilgiler sağlar.

Bu çalışmalarda yönetim muhasebesinin yararlandığı başlıca teknikler; eğitim analizleri, karşılaştırmalı rapor analizleri, maliyet-hacim analizleri, esnek bütçeleme vb., biçiminde sayılabilir.

Planlamada son aşama, her bir amaca ilişkin seçeneklerin karşılaştırmalı biçiminde ele alınması ve aralarında en uygun olan seçeneğin seçilmesi işlemidir. Yönetim muhasebesi, şu aşamada her bir seçeneğin olası sonuçlarını rakamlarla ortaya koymakta ve buna göre sayısal olarak en uygun olan seçeneğin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Bu aşamada kullanılan yönetim muhasebesi teknikleri olarak, maliyet-hacim-kar analizleri, geçerli maliyet ve gelir analizleri ve yatırım analizleri sayılabilir.

Yönetim muhasebesi geçmişe dönük bilgilerle geleceğe dönük tahminler aracılığıyla planlama fonksiyonunun yerine getirilmesinde yararlı bilgiler sağlamaktadır.

Planlamayı uzun vadeli planlama ve kısa vadeli planlama olarak ikiye ayırabiliriz. Uzun vadeli planlama, ileride ayrıntılı olarak inceleyeceğimiz stratejik plan-

lamayı ifade etmektedir. Kısa vadeli planlama ise genellikle işletme bütçelerini ifade eder. Diğer bir deyişle, bütçe işletmenin kısa vadeli faaliyetlerine yol gösteren ayrıntılı bir plandır. Uzun vadeli planlar genellikle 5 ya da daha fazla yılı kapsarken kısa vadeli planlar (bütçeler) bir yıl ya da daha az bir süreyi kapsamaktadır.

-Kontrol Fonksiyonu ve Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesinin işletme yönetimine en büyük katkısı kontrol fonksiyonunda olmaktadır. Kontrol, ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini; belirleme, değerlendirme ve düzeltici önlemlerin alınması işlemidir.

- i) Kontrol işlemini üç aşamada gerçekleştirmek mümkündür. Gelecekte ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- ii) Gerçekleşen sonuçları planlarla karşılaştırmak
- iii) Planlarla (hedeflenen sonuçlarla) gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmaları belirlemek ve analiz etme,
- iv) Önleyici tedbirleri almaktır.

İlk aşamada, işletmenin geleceğe ilişkin amaç ve hedeflerinin belirlenmesi gerekir. Bu aşamada geleceğe ilişkin tahminler yapılırken, aynı zamanda gerçekleşen başarıyı ölçecek standartların da belirlenmesine çalışılır. Daha sonra planlar yapılır ve bütçeler hazırlanır. Bu işlemler faaliyetlere başlanılmadan ve kaynaklar kullanılmadan önce yapılmalıdır. Faaliyetlerin sürdürülmesinde ve kaynakların kullanılmasında etkinlik esastır. Üst yöneticiler, bölüm yöneticileri ve alt birim yöneticileri, faaliyet birimlerinin, eylemlerin ve kaynak kullanımlarını planlanan biçimde sürdürülüp sürdürülmediğini sürekli olarak izlemelidirler.

İkinci aşamada gerçekleşen başarı ile planlanan başarı karşılaştırılır. Burada amaç işletmenin ya da bölümlerin faaliyetleri ve kaynak kullanımlarının hedeflenen biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemektir. Sapmalar yol açan nedenlerin belirlenmesi için sapmaların analiz edilmesi gerekir.

Üçüncü aşamada belirlenen nedenlere göre, sapmaların ortadan kaldırılması için alınacak önlemlerin belirlenmesidir.

Yönetim Muhasebesi, kendisinin belirlediği standartlarla uygulama sonuçlarını karşılaştırarak, sapmaları teşhis etmek suretiyle doğrudan doğruya işin içinde yer alır. Yönetim muhasebesince hesaplanan sapmalar arasında en önemli yer tutanlar, standart maliyet ve bütçe sapmalarıdır. Daha sonra sapmaların nedenleri konusunda yapılan sapma analizleri ve hazırlanan sapma raporları yine yönetim muhasebesinin görevleri arasındadır.

Kontrol fonksiyonunun başarılı olabilmesi için sorumlu kişilerin belirlenmesini ve sapmaların hesaplama, analiz ve raporlamasının sorumluluk merkezleri itibarıyla yapılması gerekir. Bu nedenle, sapma raporları aynı zamanda sorumluluk raporları niteliğini taşır. Yönetim muhasebesinin bu raporları, kontrolü sağlayacak yöneticilere, gündelik, haftalık, aylık ve yıllık olarak sunması gerekir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi kontrol fonksiyonunun yürütülmesi süreci, hemen hemen tamamıyla yönetim muhasebesi faaliyet ve uygulamaları kapsamına girmektedir. Kuşkusuz burada finansal nitelikteki verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilmesi, suretiyle elde edilecek bilgilerin kullanılmasından söz edilmektedir. Faaliyetlerin niteliksel kontrolü konumuz dışında kalmaktadır.

D-STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

-Stratejik Yönetim Muhasebesinin Tanımı

Stratejik yönetim muhasebesi, genel olarak, stratejik yönetim faaliyetlerine ve kararlarına yardımcı olacak bilgileri sağlayan bir muhasebe türüdür.

Bir tanıma göre, stratejik yönetim muhasebesi; özellikle, maliyetler ve fiyatların göreceli düzeyleri ve eğilimleri, üretim ve satış kapasiteleri, Pazar payları, nakit akışı ve işletmenin kaynak talepleri ile ilgili işletme stratejilerine ilişkin yönetim muhasebesi verilerinin sağlanması ve analizini ifade etmektedir.

Başka bir tanıma göre, stratejik yönetim muhasebesi belirli dönemler süresince, işletmenin mamul pazarları, rakiplerin maliyetlerin ve maliyet yapıları konusunda finansal bilginin sağlanması ve analiz edilmesi, bu pazardaki işletmenin stratejileri ile rakiplerin stratejilerinin izlenmesi ve gözden geçirilmesidir.

Stratejik yönetim muhasebesi, dış çevre faktörlerinin işletme üzerindeki etkileri ile işletme kaynaklarını uzun ve kısa vadeli amaçlar doğrultusunda en uygun düzeyde dengelenmesinde, amaçlara ulaştıracak stratejilerin belirlenmesinde, uygulanmasında ve kontrolünde yardımcı olacak finansal bilgileri sağlar.

Bu tanımdan da anlaşılabilir gibi, stratejik yönetim sürecinin her aşamasında, stratejik yönetim muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi, bugüne kadar işletmeleri kısa vadeli (taktik) kararlarının alınmasına ilişkin bilgileri sağlamakla ilgilenmişlerdir. Yönetim muhasebesi maliyetlerin analizinde, başarıların değerlendirilmesinde ve raporlanmasında; özellikle, mamul ya da hizmetlerin maliyet analizlerinde, bölümlerin maliyetlerinin saptanmasında, bütçelerin ve sorumluluk merkezlerinin başarılarının ölçülmesinde ve çeşitli kısa vadeli kararların alınmasında işletme yönetimine önemli ölçüde yararlı olmuşlardır ve yararlı olmaya devam edeceklerdir. Ancak bu yararlar işletme içine dönük kısa vadeli ve belirli bölümlerin maliyet ve başarısını ölçmede sınırlı kalır.

Geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinin stratejik yönetime uyumlaştırarak kullanılmasıyla sağlanacak yararların artırılması mümkündür.

-Stratejik Yönetim Muhasebesinin Önemi ve Yararları

Son zamanlarda teknolojik gelişmeler, haberleşme, ulaşım, seyahat imkanlarında gelişmeler, dünya da yaşanan ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal gelişmeler ve küreselleşme olgusu, ulusal ve uluslar arası pazarlarda faaliyette bulunan işlet-

meleri de önemli ölçüde etkilemiştir. İşletmelerin serbest Pazar düzeni içinde rekabete dayalı faaliyette bulunma gereği, sürekli değişen iç ve dış çevre koşulları dik-kate alma ihtiyacını doğurmuştur. İşletmeler bu pazarlarda rekabet edebildikleri ölçüde faaliyetlerini sürdürebilirler. Aksi halde, sahip olduğu Pazar paylarını rakip işletmelere kaptırarak, bulunduğu pazardan ayrılmak zorunda kalabilirler.

Ayrıca, bilgisayar teknolojisindeki önemli gelişmeler, stratejik muhasebe ve-rilerinin depolanmasında, sınıflandırılmasında ve analiz edilmesinde ve kullanılma-sında büyük katkılar sağlamıştır. Veri bankalarının oluşturulmasıyla, işletme içi ve dışı verileri süratli ve düzenli olarak toplanması ve işlenerek kullanılması mümkün olmuştur.

Bu gelişmeler, bir yandan stratejik yönetimin gereğini vurgularken bir yan-dan da yönetim işlevlerinin başarılı bir şekilde sürdürülmesine yardımcı olacak stratejik yönetim muhasebesinin önemini arttırmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesinin yönetime sağlayacağı yararlardan birkaçı a-şağıda belirtilmiştir.

-İşletme çevre faktörlerinin değişimini izleyerek, işletmeye yönelik bugünkü ve gelecekteki finansal etkilerini belirler.

-Stratejik planların uygulanmasını sağlamak için bütçeler ve programların hazırlanmasına yardımcı olur.

-Satıcıların ve müşterilerin, satıcı ve alıcı pazarlarındaki güçlerini ve işletme-nin bugünkü ve gelecekteki karlılığı üzerindeki etkilerini, ayrı ayrı açılacak hesap-larda izler.

-İşletmenin finansal başarısını, içe dönük değil, pazara dönük finansal başarı oranları ve standartlarla izler, değerlendirir ve düzeltici önlemlerin alınmasını sağlar.

-Amaçların, işletmenin finansal kaynaklarına uygun olarak belirlenmesini sağlar.

-Pazardaki fırsatların alternatif maliyetlerini ölçerek, gelecekteki getirisini tahmin eder.

-Pazardan gelebilecek tehlikelerin en az ya da en uygun kaynak harcamasıyla giderilmesi için finansal plan ve programlar hazırlar.

-Stratejik Yönetim Muhasebesini Geleneksel Yönetim Muhasebesinden Farklılaştıran Özellikler

Stratejik yönetim muhasebesini geleneksel yönetim muhasebesinden ayıran özellikler aslında, geleneksel yönetim ile stratejik yönetim yaklaşımları arasındaki farklılıklardan meydana gelmektedir. Çünkü, yönetim muhasebesi sistem ve araç olarak her iki yönetim boyutunda da değişim göstermemektedir. Her iki yönetim biçiminde alınacak kararlara, planlama ve kontrol faaliyetlerine yardımcı olacak bilgiler muhasebe tarafından sağlanmaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi, gele-neksel yönetim faaliyetleri sırasında alınacak kararlar, hazırlanacak plan ve bütçeler ve kontrol faaliyetleri için yararlı olacak bilgileri sağlarken, stratejik yönetim muha-sebesi aynı yararları stratejik yönetime sağlamaktadır. O halde, yönetim yaklaşımla-rının farklılığı; belirlenecek, işlenecek ve raporlanacak bilgilerden farklılıkları ya-ratmaktadır. Bu açıdan baktığımızda, stratejik yönetim muhasebesinin geleneksel yönetim muhasebesinden farklı olan yönlerini aşağıdaki gibi belirleyebiliriz.

Stratejik yönetim muhasebesi, mamul pazarında küreselleşmeye çalışan ya da ülke içinde mamul pazarlayan işletmelerin rekabet üstünlüklerinin belirlenmesine, stratejilerinin seçilmesine ve uygulanmasına ilişkin bilgiler sağlar. Uygulamaları izleyerek işletmenin pazardaki başarısını değerlendirir.

Rekabetçi yapıda işletmelerin başarısı, sürekli eşsiz özellikleri olan mamuller sunma, müşteri isteklerine uygun mamullere ve satış sonrası hizmetlere ve esnek üretim sistemlerine bağlıdır. Özelliği olan mamuller için üretim maliyetinin fazla bir önemi yoktur. Fiyatın belirleyicisi, rekabetin yoğunluk derecesidir.

Geleneksel yönetim muhasebesi genellikle içe dönük bir yapıya sahiptir. İşletmenin dış çevre ve Pazar faktörleriyle ilgilenmez. Kısa vadeli kararların alınması plan ve bütçelerin hazırlanması ve başarının ölçümüyle ilgilidir.

-Stratejik yönetim muhasebesi, işletmenin içinde bulunduğu pazara ilişkin bilgiler toplarken, aynı zamanda işletmelerin maliyetleri, maliyet yapıları ve izlediği stratejiler konusunda da bilgi toplar ve bu bilgileri analiz eder. Oysa, geleneksel yönetim muhasebesinin böyle bir fonksiyonu yoktur.

-Stratejik yönetim muhasebesinde, geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinin stratejik yönetime uygun bir şekilde geliştirilerek kullanılmasıyla birlikte, özellikle işletme ile dış çevre arasındaki etkileşimin değerlendirilmesine ve işletmenin stratejik kararlarının alınmasına yardımcı olan ve geleneksel yönetim muhasebesince kullanılmayan diğer özel tekniklerde kullanılmaktadır.

-Stratejik yönetim muhasebesi, çevredeki ve işletmenin iç yapısındaki hızlı değişimlere cevap verebilecek biçimde esnektir. Çevredeki gelişmeleri anında izleyebilecek, değerlendirebilecek ve raporlayabilecektir. Hazırlanacak plan, program ve bütçeler bu değişimlere göre anında ayarlanabilecektir.

Geleneksel yönetim muhasebesi, dış çevreyi sürekli olarak izlemez. Planlar ve bütçeler genellikle, yıllık, altı aylık yada üç aylık olarak hazırlanır ve bir daha düzeltme yapılmaz. Pazardaki değişimler sırasında, güvenilirliğini yitirir.

Stratejik Yönetim Muhasebesinin önemli rolü, rekabet stratejilerindeki değişme ihtiyacına dikkati çekmek ve gelecekte böyle bir değişme olduğunda erken uyarı görevini göreceği temel göstergeleri belirlemektir. Bu göstergelerin çoğu işletmenin durumundaki değişimlerle ilgilidir. Ancak çok az işletme dışı dönük kıyaslama ölçüleri yönetim muhasebesi raporlama sistemlerine dahil ederler. Bu göstergelerden birisi “göreceli Pazar payı” olup raporlama sistemlerine kolayca dahil edilebilir. Bununla beraber hasılatla karlarda, nakit akışlarında göreceli değişimler ve bunların gelecekteki tahminleri stratejik kararlar için temel ölçülerdir.

-Stratejik planlama ve stratejik uygulamanın temelinde stratejik kararlar yatmaktadır. Diğer bir deyişle stratejik yönetim muhasebesinin temeli stratejik kararlara dayanmaktadır. Bu nedenle, taktik kararların alınması ve uygulanmasına yardımcı olan geleneksel yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi arasındaki farklılıklar bu karar tiplerinin özelliklerinde yatmaktadır. Bu kararların özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a) Stratejik kararlar, değişik faaliyet alanları ile ilgilidir. Örneğin, belirli bir faaliyet alanında yoğunlaşma (odaklaşma) ya da yoğunlaşmama kararları gibi. Otomobil üretin bir işletmenin, yeni model otomobilleri pazara sürme ya da kamyon, otobüs, üretim geçme kararı örnek gösterilebilir.

b) Stratejik kararlar; işletmenin faaliyetleriyle içinde bulunduğu çevrenin karşılaştırılmasını gerektirir. Dış çevre faktörlerindeki değişimler işletme yönetiminin alacağı kararları önemli ölçüde etkiler. Örneğin benzin fiyatlarının devamlı artması, otomobil üreticilerini daha az yakıt tüketen otomobil üretme kararı almasına yönlendirmektedir.

c) Stratejik kararlar; işletmenin faaliyetleriyle, kaynaklarının karşılaştırılmasını gerektirir. İşletmenin kaynak ve becerilerinin çevrenin işletmeye sunduğu fırsat ve yarattığı tehlikeleri karşılayıp karşılamaması açısından önemlidir. Yeni fırsatları değerlendirmek için işletmenin kaynakları yetersiz ise bu kararın alınmasının bir değeri olmayacağı gibi, aynı zamanda işletme kaynaklarını gereksiz kullanılmasına da neden olacaktır.

d) Stratejik kararlar, genellikle önemli kaynak akışını gerektirir. İşletmenin bir bölümünden vazgeçme ya da yeni teknoloji satın alma, işçilerden bir kısmını işten çıkarma gibi önemli kaynak akışı sağlayan kararlardır.

e) Stratejik kararlar, faaliyet kararlarını etkilemektedir. Faaliyet kararları özellikle stratejik kararların uygulanması ve yürütülmesine ilişkin fonksiyonel kararlardır.

f) Stratejik kararlar, örgütün stratejilerini belirleyen kişilerin, inanç değer ve beklentilerinden etkilenir.

g) Stratejik kararlar işletmenin uzun vadeli yönlendirilmesiyle ilgilidir. İşletme pazara payını %20 ye çıkarmaya karar vermişse bu uzun vadeli bir karardır. Ancak bu karar kesinlikle değişmeyeceği anlamına gelmez. Dış ve Pazar çevre koşulları değişirse, bu uzun vadeli kararı gözden geçirilmesi ve hatta değiştirilmesi gerekebilir.

h) Stratejik kararlar karmaşık nitelikte kararlardır. Karmaşıklık üç nedenden kaynaklanmaktadır. Birincisi, stratejik kararlarda belirsizliğin yüksek derecede olması, bütünlüklük bir karar süreci olması, işletmede önemli değişiklikler yaratmasıdır.

SONUÇ

Günümüzde bilgi ve değişimin dinamiği, yöneticiler için açık bir zorunluluğu ortaya koymaktadır. Buna göre; her organizasyon, değişim yönetimini kendi bünyesi içinde geliştirmek zorundadır. Günümüzün enformasyona dayalı ve hızlı değişim yaşayan ekonomik ortamında, işletmelerin ekonomik yaşamlarını sürdürebilmeleri, sürekli değişimi ve belirsizliği kendilerine avantaj haline döndürebilecek, çevik (agile) işletme yapısına geçebilmeleri halinde olanaklı görünmektedir. Bu kapsamda çeviklik, değişen piyasa koşullarına tepki vermek olup, yönetim bilimine yeni bir kavram olarak girmiştir.

Bu yaklaşım, işletme yönetiminde stratejik yönetim anlayışını ortaya koyar. Stratejik yönetim, çevre dinamiklerini esas alan ve sürekli değişen çevreye uyum sağlamayı hedefleyen bir yönetim anlayışıdır. Bu kapsamda yöneticiler, kaynak edinme ve kullanımına yönelik işletme kararları ile stratejik kararlarda yardımcı olacak, güncel, öz ve işlenmiş bilgiye sürekli gereksinme duyarlar.

Günümüzde yönetim kuramı üç bölümden oluşmaktadır.

- İşletmenin çevresi hakkındaki kabullenmeler: Toplum yapısı, Pazar, müşteriler ve teknoloji.
- İşletmenin spesifik amacı (misyon) hakkındaki kabullenmeler. Bir işletme misyonunun, büyük bir ideal olması gerekir.
- İşletme misyonunun başarılmaması için gereken temel üstünlükler (güçler) hakkında kabullenmeler.

Çevre hakkındaki kabullenmeler, bir işletmenin ne için var olduğunu tanımlar. Misyon hakkındaki kabullenmeler, bir işletmenin içinde bulunduğu ekonomik çevre ve toplumda farklılaşma için ne düşündüğünü ortaya koyar. Temel üstünlükler (güç) hakkındaki kabullenmeler ise, bir işletmenin liderlik konumunu sürdürmek üzere hangi alanda güçlü olması gerektiğini tanımlar.

Buna göre, stratejik yönetim yaklaşımının unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- Çevre,
- Misyon,
- Misyonu destekleyecek temel güç alanı.

Stratejik yönetim, “organizasyonu bir bütün olarak kendi çevresiyle uyum içinde tutmayı hedefleyen, kesintisiz ve yinelenen bir süreç” olarak tanımlanır.

Tanımın ilk bölümü, stratejik yönetimin temel amacını vurgulamaktadır. Bu amaç, işletmenin bir bütün olarak, içinde bulunduğu çevreye uyum sağlayabilmesi şeklinde ortaya konmaktadır. Ekonomik çevre sürekli değişim halindedir ve işletmelerin amaçlarına ulaşabilmelerini doğrultusunda, kesinlikle bu değişime uyum sağlamaları zorunludur.

İşletme yönetiminin temel fonksiyonları olan planlama, örgütlenme, koordinasyon, yürütme ve kontrol ile bunlara ait temel yaklaşımlar, stratejik yönetim de değişmemekte, ancak bu fonksiyon ve yaklaşımlar dış çevre üzerinde odaklaşmaktadır. Stratejik yönetimin amacı da, geçmişteki başarıları tekrar etmek değil, beklenilmeyen durumların üstesinden gelmek ve çevreye uyum problemlerini halletmektir. Bu çevrede stratejik yönetim, rekabet ortamında işletmeyi yenik düşürmemek için bir takım analitik kavramlar, felsefe ve yaklaşımlar, örgütlenme modeli ve araçlar, yeni düşünce ve teknikler geliştirme süreci olarak da görülebilir.

İşletmelerin içinde buldukları çevre, günümüzde ulusal sınırlar ile tanımlanmayı çoktan aşmıştır. Stratejik yönetimin önemi de, iş dünyasındaki küreselleşmeye paralel, hızla artmıştır. Çevreye uyum sürecinde, çevrenin işletmelerin önüne koyacağı fırsatların yanında, çevrenin neden olabileceği tehlike ve riskler de ön plana çıkmaktadır. Bu doğrultuda, stratejik yönetim, açık ve basit gibi görünmekle birlikte; gerçekte bu sürecin, bir işletme içinde uygulanmasının, genellikle oldukça karmaşık olduğu vurgulanır.

Stratejik yönetimin, genel yönetimin sahip olduğu özellikleri kapsamasının yanında, kendine has bir takım özellikleri de söz konusudur.

Fonksiyonel yönetim, proje veya program yönetiminden farklı olarak, stratejik yönetimin sahip olduğu özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Stratejik yönetim,, işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir istikamet belirlemeye çalışması nedeniyle, her şeyden önce tepe yönetimin bir fonksiyonudur.
- Gelecek yönelimlidir ve işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgilidir.
- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem olarak görür.Dolayısıyla stratejik yönetim bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilidir.
- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlar. İşletmeler içinde buldukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir.Bu nedenle, stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip eder.
- Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun yararlarını bir bütünlük içerisinde ele alır. Bu açıdan, stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşır.
- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik eder.
- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilidir.
- Karar vermede kullandığı bilgilerin kaynak ve verileri farklıdır.

Günümüz işletmelerinde üretim verimliliği, kalite ve hız için sürdürülen ara-yışlar, daha önce de vurgulandığı gibi yeni teknik ve yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Toplam kalite yönetiminden değişim mühendisliğine kadar bir çok yeni teknik, işletme yönetiminde değişim sağlamıştır. Ancak faaliyetler düzeyinde yaşanan bir çok gelişmeyi işletmeler, karlılıklarına aynı düzeyde yansıtamamışlardır. Öyle ki bu yönetim araçları, stratejinin yerine alarak ön plana çıkmışlardır.

Stratejik yönetim, stratejinin sadece planlama yönünden ele alınmasının eksik kalacağı, stratejilerin uygulanması ve ulaşılan sonuçların kontrol edilmesi konularının da kapsam içinde tutulması geliştirilmiştir.

Stratejik yönetim süreci bir dizi aşamadan oluşur.

- Çevre analizi yapılması,
- Organizasyon hedeflerinin oluşturulması,
- Organizasyon stratejisinin hazırlanması,
- Organizasyon stratejilerinin uygulanması,
- Stratejik kontrol
- Stratejik yönetimin tanımında yer alan sürekli yinelenme kavramı ile; bu sürecin, ilk aşama ile başlayıp son aşama ile sona erdiği ve tekrar ilk aşama ile başlayarak sürüp giden dinamik bir süreç olduğu vurgulanmaktadır.

Stratejik Maliyet Yönetimi'ne ilgi, geçmiş yirmi yıl içinde, strateji kavramının önemindeki yükseliş doğrultusunda, gelişme göstermektedir. Geleneksel olarak maliyet analizleri , alternatif yönetim kararlarında, finansal etkilerin değerlendirilmesi süreci olarak görülmektedir. Stratejik maliyet yönetimi, -geniş bir bakışla-, stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve formal (biçimsel) olduğu maliyet analizidir.Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.

Muhasebe öncelikle, işletme stratejisinin geliştirilmesi ve yürütülmesini kolaylaştırmak için vardır. Daha önce de belirtildiği üzere; stratejik yönetim sürekli bir döngüdür.

- Stratejilerin formül edilmesi,
- Organizasyonun tümünde bu stratejilerin iletilmesinin sağlanması,
- Stratejilerin yürütülmesi için gerekli görülen taktiklerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi,
- Aşamaların yürütülmesinde ve bu nedenle de stratejik amaçlara ulaşılmasındaki başarıyı gözlemlemek üzere kontrolün geliştirilmesi ve yürütülmesi,

Muhasebe bilgileri bu döngünün her dört aşamasında da ayrı ayrı rollere sahiptir.

Birinci aşamada; muhasebe bilgileri, stratejik alternatifler oluşturma sürecinin bir aşaması olan finansal analiz için, temel bazdır. Finansal olarak yapılabirliği olmayan yada yeterli finansal geri dönüşleri sağlamayan stratejiler, uygun ya da benimsenebilir stratejiler olamaz.

İkinci aşamada; muhasebenin sunduğu raporlar, stratejinin organizasyon içinde yayılması ve anlaşılması için gerekli ve önemli araçlardan birini oluşturur. Raporlanan konular, kişilerin dikkatini yönlendireceği konular olmalıdır. İyi muhasebe raporları, uygulama stratejilerinin başarısında, kritik role sahip olan unsurlara dikkatleri yoğunlaştırabilen raporlardır.

Üçüncü aşamada; spesifik taktiklerin, tüm stratejiler ve bunların uygulanma süreçlerini desteklemek üzere geliştirilmeleri, zorunludur. Muhasebe bilgilerine dayanan finansal analizler, firmanın stratejik amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilecek programlara ait kararların alınmasında, anahtar unsurlardan biridir.

Son olarak dördüncü aşamada; yöneticilerin ya da işletme birimlerinin performanslarının ölçülmesinde muhasebe bilgileri dayanak noktasıdır. Standart maliyetlerin, gider bütçelerinin ve yıllık kar planlarının, performans geliştirmede baz oluşturmaları, dünya genelinde genel kabul görmüştür. Eğer bu araçlar, önemli ölçüde kullanışlı iseler, işletmenin stratejik konularına da, kesinlikle adapte edilmelidirler.

Yönetim muhasebesi ile ilgili-bu bakış açısının çıkardığı- üç önemli genelleme de aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir.

- Muhasebe kendi başına bir son almayıp, işletmenin başarıya ulaşmasında yardımcı olma anlamına sahiptir. Bu nedenle iyi ya da kötü muhasebe uygulamasından söz edilemez. Muhasebe teknikleri ve sistemleri, işletme başarısına etkileri ışığında yargılanır ya da değerlendirilirler.
- Spesifik muhasebe teknikleri ya da sistemleri, “Yatırımların Karlılığı” gibi bir teknik, orta kademe yöneticilerinin performanslarının ölçülmesinde küçük bir geçerliliğe sahip olabilir. Buna karşın bu teknik, aynı zamanda da farklı stratejik yatırım seçeneklerinin işler kılınmasında çok önemli olabilir. Bazı nedenlerle, kullanışlı olmayabilen muhasebe bilgileri, diğer durumlar için çok kullanışlı olabilir. Bu nedenle günümüz yönetim muhasebesi birikimi, muhasebenin yönetimde oynayabileceği rolün artırılması ile uğraşır.
- Bir işletme için topyekün muhasebe sisteminin geliştirilmesinde, farklı unsurlar arasındaki karşılıklı oluşum kritiktir. Anahtar soru, “genel sistem ile strateji uygunluğu yeterlidir?”

- Bu üç genellemenin özeti olarak da, herhangi bir muhasebe uygulaması hakkında, yönetimin sorgulayacağı konular, aşağıdaki gibi ortaya konmaktadır.
- Belirlenebilir işletme amaçlarına hizmet ediyormu? (Örneğin, strateji tanımlamasını kolaylaştırma, yönetim performansının değerlendirilmesi)
- Muhasebe fikirleri amaçlara ulaşmada şansı artırıyor mu?

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde; işletmelerin muhasebesistemlerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak geliştirilen yeni yaklaşım ve teknikler ile hedeflenen amacın; stratejik yönetim sürecinde, başarının temel desteklerini sağlamak olduğu vurgulanmaktadır.

Stratejik Yönetim Muhasebesi, strateji kavramının işletmelerde bir yönetim modeli olarak uygulanmaya başlamasından sonra, stratejik yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri üretmek amacıyla gelişme göstermiştir.

Stratejik yönetim muhasebesi, geniş bir perspektifle-stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, dinamik olarak rekabet gücünü artırmaya yönelik avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır.

Küresel, uluslar arası ve ulusal rekabet gücünü artırmaya yönelik stratejilerin belirlenmesinde stratejik Yönetim Muhasebesi ;

- Uzun vadeli ve işletmenin tümünü ilgilendiren (etkileyen) stratejik kararlar için alternatif bilgilerin üretilmesi,
- Stratejik planların (uzun vadeli planların), analizlerin yapılmasına, işletmenin vizyon ve misyonun belirlenmesinde gerekli bilgilerin üretilmesinde temel rol oynamaktadır.

	Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Maliyetlerin analizi için en uygun bakış açıları:	-Mamul müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı; -Güçlü bir içe dönük bakış; -Katma değer anahtar kavramdır.	- Firmanın bir parçası olduğu genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlı; -Güçlü bir dışa dönük bakış; -Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet analizinin amaçları;	Her biri stratejik bakış olmaksızın uygulanan üç amaç, ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat	Üç amaç daima mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, firmanın temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin yapısal analizinin dayanağı	Maliyet, temelde çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur. Değişken maliyet-sabit maliyet ayırımının dayanağı gibi.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Tablo:1-1 Geleneksel Yönetim Muhasebesi ile stratejik Yönetim Muhasebesinin karşılaştırmalı özeti

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- EREN Erol, **İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetimi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul 1990.
- QUIN, James Braian-MINTZBERG Henry-JAMES Robert M. **The Strategy Process, Concepts Contexts and cases**, Prentice Hall International Inc., USA, 1998.
- HOFER W.Charles-SCHENDEL Dan. **Strategy Formulation; Analytical Concept**. 2.Ed., West publishing Company, Minnesota, 1979.
- BYARS Lyood, **Strategic Management: Planning and Implementation**, Concepts and cases, Harper and Row Publishers, New York, 1987.
- PAINE Frank T.-ANDERSON Carl R., **Strategic Management The Dryden press**, CBC College Publishing, New York, 1983.
- PAINE Frank T.-ANDERSON Carl R.-**Strategic Management The Dryden press**, CBC College Publishing, New York, 1983.
- MINER John-CUCHSINGER Vincent P.-Introduction to Manage-Ment, **charles E. Merril Publishing Company**, Ohio, 1985.
- MATHANSON Daniel A., **Strategy Implementation The Role of Structure and process**, west publishing company, Minesota, 1978.
- SCHELLENBERGER Robert E., **Strategic Management Text and Cases**, John wiley and sons. Inc., New York, 1986.
- CARTY Daniel J.Mc.-MINICIELLO Robert-CURRAN Joseph R, **Business policy and strategy: Concept and Readings**, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1975.
- JOHNSON Gerry-SCHOLES Kevan, **Expolaring Corporate Strategy**, Second Edition, Prentice Hall International (UK) Lmd., Cambridge, 1998.
- HORNGREN T.Charles, **Cost Accounting A.Managerial Emhasis**, Seventh Edition, (Englewood) Cliffs, N.J., Prentice-Hall International Inc., 1991.
- HORNGREN T.Charles, **Introduction to Management Accounting Forth Edition**, Prentice Hall of India private Lmd., New Delhi, 1980.
- KOONT Harold-O'DONNEL Cyril-WEIHRICH Heinz, **Essentils Of Management Fourth Edition**, Mc. Graw Hill Book Company Singapore, 1986.
- HEITTER Lester E.-MATULICH Serge, **Managerial Accounting Mc.Graw Hill International Book Company**, Tokyo, 1982.
- POGUE George A., **Strategic Management Accounting and Corporate Objective**, Management Accounting, (London) February 1990.
- BROMWICH Michael, **The case for stratgic Management Accounting:The Role of Accounting Information for Strategy in corpetitive Markets. Accounting Organization and Society**, V.15, No:1-2, 1990.
- TRICKER R.I., **The Management Acoouting as Strategist**, Management Accounting (London), December-1989.
- RAHMAN Mawdudur-HALLADAY Maurice, **Accounting Infor-Mation Systems:Principles, Applications and Future Diretions**, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1988.
- TOHNSON Thomas H.- KAPLAN Robert S., **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**, Harvard Business School press, Boston 1987.
- WILSON Richard M.S., **Strategic Management Accounting, Issues İn Management Accounting**, Ed. David Ashton, Trevor Hopper; Robert W. Scapens, Prentice Hall International Inc. New York 1990.
- WARD Keith, **Strategic Management Accounting**, Butterworth, Heineman Lmd. Oxford, 1992.