



**ORGANİZASYONEL STRATEJİDE VE ORGANİZASYONEL YAPIDADAKİ
DEĞİŞİMİN YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINA ETKİSİ: BORSA
İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN İMALAT ŞİRKETLERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

EFFECTS OF CHANGES IN ORGANIZATIONAL STRATEGY AND ORGANIZATIONAL
STRUCTURE ON MANAGEMENT ACCOUNTING APPLICATIONS: A RESEARCH ON THE
MANUFACTURING COMPANIES LISTED IN BORSA ISTANBUL

Yrd. Doç. Dr. Halil AKMEŞE

Necmettin Erbakan Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü,
Konya/ Türkiye

Yrd. Doç. Dr. Tevfik EREN

Necmettin Erbakan Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim
Bölümü, Konya/ Türkiye

ÖZ

Günümüz koşullarında işletmelerin varlıklarını ve kârlılıklarını sürdürebilmesi her geçen gün zorlaşmaktadır. Özellikle küreselleşmeye bağlı olarak artan rekabet, üretimde ölçek ekonomilerinden faydalanma hususundaki artış, üretim teknolojilerindeki ve yönetim tekniklerindeki gelişmeler işletmeleri sürekli olarak kendilerini güncellemeye sevk etmektedir. Yönetim muhasebesi teknikleri işletme yöneticilerine karar alma süreçlerinde kullanabilecekleri muhtelif bilgiler sunulmasında oldukça kritik bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda yönetim muhasebesi uygulamaları da değişime konu olmakta ve bazı faktörlerden yoğun olarak etkilenmektedir. Bu çalışmada özellikle organizasyonel yapıdaki ve organizasyonel stratejilerdeki değişimin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerindeki etkisi ele alınmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamalarına geniş ölçüde yer veren büyük ölçekli imalat işletmeleri araştırmanın örneklemi oluşturmaktadır. Çalışma kapsamında Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 200'e yakın imalat işletmesine uygulanan anketlere alınan 72 geçerli dönüş analiz edilmiş ve bulgular sonucunda çalışmaya konu edilen değişkenlerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde pozitif yönde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Yönetimi, Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

ABSTRACT

Fierce conditions in business environment recently led the companies to strive for sustaining their survival and profitability. Especially the increased competition caused by globalization, tendencies towards benefiting from economies of scale, developments in production technologies and management techniques are forcing the companies to update their systems and structures continuously. Management accounting tools and applications play critical roles in providing information to the managers in order to be used to support managerial decisions. In this respect management accounting applications are considered to be subject to change and are affected by some factors intensely. Major aim of this study is to probe the effects of changes in organizational strategy and organizational structure on management accounting applications. Sampling of the research is constituted of manufacturing companies which are large in scale and using management accounting tools widespread. A research questionnaire is prepared and sent to nearly 200 companies listed in Borsa Istanbul (formerly known as Istanbul Stock Exchange). Valid responses gathered from 72 companies are analyzed and findings revealed that changes in organizational structure and organizational strategy are positively effective on management accounting applications of manufacturing companies.

Keywords: Accounting, Management Accounting, Cost Management, Management Accounting Applications.

1. GİRİŞ

İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda, yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlaması amacı ile ortaya çıkan yönetim muhasebesi, planlama, kontrol, performans değerlendirme ve artırımı, işletme stratejilerinin uygulaması gibi konular ile özellikle üretim ve yatırım kararları gibi karar alma süreçlerinde kullanılmaktadır.

19.yy'dan beri uygulanmakta olan yönetim muhasebesi uygulamalarından elde edilen bilgilerin işletme yöneticileri tarafından kararların alınması konusunda önemli bir rolü bulunmakta olup, işletme içi ve işletme dışı faktörlerin etkisi ile yönetim muhasebesi uygulamalarında birçok değişim meydana gelmiş ve yeni stratejik yönetim muhasebesi araçları geliştirilerek uygulamaya konulmuştur. Başlangıçta ortaya çıkarılan geleneksel yönetim muhasebesi araçlarında daha çok maliyet hesaplama ve maliyet kontrolü ön plana çıkarken, üretim teknolojilerindeki değişim, küreselleşme, müşteri odaklılık, rekabet ortamındaki artış gibi faktörlerin etkisi ile geliştirilen stratejik yönetim muhasebesi araçlarında ise maliyet yönetimi ön plana çıkmaktadır.

Yönetim muhasebesi uygulamaları işletme içi ve işletme dışı faktörlerden etkilenmektedir. Rekabetçi çevredeki değişim, üretim teknolojilerindeki değişim, organizasyon yapısındaki değişim, işletme stratejilerindeki değişim gibi birçok faktör, yönetim muhasebesi uygulamalarında değişime neden olmaktadır.

2. LİTERATÜR

Yönetim muhasebesi daha iyi kararların alınabilmesi amacıyla mevcut faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin geliştirilmesine yönelik, işletme içi karar alıcılara ve muhtelif karar destek taraflarına bilgi sağlayan bir muhasebe türüdür (Drury, 2012: 6). İşletme yöneticilerinin karar almak için gereksinim duydukları bilgilerin işlenmemiş veri olarak toplanmasından başlayıp, ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini desteklemesi hedeflenerek yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2009: 29).

Maliyet bilgisi ile birlikte finansal ve finansal olmayan bilgilerin planlama, kontrol ve karar alma süreçlerinde kullanımı yönetim muhasebesinin ilgi alanına girmektedir. (Orhon Basık, 2012: 12) Hacirüstemoğlu ve Şakrak (2002: 3) ise yönetim muhasebesini planlama ve denetim sürecinde toplanan bilgilerin kullanılabilir veri olarak işletme yönetimine sunulması olarak tanımlamaktadır.

Yönetim muhasebesi, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü tarafından “*Yönetim çalışma planına rehberlik eden, davranışı motive eden ve şirketin stratejik, taktiksel ve işlevsel amaçlarına ulaşması için gerekli kültürel değerleri yaratan, planlama, tasarlama, ölçümleme, finansal ve finansal olmayan bilgi sistemlerinin işletilmesine ilişkin ve işletmeye değer katan sürekli bir iyileştirme süreci*” olarak tanımlanmıştır (Atkinson vd, 2001: 5).

Yönetim muhasebesi bilgileri, yöneticilerin özel bilgi ihtiyaçlarını da karşılayan, geçmişe yönelik olduğu kadar geleceği de ilgilendiren bilgilerdir. Bu bilgiler yönetim tarafından günlük faaliyetlerde, faaliyet planlamalarında ve iş stratejisi geliştirmede kullanılmaktadır (Warren, Reeve ve Duchac, 2014: 755).

Yönetim muhasebecileri pasif anlamda sadece bilgi sağlama rollerinden ziyade işletmenin karşılaştığı gündelik işleyiş ve stratejik kararlara ilişkin proaktif bir rol oynamaktadırlar. Yönetim muhasebesi sisteminin sağladığı bilginin büyük bölümü finansal nitelik taşımaya rağmen finansal olmayan bilgilerinde raporlanmasına ilişkin güçlü bir eğilim bulunmaktadır. Yönetim muhasebecileri karar alma ve organizasyonel faaliyetlerin yönetilmesi konusunda yöneticilere her türlü bilgiyi sağlayarak stratejik bir iş ortağı gibi hareket etmektedirler (Hilton, 1999: 5).

İşletme yöneticilerinin karar alma sürecinde ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları aracılığı ile kontrol imkânını sağlayan muhasebe fonksiyonuyönetim muhasebesi tarafından üstlenilmiştir (Altuğ, 1996: 2).

Yönetim muhasebesi, yöneticilere organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için alınacak kararlarda yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçümler, analiz eder ve raporlar. Yöneticiler yönetim muhasebesi bilgilerini, işletmeyi geliştirmek, iletişim ve işletme stratejilerini uygulamak, ürün tasarımlarını koordine etmek, üretim kararlarını, pazarlama kararlarını ve performansını değerlendirmede kullanılmaktadırlar (Horngren, Datar ve Rajan,2012: 4).

2.1. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler

Yönetim muhasebesinin kökeni ondokuzuncu yüzyılda gerçekleşen sanayi devrimine kadar uzanmaktadır (Garrison ve Noreen, 2000: 9). Modern yönetim muhasebesi bu yüzyılın başlarında ortaya çıkan, yönetime ve hiyerarşiye dayalı silah depoları ile tekstil atölyelerine dayanmaktadır. Bu işletmelerin ortak özelliği tek bir organizasyon çatısı altında birden çok üretim sürecini ihtiva eden ve bir bütün oluşturan işletmelerden oluşmalarıdır (Kaplan ve Atkinson, 1989: 2).

Gelişmiş yönetim muhasebesi sistemlerinin ortaya çıkışının 19.yy ortalarında tren yollarının hızlı bir şekilde büyümesinden kaynaklandığı ihtimali üzerinde durulmaktadır. Bazı yenilikçi yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin fikirlerin, tren yolu yöneticileri tarafından geliştirildiği ve akabinde çelik endüstrisi firmaları tarafından yaygın bir şekilde kullanıldığına değinilmektedir (Kaplan ve Atkinson, 1989: 2).

1920'leri izleyen yıllardaki hızlı ekonomik gelişmeler, uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası büyük firmaların artması, teknolojik ilerlemeler, ekonomik buhranlar, dünya savaşları, ulusal ekonomileri yönetmede önerilen yeni yöntem ve önlemler, hızla güçlenen yeni siyasi akımlar ve ekonomi politikaları, muhasebe anlayışı, ilkeleri ve uygulamaları üzerinde derin etkiler oluşturmuştur. Bu gelişmeler çerçevesinde işletmeleri destekleme amacına yönelik olarak, 20. yüzyılın başlarından itibaren yönetim muhasebesi sistemlerinde son gelişmelerin ortaya çıkmaya başladığı görülmektedir (Şakrak, 1997: 30-31).

İşletmeler, içinde bulunduğu rekabetçi çevrenin gereklerine cevap verebilecek yapıya yenileşme ile kavuşmuş olacaktırlar. Ancak bu yenilik anlayışının karşılaşılan bir duruma özgü olarak geliştirilmemesi, var olan faktörler dahilinde işletmenin kâr etme amacına ulaşması için yenilikçi bir anlayışa sahip olunması gerekli görülmemekte iken işletmede yer alan sistemler ve yöntemlerin yenilikçi anlayışa göre sürekli yenilenmesi gerekli görülmektedir (Kaygusuz, 2006: 108-109). Ülkeler arasındaki etkileşimin artması ve sermayenin milliyetinin öneminin azalması yönetim muhasebesi alanında birçok değişikliği ve yeniliği beraberinde getirmiştir (Demir, 2008: 51).

Toplam kalite yönetimi ve tam zamanında üretim gibi, yönetim alanındaki yeni yaklaşımlar ve yöntemler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıktı. Ortaya çıkan gelişmeler, iş dünyasını büyük oranda etkilemiş ve işletmeler üretim yöntemleri, maliyet sistemleri ve performans ölçüm yöntemleri değişmiş, stratejik yönetim muhasebesi araçları geliştirilerek kullanılmıştır (Allahyari ve Ramazani, 2011: 57). Örneğin 1970'li yıllarda, "faaliyet tabanlı maliyetleme" adı verilen bir yöntem Harvard Üniversitesi'nden Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından geliştirilmiş ve kullanılmaya başlanmıştır (Islam ve Kantor, 2005: 711).

Ancak küreselleşme, hızla artan rekabet ve teknolojik alandaki gelişmeler bu yöntemlerin yöneticilerin bilgi gereksinimlerini tam olarak karşılamamış ve yöntemlerin yeterliliği tartışılır hale gelmiştir. Her alandaki değişim ve gelişim, yönetim muhasebesi üzerinde de etkili olmuş ve faaliyet tabanlı maliyetleme, dengeli puan kartı (balanced scorecard), hedef maliyetleme, değer zinciri analizi ve benzeri yöntemler kullanılmaya başlanmıştır (Dönmez vd., 2006: 179).

Yönetim muhasebesi değişimi tekdüze bir olgu olarak kabul edilmemektedir. Bazı kesimler değişimin nedensel faktörlerinin muhtelif olabileceğini düşünmektedir ve bu durum yönetim muhasebesi araştırmacıları tarafından da teyit edilmektedir. Hem iç faktörlerin (organizasyonla ilgili olanların) hem de dış faktörlerin (çevresel olanların) yeni yönetim muhasebesi sistemlerini ve tekniklerini etkilediği oldukça açıktır (Allahyari ve Ramazani, 2011: 58).

Ekonomideki küreselleşme, teknolojik alandaki önemli değişiklikler, kurumsal kaynak planlamasının yoğun kullanımı, artan rekabet, organizasyonel değişiklikler yönetim muhasebesinde değişimi ortaya çıkarmıştır (Burns, Ezzamel ve Scapens, 1999: 28-29).

Yönetim muhasebesinin değişimini etkileyen faktörlereşğıdaki gibi sıralanmaktadır (Demir, 2008: 57-67, Hilton, 1999: 12-17): 1- Küresel işletme çevresi, 2- Üretim teknolojilerindeki değişim, 3- Yeni endüstri kollarının ortaya çıkması, 4- Müşteri odaklılık 5- Yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesi, 6- Stratejik yönetim ve rekabet stratejileri, 7- Sosyal politik ve kültürel faktörler, 8- Global rekabet, 9- Bilgi iletişim teknolojilerindeki değişim, 10- Ürün yaşamındaki kısalma ve ürün çeşitliliği.

Waweru (2008: 30) ise organizasyonlardaki yönetim muhasebesi değişimini pozitif yönde ve önemli ölçüde etkileyen faktörleri aşğıdaki gibi sıralamaktadır (Waweru, 2008: 30):

- ✓ Öğrenme anlamında yüksek organizasyonel kapasite
- ✓ İşletme büyüklüğü
- ✓ Adem-i merkezietçi organizasyonel yapı

- ✓ Rekabet çevresinin daha yoğun hale gelmesi
- ✓ Teknolojinin daha fazla kullanılması
- ✓ Farklılaştırma stratejilerine verilen yüksek önem
- ✓ Düşük maliyet stratejilerine verilen yüksek önem

2.2. Organizasyonel Yapıda Değişim, Değişimin Nedenleri ve Yönetim Muhasebesi

Organizasyonel yapı, organizasyonların belirli bir amaca ulaşabilmek için kaynaklarını bir araya getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda yönetim muhasebesi de muhtelif organizasyonel yapılar arasında iletişimi, motivasyonu ve performans değerlemesini kolaylaştıran bir bilgi destek sistemi olarak görülebilir (Atkinson vd., 1997: 88).

Küreselleşme ile birlikte artan değişim olgusu karşısında işletmeler, sürekli olarak değişen çevre şartlarına uyum sağlayabilmek için, ürünlerini, organizasyon yapılarını ve stratejilerini sürekli bir şekilde değiştirmek ve yenilemek zorunda kalmaktadırlar (Naktiyok, 2007).

Organizasyonlar hayatta kalabilmek için dış çevre ile sürekli etkileşim içinde bulunarak (Kondalkar, 2007: 295), fırsat ve tehditlere karşı sürekli yenilenmelidirler. İşletmeler bu nedenle üretim süreçlerini, organizasyonel yapılarını, pazarlama anlayışlarını ve muhasebe sistemlerini yenilemelidirler (Kaygusuz, 2006: 2). Organizasyonel değişim, organizasyonlar tarafından yeni davranış ve fikirlerin benimsenmesi olarak tanımlanabilir (Daft: 1997: 382).

Koçel (2011: 668) organizasyonel değişimi, organizasyon faaliyetleri ile ilgili konularda mevcut durumdaki farklılaşma olarak tanımlamaktadır. Değişim planlı olabileceği gibi plansızda olabilir (Koçel, 2011: 668-573). Organizasyon yapı ve işleyişi ile ilgili her konu değişim konusu içerisine girmektedir. Hedefler, öncelikler, yapısal ilişkiler, bilgi, yetenek, tutum ve davranışlar, üretim süreçleri, iş akışları, teknoloji, organizasyon tasarımı, organizasyon kültürü ve benzeri faktörlerde değişimin kapsamı içerisindedir (Koçel, 2011: 676).

Organizasyonel değişim, örgütün, varlık ve faaliyetlerinde sürekliliğin sağlanarak, örgütün geliştirilmesi, etkinlik ve verimliliğin artırılması amacı ile yapılmaktadır (Tokat, 1996: 27). İşletmelerde stratejiler çok iyi seçilmiş ve planlanmış olsa bile, işgücünün bu stratejiyi uygulamak için çok iyi planlanmaması durumunda başarı elde edilemeyecektir. İşletme yönetimleri tarafından belirlenen stratejiler, organizasyonel yapıyı yeniden şekillendirmektedir. Organizasyonların amaçlarına ulaşabilmesi için organizasyon yapısı ile stratejinin uyumlu olması gerekmektedir. İşletmeler yeni bir strateji uygulamada başarılı olabilmek için, organizasyon yapılarını da değiştirmelidirler (Eren, 2000: 354-355).

Organizasyonları hem dış (çevresel) hem de iç güçler değişime zorlamaktadır (Daft, 1997: 383). Dışsal güçler işletme dışındaki dış çevre unsurları olup bunların en önemlileri teknoloji, rekabet, ekonomik koşullar, sosyal kültürel çevre, demografik koşullar olarak sayılabilir. Bunların yanında, müşteriler, uluslararası arena ve ekonomik güçler de değişimi etkileyen bu faktörlerdendir (Daft, 1997: 384, Griffin ve Moorhead, 2014: 525-527). İçsel faktörler ise işletme içi faaliyetlerden ve işletmede alınan kararlardan kaynaklanmaktadır (Daft, 1997:384). Bu faktörler işletmelerin bünyesindeki bazı gelişme ve olaylarla ilgili olup, bunlar, düşük verimlilik, satışların azalması, düşük motivasyon, çalışanların eğitim düzeyindeki artış ve beklentiler gibi unsurlardır. İşletme içinde ortaya çıkan yeni fikir, ürün, teknoloji ve hizmet türleri içsel değişim nedenleridir (Koçel, 2011: 674-675).

Organizasyonel değişimi etkileyen belli başlı faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Mullins, 2010: 752):

- ✓ Belirsiz ekonomik koşullar,
- ✓ Küreselleşme ve yoğun rekabet,
- ✓ Hükümet müdahalesi,
- ✓ Siyasi çıkarlar,
- ✓ Doğal kaynakların kıtlığı,
- ✓ Teknolojideki yeni gelişmeler ve bilgi çağı,
- ✓ Kalite, müşteri hizmetleri ve müşteri tatminine ilişkin artan talep düzeyi,
- ✓ Örgüt içi çatışma,
- ✓ Yönetim kalıplarının ve çalışma organizasyonlarının yapısında gerçekleşen büyük esnekleşme ve
- ✓ İşgücünün yapısı ve özellikleri ile bileşenlerindeki değişim.

Koçel (2011: 674) ise organizasyonel değişimi etkileyen belli başlı faktörleri: teknolojideki gelişmeler, müşteri odaklılık, küreselleşme, ürün yaşam sürecindeki kısalma, piyasalardaki yapısal değişim, ekonomik gelişmeler, işletmelerin büyümeleri-küçülmeleri, yasal düzenlemeler ve özelleştirme olarak sıralamıştır.

Yönetim muhasebesi ile organizasyonel yapı arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmakta olup, yönetim muhasebesinin işletmenin örgüt yapısını, örgüt yapısının da yönetim muhasebesi uygulamalarını etkilediğine dikkat çekilmektedir (Büyükmirza, 2009: 39).

Başarılı işletmeler kendilerini sürekli olarak çevredeki değişimlere adapte etmekte ve çevrelerini öngörülerine dayalı olarak değiştirmektedirler. Organizasyonlar büyümekte, birleşmekte, diğer organizasyonları ele geçirmekte ve yönetim tarzlarını değiştirmektedirler. Bu değişimler yönetim muhasebesini iki şekilde etkilemektedir. Birincisi, yönetim muhasebesi bilgileri organizasyonların değişebilmesine yardımcı olmalıdır. Yönetim muhasebesi işletmelere değişimi başlatmaları ihtiyacının belirlenmesi ve çevredeki değişime nasıl uygun cevap verilebileceği konusunda yol gösterici olmalıdır (Atkinson vd., 1997: 81).

İkincisi, yönetim muhasebesi bilgileri çevresel değişimlere bağlı olarak değişim göstermelidir. Akademik ve popüler yazında çalışanların takımlar halinde veya kalite halkaları dâhilinde çalıştırılmaları gibi çalışma çevresi yapısındaki değişimlere dikkat çekilmektedir. Değişimin sonucu olarak işverenin ve çalışanların beklentilerinde meydana gelen değişim, karar verme ve motive etme süreçlerinde kullanılan bilgilerin birbirini destekler nitelikte değişim göstermesi gerektiği anlamına gelmektedir (Atkinson vd., 1997: 82).

Küreselleşme ile birlikte yoğun bir rekabet ortamında işletmelerin başarılı olabilmesi stratejik yönetimi benimseyerek, işletmede uygun bir şekilde kullanmalarına bağlıdır. İşletmelerin kârlılıklarını sürdürebilmeleri ve stratejik hedeflerine ulaşabilmeleri için, yönetim, organizasyon, pazarlama ve benzeri işletme birimlerinin uyumlu bir şekilde çalışması gerekmektedir (Karcıoğlu ve Binboğa, 2010: 11).

Özet olarak organizasyonlardaki yönetim muhasebesi değişiminin pozitif yönde ve önemli ölçüde aşağıdaki faktörlerden etkilenmesi beklenmektedir (Waweru, 2008: 30):

- ✓ Öğrenme anlamında yüksek organizasyonel kapasite
- ✓ İşletme büyüklüğü
- ✓ Adem-i merkezîyetçi organizasyonel yapı
- ✓ Rekabet çevresinin daha yoğun hale gelmesi
- ✓ Teknolojinin daha fazla kullanılması
- ✓ Farklılaştırma stratejilerine verilen yüksek önem
- ✓ Düşük maliyet stratejilerine verilen yüksek önem

Yönetim muhasebesinin değişime yardımcı olmasının yanı sıra çevresel değişim de yönetim muhasebesini etkilemektedir. Konuşulmakta olan dillerin kültürel ve sosyal değişimlere cevap vermesine benzer şekilde muhasebe sistemleri de organizasyonel ve çevresel değişimlere cevap vermektedir (Atkinson vd., 1997: 86).

2.3. Organizasyonel Stratejide Değişim, Değişimin Nedenleri ve Yönetim Muhasebesi

İşletmelerin uzun dönemde rekabet edebilmesi için sağlam stratejiler belirlemesi ve benimsemesi gerekmektedir. Uzun vadeli stratejiler, hızlı bir şekilde değişen çevre koşulları altında müşteri odaklı düşünmeyi gerektirmekle birlikte alınacak kararlarda finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin ele alınmasını da gerektirmektedir (Orhon Basık, 2012: 6-7).

Çevre koşullarındaki değişim, rekabet ortamındaki artış ve klasik yönetim anlayışındaki kısıtlar stratejik yönetim anlayışının gelişimine neden olmuştur. Stratejik yönetim, çevredeki değişimleri dikkate alan ve değişen çevreye uyum sağlamayı amaçlayan bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Ergin ve Elmacı, 1999:19-45).

Rekabete ilişkin beş farklı güçlkle başa çıkabilme konusunda sektörde faaliyet gösteren diğer firmalardan daha iyi performans sergileme konusunda potansiyel başarı sağlayabilecek üç çeşit stratejik yaklaşımdan bahsedilmektedir (Porter, 1998a: 35-39, Porter, 1998b: 11-17).

Genel Maliyet liderliği: 1970li yıllarda deneyim eğrisi kavramının popülerite kazanmasıyla artan şekilde kullanılmaya başlanmış olan ilk stratejinin bazı fonksiyonel politikalar vasıtasıyla temelde en düşük maliyetleri yakalama amacına yönelik olan maliyet liderliği stratejisi olduğu ifade edilmektedir.

Farklılaştırma: İkinci tür strateji işletme tarafından sunulan ürün veya hizmetin farklılaştırılarak bütün sektör kapsamında tamamen eşsiz olarak algılandığı bir şey yaratılması olarak tanımlanmaktadır.

Odaklanma: Sonuncu strateji türü belirli bir müşteri kitlesine, ürün grubuna veya coğrafi bir piyasaya odaklanmaktadır. Farklılaştırma stratejisinde olduğu gibi odaklanma birçok şekilde kendini gösterebilir.

Farklılaştırma stratejisinin ağırlık kazanmasının faaliyetleri yürüten çalışanların daha güçlü bir şekilde müşteriye odaklanmalarını gerektirebileceği belirtilmekte ve takım temelinde yapıların yürürlüğe konması vasıtasıyla çalışanların bu stratejiye sahip çıkma konusunda teşvik edilmelerinin bunu başarmanın bir yolu olduğu ifade edilmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 678).

İşletmeler, müşteri ihtiyaçlarına ve rakiplerinin hareketlerine göre rekabet stratejilerini şekillendirmektedir (Kaygusuz, 2006: 2). Teknolojik alandaki değişimler işletme stratejilerini önem önemli bir şekilde etkilemektedir (Tayşir, 2010: 171). İşletme stratejileri üzerinde etkili olan diğer bir faktör ise küreselleşme ile birlikte rekabet ortamında ortaya çıkan hızlı değişimdir.

İşletmeler karar alma süreçlerinde en iyi seçimi yapmak amacı ile çeşitli stratejiler geliştirmektedir (Oflu ve Demir, 2005: 156). Çevre koşullarındaki sürekli değişime uyum sağlamayı amaçlayan stratejik yönetimde, işletmeler, çevresel değişkenlerle birlikte dikkate alınmaktadır. Alınacak kararlarda da işletme çevresindeki değişimler önemli bir rol oynamaktadır (Güçlü, 2003: 82).

İşletmeler yapılan analizler sonucunda kendisi için en uygun stratejiyi ve uygulamaya koyacaktır. Diğer taraftan işletmelerin dönemsel bir takım stratejileri de olacaktır fakat temel strateji olarak adlandırılan stratejilerin değiştirilmesi, işletmenin bir bütün olarak değiştirilmesi anlamına geleceğinden uygulamada sıkça karşılaşılan bir durum değildir (Tayşir, 2010: 164). İşletmeler değişen dış çevre koşullarını dikkate alarak bunlara uygun olarak strateji ve örgüt yapılarını geliştirmelidir. Küreselleşme işletmelerin rekabetçi çevresinde önemli değişimlere neden olmuştur. Bu değişimlere bağlı olarak işletmelerin stratejik yönetim anlayışlarını değiştirme zorunluluğu ortaya çıkmış ve rekabetçi bir strateji izlemelerini zorunlu kılmıştır (Turan, 2009: 106).

Muhasebe bilgileri işletme stratejilerinde önemli bir role sahiptir ve kullanılacak yeni yöntemler işletmenin gelecek ile ilgili belirleyeceği politikalar, hedefler ve alacağı kararların niteliklerinin tespiti açısından da önem arz etmektedir (Oflu ve Demir, 2005: 169).

Yönetim muhasebesi tasarımı ve fonksiyonlarını belirleyen işletme içi faktörlerin en önemlilerinden birisi de işletme stratejisi olarak gösterilmektedir (Haldma ve Lääts, 2002)

Uygun yönetim muhasebesi bilgileri geliştirilmesi, stratejinin de anlaşılır hale getirilmesini gerektirmektedir ve bu suretle amaç ve hedeflerin, ölçümlemeyi mümkün kılacak doğrulukta tanımlanabilir olması bir zorunluluk haline gelmektedir. (Baines ve Langfield-Smith, 2003: 680).

Stratejik yönetim karar alma sürecinde muhasebe verilerinin etkin kullanımı, rakip firmaların analiz edilmesi ve yönetim tarafından gönderilen mesajların sistematik olarak analiz edilmesine bağlıdır. Sektöre yeni işletmelerin giriş çıkışları yanında rakip işletmelerin stratejileri ile mamul ve üretim sistemlerindeki değişikliklere ilişkin bilgiler rakip işletmelere yönelik olarak yapılacak analizin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe stratejik yönetime bilgi sağlamakta ve stratejik yönetimin uygulandığı işletmelerde, işletmenin geleceği ve güncel durumu ile ilgili önemli bilgi sağlamaktadır. İşletmelerin stratejik yönetiminde gerekli olan verilerin büyük bölümü muhasebe tarafından sağlanmaktadır (İzci, 2014: 195-204).

Fazla sayıda yönetim muhasebesi sisteminden faydalanan organizasyonların yönetim muhasebesi uygulamalarını değiştirme olasılıklarının daha yüksek olduğu belirtilmektedir. Bu bağlamda, organizasyonun yöneticilerini değişimin faydaları konusunda eğitebileceği yeterli uzmanlığa ve personele sahip olması durumunda daha fazla değişim beklenebileceğini belirten teoriyle örtüştüğü ifade edilmektedir. Bununla birlikte farklılaştırma stratejilerine daha fazla ağırlık veren işletmelerin müşterilerinin sürekli artan ve değişen taleplerini karşılayabilmek için yönetim muhasebesi sistemlerini değiştirme olasılıklarının daha yüksek olduğu vurgulanmıştır (Waweru, 2008: 35).

İşletmelerin varlıklarını sürdürüp başarı sağlayabilmeleri için yönetim muhasebesi araçlarını kullanabilecekleri ortamı oluşturmalarıdır. Bu araçların kullanımı işletmelerin rekabetçi stratejilerinin geliştirmesine ve performanslarının artırılmasına fayda sağlayacaktır (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 199).

3. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada organizasyonel yapıda ve organizasyonel stratejide meydana gelen değişimlerin, yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine etkisi araştırılmıştır.

3.1. Araştırmanın Kapsamı, Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Literatür araştırmaları ışığında düzenlenen ve nihai şekli verilen anket, rekabet ortamı, organizasyonel değişim uygulamaları, organizasyonel strateji ve yönetim muhasebesi teknikleri isimli ölçekler kullanılarak BIST'ta yer alan ve imalat sektöründe faaliyetlerini yürüten toplam 193 firmaya gönderilmiş 72'sinden dönüş olmuştur.

Ana kütleyi temsil edecek örneklem büyüklüğü %95 güven aralığında ± 10 hata payı ile aşağıdaki formül kullanılmak suretiyle hesaplanmıştır (Baş, 2001: 43-44).

$$n = Nt^2pq/d^2(N-1) + t^2pq$$

Formülde:

N= Hedef kitledeki işletme sayısı

n= Örnekleme alınacak işletme sayısı

p= Gerçekleşme olasılığı

q= Gerçekleşmeme olasılığı

t=Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d= Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen \pm örnekleme hatasıdır.

İstenen 0.05 anlamlılık düzeyinde t tablosuna göre bulunan teorik değer 1,96'dır.

Bu verilere göre anketin kaç adet işletme üzerinde yapılması gerektiğini hesaplayalım.

$$n = (193) (1,96)^2 (0,50 \times 0,50) / (0,10)^2 (193 - 1) + (1,96)^2 (0,50 \times 0,50) = 65$$

Yukarıda yapılan hesaplama sonucuna göre anket uygulaması yapılması gerekli en az işletme sayısı 65 adet olarak hesaplanmıştır. Bu durumda geri dönüş olan 72 adet anket sayısının, yeterli olduğu görülmektedir.

Araştırmada kullanılan anketin hazırlanmasında Baines ve Langfield-Smith (2003), Mat'ın (2010), Karcioğlu ve Öztürk (2012) çalışmalarından faydalanılmıştır.

Toplanan veriler için genel frekans, tanımlayıcı istatistikler ve ölçeklere ait güvenilirlik analizleri SPSS 15 paket programı yardımıyla yapılmıştır.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri

H₁: Şirketlerin organizasyonel değişim uygulamaları arttıkça, daha fazla yönetim muhasebesi tekniği kullanmaya başlamaktadır.

H₂: Şirketlerde organizasyonel strateji üzerinde daha çok duruldukça, yönetim muhasebesi teknikleri kullanımı da artmaktadır

3.3. Araştırma Bulguları

Bu bölümde anketlere ait bilgilerin frekans ve tanımlayıcı istatistik verileri, doğrulayıcı faktör analizleri sonuçları yer almaktadır.

3.3.1. Demografik Özellikler

Anketin uygulandığı 72 imalatçı firmanın faaliyet alanlarına göre dağılımı Tablo 1. ve çalışan sayılarına göre dağılımı ise Tablo 2.'de verilmiştir.

Tablo 1. Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Alanlar

İmalat Sanayine Ait Sektörler	Sayı(N)	Yüzde(%)
Gıda, İçki, Tütün	12	16,67
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	3	4,17
Orman Ürünleri ve Mobilya	4	5,56
Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	5	6,94
Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünleri	12	16,67
Taş ve Toprağa Dayalı	11	15,28
Tekstil ve giyim	5	6,94
Metal Ana Sanayi	6	8,33
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı	14	19,44
Toplam	72	100,00

Ankete katılan firmaların %16,67'si gıda, içki ve tütün, %4,17'si dokuma, giyim eşyası ve deri, %5,56'sı orman ürünleri ve mobilya, %6,94'ü kâğıt, kâğıt ürünleri, basım ve yayın, %16,67'si kimya, petrol, kauçuk ve plastik ürünleri, %15,28'i taş ve toprağa dayalı, %6,94'ü tekstil ve giyim, %8,33'ü metal ana sanayi, %19,44'ü ise metal eşya, makine ve gereç yapımı sektöründe faaliyet göstermektedir.

Tablo 2. Firmalardaki Toplam Çalışan Sayıları

Toplam Çalışan Sayısı	Sayı(N)	Yüzde(%)
50'den Az	8	12,12
50 – 150	12	18,18
151 – 500	24	36,36
501 – 1,000	11	16,67
1000'den Fazla	11	16,67
Toplam	66	100,00

Ankete cevap firmaların 6'sı bu soruya cevap vermemiştir. Cevap verenlerin %12,12'sinde 50'den daha az kişi, %18,18'sinde 50 ile 150 arasında, %36,36'sında 151 ile 500 arasında, %16,67'sinde 501 ile 1000 arasında, %16,67'sinde 1000 den fazla kişi çalıştığı tespit edilmiştir.

3.3.2. Organizasyonel Değişim Uygulamaları

Bu ölçekte, ankete katılan firmalarda son beş yıl içerisinde organizasyonel değişimin tespiti ve ölçülmesi hedeflenmiştir.

Organizasyonel değişim ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 3.'te verilmiştir.

Tablo 3. Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Değişim Uygulamaları	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
İşgücünün Çok Yönde Becerili Hale Getirilmesi	1 %1,4	5 %6,9	27 %37,5	31 %43,1	8 %11,1	3,555	0,837	72
Çalışanların İş-Başında Eğitimi	1 %1,4	-	16 %22,2	32 %44,4	23 %31,9	4,055	0,820	72
Çapraz (Birden Fazla) Fonksiyonlu Takımlar	2 %2,8	-	32 %44,4	34 %47,2	4 %5,6	3,527	0,731	72
Katılımcı Kültür Oluşturulması	1 %1,4	2 %2,8	25 %34,7	40 %55,6	4 %5,6	3,611	0,703	72
Yöneticilerin Eğitimi	1 %1,4	2 %2,8	16 %22,2	41 %56,9	12 %16,7	3,847	0,781	72
Örgütün Biçimsel Yapısında Değişim (Yönetim Kademelerinin Azaltılması Veya Genişletilmesi)	-	4 %5,6	40 %55,6	19 %26,4	9 %12,5	3,458	0,786	72
İş-Temelli Takımlar	1 %1,4	1 %1,4	35 %48,6	28 %38,9	7 %9,7	3,541	0,749	72
Çalışanların Yetkilerinin Artırılması	1 %1,4	3 %4,2	40 %55,6	24 %33,3	4 %5,6	3,375	0,720	72
İmalat Hücreleri (Hücresele İmalat Yöntemi)	-	-	49 %68,1	18 %25	5 %6,9	3,388	0,617	72
1- Çok Azaldı, 2- Azaldı, 3- Değişim yok, 4- Arttı, 5- Çok arttı Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0,868 Ölçek Ortalaması= 3,593								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,868 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise organizasyonel değişim uygulamaları ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3'e göre, organizasyonel değişim uygulamaları ölçek ortalaması 3,593 bulunmuştur. Bu sonuç ankete katılan firmaların organizasyonel yapılarında son beş yıl içinde değişim olduğunu ortaya koymaktadır. En fazla artışın 4,055 ile çalışanların işbaşında eğitiminde olduğu, bunu 3,847 ortalama ile yöneticilerin eğitiminin takip ettiği görülmektedir. En az artışın ise 3,375 ortalama ile çalışanların yetkilerinin artırılmasında gerçekleştiği görülmektedir.

3.3.3. Organizasyonel Strateji

Bu ölçekte, araştırmaya dahil edilen firmalarda son beş yıl içerisinde organizasyonel strateji uygulamalarındaki değişimin tespiti ve ölçülmesi hedeflenmiştir.

Organizasyonel strateji ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 4.'te verilmiştir.

Tablo 4. Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Organizasyonel Strateji	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
(Mal Veya Hizmetin) Zamanında Teslimatı Yapılmaktadır	-	-	13 %18,1	30 %41,7	29 %40,3	4,222	0,735	72
Yerine Getirilebilir Taahhütlerde Bulunmaktadır	-	-	12 %16,7	32 %44,4	28 %38,9	4,222	0,716	72
Yüksek Kaliteli Ürünler Sunulmaktadır	-	-	15 %20,8	20 %27,8	37 %51,4	4,305	0,798	72
Etkin Bir Satış Sonrası Servis Ve Destek Sunulmaktadır	-	1 %1,4	25 %34,7	15 %20,8	31 %43,1	4,055	0,917	72
Tasarımlarda Hızlı Değişimler Yapılmakta Ve Bu Değişimler Hızlıca Duyurulmaktadır	-	4 %5,6	29 %40,3	18 %25	21 %29,2	3,777	0,937	72
Mal Ve Hizmetler Müşterilerin İhtiyaçlarına Göre Özelleştirilmektedir	-	-	17 %23,6	20 %27,8	35 %48,6	4,250	0,817	72
Ürün Mevcudiyeti (Geniş Dağıtım Kanallarının Kullanımı)	-	-	23 %31,9	17 %23,6	32 %44,4	4,125	0,871	72
Üretim Hacmi/Ürün Karmasında Hızlı Değişiklikler Yapılması	-	1 %1,4	24 %33,3	32 %44,4	15 %20,8	3,847	0,762	72
1-Üzerinde az durulmaya başlandı, 2-Üzerinde daha az durulmaya başlandı, 3- Değişim yok, 4-Uzerinde çok durulmaya başlandı, 5-Üzerinde daha çok durulmaya başlandı. Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0,894 Ölçek Ortalaması= 4,100								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi için 0,894 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise organizasyonel strateji ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 4'e göre organizasyonel strateji ölçek ortalaması 4,100 bulunmuştur. Bu durum, ankete katılan firmaların, son beş yıl içerisinde organizasyonel strateji uygulamaları üzerinde yoğun şekilde durmaya başladığını göstermektedir. 4,305 ortalama ile ilk sırada firmaların yüksek kaliteli ürünler sunulması üzerinde yoğun şekilde durmaya başladıkları, bunu 4,250 ortalama ile mal ve hizmetlerin müşterilerin ihtiyaçlarına göre özelleştirilmesinin takip ettiği görülmektedir. En az üzerinde durulan durumun ise 3,777 ortalama ile tasarımlarda hızlı değişimler yapılması ve bu değişimlerin hızlıca duyurulması olduğu görülmektedir.

3.3.4. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları (Teknikleri)

Bu ölçekte araştırmaya katılan firmaların son beş yıl içerisindeki yönetim muhasebesi uygulamaları kullanımının ne ölçüde değişim gösterdiğinin tespiti ve ölçümü hedeflenmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeğinin her maddesine verilen cevapların ortalaması ve standart sapması Tablo 5.'te verilmiştir.

Tablo 5. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	1	2	3	4	5	Arit. Ort.	Std. Sapma	N
Bütçe Kontrolü (Bütçesel Kontrol)	-	-	11 %15,3	27 %37,5	34 %47,2	4,319	0,728	72
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)	1 %1,4	1 %1,4	41 %56,9	19 %26,4	10 %13,9	3,500	0,804	72
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	-	1 %1,4	10 %13,9	27 %37,5	34 %47,2	4,305	0,762	72
Değişken/Marjinal Maliyet	-	1 %1,4	17 %23,6	32 %44,4	22 %30,6	4,041	0,777	72
Standart Maliyet	-	-	26 %36,1	30 %41,7	16 %22,2	3,861	0,756	72
Toplam Kalite Yönetimi	-	-	17 %23,6	22 %30,6	33 %45,8	4,222	0,808	72

Tablo 5. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Madde Analizi (Devamı)

Tam Zamanında Üretim	-	1 %1,4	20 %27,8	22 %30,6	29 %40,3	4,097	0,858	72
Hedef Maliyet/Kaizen	1 %1,4	1 %1,4	18 %25	27 %37,5	25 %34,7	4,027	0,887	72
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Yönetim	-	2 %2,8	29 %40,3	24 %33,3	17 %23,6	3,750	0,915	72
Değer Zinciri Analizleri	-	3 %4,2	29 %40,3	26 %36,1	14 %19,4	3,708	0,829	72
Ürün Hayat Seyri Analizleri	1 %1,4	1 %1,4	33 %45,8	25 %34,7	12 %16,7	3,638	0,827	72
Kıyaslama	-	-	28 %38,9	19 %26,4	25 %34,7	3,958	0,862	72
Ürün Kârlılık Analizleri	-	1 %1,4	10 %13,9	21 %29,2	40 %55,6	4,388	0,779	72
Müşteri Kârlılık Analizleri	-	1 %1,4	16 %22,2	26 %36,1	29 %40,3	4,152	0,816	72
Ekonomik Katma Değer Analizleri (EVA)	-	1 %1,4	26 %36,1	22 %30,6	23 %31,9	3,930	0,861	72
1-Önemli derecede az kullanılmaya başlanmıştır, 2-Daha az kullanılmaya başlanmıştır, 3- Değişim yok. 4-Daha çok kullanılmaya başlanmıştır, 5- Önemli derecede çok kullanılmaya başlanmıştır. Cronbach'ın Alpha Katsayısı=0,913 Ölçek Ortalaması= 3,993								

Ölçeğin güvenilirliğinin analizi bağlamında 0,913 olarak elde edilen Cronbach'ın Alpha katsayısı ise yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeğinin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Yönetim muhasebesi teknikleri ölçek ortalaması 3,993 bulunmuştur. Bu sonuç araştırmaya katılan işletmelerin, son beş yıl içinde yönetim muhasebesi uygulamalarını daha çok kullanmaya başladığını göstermektedir. Firmaların yönetim muhasebesi tekniklerinden en fazla ürün kârlılık analizlerini (4,388 ortalama) kullanmaya başladıklarını, ikinci sırada ise bütçe kontrolünün (4,319 ortalama) geldiği görülmektedir. Kullanımı en az artış gösteren yöntemin ise 3,500 ortalama ile Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard) olduğu ifade edilebilir.

3.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)

Faktör analizi, aralarında ilişki olan çok sayıdaki değişkeni az sayıda anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden biridir. Faktör analizinde regresyondan farklı olarak, aralarında yüksek korelasyon olan ve bağımlı değişkenler setinin bir araya getirilmesi suretiyle faktör adı verilen genel değişkenler oluşturulmaktadır (Kalaycı, 2005: 321).

Bu analiz sonucunda, öncelikle yapısal eşitlik modellemesinde de kullanılacak olan anlamlı bir ölçüm modeli elde edilmesi amaçlanmaktadır. Oluşturulacak ölçüm modelinin kabul edilebilir bir model olabilmesi için $\Delta\chi^2/df$, RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation), CFI (Comparative Fit Index), IFI (Incremental Fit Index), GFI (Goodness of Fit Index) ve p uyum indekslerinin Tablo 6'daki koşulları sağlaması gerekmektedir (Bollen ve Long, 1993: 22-55, Sharma vd., 2005: 135-137).

Tablo 6. Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçlarına İlişkin Koşullar

$\Delta\chi^2/df < 5$	RMSEA < 0,08	CFI > 0,95	IFI > 0,95	GFI > 0,85	p > 0,05
-----------------------	--------------	------------	------------	------------	----------

Ancak model uyumunun değerlendirilmesinde GFI > 0,85, AGFI > 0,80, RMR ve RMSEA < 0,10 ölçütleri de kabul edilebilir (Anderson ve Gerbing, 1984'ten aktaran Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 400).

Bu koşulların sağlanamaması durumunda ölçekten bazı maddeler çıkarılarak anlamlı bir ölçüm modeli elde edilmeye çalışılmıştır.

3.4.1. Organizasyonel Değişim Ölçeğine İlişkin DFA

Organizasyonel değişim ölçeği 9 maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla yöneticilerin eğitimi ve iş-temelli takımlar maddeleri ölçekten çıkartılmıştır ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 7.'de verilmiştir.

Tablo 7. Organizasyonel Değişim Uygulamaları Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Organizasyonel Değişim Uygulamaları					Faktör Yükleri	
İşgücünün Çok Yönde Becerili Hale Getirilmesi					0,632	
Çalışanların İş-Başında Eğitimi					0,493	
Çapraz (Birden Fazla) Fonksiyonlu Takımlar					0,608	
Katılımcı Kültür Oluşturulması					0,796	
Örgütün Biçimsel Yapısında Değişim (Yönetim Kademelerinin Azaltılması Veya Genişletilmesi)					0,582	
Çalışanların Yetkilerinin Artırılması					0,662	
İmalat Hücreleri (Hücrese İmalat Yöntemi)					0,633	
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	P-değeri
Organizasyonel Değişim Uygulamaları	1,527	0,076	0,946	0,949	0,926	0,092

Tablo 7.'de yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 6.'daki koşulları sağladığından analizde organizasyonel değişim uygulamaları ölçeği yedi soruyla temsil edilecektir.

3.4.2. Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin DFA

Firmalara uygulanan ankette organizasyonel strateji ölçeği sekiz maddeden oluşmaktadır. Yapılan DFA sonuçlarına göre hiçbir madde ölçekten çıkarılmadan analize devam edilmiştir ve DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 8.'de verilmiştir.

Tablo 8. Organizasyonel Strateji Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Organizasyonel Strateji					Faktör Yükleri	
(Mal Veya Hizmetin) Zamanında Teslimatı Yapılmaktadır					0,685	
Yerine Getirilebilir Taahhütlerde Bulunmaktadır					0,805	
Yüksek Kaliteli Ürünler Sunulmaktadır					0,783	
Etkin Bir Satış Sonrası Servis Ve Destek Sunulmaktadır					0,742	
Tasarımlarda Hızlı Değişimler Yapılmakta Ve Bu Değişimler Hızlıca Duyurulmaktadır.					0,664	
Mal Ve Hizmetler Müşterilerin İhtiyaçlarına Göre Özelleştirilmektedir					0,702	
Ürün Mevcudiyeti (Geniş Dağıtım Kanallarının Kullanımı)					0,822	
Üretim Hacmi/Ürün Karmasında Hızlı Değişiklikler Yapılması					0,559	
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
Organizasyonel Strateji	1,108	0,039	0,992	0,992	0,932	0,332

Tablo 8.'de yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 6.'daki koşulları sağladığından hiç soru çıkarılmadan yani modifikasyon yapılmadan analize devam edilecektir.

3.4.3. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Ölçeğine İlişkin DFA

Yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeği 15 maddeden oluşmaktadır. Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indeksi değerleri istenilen düzeyde olmadığından modifikasyon yapılmıştır. Buna göre sırasıyla tam zamanında üretim, değer zinciri analizleri, kıyaslama ve müşteri kârlılık analizleri isimli 4 madde ölçekten çıkartılmıştır. Daha sonra uygulanan DFA'dan elde edilen sonuçlar Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9. Yönetim Muhasebesi Teknikleri Ölçeğine İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları					Faktör Yükleri	
Bütçe Kontrolü (Bütçesel Kontrol)					0,695	
Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)					0,427	
Maliyet-Hacim-Kar Analizleri					0,725	
Değişken/Marjinal Maliyet					0,649	
Standart Maliyet					0,588	
Toplam Kalite Yönetimi					0,601	
Hedef Maliyet/Kaizen					0,665	
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme/Yönetim					0,626	
Ürün Hayat Seyri Analizleri					0,525	
Ürün Kârlılık Analizleri					0,718	
Ekonomik Katma Değer Analizleri (EVA)					0,637	
Ölçek	$\Delta\chi^2/df$	RMSEA	CFI	IFI	GFI	p-değeri
Yönetim Muhasebesi Uyg.	1,147	0,046	0,974	0,975	0,893	0,232

Tablo 9.'da yer alan uyum indeksi değerleri Tablo 6.'daki koşulları sağladığından analizde yönetim muhasebesi uygulamaları ölçeği 11 soruyla temsil edilecektir.

Tablo 10.'un her bir hücrenin ilk satırında DFA sonucunda nihai şekli verilen ölçekler arasındaki Pearson Korelasyon değerleri ve ikinci satırında parantez içerisinde ise bu korelasyon katsayısının anlamlılığının testi için gerekli olan "p" değerleri verilmiştir.

Tablo 10. Korelasyon Matrisi (N=72)

Değişkenler	ODU	OS	YMU
ODU	1		
OS	0.510 (0.000)	1	
YMU	0.472 (0.000)	0.541 (0.000)	1

ODU: organizasyonel değişim uygulamaları, OS: organizasyonel strateji, YMU: yönetim muhasebesi uygulamaları

Tablo10.'da verilen sonuçlara göre, organizasyonel değişim uygulamaları ile organizasyonel strateji ($r=0.510$, $p=0.000<0.05$), organizasyonel değişim uygulamaları ile yönetim muhasebesi uygulamaları ($r=0.472$, $p=0.000<0.05$) ve organizasyonel strateji ile yönetim muhasebesi uygulamaları ($r=0.541$, $p=0.000<0.05$) arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

4. SONUÇ

19. Yüzyıldan günümüze kadar, işletme içi ve işletme dışı birçok faktörün etkisi ile değişim göstererek, birçok yeni yöntemin uygulamaya konulduğu yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duymuş oldukları finansal ve finansal olmayan bilgileri üretmenin yanı sıra bir performans ölçüm aracı olarak da kullanılmaktadır.

Özellikle ekonomik ve teknolojik alanda meydana gelen değişimler, karar alıcıların ihtiyaç duymuş olduğu bilgilerin kapsam ve niteliğini de değiştirmiştir. İmalat teknolojilerindeki gelişim ve küreselleşme ile birlikte işletmeler rekabet edebilmek için, yeni üretim teknolojilerini alıp kullanmak zorunda kalmışlardır. İşletmeler sürekli değişim gösteren çevre şartlarına uyum sağlayabilmek için organizasyon yapılarını ve organizasyonel stratejilerini sürekli değiştirmek, hatta bazı durumlarda yenilemek zorunda kalmaktadırlar. Bu değişimler işletmelerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde de bazı değişiklikler yapmalarını veya yeni uygulamaları hayata geçirmelerini gerektirmektedir.

BIST'ta kayıtlı olan imalat işletmeleri üzerinde yapılan bu araştırmada, son beş yıl (2011-2015 yılları) içinde araştırmaya konu firmaların organizasyonel değişim uygulamalarında bir artış olduğu, işletmelerin organizasyonel stratejiler üzerinde daha çok durmaya başladıkları, yönetim muhasebesi tekniklerini daha çok kullanılmaya başladıkları tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmada, organizasyonel yapıda meydana gelen değişimlerin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkili olduğu, yani aralarında olumlu ve anlamlı bir ilişkinin var olduğu sonucuna H1 hipotezinin kabul edilmesiyle varılmıştır. İşletmelerin organizasyonel stratejilerinde meydana gelen değişimlerin kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkili olduğu, bu değişkenler arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna H2 hipotezinin kabul edilmesi ile varılmıştır.

Sonuç olarak organizasyonel yapıdaki değişim ve organizasyonel stratejideki değişimlerin her ikisinin de yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle işletmelerin küresel rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri için organizasyonel yapılarında ve organizasyonel stratejilerinde yapmış oldukları değişimlere bağlı olarak, yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde de bazı değişiklikler yapmaları veya yeni uygulamaları hayata geçirmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

ALLAHYARİ, A. ve Morteza R. (2011). "Firm Technological Change and Its Effects on Management Accounting Change (Case Study of Iranian Manufacturing Firms)", Global Journal of Management and Business Research, Volume: 11, Issue: 9, p.56-62.

ALTUĞ, O. (1996). Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları, Evrim Yayınları, İstanbul

- ATKINSON, A. A., Rajiv D. B., Kaplan R.S. ve Young S.M. (2001). Management Accounting, 3. Edition Prentice Hall, New Jersey
- ATKINSON, A. A., Balakrishnan R., Booth P., Cote J.M., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E., Wu A. (1997). "New Directions in Management Accounting Research", Journal of Management Accounting Research, Volume: 9, p.79-108.
- BAINES, A. ve Langfield-Smith K. (2003). "Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach", Accounting, Organizations and Society, Volume: 28, p. 675-698.
- BAŞ, T. (2001). Anket, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara
- BURNS, J.,Mahmoud E. veRobert S. (1999). "Management Accounting Change in The UK", Financial Management, Volume: 77, Issue 3; Abi/Inform Global, s. 28-30.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2009). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- ÇOKLUK, Ö.,Şekercioğlu G. Ve Büyüköztürk Ş. (2012). Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara
- DAFT, R. L. (1997). Management, 4th, Edition, The Dryden Press, Florida, 1997
- DEMİR, V. (2008). "Yönetim Muhasebesinde Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 26, Yıl: 8, Ekim 2008, ss 51-70.
- DÖNMEZ, A., Berberoğlu, P.B., Utku, D.B., Ersoy A. (2006). "Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi", Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:6, Sayı:11, s.178-203
- DRURY, C. (2012). Management and Cost Accounting, Eighth Edition, Cengage Learning EMEA, United Kingdom
- EREN, E. (2000). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Genişletilmiş 5. Baskı, Beta, İstanbul
- ERGİN, H. ve ELMACI O. (1999). "Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:3, s. 17-50.
- GARRISON, R.H. ve Noreen E.W. (2000). Managerial Accounting, 9.Edition, McGraw-Hill Higher Education, 2000
- GRIFFIN, R. W. Ve Moorhead G. (2014). Organizational Behavior: Managing People and Organizations, 11th Edition, Nelson Education, Mason
- GÜÇLÜ, N. (2003). "Stratejik Yönetim" G.Ü. Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt 23, Sayı. 2, s. 61-85.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. Ve Şakrak M. (2002). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- HALDMA, T.VeLääts K., "Influencing Contingencies On Management Accounting Practicesin Estonian Manufacturing Companies", Research Paper, Estonia/Tartu, 2002 <http://www.mtk.ut.ee/sites/default/files/mtk/toimetised/febawb13.pdf> (Erişim: 25.01.2016)
- HILTON, R. W. (1999). Managerial Accounting, IrwinMcGraw-Hill, 4th Edition, New York
- HORNGREN, C. T., Datar S.M., Rajan M.V. (2012), Cost Occounting: A Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Hall, New Jersey
- ISLAM, M. ve Kantor J. (2005). "The Development of Quality Management Accounting Practices in China", Managerial Auditing Journal, Volume: 20, No: 7, s.707-724.
- İZCİ, Ç. (2014). "Muhasebe Verilerinin İşletmelerin Stratejik Yönetim ve Karar Alma Sürecinde Kullanımı ve Önemi", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı: 23, s. 188-206.
- KALAYCI, Ş.vd, (2005). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Kalaycı, Şeref (Ed.), Asil Yayın Dağıtım, Ankara
- KARCIOĞLU, R. ve Binboğa G. (2010). "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Yönetimin İşletme Stratejisinin Belirlenmesindeki Rolü," Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 1, s. 1-13.

- KARCIOĞLU, R. ve Öztürk M. (2012). “İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinin Maliyet Yönetim Sistemlerini Uygulama ve Uygulamama Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma,” Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 1, s. 477-496.
- KAYGUSUZ, S. Y. (2006). Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, 1.Baskı, Aktüel Yayınları: İstanbul
- KOÇEL, T. (2011). İşletme Yöneticiliği, 13. Baskı, Beta, İstanbul
- KONDALKAR, V.G. (2007). Organizational Behaviour, New Age International, New Delhi
- MAT, T. Z. T. (2010). Management Accounting And Organizational Change: Impact Of Alignment Of Management Accounting System, Structure And Strategy On Performance, PhD. Dissertations, Australia,
- MULLINS, L. J. (2010). Management & Organizational Behaviour, 9th Edition, PrenticeHall, Harlow
- NAKTİYOK, A. (2007). “Yenilik Yönelimi ve Örgütsel Faktörler”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 2, s. 211-230. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/atauniiibd/article/viewFile/1025003750/1025003579> (Erişim: 05.11.2015)
- ORHON BASIK, F. (2012). Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- OTLU, F. Ve Demir Ö. (2005). “Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı: 1, s. 155-170.
- PORTER, M. E. (1998a). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors, The Free Press, Simon&Schuster Inc., New York
- PORTER, M. E. (1998b). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, The Free Press, Simon&Schuster Inc., New York
- SHARMA, S., Mukherjee S., Kumar A., Dillon W.R. (2005). A Simulation Study to Investigate The Use of Cut off Values for Assessing Model Fit In Covariance Structure Models. Journal of Business Research, Volume: 58, Issue: 7, p. 935-943.
- ŞAKRAK, M. (1997). Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul
- TAYŞİR, E. A. (2010). “Bir İşletmenin Uyguladığı Farklılaşma Stratejisinin Pazarın Kurumsal Değişimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Kupon Pazarı Örneği”, Öneri Dergisi, Cilt:9, Sayı: 34, s.163-172.
- TOKAT, B. (1996). Örgütlerde Değişim ve Değişim Yönetimi, MYRA Yayıncılık, Kütahya
- TURAN, A. H. (2009). “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (Kobi) Bilişim Teknolojileri (Bt), Örgütsel Rekabetçi Stratejileri ve Başarım İlişkisi,” Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, s. 105-122.
- WARREN, C. S., Reeve J.M. ve Duchac J.E. (2014). Financial & Managerial Accounting, 13 th Edition, Cengage Learning, Boston
- WAWERU, N. (2008). “Predicting Change In Management Accounting Systems: The Effects of Competitive Strategy”, Global Journal of Business Research, Volume: 2, Number: 1
- YÜCEL, R. ve Ahmetoğulları K. (2015). “The Effect of Advanced Management Accounting Practices on the Competitive Strategies and Performance”, Business and Economics Research Journal, Volume: 6, Number: 4, p.179-201.