T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

LİBYALI ŞİRKETLERDE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİNİN UYGULANMASI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

MOHAMED IBRAHIM ELJAIEBI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Faruk DAYI

T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KASTAMONU 2021

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LİBYALI ŞİRKETLERDE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİNİN UYGULANMASI

Mohamed Ibrahim ELJAIEBI

Danışman	**Doç. Dr. Faruk DAYI**
Jüri Üyesi	**Prof. Dr. Tolga ULUSOY**
Jüri Üyesi	**Doç. Dr. Yusuf ESMER**

KASTAMONU-2021

TAAHHÜTNAME

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildirir ve taahhüt ederim.

İmza

Mohamed Ibrahim ELJAIEBI

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi
Libya'lı Şirketlerde Modern Yönetim Muhasebesinin Uygulanması
Mohamed Ibrahim ELJAIEBI
Kastamonu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Doç. Dr. Faruk DAYI

Muhasebe, işletmelerin günlük finansal nitelikli işlemlerini kaydederek, sınıflandırmakta ve raporlayarak analiz etmektedir. Muhasebe işletmelerin gelirlerinin ve giderlerinin, varlıklarının ve kaynaklarının izlenmesini sağlayan, dağılımını gösteren ve inceleyen bir bilim dalıdır. Muhasebeden elde edilen veriler işletme yönetimi için önemli bilgi kaynaklarıdır. Muhasebeciler muhasebe bilgi sisteminden gelen bilgileri işletme yöneticilerinin hedefleri doğrultusunda kullanmaktadır. İşletme yönetimi elde ettiği bilgileri işletmenin gelecekte alacağı kararlarda kullanmaktadır. Yönetim muhasebesi işletme yönetimi için gerekli özel nitelikli finansal bilgiler üretmektedir. İşletme yönetimi alacağı kararlarda yönetim muhasebesinden gelen finansal bilgilerden yararlanır. Bu nedenle yönetim muhasebesi işletmelerin finansal nitelikli işlemlerinin yanında, gelecekteki planlar ve bütçeler içinde önemli bir rol üstlenir. Yönetim muhasebesi işletmelerin maliyetlerinden, varlıklarına, kaynaklarına, bütçelerine, sermaye yatırımlarına kadar birçok alanda üst yönetime bilgi tedarik etmektedir. Bu çalışmada yönetim muhasebesinin uygulanıp ugulanmadığı araştırılmaktadır. Mülakat yöntemi kullanılarak şirket yöneticileri ise yüz yüze görüşmeler yapılmaktadır. Yapılan analizler sonucunda küçük ve orta ölçekli işletmelerin yönetim muhasebesinden yararlanmadıkları tespit edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Bilgi Sistemi, Şirket Yönetimi.

2021, 91 sayfa
Bilim Kodu: 112214

ABSTRACT

MSc. Thesis
Application Modern Management in Libyan Companies
Mohamed Ibrahim ELJAIEBI
Kastamonu University
Institute for Social Sciences
Department of Business Administration
Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Faruk DAYI

Accounting records, classifies, reports and analyzes the daily financial transactions of businesses. Accounting enables the tracking of the income and expenses of the enterprises. Accounting is a branch of science that shows and examines the distribution of assets and resources of businesses. Data obtained from accounting is an important source of information for business management. Accountants use the information from the accounting information system in line with the goals of business managers. The business management uses the information it obtains in the decisions to be made with the future of the business. Management accounting produces special quality financial information required for business management. Business management bases its decisions on financial information from management accounting. Therefore, management accounting plays an important role in future plans and budgets, as well as financial transactions of businesses. Management accounting provides information to senior management in many areas from the costs of businesses, assets, resources, budgets, capital investments. In this study, it is investigated whether management accounting is applied or not. The company executives are interviewed face to face using the interview method. As a result of the analysis, it is determined that small and medium-sized enterprises cannot benefit from management accounting.

Key Words: Management Accounting, Accounting Information System, Company Management.

2021, 91 Pages
Science Code: 112214

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimimde ve tezin tamamlanmasında katkısı çok olan danışmanım Doç. Dr. Faruk DAYI'ya teşekkür ederim. Aileme, ülkeme ve bana destek veren herkese destekleri için teşekkür ederim.

Mohamed Ibrahim ELJAIEBI
Kastamonu, Ocak, 2021.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....iii
ABSTRACT.....iv
ÖNSÖZ.....v
İÇİNDEKİLER.....vi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....ix
TABLOLAR DİZİNİ.....x
SEMBOLLER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....xi
1. GİRİŞ.....1
2. MUHASEBENİN TANIMI, TÜRLERİ, İLKELERİ VE TEMEL KAVRAMLARI.....4
2.1. Muhasebenin Tanımı.....4
2.2. Muhasebenin Fonksiyonları.....5
2.3. Muhasebenin Gerekliliği.....5
2.4. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları.....7
2.5. Muhasebenin Temel Kavramları.....8
2.6. Muhasebenin Türleri.....8
2.6.1. Genel Muhasebe.....8
2.6.2. Maliyet Muhasebesi.....9
2.6.3. Yönetim Muhasebesi.....9
2.7. Yönetim Muhasebesinin Genel Muhasebesiyle İlişkisi.....11
2.8. Yönetim Muhasebesinin Maliyet Muhasebesiyle İlişkisi.....11
2.9. Yönetim Muhasebesinde Finansal Tabloların Önemi.....12
3.YÖNETİM MUHASEBESİ VE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI.....14
3.1. Yönetim Muhasebenin Tanımı.....14
3.2. Yönetim Muhasebenin İşlevleri.....15
3.3. Yönetim Muhasebenin Kullanıcıları.....16
3.4. Yönetim Muhasebesinin Farkı.....17

3.5. Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği 17
3.6. Yönetim Muhasebesinin Faydaları 18
3.7. Yönetim Muhasebesinin Amaçları 18
3.8. Yönetim Muhasebesinin Karar Alma Sürecindeki Etkisi 19
3.9. Yönetim Muhasebesiyle İlgili Temel Kavramlar 20
3.9.1. Harcama Kavramı 21
3.9.2. Gider Kavramı 21
3.9.3. Maliyet Kavramı 21
3.9.4. Fiyatlama Kavramı 22
3.10. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları 22
3.10.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi 23
3.10.2. Standart Maliyetleme Sistemi 24
3.10.3. Tam Maliyet Sistemi 25
3.10.4. Kaizen Maliyetleme Sistemi 26
3.10.5. Sipariş Maliyetleme Sistemi 27
3.10.6. Ekonomik Katma Değer 27
3.10.7. Kurumsal Karne 28
3.10.8. Başabaş Noktası Analizi 28
3.10.9. Maliyet Hacim Kar Analizi 29
4. LİTERATÜR TARAMASI 31
5. LİBYA'LI ŞİRKETLERDE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİNİN UYGULANMASI 52
5.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi 52
5.2. Çalışmanın Evreni ve Örneklemi 53
5.3. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları 53
5.4. Araştırma Modeli 54
5.5. Analiz Yöntemleri ve Programlar 55
5.6. Bulgular ve Yorumlama 55
5.6.1. İşletmelerle İlgili Sayısal Bulgular 55
5.6.2. Yönetim Muhasebesi Bulguları 59
5.6.3. SWOT Analizi Bulguları 67
5.6.4. Strateji Geliştirmeye Yönelik Bulgular 72
6. SONUÇ VE ÖNERİLER 74

KAYNAKLAR 81
EKLER 88
ÖZGEÇMİŞ 91

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 5.1. Araştımanın Modeli 54

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 5.1. İşletmelere İlişkin Sayısal Bulgular 56
Tablo 5.2. İstatistiki Ortalamalar 59
Tablo 5.3. "Yönetim muhasebesinin amaçlarını en önemliden önemsize doğru sıralayınız?" Sorusunun Cevap Dağılımı 60
Tablo 5.4. "Hangi maliyet sistemini kullanıyorsunuz?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 61
Tablo 5.5. "Hangi stok değerleme yöntemini kullanıyorsunuz?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 62
Tablo 5.6. "Yönetim raporlamasında hangi maliyet/giderler ürün maliyetine dâhil edilmektedir?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 63
Tablo 5.7. "Hangi nedenlerden dolayı daha detaylı ve doğru maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyulmaktadır? En önemliden en önemsize doğru sıralayınız" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 64
Tablo 5.8. "Yönetimin şirket hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde hangi kriterler kullanılmaktadır? Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 65
Tablo 5.9. "İşletmenizde hangi stratejik yönetim teknikleri kullanılmaktadır? Sorusunun Cevaplarının Dağılımı 66
Tablo 5.10. SWOT Matrisi 71

SEMBOLLER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ERP	Kurumsal Kaynak Planlama
MADA	Yönetsel Muhasebe Veri Analizi
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ROI	Yatırım Getiri Oranı
JIT	Tam Zamanında Üretim
FIFO	İlk Giren İlk Çıkar

1.GİRİŞ

Muhasebe işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının kayıt edilmesini sağlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe geçmişten günümüze sürekli gelişmektedir. Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi de kolaylaşmıştır. Finansal nitelikli işlemlerin muhasebeciler tarafından doğru, tarafsız ve usulüne uygun olarak muhasebe bilgi sistemine kaydedilmesi gerekmektedir. Muhasebe işletmenin finansal nitelikli tüm işlemleri kayıt etmektedir. İşletmeler gün içinde birçok finansal nitelikli işlem yapmaktadır. Finansal işlemlerin doğru ve usulune uygun kaydedilmesi işletmeler için önemli bir sorun olabilmektedir. Finansal nitelikli işlemler kaydedilmezse veya eksik hatalı kaydedilirse işletmeler ne kadar nakit girişi olduğunu, ne kadar nakit çıkışını olduğunu, gelirlerini, giderlerini, varlıklarını, kaynaklarını ve borçlanmalarını takip edemezler. Finansal verilerin üretilmesi işletme açısından oldukça önem arz etmektedir. Bu nedenle muhasebe bilimi işletmeler için gerekli işlemleri yapmaktadır. Muhasebe genel olarak kaydetmekte, sınıflandırmakta, raporlamakta ve analiz ederek yorumlamaktadır.

İşletmeler finansal muhasebeden elde edilen bilgileri finansal tablolarda sunmaktadır. Kullanıcıların anlayacağı şekilde sunulan finansal tablolar ile şirketin finansal performansı incelenerek analiz yapılmakta ve yorumlamaktadır. Muhasebe işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda finansal tabloları düzenlemekte, işletmelerin finansal bilgileri ihtiyaçlar doğrultusunda farklı finansal tablolar ile düzenlenebilmektedir. Finansal tablolar finansal bilginin sistematik bir şekilde düzenlenmiş halidir. Bu nedenle finansal bilgilerin muhasebe kurallarına uygun olarak düzenlenmesi ve işletmelerin finansal durumlarının şeffaf bir şekilde ortaya koyulması gerekmektedir. Bir işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını öğrenebilmek için finansal durum tablosu diğer bir ifadeyle bilançodan yararlanılmaktadır. Varlıkların dağılımları, kaynakların kısa ve uzun vadeli olması, öz veya yabancı kaynak olması bilançodan öğrenilmektedir. İşletmenin bir yıl içerisinde ne kadar gelir ve giderinin olduğu gelir tablosundan öğrenilebilmektedir. İşletmenin gelir ve giderlerinin dağılımının incelenmesi işletmenin finansal performansının ve kârlılığının değerlendirilmesi için gerekmektedir.

İşletmeler finansal tablolar dışında ihtiyaç duyulan finansal bilgileri maliyet ve yönetim muhasebesi aracılığıyla temin etmektedir. Finansal tablolar, varlıklar, kaynaklar, gelirler, giderler, nakit girişleri, nakit çıkışları gibi genel bir şekilde bilgi sunmaktadır. İşletmelerin istediği özel nitelikli bilgiler muhasebe bilimi tarafından özel olarak hazırlanmaktadır. Maliyet muhasebesi maliyetlerin nasıl dağıtıldığını, ilk madde ve hammadde giderlerinin mamul yapısındaki payının incelenmesini, işçilik giderlerinin doğrudan yada dolaylı olarak nasıl dağıtıldığını incelemektedir. Ayrıca hammadde ve işçilik dışında genel üretim giderlerinin nasıl dağıtıldığını incelemektedir. Maliyetlemenin nasıl yapılması gerektiğini maliyet muhasebesi ile yapılmaktadır. Maliyet muhasebesi uygulamaları işletmeler için gerekli fiyatlama kararında önemli bir veri kaynağıdır.

Yönetim muhasebesi işletmenin finansal muhasebe verilerinden elde edilen verilerin işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanması ve raporlanmasını içermektedir. Yönetim muhasebesi işletme yönetimi için gerekli bir muhasebe bilgi sisteminin devamı niteliğindedir. Yöneticiler gelecek ile igili finansal ve yatırım kararı alırken geçmişteki finansal verileri kullanmaktadır. Ayrıca özel hesaplamalar yapılarak bütçeler tahmin edilmektedir. Gelecek ile ilgili yapılan tahminler için geçmişteki veriler kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi işletme yöneticileri için gerekli bilgileri hazırlarayarak rapor olarak sunmaktadır. İşletme yönetiminin stratejik hedeflerine ulaşması için yönetim muhasebesi verisi önemli bir bilgi kaynağıdır. Bu nedenle işletmelerin modern yönetim muhasebesi uygulamaları bu çalışmada araştırılmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe bilimi genel olarak incelenmektedir. Muhasebenin tanımı, muhasebenin fonksiyonları, muhasebenin gerekliliği, muhasebe ve finansal raporlama standartları, muhasebenin temel kavramları, muhasebenin türleri, yönetim muhasebesinin genel muhasebeyle ilişkisi, yönetim muhasebesinin maliyet muhasebesiyle ilişkisi ve yönetim muhasebesinin finansal tablolar ile ilişkisi açıklanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde modern yönetim muhasebesiyle ilgili kavramlar açıklanmaktadır. Yönetim muhasebesinin tanımı, yönetim muhasebesinin işlevleri, yönetim muhasebesinin kullanıcıları, yönetim muhasebesinin farkı, yönetim

muhasebesinin gerekliliği, yönetim muhasebesinin faydaları, yönetim muhasebesinin amaçları, yönetim muhasebesinin karar alma sürecindeki etkisi, yönetim muhasebesiyle ilgili temel kavramlar ve yönetim muhasebesinin uygulamalarına yer verilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ulusal ve uluslararası literatürde taranan konuyla ilgili çalışmalara yer verilmektedir. Konuyla ilgili çalışmalar yönetim muhasebesi ve modern yönetim muhasebesi anahtar kelimeleri taranarak yapılmaktadır. Konuyla ilgili çalışmalar kronolojik sıralama yapılarak bu bölümde açıklanmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde çalışmanın uygulamasına yer verilmektedir. Çalışmanın amacı, önemi, örneklemi, hipotezleri, analizleri, analiz sonuçlarına yer verilmektedir. Çalışmanın uygulaması Libya'da faaliyet gösteren şirketler üzerinde yapılmaktadır. Çalışmada mülakat yöntemi kullanılmış olup Libya'daki küçük ve orta ölçekli şirketlerin yöneticilerinden veri toplanmıştır. Elde edilen veriler ile çeşitli analizler yapılmış ve analiz sonuçları yorumlanıştır.

Çalışmanın son bölümünde uygulamadan elde edilen bulgulara yer verilmektedir. Çalışmanın analiz sonucunda Libya'da faaliyet gösteren şirketlerin yönetim muhasebesine bakış açıları, yönetim muhasebesi uygulamalarına verdikleri önem, yönetim muhasebesi uygulamalarının SWOT analizine ve diğer analiz sonuçlarına yer verilmektedir.

2.MUHASEBENİN TANIMI, TÜRLERİ, İLKELERİ VE TEMEL KAVRAMLARI

Bu bölümde yönetim muhasebesi için gerekli altyapının oluşması için ilk olarak finansal muhasebeyle ilgili kavramlara yer verilmektedir. Muhasebenin tanımı, türleri ve ilkeleri gibi muhasebeyle ilgili temel kavramlar bu bölümde açıklanmaktadır.

2.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe kavramının literatürde farklı tanımları vardır. Muhasebe geçmişten günümüze kadar farklı süreçlerden geçerek sürekli bir gelişim içinde olmuştur (Godfrey vd., 2010). Muhasebe, şirketlerin yaptığı finansal nitelikteki işlemlerin sonucunda varlıklarında, kaynaklarında, yükümlülüklerinde meydana gelen finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, çözümlenmesi ve yorumlanması ilke ve esaslarına içeren bir bilim dalıdır. Muhasebe işletmelerin finansal nitelikli işlemleriyle ilgilenmektedir. Muhasebe elde ettiği bilgileri çeşitli usul ve esaslara göre kaydederek finansal bilgiye ihtiyaç duyanlar için finansal tablolar şeklinde sunmaktadır. Finansal tablolar işletmelerin belirli dönemlere ait finansal faaliyetlerini göstererek başarılı veya başarısız olduklarının değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Bu nedenle muhasebe kayıtları sürekli yapılarak işletmenin sürekliliği sağlanmaktadır (Gündoğdu, 2010).

Muhasebe şirketlerin finansal kayıtlarının tutulmasının yanında, çevreye etkilerinin de incelenmesi muhasebe işlemleriyle yapılmaktadır. Muhasebeciler şirketlerin çevreye verdikleri zararları anlayarak, şirketlerin çevreye zarar vermeden faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamak için gerekli farkındalığın oluşturulması için önerilerde bulunmaktadır. Bu durum çevre muhasebesinin ortaya çıkmasında etkili olmaktadır. Dolayısıyla muhasebe sadece finansal işlemlerin kaydedildiği bir bilim dalı olmayıp tüm dünyayı ilgilendiren çevre sağlığına da gerekli önemin verilmesinde önemli bir paya sahiptir (Medley, 1997).

Finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasında önemli bir bağ vardır. Finansal muhasebede finansal bilgi şirket ile ilgili olup kaydedilir, sınıflandırılır, analiz edilir ve raporlanır. Finansal muhasebe de tüm şirketin finansal bilgileri kaydedilir. Yönetim muhasebesinde ise yöneticiler için gerekli olan bilgiler rapor olarak sunulmaktadır. Yönetim muhasebesi işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgileri tedarik etmektedir (Zubac, 2012). Yönetim muhasebesi finansal bilgi sisteminden elde ettiği bilgileri tekrar işleyerek yöneticilerin istedikleri verilere dönüştürmektedir. Yönetim muhasebesi kendi disiplini içinde kurallara göre verileri işlemektedir. Yönetim için alınacak kararlara destek olmaktadır (Burns ve Scapens, 2000).

2.2. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebe denildiğinde defter tutma şeklinde işlemlerin kaydedilmesini içeren bir süreç olarak düşünülmektedir. Muhasebe defter tutmaktan ibaret bir bilim dalı değildir. Muhasebe finansal nitelikli olayları kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor çıkarma ve analiz ederek yorumlama fonksiyonlarından oluşan bir bilim dalıdır. Muhasebin kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz ederek yorumlama olmak üzere dört temel fonksiyonu vardır (Burns ve Scapens, 2000). Kaydetme finansal nitelikli olayların belirli bir kurallar ile ilgili defterlere kayıt edilmesidir. Günümüz muhasebe sisteminde bilgilerin elektronik ortamda kaydedildiği belirtilmektedir (Keenoy, 1958). Sınıflandırma finansal nitelikli bilgilerin belirli hesapta anlam ifade edecek şekilde kayıt altında alınırken sınıflandırılarak bir anlam kazandırılmasıdır. Özetleme sınıflandırma yapılarak kayıt edilmiş olan finansal bilgilerin finansal tablolar hazırlanarak özetlenmesidir. Analiz etme ve yorumlama ise hazır olarak verilen finansal tabloların işletmelerin finansal durumlarını ve performanslarını incelemek için çeşitli yöntemler ile analiz edilerek analiz sonucunda elde edilen bilgilerin yorumlanmasını içermektedir (Şencer, 2020).

2.3. Muhasebenin Gerekliliği

Muhasebe bir bilgi sistemi olarak işletmelerin işlem yaptığı alıcı ve satıcılar ile ilgili tüm finansal nitelikteki işlemlerin kayıt altında alındığı bir bilimdir. Muhasebe devletin alacağı verginin hesaplanması içinde gereklidir. Devlet işletmelerin gelir ve giderlerinin belirli kurallara göre hesaplanmasını ister. İşletmelerin ödeyecekleri vergi

tutarı ticaret kanunu, vergi kanunları ve muhasebe ilkelerine göre farklı hesaplanabilmektedir. Muhasebe işletmelerin gelecek yıllarda yapacağı yatırımların planlanmasında da gerekli bilgileri işletme yönetimine sunmaktadır. İşletme her faaliyetinde ne kadar kar veya zarar ettiğini muhasebeden öğrenmektedir. Muhasebe her ne kadar bilgi sağlama işlevi görsede bunun dışında yapılan işlemlerin kontrol edilmesinide sağlamaktadır. Muhasebe ile elde edilen bilgiler kayıt edilerek işlemlerin geçerliliği kontrol edilmektedir. Ayrıca muhasebe gelecek ile ilgili öngörülerde bulunmak içinde gereklidir. Sermaye piyasasının gelişmesiyle muhasebe verilerine olan ihtiyaç da artmaktadır (Sevilengül, 2014).

Bir işletmenin hesap verilebilirliliğinin sağlanması için muhasebe gereklidir. Muhasebe şirketlerin finansal durumlarının tespiti, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi için de önemlidir. Muhasebecilerin gerçeği yansıtan kayıtlar yapması için denetlenmelerinin daha yararlı olacağı düşünülmektedir (Dixon, Mousa ve Woodhead, 2004). Muhasebe bilgisi muhasebecilerde olduğu kadar işletmeyle ilgili olanlarından öğrenmesinin yararlı olacağı bir bilim dalı olarak düşünülmektedir (Cory ve Pruske, 2012).

Finansal muhasebe gerekli olduğu üzere yönetim muhasebeside işletmeler için gereklidir. Yönetim muhasebesi, problemin ortaya çıkması, çözüm önerileri, uygulama pratiklerinin bulunması, teorik alt yapının oluşturulması gibi birçok aşamadan oluşmaktadır. Yönetim muhasebesi işletmenin faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürmesi açısından gereklidir (Kasanen, Lukka ve Siitonen, 1993).

Yönetim muhasebesi finansal nitelikteki ticari işlemlerin her geçen gün çeşitlenmesi sonucunda günümüzdede gelişmeye devam etmiştir. İşletmenin departmanlarının artmasıyla, nitelikli bilgiler gerektiğinden işletme yönetimi finansal karar almakta zorlanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı işletme yönetimi için stratejik planlarda ve programlarda karmaşık sorunları çözebilmek için yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanılmaktadır (Flavious-Andrei, 2017).

2.4. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

Muhasebe biliminde dünyada aynı kurallar uygulanmış olsada ülkelerin muhasebe kayıt usullerinde farklılıklar olabilmektedir. Her ülke mevzuatına göre kabul görmüş muhasebe ilkelerini yayımlamaktadır. Örneğin Amerika'da faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe uygulamaları Amerikan muhasebe ilkeleri gereğince düzenlenmesi gerekmektedir (Siegel ve Sorensen, 1994). Her ülkenin farklı muhasebe kurallarının olması muhasebe sürecinden sonra elde edilen raporunda farklı olmasına neden olabilmektedir. Finansal tablolar muhasebe bilgi sisteminin bir çıktısı olarak ifade edilebilir. Finansal tablolar muhasebenin fonksiyonunu yerine getirmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007).

Farklı muhasebe ilkelerinin olması nedeniyle muhasebe sisteminde bir bütünlük olması için şirketlerin ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü birden fazla ülkede faaliyet gösteren çok uluslu şirketler her ülkede farklı mevzuatlar ile karşılaşmaktadır. Bu nedenlerden dolayı şirketlerin finansal tablolarının tek bir standart olarak düzenlenmesi için uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartları ve finansal raporlama standartları geliştirilmiştir. Muhasebe standartları muhasebede kaydedilecek finansal nitelikli işlemlerin nasıl ve nerede muhasebeleştirileceğini göstermektedir. Finansal raporlama standartları muhasebe standartlarından sonra ortaya atılmıştır. Şirketlerin finansal tabloları nasıl raporlayacağını düzenleyen standartları içermektedir. Böylece tüm dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturularak şirketlerin finansal durumlarını raporlaştırması kolaylaştırılmaktadır (Şamiloğlu ve Akgün, 2015).

Muhasebe, ekonomik ve politik güçler tarafından şekillendirildiği ifade edilmektedir. Bunun sonucu olarak, hem piyasaların hem de politikanın dünya çapında artan entegrasyonu (iletişim ve bilgi işleme maliyetlerindeki düşüşlerin yol açtığı), finansal raporlama standartları ve uygulamalarının artan entegrasyonunu neredeyse kaçınılmaz hale getirdiği belirtilmektedir. Ancak çoğu piyasa ve siyasi güç, öngörülebilir gelecekte yerel kalacaktır, bu nedenle fiili finansal raporlama uygulamasında ne kadar yakınsamanın olacağı (veya olması gerektiği) belirsizdir. Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde olmasının yanı sıra bir ülkede tek tip muhasebe sisteminin uygulanmasının avantaj ve dezavantajlarını değerlendirmek gerekmektedir. Bu

nedenle UFRS'nin artıları ve eksileri vardır. UFRS'nin uygulanmasında ülkeler arasında kaçınılmaz olarak önemli farklılıklar olabilir. Bu farklılıklar tek düzen uygulanmasıyla gizlenebilmekte ve risk taşımaktadır. Tek tip standartların tek başına tek tip mali raporlama sağlayacağı fikri basit görünmektedir (Ball, 2006).

2.5. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe belirli kurallara göre varlıkları ve kaynakları kaydeden bir bilim dalıdır. İşletmelerin günlük faaliyetleri sonucunda elde ettikleri finansal işlemler çeşitli usullere göre kaydedilmektedir. Muhasebenin işleyiş sistemi ilgili asıl olan temel kavramlar vardır. Muhasebe sistemi bu 12 temel kavramı kabul ederek işleyişini sürdürmektedir. Sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği olmak üzere 12 temel kavram vardır. Bu kavramların her biri işletme için farklı anlamlar taşımaktadır. Örneğin, kişilik kavramı işletmenin ortaklarının dışında tek başına bir kişi olması anlamına gelmektedir. Örneğin dönemsellik ilkesi şirketlerin finansal durumlarını değerlendirebilmek için her bir faaliyet yılının esas alınmasının gerektiğini belirtmektedir (Savcı, 2017). Muhasebenin temel kavramları muhasebe biliminin özünü yansıtmaktadır. Muhasebenin açıklayıcı olması ve finansal bilgilerin doğru, şeffaf ve özgün bir şekilde oluşturulması için muhasebenin temel kavramlarından yararlanılmaktadır.

2.6. Muhasebenin Türleri

Literatürde Muhasebe bilimi genel olarak üç farklı başlık altında incelenmektedir. İlk olarak genel muhasebe veya günümüzde finansal muhasebe olarak ifade edilen muhasebedir. İkincisi maliyet muhasebesidir. Üçüncüsü ise şirket yönetimi için önemli veriler üreten ve karar almak için gerekli bilgileri sağlayan yönetim muhasebesidir. Bu kısımda üç muhasebe türü kısaca açıklanmaktadır.

2.6.1. Genel Muhasebe

İşletme ekonomin yapı taşlarından biridir. Ekonomik sistem içinde işletme önemli bir yere sahiptir. İşletmenin taraflarıyla yaptığı işlemlerin doğru ve tam olarak muhasebeleştirilmesi için bilgilerin gerçek olması gerekmektedir. İşletmeyle ilgili olan

finansal nitelikyeki bilgiler muhasebe bilimi ile açılanmaktadır. Muhasebe para ile ifade edilen işlemleri kaydetmektedir. Finansal nitelikteki olayların toplanması, bilgilerin güvenilir olmasının teyit edilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve rapor olarak sunulması sürecini içeren bir bilim dalıdır. Muhasebe parasal nitelikteki işlemleri incelendiğinden yapılan işlemler ticari iş olarak sınıflandırılmakta ve ticari iş olarak nitelendirilmektedir. Genel muhasebe tüm muhasebede yapılan bu işlemlerin yürütüldüğü muhasebedir. Tüm finansal nitelikli işlemler finansal muhasebe sistemiyle kaydedilmektedir. Genel muhasebe verileri hazırladıktan sonra muhasebenin diğer alt dallarına rapor ve veri olarak sunmaktadır (Bayazıtlı, Çelik ve Gürdal, 2016).

2.6.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi maliyetlerin nasıl hesaplanacağının düzenlendiği bir sistemdir. Maliyetlerin belirlenmesi için çeşitli yöntem ve teknikler kullanılmaktadır. İşletmeler kendilerine uygun bir yöntem seçerek maliyetlerini hesaplayabilmektedir. Maliyet muhasebesi birim maliyetlerin hesaplanmasında, giderlerin kontrol altında tutulmasında, plan yapılmasında ve işletme ile ilgili alınacak kararlarda işletme yönetimine bilgi sunmaktadır. Maliyet muhasebesi üretim maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılmaktadır. Maliyet muhasebesi çok kapsamlı ve uygulama olanı çok fazla olan bir bilim dalıdır. Maliyet muhasebesi kısaca tanımladığında bir işletmenin mal ve hizmet üretmesi için gerekenleri tedarik etmesi, aldıklarını üretip satıp nakde dönüştürene kadar geçen sürede yapmış olduğu tüm harcamaların belirli bir sistemde kaydedilmesi, sınıflandırılması, incelenmesi, raporlanması ve analizlerin yapılması olarak ifade edilmektedir. Maliyetlerin belirlenmesinde işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler etkili olabilmektedir (Akdoğan, 2004).

2.6.3. Yönetim Muhasebesi

Maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol uygulamalarının gelişimini araştırmakta ve bunların 1980'lerde değişen endüstriyel rekabet doğasıyla olan ilişkisini değerlendirmektedir. Demiryolu ve çelik işletmelerinin dayattığı talepler ve bilimsel yönetim hareketinden sonraki faaliyetler de dahil olmak üzere 1850'den 1915'e kadar maliyet muhasebesi gelişmelerinin gözden geçirilmesiyle bilimin gelişmeye başladığı

görülmektedir. DuPont Corporation (1903) ve General Motors'un yeniden düzenlenmesi (1920), performansın değerlendirilmesi için ROI kriteri (Return on Investment - Yatırım Getiri Oranı) ve resmi bütçeleme ve teşvik planları dahil olmak üzere, merkezi olmayan operasyonların yönetim kontrolünde büyük yenilikler için fırsatlar sağladığı ifade edilmektedir. Daha yeni gelişmeler, indirgenmiş nakit akışı analizini ve yönetim bilimi ve çok kişili karar teorisi modellerinin uygulanmasını içermektedir. Yüksek doğrudan işçilik içeriğine sahip standart ürünlerin seri üretimi için 60 yıldan daha uzun bir süre önce geliştirilen maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol prosedürleri, çağdaş kuruluşların planlama ve kontrol kararları için artık uygun olmayabilir. Ayrıca, kısa vadeli performansı motive etmek ve değerlendirmek için ana kriter olarak karı kullanmayla ilgili sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Yeni organizasyona ve üretim teknolojisine başarılı bir şekilde adapte olan kuruluşlar tarafından sunulan yenilikçi uygulamaları keşfetmek için saha temelli araştırmaya geri dönüşü savunmaktadır. Modern yönetim muhasebesinin gelişmesi bilişim teknolojisinin gelişmesine paralel olduğu ifade edilmektedir (Kaplan, 1984).

Muhasebe şirketlerin finansal nitelikteki işlemleri ile ilgilenmektedir. Muhasebenin tüm işletmeler için ortak bir kaydetme ve sınıflandırma dili olsada şirketlerin maliyetlerinin tespit edilmesi ve maliyetleme sistemleri farklılık gösterebilmektedir. Kullanılan yöntemler şirketlerin faaliyet gösterdiği iş alanlarına göre değiştiği gibi çevresel koşullardan da etkilenebilmektedir. Teknolojinin gelişmesiyle küreselleşme yönetim muhasebesinin gelişmesine katkı vermiştir. Yönetim muhasebesi yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgileri yöneticilerin istedikleri formatta onlara sunarak karar alma mekanizmasına veri sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgilerin istenilen formatta sunularak yöneticilere kolaylık sağlamaktadır (Kalaycı, 2019).

Yönetim muhasebesi işletmenin yönetim ve organizasyonuna katkı sağlayan önemli bir bilim dalıdır (Ahrens ve Chapman, 2007). İşletme yönetimleri karar alma sürecinde çeşitli bilgilerden yararlanmaktadır. Karar alma bir süreç olup birçok etkeni kendinde barındırmaktadır. Karar vermede önce amaç belirlenmelidir. Karar vermede amaç belirlendikten sonra problemin çözülebilmesi için gerekli olan verilerin toplanması gerekmektedir. Verilere uygun çözüm yollarının yöntemlerinin geliştirilmesi

gerekmektedir. Çözüm yolları belirlendikten sonra alternatifler arasında karar verilmelidir (Gül, 2014). Karar vermek bir süreç olduğundan şirket yönetimi karar almada muhasebe bilgi sisteminden elde ettiği bilgileri değerlendirmekte ayrıca şirketin yönetim muhasebesi bilgi sisteminden de yararlanması önerilmektedir.

2.7. Yönetim Muhasebesinin Genel Muhasebesiyle İlişkisi

Yönetim muhasebesi muhasebe biliminin bir alt dalı olarak açıklanmaktadır. Tüm finansal nitelikli işlemlerin kaydedildiği muhasebe sistemi genel muhasebe veya finansal muhasebe olarak ifade edilmektedir. Yönetim muhasebesi tüm verilerini genel muhasebe biliminden elde etmektedir. İşletme bilgi yönetim sistemi, genel muhasebeden aldığı bilgileri yönetim muhasebesinin istediği şekilde raporlamaktadır (Taipaleenmäki ve Ikäheimo, 2013). Genel muhasebe belirli bir düzen ve ilkeler ile işlemektedir. Ülkelerin ticaret ve vergi mevzuatları gereği yapacakları işlemler belirli usul ve esasalara göre yapılabilmektedir. Yönetim muhasebesinde bağlayıcı genel bir mevzuat yoktur. Finansal muhasebe de muhasebe ve finansal raporlama standartları olmadan kayıt etmek mümkün değildir. Yönetim muhasebesinde hazır olarak gelen bilgiler işlenilmektedir. Yönetim muhasebesi uzmanlık isteyen bir bilim dalıdır. Yönetim muhasebesi finansal muhasebeden gelen kabul görmüş ve geçerliliği olan verileri işleyerek analiz eder ve yönetime gerekli olan bilgiler rapor olarak sunar. Yönetim muhasebesi doğrudan finansal nitelikli bilgiler ile kayıt ederek analiz yapmaz ve raporlamaz. Finansal muhasebe de hedef kitle yönetim muhasebesindekinden farklıdır. Karar verici mekanizmalar farklı olup alınan kararların uygulandığı yerlerde farklıdır (Erserim, 2012).

2.8. Yönetim Muhasebesinin Maliyet Muhasebesiyle İlişkisi

Maliyet muhasebesi faaliyet alanı gereği maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgilenen muhasebe biliminin alt dalıdır. Maliyet, bir mal veya hizmetin fiyatının belirlenmesi için hesaplanması gereken en önemli muhasebe bilgilerinden biridir. Maliyet muhasebesi olmadan şirketlerin birim maliyet tutarını doğru hesaplayabilmeleri mümkün değildir. Muhasebe finansal nitelikli bilgileri kaydererek maliyet ve yönetim muhasebesi için hazır hale getirmektedir. Maliyet muhasebesi finansal muhasebe gibi işletmelerin finansal nitelikli işlemlerini yönetim muhasebesi için hazır hale

getirmekte ve yöneticilere sunmaktadır. Maliyet muhasebesi ürün fiyat politikasının belirlenmesinde, yatırım karar alırken üretilecek ürünlerin maliyet yapılarının öğrenilmesi, rekabet edebilecek fiyatlama politikasının sürdürülebilir olması gibi birçok konuda yönetim muhasebesi için gerekli bilgileri sunmaktadır. Maliyet belirlemek oldukça zor olup çeşitli yöntemler ile belirlenebilmektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi birbirine benzer nitelikte işlem ve süreçlerin yapıldığı bir bilim dalıdır. Yönetim alacağı kararlarda iki muhasebe alt dalından yararlanmaktadır. Piyasa da faaliyete başlarken işletmeler için gerekli olan piyasa değerinin belirlenmesi gerekmektedir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesine gerekli verileri tedarik ederek yatırım kararını almalarına katkı sağlamaktadır (Şencer, 2020).

2.9. Yönetim Muhasebesinde Finansal Tabloların Önemi

Muhasebe küresel ekonomideki gelişmelere bağlı olarak sürekli gelişen bir bilim dalıdır. Bilginin sürekli güncellemesi, işletmelerin bilgiye olan ihtiyacı ve şirketlerin bilgi almak için sürekli arayış içinde olmaları işletme yönetiminin finansal bilgilere önem vermesini gerektirmektedir. Finansal bilgiler belirli bir dönem sonunda finansal tablolarda sunulmaktadır. Genel muhasebenin bir fonksiyonu olan raporlama şirketlerin geçmiş dönemde elde ettiği performansı gelecek dönemde de göstermesi beklendiğinden referans bilgi olarak yararlanılmaktadır. İşletmeler gelecek dönemlerde planlama yaparken finansal tablo bilgilerinden yararlanmaktadır. Yönetim muhasebesi için finansal tablolar önemli verilerdir. Finansal tablolar gerçek verilerle muhasebe ilkelerine göre ve kanunlara göre hazırlanması gerekmektedir. Muhasebe sisteminde finansal tablolar hazırlanırken yararlanılan bir takım kurallar vardır. Örneğin menkul kıymet borsalarında işlem gören şirketler finansal tablolarını sermaye piyasası mevzuatına göre düzenlerler. Bankacılık veya sigortacılık alanında faaliyette bulunan bir şirket farklı finansal tablolar düzenlemektedir. Uluslararası muhasebe standartlarını kullanan işletmeler farklı finansal tablolar düzenlemektedirler. Küçük işletmeler ise temel düzeyde finansal tablolar düzenlemektedir. Bu nedenlerden dolayı işletmeler yönetim muhasebesinde finansal tablo verilerini dikkate alarak karar almaktadır. Finansal tablolar ne kadar gerçek olursa yapılan analizlerde o kadar doğruyu yansıtmaktadır. Yönetim muhasebesinde gelecek ile ilgili alınacak kararlar doğru olur (Akgüç, 2013).

Muhasebe ve finansal sistemler birbirine entegre olarak çalıştıkları için işletme bilgi yönetim sisteminden elde edilen veriler finansal raporlardan yararlanılarak sunulmaktadır. Kurumsal kaynak planlama sistemi kapsamında işletmenin tüm fonksiyonlarının birlikte kullandıkları bilgi sisteminin işletme yönetimi için gerekli finansal nitelikteki bilgileri tedarik etmelerinde önemli bir kolaylık sağlamaktadır (Colmenares, 2009). Kurumsal kaynak planlama otomasyon sistemleri işletmelerin bilgi işleme süreçlerinde önemli bir rekabet avantajı sağlayabileceği de düşünülmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında da finansal bilgi sisteminin önemli katkısı olabileceği düşünülmektedir.

3.YÖNETİM MUHASEBESİ VE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Bu bölümde yönetim muhasebesiyle ilgili temel kavramlara yer verilmektedir. Yönetim muhasebesi kavramları açıklandıktan sonra yönetim muhasebesi uygulamalarına değinilmektedir.

3.1. Yönetim Muhasebesinin Tanımı

Bir işletmenin iç ve dış temsilini Yönetim Muhasebesinin gerçekleştirdiği ifade edilmektedir. İşletmelerin kurumsal bilgi sistemleri işletmelerin varlıklarını ve kaynaklarını ortaya çıkarmaktadır. Yönetim muhasebesi şirketin iç sürecini tanımlayan sistem dahili bilgi sistemi olarak kabul edilir. Birleşik Krallık ve ABD'de, endüstriyel gelişme ve rekabetin bir sonucu olarak on sekizinci yüzyılın sonunda yönetim muhasebesi ortaya çıktı. Yönetim muhasebesi süreci 2. Dünya Savaşı'ndan sonraki dönemi kapsadığından yani 1940-1950 yılları arasında, "üretim muhasebesinden" ayrı olması gerçeğiyle ayrılarak "yönetim muhasebesi" kavramı olarak literatürde ortaya çıktı. Yönetim muhasebesi üretim maliyetinin hesaplanması, aynı zamanda bütçe, analiz, kontrol, karar verme vb. işlevleriyle ilgilenmektedir (Cretu ve Iova, 2011).

Muhasebe kavramı incelendiğinde basit bir ifadeyle muhasebe karşılıklı işlem yapma olarak ifade edilebilir. Muhasebe bir şirketin varlıklarını ve kaynaklarını inceleyen bir bilim dalıdır. Kaynakların nereden tedarik edildiğini ve onların nerede kullanıldığı incelemektedir. Muhasebede azalış ve artışlar birlikte hareket etmektedir. Finansal durumun açıklanması için bu artış ve azalışların belirli bir düzen içinde yapılması gerekmektedir. Muhasebe kayıt tutma ve maliyet hesaplama gibi işlevler ile üst yönetime bilgi sunmaktadır. Küreselleşme ile birlikte bilginin farklılaşması veya farklı bilgilere ihtiyaç duyulması örgüt içindeki organizasyonun farklı özel nitelik kazanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi muhasebeden gelecek bilgilerin üst yönetime aktarılmasında köprü gibi bir aracı rol üstlenmektedir. İşletmenin hedeflerine uygun hazırlanan planlar ile ihtiyaç duyulan finansal bilgiler

sunulmaktadır. Yönetim muhasebesi aldığı verileri işleyerek üst yönetime rapor olarak sunmaktadır. Üst yönetim gelecek ile ilgili kararlarda bu bilgilerden yararlanmaktadır. İşletme yönetimi için gerekli olan bilgilerin muhasebe sisteminden üretilerek çeşitli formlar halinde üst yönetime sunan yönetim muhasebesidir (Erserim, 2012).

Yönetim muhasebesi bir organizasyon içindeki bir ekibin birbiriyle entegre olabilmesinde önemli bir işlev yürütmektedir. Finansal bilgileri, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu formata dönüştürmek, istenilen bilgileri tedarik etmek ve yöneticilere işletmenin faaliyetleri hakkında rapor sunmak ve şirketin amaçlarına ulaşacak kararlar almak için yapılması gerekenler yönetim muhasebesinin görevidir (Hilton, 2011).

Yönetim muhasebesi Avrupa Birliği gibi topluluklarda uygulandığı için birden fazla ülkede yatırım yapan şirketlerinde yönetim muhasebelerinin tek düzen olmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu nedenle farklı ülkelerde farklı yönetim muhasebesi uygulamaları farklı sonuçlara neden olabilir (Bhimani, 1996).

3.2. Yönetim Muhasebesinin İşlevleri

Yönetim muhasebesi yöneticilere ihtiyaç duyulan bilgileri günlük olarak verebilmektedir. Yöneticilerin alacakları kararlar için gerekli olan özel bilgileride yönetim muhasebesi sunmaktadır. Yönetim muhasebesi tarafından verilen bilgiler şirketlerin faaliyetlerinin planlanmasında ve stratejik yönetim planı veya programının hazırlanmasında önemli bir veri kaynağıdır. Çünkü alınacak kararlar kadar geliştirilecek stratejilerde de yönetim muhasebesi verileri kullanılabilmektedir. Yönetim muhasebesi verileri yöneticiler için alınacak kararlarda stratejik önem kazanmaktadır (Warren, Reeve ve Duchac, 2014).

Şirket yönetimi bütçeleme yaparken gelecek ile ilgili tahminlerde bulunmaktadır. Geleceğin belirsiz olduğu bir dönemde bütçe ve program hazırlamak için gerekli finansal veriler yönetim muhasebesi tarafından hazırlanmaktadır. Yönetim muhasebesinin gelişmesiyle önceden sadece veri temin eden bir bilim dalı iken, günümüzde karar vermek için gerekli bir bilim dalı olmuştur. Şirketlerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde maliyet ve yönetimin başarısının olup olmadığı konusunda önemli bir işleve sahiptir. Yönetim muhasebesiyle ilgili yapılan

araştırmalarda çevresel, sosyal ve kültürel faktörlerin yönetim muhasebesini etkileyebileyeceği belirtilmektedir (Eren, 2016).

Yönetim muhasebesi, etkin bir kontrol sisteminin kurulmasıyla maliyetlerin düzenli olarak kontrol edilmesini sağlamaktadır. Maliyet sisteminin etkin çalışması, maliyetlerin minimize edilmesini sağlamaktadır. Üretim maliyet sisteminin geleneksel olarak kullanılmasından dolayı yönetim muhasebesine daha fazla önem verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Karar alma sisteminde teknolojinin gelişmesiyle yönetim muhasebesinin operasyonel yönetimiyle faaliyetlerin denetimi daha kolay olmaktadır (Zehra ve Farhan, 2019).

3.3. Yönetim Muhasebesinin Kullanıcıları

İşletme yönetiminin organizasyon yapısında yer alan her bölüm farklı görevler yürütmektedir. Her bölümün başında olan yönetici farklı görevler üstlenmektedir. Muhasebe ve finans bölümünde çalışan yöneticiler tarafından veriler sunulsada diğer bölümlerden farklı olarak tüm işletme yönetimi yönetim muhasebesi verisinden yararlanarak karar almaktadır. Özellikle işletmenin üst düzey yöneticileri için yönetim muhasebesi verisi önemli bir bilgi kaynağıdır. Satış müdürü ne kadar ürün üreteceğini, pazarlama yapmadan önce stokların ne kadar sürede döndüğünü, satışların hızını, geri dönüşünü ve nakit döngüsünü inceler. Üretim bölümü yöneticisi üretime verilen ürünler için ne kadar hammadde vd. ilk maddelerin gerektiğini inceler. İnsan kaynakları müdürü işgücünü takip ederek planlanan üretim düzeyine ulaşmak için gerekli vardiya ve diğer koşulları takip eder. İşletme yönetimde yer alan tüm yöneticiler özelliklede üst düzey yöneticiler için önemli yönetim muhasebesi önemli bir bilgi kaynağıdır (Uludağ, 2020). İşletmenin ortakları, çalışanları, tedarikçileri, resmi izin gerektiren kurumlar, sermaye piyasası kurumları, vergi idareleri, halka bilgi açıklama yükümlülüğü olan kuruluşlar, yöneticiler gibi birçok kişi şirketin finansal bilgilerini kullanırlar (Karapınar ve Zaif, 2018).

Yönetim muhasebesinin kullanıcıları o işletmede karar almaya yetkili olan kişilerdir. Organizasyon içinde alınacak kararlar için gerekli araştırmaları yapan yönetici, ortak, muhasebeci gibi çalışanlar yönetim muhasebesi verisini en çok tercih eden kişilerdir. Yönetim muhasebesinin verileri genel muhasebede kullanılan veriler gibi değildir. Bu

nedenle yönetim muhasebesinin kullanıcıları rekabet düzeyini yükseltmek için stratejik karar alan kişilerdir (Hilton, 2011). Yönetim muhasebesi birimi çalışanları diğer birimlerin ihtiyaç duyduğu verileride hazırlamaktadır. İşletmenin tedarikçileri, yöneticileri, ortakları ve çalışanları işlemenin stratejik planlarını, finansal performansını ve mevcut konumu öğrenmek için yönetim muhasebesi verilerinden yararlanabilmektedir.

3.4. Yönetim Muhasebesinin Farkı

İşletmelerin gerçekleştirdiği tüm faaliyetler mali nitelikli olsun veya mali nitelikli olmasın hepsi işletmelerin muhasebe sistemleri tarafından kaydedilmektedir. Yönetim muhasebesi bilgiyi kaydederek raporlar olarak finansal tablo kullanıcılarına sunmaktadır. Muhasebe sisteminde günlük işlemlerin yevmiye defterine kaydedilmesi gibi genel finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi genel muhasebenin alanına girmektedir. Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi daha spesifik bir alan olup şirketlerin finansal verileri kullanılarak istenilen özel nitelikli veriler üretilmektedir. Muhasebe türlerinin arasında en önemli fark kullandıkları veya sundukları bilginin farklı olmasıdır. Yönetim muhasebesi özel nitelikli bilgi sunmaktadır. Maliyet muhasebesi üretilen veya sunulan hizmetin maliyetinin hesaplanmasını incelemektedir. Bu nedenle yönetim muhasebesi genel muhasebeden farklı olmakla birlikte oradan gelen finansal bilgileride kullanmaktadır. Yönetim muhasebesi ile finansal muhasebe arasında bilgi akışı sağlayan maliyet muhasebesi sistemi vardır. Yönetim muhasebesi şirketlerin nihai başarılarını doğrudan etkileyebilecek niteliktedir (Çelik, 2019).

3.5. Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği

Yönetim muhasebesi diğer muhasebelerden farklı olarak şirket yönetiminin alacağı kararlarda özellikle de riskli kararlarda gerekli bilgileri sunmaktadır. Yöneticilerin alacağı kararların risklilik durumu verecekleri kararların değişimini gösterebilmekte ve incelemektedir. Risk arttıkça yöneticilerin alacağı sorumlulukta artmaktadır. Yöneticilerin sorumluluklarının artmasıyla şirketin kazancı ve kaybıda yükselebilmektedir. Piyasa da var olan çeşitli risklerden dolayı yönetim muhasebesinden yararlanarak şirket yönetiminin karar alması mümkündür. Risk olan

bir işlemde karar almak şirketin kurumsal kimliği ile ilgili olabilmektedir. Ekonominin sürekli değişimi küreselleşme gibi birçok etken alınan kararlarda şirket yöneticilerinin yeterli bilgi olmadan karar vermesini zorlaştırmaktadır. Karar almak zorlaştığı için karar alabilmek için istenilen düzeyde ve nitelikte bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi işletme yönetimi için gerekli bilgileri hazırlayarak rapor olarak sunmaktadır. Özellikle alternatif kararlar arasında seçim yapabilmek için gerekli bilgilere erişmek mümkün olabilmektedir. Şirketlerin halka açık olması veya olmaması da alıancak kararları etkileyebilmektedir. Şirketlerin birleşmelerinde, yeni bir şirket satın almalarında veya tasfiye kararlarında yönetim muhasebesinden yararlanmak mümkündür. Şirketlerin sermaye maliyetlerinin hesaplanması, finansal kararlarda risk durumu, yatırımın isabetli oluşu gibi birçok etken yönetim muhasebesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Tepeli, 2018).

3.6. Yönetim Muhasebesinin Faydaları

Yönetim muhasebesi muhasebe bilgi sisteminde elde edilen çeşitli verilerin yönetime rapor olarak sunulmasıyla önemli bir katkı sağlamaktadır. İşletme yönetimi elde edilen verilerin hangi amaçlar için kullanıldığını değerlendirebilmektedir. Yönetim muhasebesi yönetimin gelecekle ilgili alacağı kararlarda gerekli bilgileri tedarik eder. İşletmenin finansal performansının ve karlılığının değerlendirilmesinde işletme yönetimine veri sunmaktadır. Analizde finansın ayrı bir bilim dalı olmasının etkili olduğu ifade edilmektedir (Kaya, 2017). Yönetim muhasebesi finansal planlamalarda yöneticiler için gerekli olan finansal bilgileri sunarak alınacak kararlara yardımcı olmaktadır. Yönetim muhasebesi işletme yönetimine istenilen bilgileri tedarik etmektedir. Yönetim muhasebesi işletmenin faaliyetlerinin gözden geçirilmesine katkı sağlamaktadır (Büyükmirza, 2017). Yönetim muhasebesi sadece özel işletmelerde değil, kamu işletmelerinde de yöneticiler için bilişim sistemiyle birlikte oluşturulan ve karar alma sürecine katkı sağlayacak birçok faydası vardır (Greger, Wolf ve Krcmar, 2015).

3.7. Yönetim Muhasebesinin Amaçları

Yönetim muhasebesinin amaçları incelendiğinde en temel amacının yönetim için istenilen bilgileri tedarik ederek en uygun kararın alınmasını sağlamak olduğu

görülmektedir. Yönetim muhasebesi yönetim kararları için ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru şekilde temin edilmesiyle alınan kararlarda doğruluk payının uygulanmasına kadar önemlidir. Yönetim muhasebesi yöneticilerin alacağı kararlar için planlar hazırlar. Plan hazırlamak için alınan kararlar için bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bilgilerin doğru bir şekilde temin edilmesinden sonra analiz edilebilmelidir. Şirketin finansal durumunu test etmek gerekmektedir. Faaliyetlerin planlandığı gibi gidip gitmediğini incelemek gerekmektedir. Şirketlerin performanslarını inceledikten sonra herhangi bir aksilik veya eksiklik varsa onların değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletme kaynaklarını en uygun şekilde kullanarak karar almalıdır. Bu nedenle işletme yönetimi alacağı kararlarda yönetim muhasebesinden oldukça yararlanmaktadır (Şencer, 2020).

Yönetim muhasebesi işletme yönetimi için gerekli olan bilgileri tedarik ederek yönetime sunmaktadır. Yönetim muhasebesinin bir diğer amacı ise kontrol altında tutabilmektedir. Organizasyonun kontrol altında tutulması gerekmektedir. Yöneticiler yönetim muhasebesinden gelen bilgiler doğrultusunda işletme için hayati kararlar almaktadırlar. Yönetim muhasebesi yapılan eksik veya hataların düzeltilmesi için de yönetime destek olmaktadır (Emmanuel, Otley ve Merchant, 1992). İşletme yönetimlerinde görülen sorunlar şirketlerin yönetim muhasebesinin işletmenin amaçları için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir (Otley ve Berry, 1994).

3.8. Yönetim Muhasebesinin Karar Alma Sürecindeki Etkisi

Yönetim muhasebesi finansal karar alma süreci için gerekli alt yapının oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Karar alma süreci işletme yönetimi tarafından alınmış olsada işletmenin tümünden elde edilen yönetimsel bilgilerden yararlanılmaktadır. Yönetim muhasebesi şirket yönetiminin fiyat belirlemesinde önemli bir fonksiyona sahiptir. Fiyat belirleme kararı işletme yönetiminin pazarlama ve üretim gibi diğer bölümlerin uzmanlık alanına girmektedir. Üst yönetim fiyatı belirlerken yönetim muhasebesi ile elde edilen verileri dikkate almaktadır. İşletmenin geleceğe dönük stratejik amaçları doğrultusunda yapacağı bütçeler için yönetim muhasebesi önemli bir işleve sahiptir (Kewo, 2014).

Yönetim muhasebesi bütçeler hazırladığı için gelecek yıllara ait yatırım politikalarında gerekli olan tahmini veriler yönetim muhasebesinden temin edilebilir. Uzun süreli yatırım kararlarını finanslama için yapılacak finanslama kararlarında yönetim muhasebecisi yeterli düzeyde araştırma yapmaktadır. Yeni yatırımlar olabileceği gibi mevcut olan üretimin kapasitesinin artırılması da mümkündür. Bu nedenle üretim artırmak için gerekli olan yatırım planlanması da yönetim muhasebesinin gerekliliğini göstermektedir. Rekabet koşullarının her geçen gün arttığı piyasalarda faaliyet sürdürebilmek için şirketlerin gelecek ile ilgili kararlarında tedbirli davranmaları önerilmektedir. Yönetim muhasebesi kararlarında fiyatları düşük tutabilmek veya rekabetçi tutabilmek için maliyetlerin düşük olması beklenmektedir. Maliyetlerin düşürülmesi için gerekli politikalar muhasebe bölümünce incelenmelidir. Yöneticilerin yeni ürün geliştirme önerileri düşünülmeli, maliyeti uygun, fiyatı makul ve karı olabilecek ürünlere yönelmek gerekmektedir. Yönetim muhasebesi genel olarak işletme yönetiminde alınan tüm kararlar için gerekli bilgiyi tedarik etmektedir (Merdane, 2019).

3.9. Yönetim Muhasebesiyle İlgili Temel Kavramlar

Yönetim muhasebesinde kullanılan birçok terim ve kavram vardır. Literatürde yer alan tüm kavramların burada açıklanmasının kavram karışıklığına neden olabileceği için bu kısımda yönetim muhasebesinde sıkça kullanılan kavramlara yer verilmektedir. Bunlar aşağıda verilmektedir:

- Harcama,
- Gider,
- Maliyet ve
- Fiyatlamadır.

Bu bölümde yönetim muhasebesiyle ilgili yukarıda belirtilen harcama, gider, maliyet ve fiyatlama kavramları açıklanmaktadır.

3.9.1. Harcama Kavramı

Bir işletme bir ürünü veya hizmeti üretmek o ürünün bileşenlerini satın almak gereklidir. Harcama bir mal veya hizmet üretmek için yapılması gereken ödemelerdir. Bir işletme mal veya hizmet üretmek için gerekli olan yükümlülükleri yerine getirmek harcama olarak ifade edilmektedir (Abdioğlu, 2012). Harcamalarda ödeme yükümlülüğünü yerine getirmek yeterli olmaktadır. Nakit veya farklı bir ödeme aracının kullanılması önemli değildir. Harcamalar gider olarak kabul edilmesi için çeşitli kriterler vardır. Çünkü her harcama gider olarak nitelendirilemez. Harcamaların tutarı devlet tarafından hesaplanan verginin tutarınıda etkilemektedir (Phillips, Pincus ve Rego, 2003). Harcamalar arttıkça devletin alacağı vergi tutarıda düşmektedir.

3.9.2. Gider Kavramı

Üretim yapabilmek için tüketmek gerekmektedir. İşletmeler üretim veya hizmet işletmesi olsun üretim yapabilmek için gidere katlanmak durumundadır. Faaliyetlerini sürdürebilmek için ödenen faturalar bile işletmeler için bir gider unsurudur. Örneğin üretim tesisinin elektrik sarfiyatı katlandığı bir giderdir. Bu nedenle işletmeler üretim yapabilmek için tüketmeleri gerekmektedir. Tüketim yapabilmek için çeşitli giderlere katlanılmaktadır. İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için giderler yapmaktadır. Yöneticilerin işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda rasyonel karar alarak giderleri yapmalıdırlar. Giderlerin maliyetle ilişkisi de vardır. Giderlerin azaltılması aynı gelir düzeyinde olan işletmelerin karını artırabilmektedir (Rasim, 2004). Gider kavramının zamanla yakından ilişkisi vardır (Okada ve Hoch, 2004). İşletmeler ilk kurulduğunda giderleri yüksek tutarlarda olabileceği, faaliyet arttıkça kapasite kullanımının artacağı ve giderlerin bazılarının azalabileceği ifade edilmektedir.

3.9.3. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı yönetim muhasebesi için oldukça önemlidir. Maliyet birşey üretmek için yapılan harcamalardır. Maliyet bir ürünü üretmek için yapılan her türlü fedakarlık toplamı olarak literatürde tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2017). Maliyet işletmelerin fiyatlarının belirlenmesinde önemli bir değerdir. Maliyetin gerçek tespit edilmesi için bir ürünün veya hizmetin maliyetini oluşturan unsurların yapılan harcamaların doğru dahil edilmesi gerekmektedir. Bir ürün maliyet olarak ifade edilebilmesi için o ürün

işletmenin faaliyet alanıyla ilgili bir ürün olarak üretilmesi veya hizmet olarak ve onun için yapılan harcamaların maliyet ile paralellik göstermesi gerekmektedir (Abdioğlu, 2012). İşletmelerin maliyetlerini kontrol altına alması için iyi bir maliyet yönetim sistemi kurması ve geliştirmesi önerilmektedir (Drury, 1992).

3.9.4. Fiyatlama Kavramı

Yönetim muhasebesinin önemli kavramlarından biri de fiyatlamadır. Fiyatın işletmenin alacağı kararlarda önemli bir yeri vardır. Fiyatlama için önce tespit etmek ve sonra planlama yapmak gerekmektedir. Sonra fiyatlama kararının kontrol edilmesi aşamalarının birlikte uygulanması önerilmektedir. Fiyat işletmenin satacağı ürün ve hizmetlerin müşteriler tarafından tercih edilmesinde önemlidir. Fiyat kârın belirlenmesinde önemli bir göstergedir. Fiyat belirlemek maliyet ile yakından ilişkilidir. İşletme içinde karar vermede yönetim muhasebesi, finansal muhasebeden aldığı bilgilerden yararlanmaktadır (Halbouni ve Hassan, 2012). Dolayısıyla işletmeler fiyatı belirlerkende finansal muhasebe verilerinden yararlanmaktadır. Fiyat satış hacminide doğrudan etkilemektedir. Uzun dönemlerde satış hacmi fiyattan çok etkilenmeyip yükselebilir. Ancak kısa dönemde fiyatın yüksek olması satışın düşmesine neden olabileceği düşünülmektedir. Yüksek kâr marjı ile çalışan şirketler fiyatı yüksek belirleyebilmektedir. Fiyatın yüksek olması durumunda istenilen satış hacmine ulaşmak pek mümkün olmayabilir. Satışların zaman içinde değişiklik göstermesi, talebin değişken olması ve maliyetlerin yapısı fiyatlama konusunda kararın doğru verilmesinde dikkat edilmesi gereken faktörlerdir. Fiyatlama kararı doğrudan maliyeti ve kârı etkilemektedir. Şirket yönetimi fiyatlama konusunda doğru karar alması faaliyetinin devam edebilmesinde önemlidir (Angay, 2003).

3.10. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Yönetim muhasebesi yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamaktadır. Şirket yönetiminin alacağı kararlarda bilginin doğru zamanda temin edilmesi gerekmektedir. Rekabetin olduğu bir piyasada alınacak kararların zamanında ve doğru alınması oldukça önemlidir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin yönetim muhasebesinden elde edecekleri bilgiler rasyonel karar alınmasına yardımcı olacaktır ki işletme rekabet üstünlüğü sağlaması konusunda bir adım öne geçebilecektir (Wang ve Huynh, 2013).

Yönetim muhasebesi araçları farklı kaynaklarda farklı ölçütler açısından sınıflandırılmaktadır. Bu çalışmada kullanılan araçlar aşağıda verilmektedir (Apak, 2018):

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
- Standart Maliyetleme
- Tam Zamanında Üretim
- Kaizen Maliyetleme
- Sipariş Maliyetleme
- Ekonomik Katma Değer
- Kurumsal Karne
- Başabaş Noktası Analizi
- Maliyet Hacim Kar Analizi

Bu kısımda yukarıda verilen faaliyet tabanlı maliyetleme, standart maliyetleme, tam zamanında üretim, kaizen maliyetleme, sipariş maliyetleme, ekonomik katma değer, kurumsal karne, başabaş noktası analizi ve maliyet hacim kâr analizi yöntemleri açıklanmaktadır.

3.10.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi

Son yıllarda işletmeler geleneksel maliyet sistemine bağlılıklarını azaltarak, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine yöneldikleri belirtilmektedir (Cooper ve Kaplan, 1991). Küreselleşmeyle birlikte ekonominin her alanında görüldüğü üzere üretim yöntemlerinde de önemli gelişmeler olmaktadır. Üretim teknolojisinin gelişmesiyle örneğin robotların kullanımın artmasıyla iş gücü azalmıştır. Böylece üretim maliyetleri içindeki işçilik giderleri azalmıştır. Şirketler rekabet edebilmek için maliyetleri

düşürmektedir. Rekabet üstünlüğü kazanmak için müşterilerin isteklerine uygun ürün üretmekte gerekmektedir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin üretim departmanları stratejik üretim yöntemleri veya araçları kullanarak yatırım yapmakta veya karar alabilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetle sistemi müşteri odaklı olup karlılığı dikkate almakta şirketin amaçları doğrultusunda fiyatlama politikası yapmaktadır. Şirketin yönetimi doğru karar alabilmeleri için ihtiyaç duyulan bilginin doğru ve eksiksiz olması gerekmektedir. Stratejik yönetim muhasebesinde rasyonel karar alabilmek için maliyet sisteminden elde edilen veriler oldukça önemlidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde, üretim bölümünde yürütülen işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, maliyet için gerekli verilerin temin edilmesi ve yöneticilere bilgi veren bir sistemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde klasik maliyetleme sisteminin yetersiz olduğu konularda çözüm getirerek raporların istekleri karşılayacak şekilde düzenlenmesini sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde faaliyet süreci denetlenmekte, maliyetleme faaliyet süreci ile ilgili olmaktadır (Cinoğlu, 2019).

3.10.2. Standart Maliyetleme Sistemi

Standart maliyetleme sistemi işletmelerin ürettikleri ürünlerin geçmiş dönemde nasıl ürettiklerinin, üretim sistemindeki sürecin ve bilimsel olarak çeşitli yöntemlerin kullanıldığı bir sistemdir (Yükçü, 2005). Standart maliyetleme, ürünün veya hizmetin belirli bir standart olarak sunulmasına bağlı olarak hesaplanmaktadır. Standart maliyetleme yönteminde bir ürünün üretilmesi için gerekli olan hammadde, yarı mamul, mamul gibi maddelerin ne kadar ne zaman kullanılacağı belirlenmiştir. Standart maliyet yöntemi üretim işletmelerinde işçilik için belirlenen standartlarında önceden bilinmesini gerektirmektedir. Sürekli aynı ürün üretildiğinden ürünün maliyetinde ufak tefek sapmalar olsada genel olarak maliyet bedeli aynıdır. Standart maliyet yönetimi bir takım varsayımlara görede işleyebilmektedir. İşletme yönetimi standart maliyet yönetiminde eksik olan hususları belirleyerek gerekli düzetlmeleri yapabilmektedir. Ürün veya hizmetin belirlenen standart maliyetleri ile planlandığından satış fiyatlarını belirlemek mümkündür. İşletme yönetimi üreteceği, satacağı ve stokta bulunduracağı ürünü maliyeti dikkate alarak bulundurmaktadır (Apak, 2018).

Standart maliyetleme sistemi Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık üreticilerindeki bütçeleme ve standart maliyet uygulamaları üzerine yapılan bir araştırmada standart maliyetlendirme ve varyans analizindeki düşüş tahminlerinin abartıldığını göstermektedir. Standart maliyetlendirme sistemlerinin popüler olmaya devam ettiği ve ankete katılan muhasebecilerin çoğunluğunun, gelişmiş üretim teknolojisi ortalama standart maliyetlendirmeden vazgeçmeyi öngörmediği ifade edilmiştir. Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık'ta kullanılan bütçeleme ve standart maliyetlendirme uygulamaları arasındaki karşılaştırmalar, yüksek derecede tutarlılık ortaya koymaktadır. Gözlemlenen birkaç farklılık durumunda, Yeni Zelanda üreticileri arasında öngörülen uygulamanın gerisinde daha büyük bir gecikme olduğu görülmektedir (Guilding, Lamminmaki ve Drury, 1998).

3.10.3. Tam Maliyet Sistemi

Dünya ekonomisinde yaşanan yoğun rekabetten dolayı şirketler üretim maliyetlerini azaltmak için farklı arayışlara girmektedirler. Şirketler üretirken kaliteli üretmek isterler. Kaliteli ürünün yanında şirketlerin maliyetleri düşürecek bir yapıya sahip olması da beklenmektedir. Üretkenlik artmalı, çeşitlilik olmalı ve ürünlerin kaliteleri düşmemesi için yeni ürünler geliştirilmelidir. Bu nedenle şirketler ihtiyaç duyulduğu anda gerekli olan ürünü üretmek için tam zamanında üretim yaparak hemen satmaktadır. Böylece ürünler düşük kaliteli olmamakta ve satıcılara zamanında teslim ederek üretilen ürün stoklarda bekletilmemektedir. Bu yöntemde Japonlar tarafından geliştirilmiş bir yöntemdir. Günümüz ekonomik sisteminde bu yöntemin her yerde kullanılması pekte mümkün görünmemektedir. Yöntem ihtiyaç duyulan miktar kadar ihtiyaç duyulan yerde üretimi esas almaktadır. Böylece ürünlere bağlanan sermaye azalmış olmaktadır. Ürünlerin satılmama olasılığıda düşmektedir. Böylece sistem ile stok olmadığı için üretilen ürün satılmakta ve zarar olmamaktadır. Bu yöntemin avantajları kadar dezavantajlarıda olup her zaman tercih edilebilecek bir yöntem değildir (Eren, 2016).

Karışık model montaj hatları, büyük stoklar taşımadan birçok farklı ürünü üretmek için kullanılmaktadır. Bu hatların etkili bir şekilde kullanılması, farklı ürünlerin montajı için bir programın belirlenmesini gerektirir. Sadece gerekli ürünlerin, gerekli zamanlarda ve gerekli miktarlarda üretilmesini gerektiren “Just-In-Time” (Tam

Zamanında Üretim - JIT) üretim sistemlerinde amaç, hattın kullandığı tüm parçaların sabit bir kullanım oranını korumaktadır. Tam zamanında üretim, üretimin dengelenmesine de katkı sağlamaktadır (Miltenburg, 1989). Tam maliyet sisteminde üretim bütün olarak dahil edilmektedir (Özçelik, 2013).

3.10.4. Kaizen Maliyetleme Sistemi

Adından anlaşıldığı gibi Japonlar tarafından geliştirilmiş bir maliyetleme sistemidir. Japonlar dünya ekonomisinde önemli bir paya sahiptir. Japonyada faaliyet gösteren otomobil üretim şirketlerinin maliyetleri düşürmek amacıyla geliştirdikleri bir yöntemdir. Japon otomobil üreticileri geleneksel maliyetleme yöntemini kullanmadıkları için standart bir maliyet ile dönemin maliyeti arasındaki farktan oluşan geleneksel yöntemi kabul etmezler. Japon otomobil üreticileri Kaizen maliyetleme sistemi standart maliyet yönetimini kabul etmez çünkü üretimde maliyet azaltmak uygun olmadığını düşünürler. Standart maliyetleme yönteminde ise muhasebe verisi olarak ne kadara üretileceği önceden belirlenmektedir. Bu yüzden maliyetin üretim aşamasında azaltılması mümkün değildir (Monden ve Hamada, 1991).

Japonlar bir hedefin belirlenmesi ve ona uygun üretimin yapılmasını Kaizen Maliyetleme Sisteminde amaçlamaktadır. Bu maliyet yönetiminin gerçekleştirilebilmesi için üretim işlemlerinin sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Üretimde aksayan veya daha hızlı bir süreç olacaksa o sürecin olması için geliştirilmesi önerilmektedir. Maliyet azaltmak yöntemin en önemli amaçlarındandır. Üretim yapılırken maliyetlerin düşürülmesi hedeflenmektedir. Üretim süreci iyileştirilerek daha uygun maliyet ile üretmek amaçlanmaktadır. Böylece üretim maliyetleri kontrol altına alınarak, kaliteli ve maliyeti düşük ürün üretilmektedir. Kaizen maliyetleme sisteminde ürün sürekli değer kazanarak, eskisinden daha iyi bir şekilde üretilmekte, maliyeti düşmekte ve şirketlerin fiyatları rekabetçi düzeyde olabilmektedir (Eren, 2016).

3.10.5. Sipariş Maliyetleme Sistemi

Sipariş maliyetleme sistemi maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin ortak çalışma konusunu oluşturmaktadır. Üretim süreçleri iyi anlaşılamadığından sipariş maliyetleme sistemini anlamak biraz güç olabilmektedir. Bu anlayış eksikliğinin üstesinden gelmek için gerçek bir üretim işleminin nasıl gerçekleştiğini görmek gerekmektedir. Sipariş maliyet sistemi üretim sürecine bağlı olarak hesaplanmaktadır (Greenberg ve Schneider, 2010).

Sipariş maliyetleme yöntemi belirli seri olarak üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Bu yöntem makine, uçak, gemi gibi sipariş verilerek yapılan üretim işlemlerinde tercih edilmektedir. Örneğin mobilya üretmek isteyen biri kendine özgün olarak üretmek için sipariş vererek üretim yapmak isteyebilir. Bu maliyetleme yöntemide kullanılan hammaddeler doğrudan üretime yansıtılarak oradan takip edilir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleride aynı şekilde siparişe göre yüklenmektedir (Büyükmirza, 2017)

3.10.6. Ekonomik Katma Değer

Ekonomik katma değer şirketlerin finansal performansını değerlendirmek için kullanılan bir yöntemdir. İşletmelerin rekabet düzeyinin yükselmesine katkı sağlar. İşletmelerin borçlarını ve özkaynaklarını kullanarak işletmenin karını ölçmek için kullanılan bir yöntem olarak ifade edilmektedir. İşletmede değer oluşturmak için yapılan her türlü unsur ekomomik katma değer olarak ifade edilmektedir. Muhasebe sistemine göre oluşturulan muhasebe kârı yöneticiler için bir performans ölçüm aracı olarak düşünülmemektedir. Günümüzde işletme yöneticileri şirketin değerini yükseltmek için çalışmaktadır (Çetin, 2012). İşletme yönetiminin amacı şirketin ortaklar açısından piyasa değerini maksimize etmektir (Ercan ve Ban, 2012). Ortak ve şirket yönetiminin çıkarları çatışsada, yönetimin alacağı kararlar şirkete değer katmalıdır.

Muhasebe kârının ekonomik değere sahip olması işletmenin varlıklarına değerine ekonomik bir katma değer oluşturması beklenmektedir. İşletmeler yapmış oldukları her girişimde katma değer üretecek kararlar alması önerilmektedir. İşletmeler faydası

yüksek olan yatırımk kararını alabilirler. Ekonomik katma değer yöntemi ile şirketin performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi tek başına yeterli gelmeyebilir. Bu nedenle ekonomik katma değer yöntemini diğer performans değerlendirme yöntemleri ile birlikte kullanılması önerilmektedir (Shil, 2009).

3.10.7. Kurumsal Karne

Kurumsal karne yöntemi İngilizce "Balanced Score Card" olarak literatürde ifade edilmektedir. Kurumsal karne 1990'lı yıllardan sonra uygulanmaya başlayan performans odaklı bir yaklaşımdır. Kurumsal karne yöntemi toplam kalite yönetimi anlayışından etkilenmiş olup müşteriye önem vermekte ve rekabet düzeyini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurumsal karne yönetimi performans ölçmek ve değerlendirmek için geliştirilmiştir. Stratejik yönetim amacıyla sonraki yıllarda geliştirildiği görülmektedir. Yöntemde beş temel ilke vardır. Strateyi operasyona dönüştürmek, stratejinin tüm çalışanlar tarafından öğrenilmesini sağlamak, işletmenin stratejilerini her gün iş yapıyor gibi yapmak, stratejiyi sürekli dönen bir süreç olarak tasarlamak ve değişimi yönetmekten oluşmaktadır. Kurumsal karne yönteminde işletmenin başarısı ve performansı stratejik hedefler doğrultusunda değerlendirilerek, gerektiğinde süreci iyileştirmektir (Demir, 2010).

Kurumsal karne yöntemi işletmelerde kullanılabileceği gibi yerel yönetimler gibi kamu kurumlarında da kullanılabilmektedir. Kurumsal karne önemli bir performans ölçme sistemi olarak değerlendirilmektedir. Kurumsal karnede performans değerlemede kullanılacak olan kriterler önemlidir. Kurumların bunlara önem vermesi önerilmektedir (Shih-Jen ve Yee-Ching, 2002).

3.10.8. Başabaş Noktası Analizi

Başabaş analizi işletme yöneticileri için önemli bir bilgi kaynağıdır. Yöneticiler hangi üründen ne kadar satıldığında maliyeti karşılayacağını öğrenmek ister. Maliyet hesaplaması belirli bir satış rakımından sonra yapılacak satışların ek olarak kar sağlaması açısından yapılacak planlamada yardımcı olmaktadır. Başabaş noktası analizleri üretim miktarı ile satış hacminin hesaplanmasına imkan vermektedir. Başabaş noktası analizleri maliyet hacim kar analizlerinde sıkça kullanılmaktadır.

Birden fazla ürün üreten işletmeler her bir ürün için ayrı bir başabaş noktası hesaplaması mümkündür. Başabaş noktası hesaplanarak işletmelerin faaliyetlerinde kara geçiş noktasını değerlendirmektir. Giderlerin maliyetle ve gelirler arasındaki ilişki incelenmiş olmaktadır. Sabit ve değişken giderlerin fiyat ile mukayesesi yapılabilmektedir. Sabit giderleri yüksek olan işletmelerin başabaş noktası yüksek olabilmektedir. Başabaş noktası hesaplamaları çok karmaşık olmayıp muhasebe biriminde çalışanlar tarafından kolaylıkla yapılabilmektedir. Yöneticiler hangi üründen ne kadar üreteceklerini, maliyetlerin hangi satış hacminde karşılanacağını tespit etmek için başabaş noktası analizlerini sıkça kullanmaktadır. İşletme yönetimine bilgi veren önemli bir yönetim muhasebesi aracıdır (Çetin, 2012).

Başabaş noktası analizi kara geçiş noktasının tespitinde işletmeye bilgi vermektedir. Maliyetlerin satış fiyatlarınca nekadarını karşıladığının tespitinde yönetime bilgi sunmaktadır. Maliyet fayda odaklı bir yaklaşım söz konusudur. Maliyetlerin yükselmesi başabaş noktasının yükselmesine neden olabilmektedir (Kok, Donselaar ve Woensel, 2008).

3.10.9. Maliyet Hacim Kar Analizi

Maliyet hacim kar analizi ile ilgili yapılan araştırmada literatürde konuyla ilgili az sayıda çalışmanın olduğu ifade edilmektedir. İşletme yönetimine bilgi veren önemli bir yönetim muhasebesi aracıdır. Maliyet hacim kar analizi yönetim muhasebesi literatüründe kullanılan bir uygulamadır. İşletmeler yatırım kararı alırken hangi üründen ne kadar üreteceğine karar verirken maliyetine ve satış fiyatını dikkate almaktadırlar. Yöntem bir işletmenin belirli bir dönemde gösterdiği faaliyetleri sonucunda ne kadar satış yaptığı, ne kadar maliyete katlandığı ve ne kadar kar ettiğinin tespit edilmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Yöntem işletmenin gelirlerinin, giderlerinin, esas faaliyet karının veya zararının değerlendirilmesinde önemlidir. Maliyet hacim kar analizinde birim değişken gider, toplam sabit maliyet, satış miktarı, satış fiyatı gibi çeşitli değişkenlerden yararlanılarak hesaplama yapılmaktadır. Toplam maliyet, toplam sabit maliyet ve toplam değişken maliyetin toplanmasıyla hesaplanmaktadır. Birim maliyetin bulunması için toplam maliyetin satış hacmine bölünmesi gerekmektedir. Burada önemli olan birim değişken ve sabit maliyetin doğru ayrılabilmesidir. Birim sabit ve birim değişken giderin ayrımında muhasebe yöntemi,

grafik yöntemi, mühendislik yöntemi gibi farklı yöntemler kullanılabilmektedir (Yeşil, 2018).

Maliyet hacim kar analizi yönetim muhasebesince sıkça kullanılmaktadır. Şirketlerin satış hacimlerinin, ürünlerin maliyetlerinin, en çok satılan ürünlerin kombinasyonlarının tespitinde kullanılabilmektedir. Maliyet hacim kar analizi normal koşullar altında risk ve belirsizlik unsurlarını taşımamaktadır. Bu analizin yapılabilmesi için bazı kısıtlamalar veya varsayımlar kabul edilmektedir (Jaedicke ve Robichek, 1964).

4.LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde modern yönetim muhasebesi ile ilgili yapılmış çalışmalara yer verilmektedir. Modern yönetim muhasebesi uygulamasının olduğu çalışma sayısının az olması nedeniyle literatürdeki çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmektedir. Bu bölümde modern yönetim muhasebesiyle ilgili yapılmış çalışmalara kısaca değinilmektedir.

Şencer (2020) rekabetin ulusal ve uluslararası alanda çok şiddetle yaşandığını ifade etmektedir. Maliyetlerin kontrol altına alınması fiyatların daha rekabetçi oluşmasında önemli olduğu vurgulanmaktadır. Maliyet muhasebesinin şirketin alacağı kararlar üzerinde etkisi olup olmadığı araştırılmaktadır. Maliyet muhasebesi yöntemleriyle satılacak ürünlerin fiyatlarını belirlemek ve uygun satış fiyatı belirleyerek daha kolay satmak mümkündür. Fiyatların doğru tespit edilmesi piyasada rekabet gücünü artırmaktadır (Şencer, 2020).

Uludağ (2020) küreselleşmenin öneminden bahsederek, rekabetin buna bağlı olarak arttığını ve teknolojinin gelişmesiyle şirketlerin güncel durumu görebilecekleri ve dünyada gelişen yeni gelişmelere uyum sağlamaları gerektiği ifade edilmektedir. İşletmeler faaliyetlerini ölçmek ve değerlendirmek için farklı yöntemler kullanabilmektedir. Bu süreçte bilginin öneminden bahsedilmektedir. Şirketlerin faaliyet gösterdiği sektöre görede farklı girdi ve çıktıların kullanılabileceği belirtilmektedir. Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesiyle birlikte şirketler gelecek yatırım planları ve finansman planlamalarını kolaylıkla yapabilmektedir. Hedefler ve stratejiler belirlenebilmektedir. Veri zarflama analizide bu ölçütlerin geliştirilmesinde kullanılabileceği ifade edilmektedir (Uludağ, 2020).

Çelik (2019) geleneksel ve modern yönetim muhasebesi uygulamalarını otomotiv sektöründe faaliyet gösteren en büyük 500 şirket içindeki otomotiv şirketlerinin verilerini inceleyerek yapmaktadır. Çalışmada rekabet stratejilerinin öneminden bahsedilmektedir. Sürdürülebilir rekabet düzeyi için gerekli analizin yapılması üzerinde durulmaktadır. Anket yöntemiyle toplanan veriler ile yapılan istatistiki

analizler sonucunda bulgulara erişilmektedir. Kullanılan yöntemler arasında en çok tercih edilen yöntemin maliyet liderliği yönteminin olduğu belirtilmektedir. Kombine stratejinin de önemli olduğu vurgulanmaktadır. Rekabet düzeyinin ülke genelinde incelenmesinin olumlu sonuçlar vereceği belirtilmektedir (Çelik, 2019).

Lennon (2019) sorumluluk muhasebesinin ekonomik yapılarının karar vermeyi ve yönetsel eylemi nasıl etkilediğini incelemektedir. Kararların yönetimsel eyleme nasıl dönüştüğünü ve etkilediğini analiz etmektedir. Sorumluluk muhasebesinin ilkeleri aracılığıyla bir şirketi organize etmeye yönelik işlevselci yaklaşımların uygunsuz olduğu iddia edilir. Tartışma, karar verme ve yönetsel eylemle ilgili iki alana dayanmakta olup bunlar fiziksel alan ve sanal alandır. Sorumluluk muhasebesinin bu alanlarla ilgili yönetimsel etkilerini ele almaktadır. Sorumluluk muhasebesi literatürü, tasarımının bağlamına dayanması ve yapısının kararlı olması gerektiğini savunmaktadır. Bununla birlikte, burada sunulan çalışma, sorumluluk muhasebesinin etkilerinin, organizasyonun gelişimi ve dönüşümü sürecinde nasıl ortaya çıktığını göstermektedir. Bir kuruluşun yönetim kontrol sistemi, fiziksel alanın dinamizmini karşılayamazsa, ortaya çıkan yönetimsel eylemler ve karar almalar çalkantılıdır. Bu bağlamda hesap verebilirlik karşıtı olmak, "hesap verebilir" olmamak anlamına geldiğini ifade etmektedir. Muhasebe, sanal bir organizasyon yapısı oluşturur ve fiziksel ve sanal alanlar arasındaki ilişkiler, sorumluluk muhasebesinin organizasyonel etkilerini birlikte inşa ettiklerini ifade eder. Analiz bir yöneticinin, birisinin davranışının 'hesap verme yeteneğine' sahip olmadığı takdirde sorumlu olmada başarılı olduğunu göstermektedir. Ancak daha ziyade, tatmin edici olmayan performans iddialarına karşı çıkmasını sağlayan bir "karşı-yeteneğe" sahipse, bu "karşı yetenek", yöneticinin fiziksel ve sanal alanı, muhasebenin sanal alanında açık olmayan yeni ve ikna edici yollarla başarılı bir şekilde ilişkilendirmesini sağlar. Bu nedenle, şirkette hesap verebilirlik, yöneticilere, faaliyet gösterdikleri pazarla ilgili özel bilgilerine dayalı olarak kendilerine verilen sorumluluğu yönetmekten daha çok yöneticinin "karşı verebilirliğini" harekete geçirmekle ilgilidir (Lennon, 2019).

Köse (2019) şirketlerin amacının kâr elde etmek olduğunu ifade ederek, bu amaca ulaşmak için istenilen kârı elde etmeyi amaçlayan maliyet sisteminin kurulması gerektiğini ifade etmektedir. Rekabet koşullarının sürekli değiştiğini belirtmektedir.

Şirket yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin güvenilir ve şeffaf olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bundan dolayı şirketlerin yönetim muhasebesine önem vermeleri gerektiği anlaşılmaktadır. Maliyet muhasebesi ile elde edilen veriler yönetim muhasebesinde değerlendirilerek şirket yönetimi için ihtiyaç duyulan hale getirilmektedir. Yönetim muhasebesi şirketin yönetimi için önem arz etmektedir. Çalışmada şirketlerden elde edilen anket verileri ile çeşitli istatistiki analizler yapılmaktadır. Analiz sonucunda şirket yöneticilerinin maliyet ve yönetim muhasebesinin farkındalığına sahip oldukları belirlenmiştir. Yöneticiler maliyet muhasebesinden elde edilen veriler ile yönetim muhasebesinde karar alarak rasyonel karar alabilmektedirler (Köse, 2019).

Merdane (2019) yönetim muhasebesinde bir sistemin oluşturulması gerektiğini ifade etmektedir. Yönetim muhasebesinde maliyet yönetiminin önemini vurgulamaktadır. Yönetim muhasebesi şirket yönetimi için gerekli olan bilgileri yöneticilere sunmaktadır. Üst yönetim rasyonel karar alabilmek için maliyetleme sistemlerinde faaliyet tabanlı bir maliyetleme olması gerektiğini ifade etmektedir. Yönetim muhasebesi üst yönetime ihtiyaç duyduğu bilgilere sağlayarak şirketin karar alma sürecinde önemli bir rol üstlenmektedir. Hedef maliyetleme sistemi, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi veya maliyetten sapma için yapılan analizleri uygulayan şirketlerin, diğerlerine göre finansal durumlarının daha iyi olabileceği belirtilmektedir. Bu nedenle çalışma sonucunda şirketlerin yönetim muhasebesi uygulamalarına önem vermeleri önerilmektedir (Merdane, 2019).

Kalaycı (2019) teknolojinin geliştiğini, küreselleşmenin ekonomiyi geliştirdiği ifade edilmektedir. Büyük şirketlerin çok uluslu olarak farklı ülkelerde faaliyette bulunduğunu belirtmektedir. Rekabetin arttığını ifade etmektedir. Büyük ölçekli şirketlerin dışında küçük ölçekli şirketlerinde önemli bir paya sahip olduğu açıklanmaktadır. KOBİ'lerin öneminden bahsetmektedir. KOBİ'lerin ekonomik yaşam içinde önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı KOBİ'lerin yönetim muhasebesi alanında nasıl bir faaliyet gösterdiklerinin incelenmesi gerekmektedir. Rekabet gücünün gelişmesi, maliyetleme sistemi, yönetime sağlanan bilgiler yönetim muhasebesinin önemini ortaya koymaktadır. Şirketlerin durumlarının incelenip sorunların çözümlenmesi belirtilmektedir. 100 KOBİ'den veri toplanarak

çeşitli istatistiki analizler yapılmaktadır. Yönetim muhasebesinin şirketlerin rekabet düzeyini etkileyebileceği, maliyet yönetiminin rekabet düzeyini etkileyebileceği ve performans değerlemenin rekabet etmeyle ilgisi olabileceği ifade edilmektedir (Kalaycı, 2019).

Cinoğlu (2019) günümüz üretim işletmelerinin üretimlerinin müşterilerin isteklerine göre şekillendirildiği ifade edilmektedir. Rekabetin artmasıyla maliyet ve fiyat belirlemenin önemi artmaktadır. Fiyatın ürünün kalitesi ve pazarın şartlarının da dikkate alınarak verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Rekabetin fiyat politikasını etkilediği açıklanmaktadır. Ürünün maliyetinin belirlenmesinin fiyatlandırılmasında önemli olduğu anlaşılmaktadır. Maliyetlerin kontrol edilmesi stratejik maliyet yönetiminin önemli bir unsuru olduğu ifade edilmektedir. Maliyetin belirlenmesiyle kârın belirlenmesi mümkün olmaktadır. Çalışmanın asıl amacının yöneticilere yönetim muhasebesi açısından stratejik karar almakta gerekli olan verileri sunmaktır (Cinoğlu, 2019).

Zehra ve Farhan (2019) artan üretim maliyeti ve artan yerel ve uluslararası rekabetle birlikte, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerdeki muhasebeciler büyük ölçüde maliyet kontrolü sorumluluğuyla yükümlü hale gelmişlerdir. Bu çalışmada Pakistan'da faaliyet gösteren imalat sektöründeki KOBİ'lerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını ve önemini ampirik olarak incelenmektedir. 44 imalatçı KOBİ'nin anket anketinden elde edilen bulgular, süreç maliyetlendirme yönteminin yaygın olarak kullanıldığını ve üretim sürecindeki karmaşıklığın KOBİ'lerin ürün maliyetlendirmesinde karşılaştığı temel zorluk olduğunu göstermektedir. Betimsel analiz, KOBİ'lerin ürün maliyetlendirme bilgilerini ağırlıklı olarak ürün fiyatlandırma kararlarını vermek, kârlılık hesaplamak ve yeni ürünler için karar almak için kullandıklarını göstermektedir. KOBİ'ler, karar verme amacıyla planlama ve kontrol, bütçeleme ve stratejik planlama gibi geleneksel araçları kullanmayı tercih etmektedir. Tanımlayıcı istatistiki analiz altında sınırlı örnek boyutu, uygulanabilirliği ve genelleştirilebilirliği kısıtlamaktadır. Çalışma, KOBİ'lerde maliyet yönetimi uygulamaları alanında yeni katkılar sağlamaktadır. Pakistan'daki büyük şirketler tarafından benimsenen maliyet yönetimi uygulamalarına ilişkin literatürün mevcut olduğu ifade edilmektedir (Zehra and Farhan, 2019).

Yeşil (2018) yapay sinir ağı yöntemini kullanarak başabaş noktası hesaplaması yapılarak şirketlerin gelecek öngörüsünde bulunmaktadır. Tehlikeli madde taşıyan şirketlerde uygulama yapılmaktadır. Maliyet hacim kar analizine alternatif olması amacıyla bu çalışma ve analiz yapılmaktadır. Geleceğe yönelik olarak başabaş noktası tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Yapay sinir ağı hücresi oluşturularak sinirler eğitilmekte ve eğitilen sinirler ile analiz yapılmaktadır diğer bir ifadeyle tahmin yapılmaktadır. Böylece başabaş noktasının doğru tahmin edilebilmesi amaçlanmaktadır (Yeşil, 2018).

Calderon vd. (2018) Kuzey Amerika'daki büyük bir otel zincirinin saha çalışmasından geliştirilen bağlantılı altı vakadan oluşan bir uygulama üzerine araştırma yapmaktadır. Çalışmanın vakaları kısadır. Bu nedenle eğitmen tarafından verilen kısa bir dersin ardından tam kısa sürede dağıtılabilir ve çözülebilir olarak uyarlanmaktadır. Öğrenciler genellikle yönetim konularını, karar verme ve yönetim kontrolü için tutarlı, entegre bir çerçeve olarak değil, gereksiz olarak görürler. Açıklanan her bir kısa vaka öğrencilere kılavuz olabilir. Tek bir vaka ile geliştirilen sorular öğrencilerin yönetim muhasebesi konularını karar verme ve kontrol için birbiriyle ilişkili araçlar olarak görmelerine yardımcı olmaları amaçlanmaktadır. Giriş niteliğinde bir yönetim muhasebesi kursunda bir vaka analizinden ve öğrenci anketinden elde edilen kanıtlar, küçük gruplar ile öğrenmek, öğrenmenin çıktılarının geliştirilmesi ve konunun iyi anlaşılması açısından önemli olduğu görülmektedir (Calderon vd., 2018).

Tepeli (2018) rekabetin yüksek olduğunu ifade ederek şirketlerin finansal sürdürülebilirliklerini sağlamak için rekabet etmeleri gerektiğini belirtmektedir. Piyasa değerinin yükselmesi için şirket yönetimi uygun kararlar alması gerekmektedir. Şirketin değerinin yükselmesi için şirket yönetiminin risk ve getiri dengesine dikkat etmesi gerektiği ifade edilmektedir. Yöneticilerin stratejik açıdan karar verebilmeleri için şirketin yapısına uygun kararlar alması önerilmektedir. Şirketlerin sistematik riski incelemeleri gerektiği belirtilmektedir. Risk yönetimi muhasebe açısından önemli olduğu ifade edilmektedir. Yöneticiler şirketin piyasa değerinin yükselmesi için yönetim muhasebesi ile ilgili alacakları kararları, getiri ve risk arasındaki ilişkinin dengeli olması gerektiğini belirtmektedir (Tepeli, 2018).

Apak (2018) yönetim muhasebesinin araçları olduğunu, aralarında ayrım yapmanın zor olduğunu ve geleneksel muhasebe araçlarının önemli olduğunu vurgulamaktadır. Yönetim muhasebesinin günümüz koşullarında stratejik yönetim muhasebesi olarak düşünüldüğünü ve buna uygun araçlar geliştirildiğini açıklamaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerinin günümüz muhasebesini açıklamakta yeterli gelmediği ifade edilmektedir. Yönetim muhasebesinin şirketlerin faaliyet yapılarına göre de farklılıklar gösterebileceği belirtilmektedir. Analiz sonuçlarında yönetim muhasebesi uygulamalarının demografik özelliklere göre farklılık gösterebileceği belirtilmektedir. Yönetim muhasebesi araçlarının bazıları performans üzerinde etkili olabileceği ifade edilmektedir (Apak, 2018).

Kaya (2017) yönetim muhasebesinde maliyet-hacim-kâr analizi olarak ifade edilen yöntemin önemli olduğu belirtilmektedir. Bu yöntem ile şirketlerin satacakları fiyatlar, maliyetler ve kârlılık ilişkisi tespit edilmektedir. Bu yöntemin kullanılmasının maliyet tespiti ile mümkün olduğu ifade edilmektedir. Yöneticilerin bu yöntemi kullanarak kolayca analiz yapabileceğini ifade etmektedir. Özellikle otel şirketlerinde bu yöntem kullanılarak ne kadar kâr elde edileceği tespit edilebilmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamalarından olan maliyet hacim kâr analizini kullanarak otel işletmesinde kullanılabilirlik durumuda incelenmektedir. Otel işletmelerinde maliyet hacim kâr analizi yapılarak başabaş noktaları bulunmuştur. Maliyetlerin sabit veya değişken olması gibi ayrıma tabi tutulmaktadır. Fiyatlar değişkenlik göstermekte ancak maliyetlerde bir değişiklik olmadığı belirtilmektedir (Kaya, 2017).

Appelbaum vd. (2017) yönetim muhasebecilerinin sorumluluğu, yalnızca finasnal verileri rapor etmekten, kurumsal performans ölçümünü de dahil etmeye ve yönetim ile ilgili kararlara gerekli bilgiyi sağladığı ifade edilmektedir. Kurumsal kaynak planlama (ERP) sistemleri gibi kurumsal bilgi sistemleri, yönetim muhasebecilerine veri sunmakta hemde veri depolama imkanı vermekte ve hesaplama imkanı vermektedir. Hem dahili hem de harici veri kaynaklarından elde edilen verilerle, yönetim muhasebecileri artık aşağıdakileri içeren soruları yanıtlamak için analitik veri yöntemlerinin kullanılabileceği ifade edilmektedir. Bununla birlikte, araştırmalar, yönetim muhasebesinin doğasının ve kapsamının çok az değiştiğini ve yönetim muhasebecilerinin çoğunlukla tanımlayıcı, bazı durumlarda öngörücü ve kuralcı

olduğunu göstermektedir. Çalışmada dengeli puan kartı teorisine dayalı bir Yönetsel Muhasebe Veri Analizi (MADA) çerçevesi önerilmektedir. MADA, yönetim muhasebecilerine performans ölçümü yapmak ve kararla ilgili bilgiler sağlamak için kapsamlı iş analitiğinden yararlanma imkanı vermektedir. MADA bir kurumsal sistemde dört kurumsal performans ölçüm perspektifinde (finansal, müşteri, dahili süreç ve öğrenme ve büyüme) açıklayıcı, tahmine dayalı ve kuralcı uygulamlar ile değerlendirmektedir. Çalışma iş analitiğinin kurumsal sistemler perspektifinden yönetim muhasebesi üzerindeki etkisini tartışarak ve dengeli puan kartı metodolojisini içeren Yönetsel Muhasebe Veri Analitiği (MADA) çerçevesini sağlayarak literatüre katkıda bulunacağı vurgulanmaktadır (Appelbaum vd., 2017).

Masoom ve Zaman (2017) yönetim muhasebesi yönetmek için evrensel bir araç seti sunduğunu ve organizasyon için bir veri elde etmek için önemli olduğu ifade edilmektedir. Muhasebe profesyonel ve akademik bir disiplin olarak karşılaştığı başlıca sorun, iki farklı düzlemle uğraşmak zorunda olunmasıdır. Muhasebenin etkisi, yalnızca kurumsal ve ticari kuruluşların ötesindeki alanları muhasebenin günlük işlemleri etkilediği, muhasebenin her iki yönü de ele alırken uygun takdir yetkisini kullanması gerektiği ifade edilmektedir. Bu makale, günümüz muhasebesinin karşı karşıya olduğu üç karmaşık sorunu ele almaktadır. İlk olarak muhasebede uygulanabilir sosyolojik kavramlar açıklanmaktadır. İkinci olarak idarenin sivil söylemi ve karar verme yapısı dikkate alınmaktadır. Üçüncüsü, davranışsal muhasebeyi yeniden yapılandırmak için bir yaklaşım amaçlamaktadır (Masoom ve Zaman, 2017).

Hrabal (2016) süreç yönetimi, iş dünyasında ve akademisyenlerde en çok tartışılan alanlardan biri haline geldiğini ifade etmektedir. Porter, bir şirketi, bir değer zinciri oluşturan bir dizi faaliyet olarak tanımladığını belirtmektedir. Altı sigma, yeniden yapılandırma, faaliyet tabanlı maliyetlendirme (ABC) veya tedarik zinciri yönetimi gibi her modern yönetim teorisi, süreçleri ve yönetimi vurgulamıştır. İş süreci yönetimi (BPM), bu yöntemlerin modern teknolojilerle bir karışımı olarak ortaya çıktı. Bir iş süreci, girdileri bir müşteri için değerli çıktılara dönüştüren birbiriyle ilişkili herhangi bir faaliyet dizisi olarak tanımlanabilir. Temel özelliklerinden biri çapraz işlevsellik olup bir organizasyon içindeki birkaç departmanı kapsayan süreçler olarak ifade

etmektedir. İşlevsel organizasyonların sorunları, departmanlar içinde iletişimin kesilmesi, gecikme, görevlerin bölünmesi, tekrarlar ve israfla sonuçlanan engellerdir. Geleneksel olarak, bir sürecin bölümleri her bir bölümün yöneticisi tarafından yönetilmektedir. Tüm sürecin entegrasyonu, standardizasyonu, iyileştirilmesi ve kontrolü, süreç sahibi için bir görevdir. Süreç sahipleri, günlük süreç işleyişinden sorumludur. Bu yönetim süreci dört alt sürece bölünebilir: planlama, düzenleme, iletişim ve kontrol. Bu nedenle, kontrol aşamasında süreç sahipleri, sürecin maliyeti ve yönetim muhasebesini de gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir (Hrabal, 2016).

Eren (2016) yönetim muhasebesi uygulamalarının performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesinde önemli olduğu belirtilmektedir. Yöneticilerin şirketin yönetimi için alacakları kararlarda ihtiyaç duyulan bilgiye erişmek çokta kolay değildir. Çünkü bilgiyi iç ve dış faktörler etkilemektedir. Yönetim muhasebesi uygulamaları, işletme içinden veya dışından birçok faktörden etkilenebilmektedir. Yönetim muhasebesinde görülen değişimin işletme performansı üzerin etkisini değerlendirmek gerektiği ifade edilmektedir. 72 şirketten toplanan veriler ile çeşitli analizler yapılmıştır. İşletme içi ve dışındaki faktörlerin işletmenin yönetim muhasebesi kararları üzerinde etkili olabileceği belirtilmektedir (Eren, 2016).

Gül (2014) KOBİ'lerin ekonomik hayatın önemli bir parçası olduğunu belirtmektedir. KOBİ'ler ekonomide önemli bir yere sahip olsalarda ekonomik yaşam içinde karşılaştıkları birçok olumsuz durum vardır. KOBİ'lerde yöneticilerin karar alma sistemlerinin önemli olduğu alınan kararların rasyonel olması gerektiği ve stratejilerin buna göre tespit edilmesi ve değerlendirilmesi önerilmektedir. Şirketlerin finansal durumlarının değerlendirilmesinde muhasebe bilgi sisteminin önemi vurgulanmaktadır. Yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilginin yönetim ve maliyet muhasebesi sistemleriyle ancak mümkün olabileceği belirtilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde yönetim muhasebesinin gelişmediğini, genellikle muhasebe kültürünün zayıf olduğunu ve karar vermede dikkate alınmadığı vurgulanmaktadır. Uygulamada 210 KOBİ şirketinden anket yöntemiyle veri toplanarak çeşitli istatistiki analizler yapılmaktadır. Analiz sonucunda şirketlerin muhasebe departmanlarının ayrı olmadığı, yönetim muhasebesi için bir bölüm olmadığı, profesyonel bir bilgi

sisteminin oluşturulmadığı bu nedenlerden dolayıda karar alma sürecinde yönetim muhasebesinin işlevini yapamadığı ifade edilmektedir (Gül, 2014).

Jantarajaturapath, Ussahawanitchakit ve Janjarasjit (2014) tekstil ihracat endüstrisinin Tayland ekonomisinin milli gelirine önemli tutarlarda ekonomik gelir sağlayan bir faktör olduğunu ifade etmektedir. Sektör, yabancı ülke ile yoğun ihracat rekabeti ile karşı karşıyadır. İlginç bir şekilde, modern yönetim muhasebesi, işletmelerin küresel pazarların dinamik ortamında başarılı bir şekilde rekabet edebilmeleri için kaçınılmaz olarak önemli hale geldiği ifade edilmektedir. Ayrıca, çeşitli değişkenler şirketlerin modern yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımını etkilemektedir. Çalışmanın amacı, Tayland'daki tekstil ihracatı işletmelerinin modern yönetim muhasebesi kapasitesi üzerindeki öncüllerin etkilerini incelemektir. Anket yöntemiyle Tayland'daki 150 tekstil ihracat şirketinden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen veriler istatistik paket programıyla korelasyon ve çoklu regresyon testleriyle analiz yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre üst yönetim desteği, operasyonel yenilik geliştirme ve en iyi yönetim muhasebesi sisteminin modern yönetim muhasebesi kapasitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Sektördeki şirketler için çeşitli önerilerde bulunulmuştur (Jantarajaturapath, Ussahawanitchakit ve Janjarasjit, 2014).

Saban ve Efeoğlu (2012) ekonomik ve teknolojideki değişiklikler ve özellikle bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin, çalışma ortamı ve işletmelerin yönetimini önemli ölçüde değiştirdiği ifade edilmiştir. Söz konusu çalışmanın amacı, Türkiye'de bilişim teknolojilerini yakından takip eden, benimseyen ve faaliyet gösteren demir-çelik işletmelerinde yönetim muhasebesi ve yönetim muhasebesi üzerindeki etkisini incelemek olduğu ifade edilmiştir. Çalışma, yönetim muhasebesinde değişikliklere neden olan teknolojik gelişmeleri ve bu değişikliklerin kapsamını incelemiştir. Yönetim muhasebesi uygulamaları ve yöneticilerin muhasebeciler üzerindeki etkileri teorik olarak incelenerek anket yöntemi ile saha çalışması yapılmıştır. Bu değişiklikler, Türkiye demir çelik üretim şirketlerinde yönetici muhasebecilere uygulanan anketlere verilen yanıtlar kullanılarak belirlenmiştir. Zengin bir üretim süreci ve çeşitli süreçlerin gerçekleştirildiği işyerlerinde yönetici muhasebeciler, yöneticilere destek olmak amacıyla bilgi sistemleri ve raporlama araçları kullanılmaktadır. Bu

işletmelerin bir kısmı ERP gibi entegre bilgi sistemlerini kullanırken, diğerleri birbiriyle entegre olan bağımsız sistemler kullanmaktadır. Bu sistemler, yönetici muhasebeciler tarafından bilgi toplamak ve toplamak için harcanan zamanı önemli ölçüde azaltmıştır. Teknolojinin sürekli gelişmesi ve bilgi teknolojilerinin yönetici muhasebeciler tarafından daha verimli kullanılması ile birlikte önümüzdeki yıllarda yönetim muhasebesinde daha fazla değişiklik olacağı ifade edilmektedir (Saban ve Efeoğlu, 2012).

Marius, Denisa ve Florina (2012) bir ekonomik hedeflerin çok çeşitli olduğunu ifade etmektedir. Genel olarak ekonomik hedefler gerçekleşmesinde faaliyetlerin farklı yönlerinin görüldüğü ve bazı hedeflere ulaşmak için faaliyetlerini en üst düzeye çıkarmak istediklerini belirtilmektedir. Kuruluşlar, hedeflerine ulaşabilmek için farklı yapıları yönetir, yapacakları görevleri farklı sorumluluk merkezlerine emanet eder. Bu bağlamda yönetim maliyetleri; maliyetlerin belirlenmesi, ekonomik faaliyetin verimliliğini açıklayabilir ve önerilen amaçtan sapmaları belirleyebilirken, maliyetlerin hesaplanmasıyla sağlanan bilgiler kurumsal stratejik bilgilerdir. Maliyet alanından gelen bilginin niteliği, ekonomik organizasyonun seviyesini, yapısını ve sonraki gelişimini etkileyebilecek ekonomik faaliyetlerin bilinmesine izin vermektedir. Böylece her yönetici, bilgi ve beceriler dahilindeki kararlarının doğrulanması için önemli kararlar alabileceği belirtilmektedir. Yönetim hesaplama sistemlerinin ve ekonomik uygulamaların organizasyonlarda yaygınlaştığı bir dönemde, modern sistemler kullanılarak maliyet hesaplaması genel kurumsal yönetimi şekillendirirken aynı zamanda her bölüm veya atölye yönetimini şekillendirerek her bir maliyet yaratan mekanın sorumluluğunun artmasına katkıda bulunacağı ifade edilmektedir (Marius, Denisa ve Florina, 2012).

Çetin (2012) çalışmada finansal tablolardan elde edilen veriler üzerine oran analizi yöntemini kullanarak şirketin finansal durumunu incelemektedir. Oran analizi ile hesaplanan oranlar şirketin alacağı kararlarda ve finansal performansında önemli bir bilgi kaynağı olacağı düşünülmektedir. Oran analizinde likidite, karlılık, finansal yapı ve faaliyet devir hızları olmak üzere 4 grupta oranlar hesaplanmaktadır. Analiz sonucunda şirketin faaliyet döneminde ekonomik karı tespit edilmektedir. Şirketlerin

finansman yöntemlerini öneminden bahsedilmektedir. Kalite yönetiminin önemli olduğu ifade edilmektedir (Çetin, 2012).

Erserim (2012) günümüz dünyasında muhasebenin çeşitli değişimler yaşadığını ifade etmektedir. Organizasyonların örgüt olarak iş yapmaları mümkün olduğundan tek başlarına düşünmek mümkün değildir. İşletmenin iç ve dış faktörlerinin karekterislik özellikleri dikkate aldığı görülmektedir. Muhasebe ile örgüt kültürü arasındaki ilişkinin incelenmesinin gerektiği ifade edilmekte olup araştırmacıların hazırlanan anketlere katılarak doldurmaları sağlanmıştır (Erserim, 2012).

Zubac (2012) muhasebeci perspektifinden bakıldığında çalışmanın konusunun otel şirketleriyle ilgili olduğu görülmekte olup finansal ve yönetim muhasebesiyle ilişkili olduğu belirtilmektedir. Otel şirketlerinin çalışma sistemlerinin öğrenilmesi gerektiği ve fonksiyonlarının farklılık gösterdiği ifade edilmektedir. Otel şirketinin yönetimi, muhasebenin her iki bölümünden gelen muhasebe bilgilerine dayanarak kararlar alınır. Muhasebeci, karar vermede otel yönetimine destek olarak, geçmiş olaylar hakkında mali bilgiler sağlarken, yönetim muhasebecisi ise mali olmayan geleceğe yönelik bilgilere üst yönetime sunmaktadır. Otel muhasebe sisteminin belirli bir bölümünün muhasebeci tarafından gerçekleştirilmesi mümkünken birçok özel bilgi gerektiren faktör ise yönetim muhasebecisi tarafından tedarik edilir. Üst yönetim, onların desteği olmadan kesin olarak doğru ve zamanında kararlar alamaz. Mali ve idari muhasebeci rollerinin önemi, otel endüstrisinin belirli iş koşullarında muhasebe alanında geniş bir bilgi birikimine ihtiyaç duyulmasıyla yansıtılmaktadır (Zubac, 2012).

Réka ve Ştefan (2011) küreselleşme ve teknolojik değişiklikler hem iş ortamında hem de muhasebe sistemlerinde karmaşıklığa neden olduğu ifade edilmektedir. Bu koşullar altında, yönetim muhasebesinin aktif bir yönetim danışmanı olabilmesi için yeni uygulamaları öğrenmesi gerekir. Çalışmanın amacı Romanya'da yönetim muhasebesinin yıllar içinde nasıl değiştiğini açıklamaktır. Romanya kurumlarında yönetim muhasebesi sisteminin nasıl uygulandığını, geleneksel uygulamaların, araçların ve tekniklerin benimsenme düzeyini bildirmeyi amaçlamıştır. Çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının ne ölçüde uygulandığını ve kullanıldığı açıklanmaktadır. Son olarak yönetim muhasebesinin kullanılma durumu belirlenmeye

çalışılmaktadır. Dünyanın birçok yerinde araştırmacılar, yönetim muhasebesi uygulamalarını, benimsenen muhasebe araçları ve tekniklerini, yönetim muhasebesi değişiklikleri ve yeniliklerini araştırmışlardır. Uluslararası düzeyde Pavlatos ve Paggios (2009) tarafından yapılan çalışma ve ulusal düzeyde Jinga ve diğerleri (2010) tarafından yapılan çalışma, çalışmanın başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Her iki araştırma ekibi de yönetim muhasebesi uygulamaları ve yönetim muhasebesi bilgilerinin faydası üzerine bir araştırma yapmıştır. Yönetim muhasebesi bilgilerinin karar verme sürecinde yöneticiler için yararlı olduğunu ifade etmektedir. 2010 yılında Rumen muhasebe uzmanları arasında bir çalışma yapılmıştır. Yönetim muhasebesi uygulamaları, benimsenen ve uygulanan araçlar ve teknikler hakkında Romanya Lisanslı Muhasebeciler Kurulu'nun 1871 profesyonel üyesine anket gönderilmiştir. Elde edilen veriler, tanımlayıcı istatistikler yardımıyla işlenerek analiz edilmiştir. Romen muhasebeciler, yönetim muhasebesi bilgilerinin karar verme sürecinde yönetim için yararlı olduğunu düşünüyorlar ancak bu bilgiler geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları kullanılarak üretiliyor, araçlar ve teknikler, faaliyet tabanlı gibi modern uygulamaların aleyhine Romen kuruluşları tarafından tercih edildiği ifade edilmektedir. Çalışmanın sonuçlarına göre yönetim muhasebesi alanında gelecekte araştırma yapmaya istekli olan hem araştırmacılar hem de uygulayıcılar için bir referans noktası oluşturmaktadır. Bu makale, Romanya yönetim muhasebesi sistemleri ve uygulamaları ile ilgili literatürdeki bir boşluğu doldurmaya çalışmaktadır. Ayrıca, gelecekteki gelişimi ve evrimi için öneri ve teklifleri formüle etme imkanı veren Romanya şirketlerinde yönetim muhasebesi uygulamalarına genel bir bakış sunduğu ifade edilmektedir (Réka ve Ştefan, 2011).

Gündoğdu (2010) çalışmada kurumsal kaynak planmanın öneminden bahsederek, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi içinde önemli olduğunu vurgulamıştır. Bunu ortaya koymak için bir uygulamalı vaka analizi yapmaktadır. Kurumsal kaynak planlama bir sistem olup şirketlerin buna sahip olmasının öneminden bahsedilmektedir. Küreselleşme ile şirketlerin rekabet düzeylerinin değiştiği, rekabet koşullarının ağır olduğu, avantaj sağlamak amacıyla bilgiye erişmek gerektiği ve stratejik kararlar alınmasının gerektiği ifade edilmektedir. Stratejik kararlarda yönetim muhasebesinin önemli bir bilgi kaynağı sunduğu düşünülmektedir. Üretim ve yönetim birlikte düşünülerek bir sistem geliştirilmesi mümkün olabilir. Bunun için bir bilgi

sisteminin kurulması gerekmektedir. Kurumsal kaynak planlamanın faydalı olabilmesi için şirketin buna uygun bir yapısının olması gerektiği belirtilmektedir (Gündoğdu, 2010).

Demir (2010) yönetim muhasebesinin günümüzde önemli bir rol üstlendiğini belirtmektedir. Çünkü şirketler birden fazla ülkede faaliyet gösterdiği için şirketlerin küreselleşmesinin muhasebe sistemleri üzerine de etkisini belirtmektedir. Şirketlerin faaliyet tabanına dayalı maliyet yönetim sistemi oluşturduklarını, günümüzde değere dayalı sistemlerinde önemli olduğunu, ekonomik katma değer ve dengeli kart gibi sistemlerin kullanıldığını ifade etmektedir. Küreselleşme her alanda olduğu gibi muhasebe sisteminde de farklılıklara neden olduğu bilinmektedir. Teknolojinin gelişmesi yönetim muhasebesi uıygulamalarının farklı olmasına etkili olmaktadır. Yönetim muhasebesindeki değişimin incelenmesi önerilmektedir. Bu amaçla çalışmada yönetim muhasebesinin gelişimi incelenmektedir. Çalışmada geleneksel muhasebe sisteminden farklılıklara değinilmektedir. Üretim işletmelerinde faaliyet tabanlı muhasebenin yönetim muhasebesiyle ilişkisine değinilmektedir (Demir, 2010).

Tomic (2006) çalışmasında yönetim muhasebesinde iş zekası teknolojilerini kullanmanın ihtiyaçlarını ve olanaklarını araştırmaktadır. Yani bugün yönetim muhasebesinde kullanılan verilerin çoğu, veri tabanlarında veya veri ambarlarında dijital olarak depolanmaktadır. İş zekası teriminin içerdiği farklı teknolojiler verilerin son kullanıcılar tarafından doğrudan araştırılmasını, aranmasını ve analiz edilmesini sağlamaktadır. Yönetim muhasebecileri için somut vaka çalışması hakkındaki makale, yönetim muhasebesinde veri kaynağı sunma imkanı tanımaktadır. Bazı modern yazılımlar, kullanıcıların bir kişi, departman veya şirketteki satışların veya performansın daha iyi analizi için çapraz analiz yapmasına ve derin veri araştırması yapmasına olanak tanmaktadır. İş zekası yazılımının modern uygulamalarında, yöneticiler tahmin, analiz ve işle ilgili karar verme için verilerden raporları hızla derleyebilir. Kısa vaka çalışması sunumunda, iyi tasarlanmış bir veri ambarına dayalı karar desteği için modern araçların, teknik olmayan iş profesyonellerinin verilerde kendi başlarına yanıtlar bulmasını sağladığı vurgulanmaktadır. Bu sistemler, yeni teknolojide uzmanlaşan kullanıcılara tam kontrol sağlar, verilere erişmelerine, kendi sorularını sormalarına ve yanıtlamalarına, bilgilerini başkalarıyla paylaşmalarına ve en

önemlisi, kalitenin temeli olan daha iyi ve daha güvenilir finansal raporlar oluşturmalarına olanak tanıdığı ifade edilmektedir (Tomic, 2006).

Albright ve Lam (2006) son otuz yılda iyileştirme girişimlerinde, muhasebecinin rolü, işletme faaliyetlerini ölçmek ve raporlamaktan, modern yönetim girişimlerini uygulamak için yönetim bilimi, pazarlama, finans ve diğer profesyonellerden oluşan ekipler üzerinde çalışmaya doğru gelitiğini ifade etmektedir. Yeni rekabet ortamında başarının temelini oluşturan sorunların anlaşılması amacıyla girişimler arasındaki daha geniş konuları ve ilişkileri ele almaktır. Çalışmanın ilk bölümü, modern iyileştirme girişimlerinin geliştirildiği tarihsel ve çevresel bağlamı incelemekte ve her bir girişime genel bir bakış sunmaktadır. Her bir girişimin performansının bazı yönlerini neden iyileştirilmesi gerektiğine dair öngörüler sağlamanın yanı sıra, muhasebe açısından temel hedefler vurgulanmaktadır. Daha sonra her tekniğin diğer yönetim girişimleriyle nasıl ilişkili olduğunu gösteren bir sınıflandırma çerçevesi geliştirilmektedir. Daha sonra analiz sonuçları ve bulgular değerlendirilerek rapor olarak sunulmaktadır. Son yıllarda, ürün kalitesini artırma, maliyetleri düşürme ve firma performansını iyileştirme girişimlerinde bir patlama yaşandığı ifade edilmektedir. Özellikle, üretim sistemini anlamak ve akışı yönetmek günümüzde en çok tartışılan yönetim girişimlerindendir. Rekabet ortamı, yeni girişimlerin uygulanması için bir itici güç olmuştur. Ortak bir ortamdan gelen tehditler nedeniyle, bu makalede tartışılan girişimlerin daha geniş bir perspektiften analiz edildiğinde birçok ortak yönü vardır. Amacımız, temel girişimleri belirlemek ve kısaca tanımlamak, paralellikler çizmek ve ortaklıkları değerlendirmek ve son 50 yıllık modern imalat uygulamasında geliştirilen girişimlerin evrimsel ve devrimci büyümesini keşfetmektir. Değişen rekabet ortamına yanıt olarak yeni teknik iyileştirmelerinin gelişmeye devam edeceği düşünülmektedir (Albright ve Lam, 2006).

Rasim (2004) turizm sektörünün hızlı bir şekilde büyüdüğünü ifade etmektedir. Müşteri memnuniyetinin sektörde önemli olduğu açıklanmaktadır. Rekabet edebilmek için sektörde yoğun şartlar olduğu ifade edilmektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin şirketler için öneminden bahsedilmektedir. Yönetim ve maliyet muhasebesinde maliyetlerin önemi vurgulanmaktadır. Maliyetlerin kontrolü ve fiyatlama da bilgi sisteminden bahsedilmektedir. Uygulamada otellerden alınan anket

verileriyle istatistiksel analizler yapılmaktadır. Analiz sonucunda rekabet düzeyinin yüksek olduğu, fiyatların önemli olduğu, geleneksel muhasebe sisteminin önemi ve faaliyet tabanlı muhasebe sistemi vurgulanmaktadır. Fiyatların ve maliyetlerin aylık hesaplandığı ifade edilmektedir. Şirketlerin hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, değere dayalı yönetim muhasebesi uygulamalarına sahip oldukları ifade edilmektedir (Rasim, 2004).

Angay (2003) küreselleşmenin öneminden bahsetmektedir. Küreselleşmenin yönetim muhasebesiyle olan önemi yer almaktadır. Ülkelerin mevzuatlarının farklılık gösterdiğini, muhasebe kayıt ve bilgi sistemlerinin farklı olduğunu açıklamaktadır. Bu nedenlerden dolayı farklı ülkelerde faaliyet yapan şirketlerin yönetim muhasebesi uygulamalarında farklılıklar ile karşılaşılabilmektedir. Muhasebe sisteminin farklı oluşu rekabet sistemini etkileyebilmektedir. Bütçe oluşturmak maliyet tespit etmek yatırım kararları almak için yönetim muhasebesi bilgisinden yararlanılmaktadır. Bu nedenlerden dolayı şirketlerin yönetim muhasebesi uygulamaları alınan kararlarda ve yapılan yatırımlarda doğrudan etkili olmaktadır. Yönetim muhasebesi maliyetlerin kontrolü içinde önem arz etmektedir. Maliyet ve fiyatlamada yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemek gerekmektedir. Çalışmada turizm sektöründe faaliyet gösteren 4 ve 5 yıldızlı otellerden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Analiz sonucunda fiyat politikasının maliyet ile yakından ilişkili olduğu tespit edilmektedir. Müşterilerin oteli tercih etmelerinde otelin hizmet kalitesinin de önemli olduğu vurgulanmaktadır. Odaların fiyatlarının belirlenmesinde gelir ve gider dengesinin önemli olduğu belirtilmektedir. Rekabet düzeyinin fiyat belirlenmesinde önemli olduğu ifade edilmektedir. Bütçe sistemi yönetim muhasebesini önemini ortaya koymakta otellerin bir kısmı bütçe sisteminden yararlandığı vurgulanmaktadır (Angay, 2003).

Sprinkle (2003) yönetim muhasebesinde deneysel araştırma yapmanın önemini tartışmaktadır. Bu alanda araştırmanın katkılarını anlamak ve değerlendirmek için bir çerçeve sunulması amaçlanmaktadır. Daha sonra bu çerçeveyi mevcut deneysel yönetim muhasebesi araştırmasını düzenlemek, entegre etmek ve değerlendirmek için kullanılmaktadır. Literatürdeki çalışmalar ve analiz sentezine bağlı olarak, yönetim muhasebesinde gelecekteki deneysel araştırmalar için çeşitli önerilerde

bulunulmaktadır. Çalışmada yönetim muhasebesi araştırmalarında deneysel yöntemleri kullanmanın önemi araştırılmaktadır. Ayrıca, yönetim muhasebesinde deneysel araştırmanın katkılarını anlamak ve değerlendirmek için bir çerçeve sunulmaktadır. Daha sonra bu çerçeveyi mevcut deneysel yönetim muhasebesi araştırmasını düzenlemek ve değerlendirmek için kullanılmaktadır. Son olarak, çalışmada kullanılan anket ve literatür sentezine dayanarak, deneysel yöntemler kullanılarak en iyi şekilde cevaplanabilecek bazı önemli cevaplanmamış yönetim muhasebesi sorularını belirleyip çalışmada tartışılmaktadır. Temel düzeyde, yönetim muhasebesi bilgileri bir organizasyonda iki kritik role hizmet etmektedir. Karar etkileme rolünde, yönetim muhasebesi bilgileri, ahlaki tehlike ve ters seçim ile ilişkili organizasyonel kontrol sorunlarını azaltmak için kullanılır. Karar kolaylaştırıcı rolünde, yönetim muhasebesi bilgileri, ön belirsizliği çözmek ve bir organizasyon içindeki muhakeme ve karar performansını iyileştirmek için kullanılmaktadır. Sonuç olarak, yönetim muhasebesi uygulamaları, çalışanları çaba göstermeye ve firma değerini en üst düzeye çıkaran eylemler gerçekleştirmeye motive etmek için kullanılmaktadır. Bu tür prosedürler, çalışanların eylemlerini ve performansını izleme ve değerlendirmenin yanı sıra çalışanları daha fazla kâr elde etmeleri için ödüllendirmeye odaklanılmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamaları da çalışanların bilgilerini ve dolayısıyla örgütsel olarak istenen yargı ve kararları alma becerilerini artırmak için kullanılır. Bu tür prosedürler, çalışanlara belirli bir karar için en iyi bilgiyi sağlamaya odaklanır. Daha sonra bu çerçeveyi mevcut deneysel yönetim muhasebesi araştırmasını düzenlemek, entegre etmek ve değerlendirmek için kullanılmaktadır. Literatür incelemesi ve analiz sonucunda elde edilen bulgulara dayalı olarak yönetim muhasebesinde gelecekteki deneysel araştırmalar için çok sayıda yol önerilmektedir (Sprinkle, 2003).

Ittner ve Larcker (2002), Zimmerman'da (2001) ortaya atılan birkaç konuya yanıt vererek araştırma yapmaktadır. Zimmerman'ın (2001), yönetim muhasebesi çalışmalarının tamamen tanımlayıcı olduğu, altta yatan bir teori olmadan yürütüldüğü ve araştırma hipotezleri tarafından yönlendirilmediği yönündeki eleştirilerine değinilmektedir. Ayrıca, yönetim muhasebesi seçeneklerini anlamak ve ekonomik olan ve olmayan teorileri test etmek için uygulamaya yönelik araştırmanın önemi ile ilgili görüşleride belirtilmektedir. Son olarak, finans literatüründeki bazı yeni yönleri

ve bunların yönetim muhasebesi araştırmasıyla ilgisini vurgulamaktadır. Zimmerman (2001), yönetim muhasebesi araştırmacıları tarafından dikkatle incelenmeyi ve tartışmayı hak eden birçok ilginç ve tartışmalı fikri ortaya atmaktadır. Ampirik yönetim muhasebesi araştırması kesinlikle, yönetim muhasebesinin entegre bir teori ve ampirik sonuçlar dizisi üretmediği ifade edilmektedir. Bununla birlikte, ampirik muhasebe araştırma alanları da, yönetici, firma veya piyasa davranışındaki önemli farklılıkları açıklayan bir dizi deneysel sonuç veya temelde yatan entegre bir teorik çerçeveden yoksun olduğunun görüldüğü belirtilmektedir. Yönetim muhasebesi araştırmalarındaki ilerleme eksikliğine ilişkin birçok makul açıklama vardır. Gerçek açıklamalar gelecekteki tartışmaların konusu olacak olsa da, bu araştırmanın teorik modellerden geliştirilen hipotezleri test etmediği ve sadece yönetim danışmanlığı uygulamasının bir tanımını sağladığı varsayımlarını tamamen reddedildiği ifade edilmektedir. Ayrıca, tamamen ekonomik bir modele odaklanmak yerine, ekonomi temelli ve davranışsal yaklaşımları birleştiren bir araştırma stratejisinin, yönetim muhasebesi hakkında önemli öngörüler üretme olasılığının çok daha yüksek olduğuna inanıldığı belirtilmektedir (Ittner ve Larcker, 2002).

Ittner ve Larcker (2001) yönetim muhasebesindeki ampirik araştırmaları eleştirel olarak gözden geçirmek için değer temelli bir yönetim çerçevesi uygulayarak karar almaktadır. Bu çerçeve, son birkaç on yıldaki olağanüstü çeşitli yönetim muhasebesi çalışmalarını entegre bir yapıya yerleştirmesini sağladığı ifade edilmektedir. Tazminat istisnası dışında, muhasebe araştırmacıları, bu seçimlerin tek başına olmaması muhtemel olsa da, bu alanları bağımsız olarak ele almışlardır. Örneğin, değere dayalı yönetim literatürü, değer etken analizinin yalnızca eylem planlarının seçimini ve kontrol sistemlerinin tasarımını etkilememesi gerektiğini, aynı zamanda dış ifşa gereksinimlerini de etkilemesi gerektiğini savunmaktadır. Bu iddia, finans muhasebesi topluluğundaki temel değer faktörleri hakkındaki bilgilerin daha iyi ifşa edilmesi çağrılarıyla tutarlıdır. Finansal ve yönetimsel muhasebe araştırmalarının daha fazla entegrasyonu olmadan, iç ve dış muhasebe ve kontrol sistemlerinin seçim ve performans sonuçlarına ilişkin anlayışımız tam olmaktan uzaktır. Çalışmada yapılan sentez sonucunda önceki araştırmalardaki birçok tutarlı sonucu vurgulamnakta olup kalan boşlukları ve tutarsızlıkları belirlemiş olup ortak metodolojik ve ekonometrik

sorunları tartışmakta ve gelecekteki yönetim muhasebesi araştırmaları için verimli yollar önermektedir (Ittner ve Larcker, 2001).

Zimmerman (2001) ampirik yönetim muhasebesi literatürü, önemli bir kümülatif bilgi birikimi üretmede başarısız olduğunu vurgulamaktadır. Bu literatür, diğer muhasebe araştırma alanları gibi, gözlemlenen uygulamayı açıklayan teoriler geliştirmek ve test etmek için uygulamayı tanımlamanın ötesinde olgunlaşmamıştır. Kamuya açık verilerin eksikliği bu literatürün az gelişmiş durumunun popüler bir nedeni olsa da, tek nedeni bu değildir. Tüme varımlı yaklaşımı, araştırmacıların teşvikleri, ekonomi temelli olmayan çerçevelerin kullanımı, ampirik olarak test edilebilir teorilerin eksikliği ve kontrol değil karar verme üzerindeki vurgusu gibi çeşitli nedenler bilgi üretiminde başarısız olunmasına neden olduğu belirtilmektedir. Kesinlikle ilerleme eksikliği, kısmen "iyi" verileri güvence altına almadaki zorluklara bağlanabilir. Bununla birlikte, diğer alanlar (özellikle ekonomi) veri sınırlamalarının üstesinden gelmiştir. Muhasebe araştırmacıları muhasebenin neden böyle olduğunu görmezden gelmemeleri gerektiği ifade edilmektedir. Yönetim muhasebecileri eskiden "denetleyiciler" olarak adlandırıldığı belirtilmektedir. Bazıları muhasebenin kontrol işlevini aşağılayıcı bulabilirken, bu olası önemli işlevi göz ardı etmek, yanlış teorilerin uygulanmasına ve nihayetinde bilgi stokumuzu geliştirmeyen çalışmalara yol açar. Uzun vadede, sadece ampirik yönetim muhasebesi araştırmalarında değil, aynı zamanda muhasebe araştırmasının tüm alanlarında bilgi birikiminin zarar görebileceği ifade edilmektedir (Zimmerman, 2001).

Covaleski, Dirsmith ve Samuel (1996) örgütsel ve sosyolojik teoriler, sosyal kontrol ve koordinasyon organizasyonları konularının merkeziyetini açıkça kabul ederek, böylece organizasyonların ve toplumun işleyiş tarzının önemli yönleri olarak yönetim muhasebesinin incelenmesine yönelik entelektüel yaklaşımlar sağlamaktadır. Bu makale, yönetim muhasebesi anlayışımıza anlamlı katkılar sağlayan çeşitli örgütsel ve sosyolojik perspektifleri incelemektedir. Bu alternatif örgütsel ve sosyolojik perspektifleri tipik olarak destekleyen hem teorik hem de metodolojik geleneklerin güvenilirliği daha sonra tartışılır. Son olarak, bu makale örgütsel ve sosyolojik teoriler, çağdaş organizasyonlarda yönetim muhasebesinin çoklu rollerini anlamak için daha

geleneksel yönetim muhasebesi araştırma perspektiflerinin tersini sunduğunu ifade etmektedirler (Covaleski, Dirsmith ve Samuel, 1996).

Penno (1984) çalışanlar, devredilen görevlerini yerine getirme sürecinde genellikle yerel bilgiler edindikleri ifade etmektedir. Bilginin çalışanlar tarafından bilindiği ancak şirket sahipleri tarafından bilinmediği durumlarda bilgi asimetrisi olduğu belirtilmektedir. Bilgi asimetrileri, çalışanlar özel bilgileri kendi çıkarlarıyla tutarlı, ancak sahiplerinin çıkarlarıyla tutarlı olmayan kararlar almak için kullanırsa, ortaklar için bir kontrol sorunu oluşturabilir. Ortaklar bu asimetriyi azaltan yönetim kontrol sistemleri kurarak bu kontrol sorununu azaltmaya çalışabilirler. Literatürde bu tür durumun kesinlikle değerli olup olmadığı konusunda tartışmalar olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, bir ekonomik organizasyonda iletişimin kesinlikle değerli olabileceği için karar alma destek sistemlerinin asimetrik bilgiye dayalı olarak yönetim muhasebesi açısından etkisi incelenmektedir. Çalışmanın sonucunda temsilciye sağlanan maliyetsiz iletişim ve karar öncesi bilgi sistemleri için bir ekonomik talep gösterilmiştir. Bu nedenle, sıfır olmayan kurulum ve işletim maliyetlerine sahip olsalar bile, bu tür yönetimsel uygulamaları bulmak için katı bir ekonomik mantık oluşturulduğu belirtilmektedir (Penno, 1984).

Sathe (1978) muhasebenin zaman içinde önemli bir değişikliğe uğradığını ifade etmektedir. Organizasyon teorisindeki son gelişmelerin yönetim muhasebesi ile ilgisini araştırmak için, Kasım 1976'da Amerikan Karar Bilimleri Enstitüsü'nün Sekizinci Yıllık Konferansı'nda düzenlenen bir sempozyum düzenlendiğini ifade etmektedir. Sempozyumun altında yatan temayı kısaca gözden geçirecek ve panelistler tarafından sunulan ve tartışılan bildirilerde yer alan ana noktaları tartışmaktadır. Muhasebe araştırması için davranış bilimi bulgularının önemi bir süredir kabul edilmiş olsa da iki etkili yazar son zamanlarda bu alandaki araştırmaların yetersizliğinden yakınmaktadır. İki alandaki çalışmayı birbirinden ayıran boşluğu doldurmak için çok daha fazla çabaya ihtiyaç vardır. Sempozyum bu yöndeki bir girişimi temsil ettiğini ifade etmektedir. Modern organizasyon teorisyenlerinin çalışmaları, organizasyonel kontrole ulaşmak için kullanılan araçların organizasyonun ortamına ve teknolojisine bağlı olduğunu vurgulamak için ilk olarak gözden geçirildiği belirtilmektedir. Özellikle, istikrarlı ve rutin teknolojilerle çalışan kuruluşlar, prosedür özellikleri ve

merkezi yetki aracılığıyla organizasyon üzerinde etkili bir kontrol sistemi uygulayabileceklerini belirtmektedir. Bununla birlikte, belirsiz ortamlardaki ve rutin olmayan teknolojilerle çalışan kuruluşlar, standardizasyonu ve merkezileştirme yoluyla etkili kontrol uygulayamayacaklarını belirtmektedir. Bu durumlar, karar verme yetkisinin ademi merkeziyetçiliğini gerektirdiğini berlitmektedir. Personel seçimi, sosyalleştirme, planlama, dahili kaynak tahsisi ve performans ölçümü yoluyla gerçekleştirildiğini belirtmektedir. Yönetim muhasebesi sistemleri, modern organizasyon teorisi ve yönetim muhasebesi konuları ile doğrudan ilgili olduğu düşünülmektedir (Sathe, 1978).

Hayes (1977) esas olarak modern organizasyon teorisi literatüründen çalışarak, iç alt birimler için bir organizasyonel performans modeli geliştirmek mümkün olduğunu ifade etmektedir. Model, alt birim performansını etkileyen üç ana beklenmedik durumu varsaymaktadır: (1) alt birimin içindeki faktörler (iç faktörler); (2) diğer alt birimlerle karşılıklı ilişkiler (birbirine bağımlılık faktörleri) ve (3) şirket dışındaki etkileşimler (çevresel faktörler). Koşullar, organizasyonel alt birimler arasında farklı şekilde çalışır. Modelden türetilen üç önerme, büyük imalat organizasyonlarının saha çalışmasında deneysel olarak incelenmiştir. Analitik yol analizi metodolojisi kullanılarak, üçüncüsüne destek göstergelerinin yanı sıra, önermelerden ikisi için güçlü destek bulunmuştur. Çalışmanın son bölümü, çalışma yaklaşımının etkilerini ve yönetim muhasebesi teorisi ve pratiği için sonuçları araştırmaktadır. Bu tür stratejiler, bu çalışmada ele alınandan daha geniş bir yelpazeye atıfta bulunsa da, bir kuruluşun bunları ne ölçüde üstlendiği departmanların işleyişini doğrudan etkileyecektir. Bu stratejilerden bazılarının benimsenmesi sorumluluğu pazarlama departmanlarına ait olabilir ve hem pazarlama hem de üretim alt birimleri için basit maliyetlere bir değerlendirme alternatifi sağlayabilir. Karşılıklı bağımlılığın doğrudan değerlendirilmesi, bu tür çevresel etki önlemlerinin açık bir parçasıdır. Bununla birlikte, daha ileri değerlendirme yaklaşımlarını ima eden bütünleştirme işlevinin performansı gibi karşılıklı bağımlılığın başka kontrol edilebilir yönleri de vardır. Entegrasyonu gerçekleştirmekle görevli olanların hiyerarşik düzeyine bağlı olarak, sorumluluk doğrudan değerlendirilebilir. Çalışmanın yönetim muhasebesi için genel çıkarımları önemlidir, çünkü bunlar, temel nedensel değişkenlerin değerlendirilmesine kadar büyük bir yeniden önermelerde bulunmaktadır. Bu, yalnızca evrensel olarak

uygulanabilir olmayan yöntem ve tekniklerin kullanılmasını değil, aynı zamanda değerlendirme yaklaşımında büyük bir yeniden yönlendirmeye sahip olmayı da gerektirir. Çalışmanın sonucunda yönetim muhasebesine bir acil durum yaklaşımının benimsenmesi, ilgili değerlendirme yöntemlerinin alt birim türü, alt birim ilişkileri ve alt birimin işleyişi üzerindeki çevresel etkinin kapsamı ile belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir (Hayes, 1977).

5.LİBYA'LI ŞİRKETLERDE MODERN YÖNETİM MUHASEBESİNİN UYGULANMASI

Libya şirketlerinin modern yönetim muhasebe uygulamalarına yönelik araştıma yapmayı amaçlayan bu bölümde; çalışmanın amacı ve önemi, evren ve örneklemi, veri toplama yöntemi ve araçları, analiz yöntemleri, bulgular ve yorumlamalar yer almaktadır.

5.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Son yıllarda tüm dünyada olduğu gibi Libya ülkesinde de yönetim muhasebesi uygulamaları önemli bir ivme kazanmıştır. Yönetim muhasebesi hem genel muhasebeden hem de maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerden faydalanarak yeni bilgiler üreten ve işletme yöneticilerine karar alma aşamasında ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktadır. Modern yönetim muhasebesi ise yönetim muhasebesi işlemlerinde Şirketler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Ekonomik Katma Değer ve Dengeli Puanlama Sistemi gibi stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmasını ifade etmektedir (Şavlı, 2006). Diğer yandan bir işletmenin başarılı olması işletmede tüm departmanların stratejik yönetimine bağlıdır. Stratejik yönetim bir organizasyonun stratejik bir bilinçle yönetilmesini ifade etmektedir. Stratejik bilinç; bir organizasyonun ya da faaliyetin güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının ortaya konulması ve bu doğrultuda hareket edilmesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda modern yönetim muhasebesi uygulamalarının güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının ortaya konulması büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı Libya örneğinden hareketle modern yönetim muhasebesinin uygulanabilirliğinin stratejik analizini yapmaktır. Bu doğrultuda modern yönetim muhasebesini uygulayan ya da uygulamayı planlayan işletmelerin güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın muhasebecilere, finans kurumlarına, bankalara ve yönetim muhasebesi alanında araştırma yapan akademisyenlere ve araştırmacılara fayda sağlayacağı öngörülmektedir. Ayrıca bu çalışmanın Libya ülkesinde gerçekleştirilmiş olması çalışmaya özgünlük katmaktadır.

5.2. Çalışmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışma Libya ülkesinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın evrenini Libya`daki tüm üretim işletmeleri oluşturmaktadır. Ancak zaman, mekân ve maliyet gibi kısıtlar nedeniyle Libya`daki tüm üretim işletmelerine ulaşılamıyacağından kolayda örnekleme yöntemiyle seçilen 30 işletme ile görüşme talebinde bulunulmuş ancak 21 işletme görüşme talebini kabul etmiştir. Bu nedenle 21 işletme araştırmanın örneklemi olarak belirlenmiştir. Diğer yandan 21 işletmenin nitel araştırmalar için örneklem olarak yeterli olduğu söylenebilmektedir. Araştırma kapsamında bir soru formu oluşturulmuş olup örnekleme dâhil edilen işletmelerin sahipleri ya da yöneticileri ile Temmuz-Ağustos 2020 döneminde yüzyüze görüşme yapılmıştır. Ancak bazı işletme temsilcileri ülkede iç savaşın olması ve Covid-19 pandemisi nedeniyle yüzyüze görüşmeyi uygun görmediğinen bu temsilcilerle telefonla görüşme sağlanarak modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda bilgi alınmaya çalışılmıştır.

5.3. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları

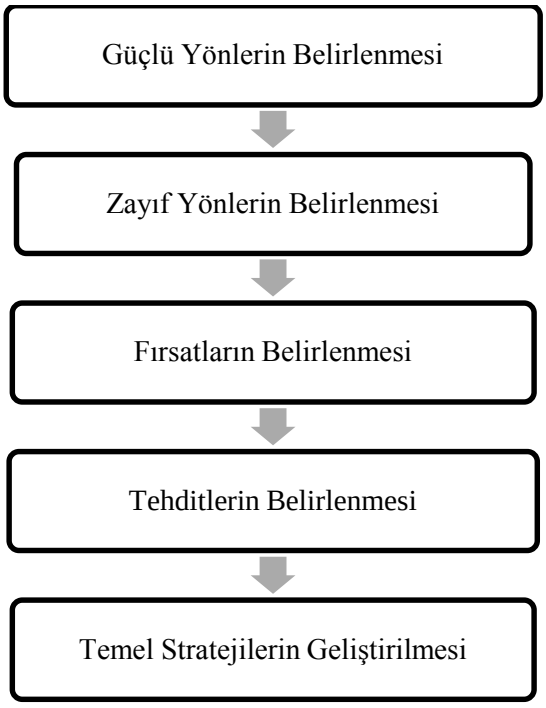
Çalışmada veri toplama yöntemi olarak nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Bu kapsamda veri toplama aracı olarak sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan nitel araştırma tekniği olan görüşme (mülakat) tekniğinin kullanılması uygun görülmüştür. Görüşme; sosyal bilimlerde son zamanlarda anket tekniğinden sonar en sık kullanılan teknik olarak dikkat çekmektedir. Ayrıca görüşme tekniğinin, anket tekniğine kıyasla daha detaylı bilgi sağladığı bilinen bir husustur. İlgili literatürden faydalanılarak bir görüşme formu oluşturulmuştur. Görüşme formu 3 bölüme ayrılmaktadır. Birinci bölümde, örnekleme dahil edilen işletmelere yönelik işletme unvanı, işletme büyüklüğü, faaliyette bulunulan sektör, faaliyet süresi, çalışan sayısı, yaklaşık müşteri sayısı ve muhabese bölümüne ilişkin 9 sorudan oluşan bir soru formu bulunmaktadır. Bu soru formunun geliştirilmesinde Esmer (2020) tarafından yazılan makale ve Şavlı (2006) tarafından gerçekleştirilen doktora tezinden faydalanılmıştır. İkinci bölümde, yönetim muhasebesinin amacı, maliyet sistemi, stok değerleme yöntemi, yönetim raporlaması, detaylı ve doğru maliyet hesaplaması, hedef kontrölü ve stratejik yönetim teknikleri ile ilgili 7 sorudan oluşan bir soru formu yer amaktadır. Şavlı (2006)`nın doktora tezinden faydalanılarak soru formu geliştirilmiştir. Üçüncü bölümde ise KOBİ`lerde modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik güçlü ve zayıf

yönler ile tehdit ve fırsatları belirleyerek bir durum matrisi (SWOT) ortaya koymayı amaçlayan bir soru formu bulunmaktadır. Bu soru formunun oluşturulmasında Esmer (2020) tarafından gerçekleştirilen makaleden yararlanılmıştır.

5.4. Araştırma Modeli

Bu çalışmada SWOT analizi tekniğinden yararlanılarak Libya`da işletmelerin modern yönetim muhasebesine yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile fırsat ve tehditleri belirlenmesi ve modern yönetim muhasebesinin Libya`da uygulanabilirliğine yönelik strateji geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı ve ilgili yazılmış çalışmalardan yararlanılarak Şekil 5.1`de olduğu gibi bir model geliştirilmiştir.

Şekil 5.1. Araştımanın Modeli



Kaynak: (Esmer ve Pabuçcu, 2019)

Araştırma modeli 5 aşamadan oluşmaktadır. Birincisi; modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik işletmelerin güçlü yönlerinin belirlenmesi, ikincisi; işletmelerin zayıf yönlerin belirlenmesi, üçüncüsü; işletmelere yönelik fırsatların belirlenmesi, dördüncüsü; işletmelere yönelik tehditlerin belirlenmesi ve beşincisi

(sonuncu) ise modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik tüm işletmelere yönelik temel stratejilerin geliştirilmesidir.

5.5. Analiz Yöntemleri ve Programlar

Görüşme tekniği ile elde edilen veriler, analize hazır hale gelmesinin sağlanması için öncelikle Microsoft Excel programında düzenlenmiştir. İşletmelerle ilgili verilerin analizinde SPSS 22 istatistik paket programı kullanılmıştır. Bu verilerin analizinde frekans ve yüzde analizleri yapılarak elde edilen bulgular tablolaştırılmış ve yorumlanmıştır. Yönetim muhasebesi ile ilgili verilerin analizinde aynı şekilde yine SPSS 22 istatistik paket programı kullanılarak veriler frekans ve yüzde analizlerine tabi tutulmuş, elde edilen bulgular tablolar halinde sunularak değerlendirilmiştir. İşletmelerin modern yönetim muhasebesine yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının belirlenmesine yönelik verilerin analizi başka bir ifade ile araştırma modelinin test edilmesinde ise SWOT analizi tekniği kullanılarak işletmelerin modern yönetim muhasebesi konusunda genel bir durum matrisi ortaya konulmuştur.

5.6. Bulgular ve Yorumlama

Bu bölümde işletmelerden nitel araştırma yöntemiyle toplanan veriler analiz edildikten sonra ulaşılan bulgular tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır. Bu bağlamda bu bölümde işletmelere ilişkin sayısal bulgular, yönetim muhasebesine yönelik bulgular, SWOT analizi bulguları ve strateji geliştirme ile ilgili bulgular verilmektedir.

5.6.1. İşletmelerle İlgili Sayısal Bulgular

Araştırmaya dahil edilen işletmelerle ilgili unvan, büyüklük, sektör, faaliyet süresi, çalışan sayısı, ortalama müşteri sayısı, ayrı bir muhasebe bölümünün olup olmadığı, ayrı bir muhasebe ekibininb olup olmadığı, ayrı bir yönetim muhasebesi ekibinin olup olmadığı ve kişi sayısı ile ilgili bilgiler Tablo 5.1`de verilmiştir.

Tablo 5.1. İşletmelere İlişkin Sayısal Bulgular

Değişkenler		**Frekans**	**Yüzde (%)**
İşletme Unvanı	Limited Şirketi	17	81
	Anonim Şirket	4	19
	Toplam	21	100
İşletme Büyüklüğü	Küçük ölçekli	2	9,5
	Orta ölçekli	19	90,5
	Büyük ölçekli	-	-
	Toplam	21	100
Faaliyet Süresi (yıl)	1-5	4	19
	6-10	5	24
	11-15	2	9,5
	16-20	3	14
	21 ve üzeri	7	33,5
	Toplam	21	100
Çalışan Sayısı	1-10	5	24
	11-50	9	43
	51-100	4	19
	101 ve üzeri	3	14
	Toplam	21	100
Müşteri Sayısı (Yaklaşık)	1-10	3	14
	11-50	7	35
	51-100	4	19
	101-150	4	19
	150 ve üzeri	3	14
	Toplam	21	100

Tablo 5.1'in devamı

Ayrı Muhasebe Bölümü	Var	18	86
	Yok	3	14
	Toplam	21	100
Ayrı maliyet muhasebesi ekibi	Var	8	38
	Yok	13	62
	Toplam	21	100
Ayrı yönetim muhasebesi ekibi	Var	7	35
	Yok	14	65
	Toplam	21	100
Faaliyette bulunulan sektör	Mobilya-ev aletleri-beyaz eşya	5	24
	Ses-ısı-izolasyon	3	14
	Tekstil	3	14
	Plastik	2	9,5
	Medikal	1	4,83
	Yiyecek	1	4,83
	Lojistik	1	4,83
	Traktör emniyet kabini	2	9,5
	Mermer	1	4,83
	Maden	1	4,83
	Bilgisayar-Teknoloji	1	4,83
	Toplam	**21**	**100**

Tablo 5.1 incelendiğinde araştırmaya katılan işletmelerin büyük bir kısmının (17 işletme = % 81) Limited Şirketi olduğu, yine büyük bir kısmının (19 işletme = % 90,5) orta ölçekli işletme olduğu, yaklaşık 1/3`ünün (7 işletme = % 33,5) 21 yıldan daha

uzun süredir faaliyet gösterdiği, üçte birinden daha fazlasının (9 işletme= % 43) çalışan sayısının 11-50 kişi arasında olduğu, yaklaşık 1/3`ünün (7 işletme = % 35) yaklaşık müşteri sayısının 11-50 kişi arasında olduğu ve yakşık ¼`ünün (5 işletme = % 24) mobilya-ev aletleri-beyaz eşya sektörlerinde faaliyette bulundukları görülmektedir. Uygulama kapsamındaki şirketlerin sermayelerinin düşük olduğu, çalışan sayısı ve müşteri sayısının az olduğu ve işletmelerin küçük ve orta ölçekli işletmeler kapsamında değerlendirilebilir. İşletmelerin yarısına yakının 15 yıldan daha fazla faaliyet gösterdiği tespit edilmektedir. 21 işletmenin 20 tanesi üretim işletmesi olmakla birlikte 1 tanesinin hizmet işletmesi olduğu ve yiyecek sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir. Uygulama kapsamındaki şirketlerin ağırlıklı olarak üretim işletmesi olması maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının daha ağırlıklı olarak kullanılabileceğini düşündürmektedir. Diğer yandan işletmelerin büyük bir bölümünün (18 işletme = % 86) ayrı bir muhasebe bölümüne sahip oldukları ancak yarısından fazlasının ayrı bir maliyet muhasebesi ekibine (13 işletme = % 62) ve ayrı bir yönetim muhasebesi ekibine (14 işletme = % 65) sahip olmadıkları anlaşılmaktadır. İşletmelerin küçük ve orta ölçekli olmaları muhasebe departmanının işletmede kurulduğunu göstermektedir. Çalışan sayısıın fazla oluşu, çalışanların maaş, sigorta vb. ödemelerinin yapılacak olması, satışların yüksek tutarlarda olabilmesi ve müşterilerin sayısının fazla oluşu vergi vb. ödemelerinde düzenlenmesi ve takip edilebilmesi için işletmelerin muhasebe departmanı kurmalarında önemli etkenlerdendir. Muhasebe departmanında çalışan personelin sayısının az oluşu ayrı bir yönetim muhasebesi departmanı kurulmasını zorlaştırmaktadır. İşletmelerin satış hacimlerinin nispeten düşük oluşu ayrı bir yönetim muhasebesi ekibi kurulmasını engellediği düşünülmektedir. Nispeten daha büyük ve kurumsal olabilecek işletmeler ise yönetim muhasebesi ekini oluşturduğu tespit edilmiştir. Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında uygulama kapsamındaki işletmelerin modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda yeterince önem vermediklerini göstermektedir.

Araştırmaya katılan işletmelerin faaliyet süresi, çalışan sayısı, müşteri sayısı, muhasebe bölümü, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi çalışan sayılarına ilişkin ortalamar Tablo 5.2`de verilmektedir.

Tablo 5.2. İstatistiki Ortalamalar

Değişkenler	**Ortalama**
Faaliyet Süresi (yıl)	25
Çalışan Sayısı	51
Müşteri Sayısı	180
Muhasebe Bölümünde Çalışan Sayısı	2
Maliyet Muhasebesi Ekibinde Çalışan Sayısı	1
Yönetim Muhasebesi Ekibinde Çalışan Sayısı	0,5

Tablo 5.2 incelendiğinde araştırmaya katılan işletmelerin ortalama 25 yıl faaliyet süresine sahip oldukları görülmektedir. Birkaç işletmenin 90 yıldır faaliyetini sürdürmesi ortalamanın yüksek olmasında etkili olduğu görülmektedir. Uygulama kapsamındaki işletmelerde ortalama 51 çalışan olduğu ve ortalama müşteri sayısının 180 kişi olduğu görülmektedir. Çalışan sayısının KOBİ'ler için oldukça iyi olduğu düşünülmektedir. Müşteri sayısının az oluşu işletmelerin kurumsal müşterilere sahip olmalarından kaynaklandığı ifade edilebilir. Diğer yandan muhasebe bölümünde ortalama 2 kişinin, maliyet muhasebesi ekibinde ortalama 1 kişinin çalıştığı görülmekle birlikte yönetim muhasebesi ekibinde ortalama çalışan sayısının 1 kişi bile (0,5 kişi) olmadığı anlaşılmaktadır. Muhasebe bölümünde çalışanların sayısının 2 oluşu günlük faturalar, ödemeler, tahsilatlar gibi birçok finansal nitelikte işlemin olduğunu göstermektedir. Maliyet muhasebesinde çalışan bir kişinin oluşu işletmelerin maliyetlerinin çıkarılmasına önem verildiğini göstermektedir. Yönetim muhasebesi için çalışan kişi sayısının ortalamasının birden az oluşu işletmelerin finansal nitelikteli alınacak stratejik kararlarında yönetim muhasebesine yeterince önem vermediğini göstermektedir.

5.6.2. Yönetim Muhasebesi Bulguları

Araştırmaya dahil edilen işletmelerin yöneticilerinin ya da sahiplerinin yönetim muhasebesinin amacı, maliyet sistemi, stok değerleme yöntemi, yönetim raporlaması, detaylı ve doğru maliyet hesaplaması, hedef kontrölü ve stratejik yönetim teknikleri

ile ilgili görüşleri sorulmuş olup elde edilen bulgular her soru için ayrı olmak üzere aşağıda tablolar halinde verilmiştir.

"Yönetim muhasebesinin amaçlarını en önemliden önemsize doğru sıralayınız?" sorusunun cevaplarına 1`den 5`e (1: En önemli, 5: En önemsiz) kadar değerler verilmiş olup elde edilen değerlerde en küçük değer en önemliyi, en büyük değer en önemsizi temsil etmektedir. Buna göre bu sorunun cevap dağılımları Tablo 5.3`de verilmektedir.

Tablo 5.3. "Yönetim muhasebesinin amaçlarını en önemliden önemsize doğru sıralayınız?" Sorusunun Cevap Dağılımı

Amaç	**Değer**	**Önem sırası**
Yönetimin daha doğru ve yerinde kararlar alabilmesi için gerekli bilgileri sağlamak	46	1
Maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak böylece kârlılığı artırmak	50	2
Riskleri en aza indirmek	68	3
İşletme için performans kriterleri oluşturmak	73	4
Daha hızlı ve daha doğru bir raporlama süreci oluşturmak	78	5

Tablo 5.3`göre yönetim muhasebesinin amaçlarının sıralamasında birinci sırada ki amacın "yönetimin daha doğru ve yerinde kararlar alabilmesi için gerekli bilgileri sağlamak" olduğu görülmektedir. Yönetim muhasebesi işletme yönetimine stratejik kararlar alabilmek için gerekli finansal bilgileri sunmaktadır. Bu bulgunun yönetim muhasebesinin tanımına uygun bir bulgu olduğu söylenebilmektedir. İkinci sırada ki amacın ise "maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak böylece kârlılığı artırmak" olduğu görülmektedir. İşletmelerin en önemli amaçlarından birinin "kâr maksimizasyonu-maliyet minimizasyonu olduğu düşünüldüğünde bu bulgunun literature uygun olduğunu söylemek mümkündür. İşletmeler maliyet ve yönetim muhasebesi çıktılarıyla ölçek ekonomisinden yararlanarak mümkün olduğunda az girdiyle çok çıktı elde etmek isterler. Böylece kapasiteyi optimum kullanarak düşük maliyetle ürettikleri ürünleri rekabetçi kar payı ile satmaktadırlar. Yönetim muhasebesi ile maliyet hacim kar analizi yapan işletmeler her ürün için potansiyel

maliyet, iş hacmi ve karı önceden analiz ederek gelecek ile ilgili üretim planlaması yapabilmektedir. Dolayısıyla yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanan işletmelerin bu durumu finansal performanslarına yansıması olumlu bir sonuç olarak düşünülmektedir. Çünkü bir işletmenin kar elde edebilmesi için öncelikle yönetim muhasebesi aracılığıyla yönetime sağlıklı bilgiler sunması, daha sonra yönetimin bu bilgileri kullanarak işletmenin karlığını artırmasına yardımcı olması gerekmektedir. İşletmelerin değişen ekonomik koşullarda özellikle de uluslararası ekonomiden kaynaklı kur riskinden etkilenmemek için çeşitli tedbirler alabilmektedir. İşletmelerin en çok etkilendikleri risklerin başında kur riski gelmekte olup sermayenin maliyetinin yüksek olmasıda yatırımın maliyetini yükseltmekte, dolayısıyla işletmelerin üretim maliyetini artırmakta ve amortisman süresini uzatmaktadır. Bu nedenle işletmelerin artan riske karşı gerekli önlemleri alması önerilmektedir.

"Hangi maliyet sistemini kullanıyorsunuz?" sorusuna ilişkin frekans ve yüzde dağılımı Tablo 5.4`de verilmektedir.

Tablo 5.4. "Hangi maliyet sistemini kullanıyorsunuz?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Maliyetleme Sistemi	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Sipariş Maliyet Sistemi	9	43
Safha Maliyet Sistemi	3	14
Karma Maliyet Sistemi	8	38
Uçtan Uca Maliyetleme Sistemi	1	5
Toplam	**21**	**100**

Tablo 5.4 incelendiğinde en çok kullanılan maliyet sisteminin sipariş maliyetleme (9 işletme = % 43) olduğu, ikinci en çok kullanılan maliyetleme sisteminin ise karma maliyetleme olduğu görülmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin sermayelerinin büyük işletmelere göre düşük olması işletmelerin sermayelerinin optimal kulanılması

gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle uygulama kapsamındaki işletmelerin sipariş maliyetleme sistemi kullanmalarının beklenen bir davranış olduğu düşünülmektedir. Karma maliyet sistemi bazen sipariş maliyetleme sistemi ile çalışan işletmelerin standart üretim yapabildikleri gibi bazı ürünlerde safha maliyetleme sisteminden de yararlanabileceğini göstermektedir. Safha maliyetleme sistemi üretim işletmelerinin yapılarına uygun olması durumunda kullanılması mümkündür. Her işletmenin bu maliyetleme sistemini kullanması mümkün değildir. Bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde üretim dışında herhangi bir maliyete katlanmamak için verilen işletmelerin sipariş doğrultusunda maliyetlerinde artışa gittiklerini göstermektedir.

"Hangi stok değerleme yöntemini kullanıyorsunuz?" sorusuna ilişkin frekans ve yüzde dağılımı Tablo 5.5`de verilmektedir.

Tablo 5.5. "Hangi stok değerleme yöntemini kullanıyorsunuz?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Stok Değerleme Yöntemleri	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Gerçek Maliyet	4	19
Aylık Ağırlıklı Ortalama Maliyet	1	5
Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet	5	24
İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)	11	52
Toplam	**21**	**100**

Tablo 5.5 incelendiğinde araştırmaya katılan işletmelerin yarısından fazlasının (11 işletme=% 52) FIFO (First in First Out – İlk Giren İlk Çıkar) stok değerleme yöntemini kullandıkları görülmektedir. FIFO sok değerleme yöntemlerinde en çok tercih edilen yöntemlerden biridir. İlk giren stok ilk çıkarak fiyat artışları olduğu dönemlerde işletmelerin kârlarını artırmaktadır. Enflasyonun artmasıyla sonradan alınan stokların maliyetleri yükselebileceğinden işletmelerin kârları azalabileceğinden satış fiyatlarında bir artış olabileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenlerden dolayı

işletmelerin stok değerlemede stoklara giren ilk malların aynı şekilde ilk olarak çıkması esasına önem verdiklerini göstermektedir. Bazı işletmeler fiyatların sürekli değişmesinden dolayı hareketli ortalama yöntemi kullanarak işletmelerin maliyetlerini güncellemek isteyebilir. Piyasa koşullarında fiyat artışı her zaman mümkün olmayabilir.

"Yönetim raporlamasında hangi maliyet/giderler ürün maliyetine dâhil edilmektedir?" sorusuna ilişkin frekans ve yüzde dağılımı Tablo 5.6`da verilmektedir.

Tablo 5.6. "Yönetim raporlamasında hangi maliyet/giderler ürün maliyetine dâhil edilmektedir?" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Maliyetler/Giderler	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Genel Yönetim Giderleri	9	43
Satış ve Pazarlama Giderleri	4	19
Finansman Giderleri	3	14
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	5	24
Toplam	**21**	**100**

Tablo 5.6`ya göre yönetim raporlamasında ürün maliyetine en çok dahilen edilen maliyet ya da gider kaleminin genel yönetim giderlerinin (9 işletme = % 43) olduğu görülmektedir. İşletmelerin maliyet ve giderleri farklı hesaplardan oluşmaktadır. Ürünlerin üretim maliyetinin ağırlıklı kısmı direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. İşletmeler bu giderlerin dışında genellikle yönetim giderleri ve satış ve pazarlama giderlerine katlanmaktadır. Analiz sonucunda işletmelerin gider olarak yönetim giderlerine daha fazla katlandıklarını göstermektedir.

"Hangi nedenlerden dolayı daha detaylı ve doğru maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyulmaktadır? En önemliden en önemsize doğru sıralayınız" sorusunun cevaplarının

analizinde cevaplara 1`den 7`e (1: En önemli, 7: En önemsiz) kadar değerler verilmiş olup elde edilen değerlerde en küçük değer en önemliyi, en büyük değer en önemsizi temsil etmektedir. Buna göre cevap dağılımları Tablo 5.7`de verilmektedir.

Tablo 5.7. "Hangi nedenlerden dolayı daha detaylı ve doğru maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyulmaktadır? En önemliden en önemsize doğru sıralayınız" Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Maliyet hesaplamaları	**Değer**	**Önem sırası**
Artan Ürün Çeşitliliği	66	1
Artan Teknoloji Maliyeti	76	2
Endirekt Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı	78	3
Artan Müşteri Çeşitliliği	81	4
Ortak Kullanılan Bölümlerin Artması	90	6
Stratejik Karar Verme	93	6
Artan Araştırma Geliştirme Maliyeti	110	7

Tablo 5.7 incelendiğinde maliyet hesaplamaları sıralamasında birinci sırada artan ürün çeşitliliğinin olduğu tespit edilmektedir. İşletmelerin rekabetçi bir piyasada faaliyet göstermeleri, artan teknoloji ve bilişim teknolojisindeki gelişmeler, tüketicilerin yeni ürünleri farklı ülkelerde görerek talep etmesi gibi birçok etken, üreticilerin ürünlerini çeşitlendirmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve devam edebilmeleri için ürün çeşitliliğine gittikleri görülmektedir. İşletmelerin önem sırasına göre artan teknoloji maliyetinin ikinci sırada olduğu görülmektedir. Teknoloji maliyeti işletmelerin birim maliyetini etkilemektedir. Yeni nesil bir makine ile üretilen ürünün maliyeti daha düşük olabilmektedir. Ayrıca daha kısa sürede ve daha kaliteli ürün üretmekte mümkündür. Bu nedenle işletmeler mümkün olduğunca teknolojiyi takip ederek yeni nesil makineleri satın alırlar. Bu durumda işletmelerin üretim maliyetleri düşer ancak bir süre yatırım maliyetleri artacağından işletmelerin yatırımdan bekledikleri getiride artabilmektedir.

"Yönetimin şirket hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde hangi kriterler kullanılmaktadır? sorusuna ilişkin frekans ve yüzde dağılımı Tablo 5.8`de verilmektedir.

Tablo 5.8. "Yönetimin şirket hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde hangi kriterler kullanılmaktadır? Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Kriterler	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Bütçe İle Fiili Karşılaştırma	10	9,4
Satışlarla İlgili Analizler	16	15,1
Pazar Payı	10	9,4
Net Kârlılık Oranı	13	12,3
Brüt Kârlılık Oranı	4	3,8
Yatırım Kârlılığı	7	6,6
Kıyaslama (Benchmarking)	7	6,6
EVA (Ekonomik Katma Değer)	1	0,9
Hisse Senedi Değeri	0	0
Ürün Kalitesi	13	12,3
Müşteri Memnuniyeti	12	11,3
Fire Oranları	4	3,8
Çalışan Başına Üretim / Satış	9	8,5
Toplam	**106**	**100**

Tablo 5.8 incelendiğinde yönetimin işletme hedef/amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde en çok dikkat edilen kriterin satışlarla ilgili analizler (16 tercih = % 15,1) olduğu görülmektedir. Bu bulgudan işletmelerin denetimde en çok satışlarla ilgili

verileri inceledikleri anlaşılmaktadır. Satışların artması işletmelerin gelirlerini artıracağı için satışları artıracak önerilerde bulunmak işletme yönetimi için oldukça önemlidir. Bu bulgunun dışında işletmelerin denetimde net karlılık oranı (13 tercih = %12,3) ve ürün kalitesi (13 tercih = %12,3) kriterlerine de önem verdikleri görülmektedir. İşletmeler finansal başarıyı genellikle net kar oranına bakarak değerlendirirler. İşletmelerin net kar oranı ne kadar yüksekse o kadar başarılı olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bu oranın işletmelerin başarı ölçütleri arasında önemli bir yeri vardır. Ayrıca kurumsallaşma yolunda olan müşteri odaklı işletmelerin ise ürün kalitesine önem verdikleri görülmektedir. Diğer yandan bu işletmelerin denetimde hisse senedi değerine hiç bakmadıkları görülmektedir. Bu durumun bu işletmelerin borsada işlem görmemelerinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Çünkü borsada işlem görmeyen işletmelerin hisse senetlerinin sadece piyasada var olan işleyişi ile alınıp satılacağı bilinmektedir. Bu nedenlerden dolayı hisse senedinin değeri sadece işletmenin ortaklarını ilgilendirmektedir.

"İşletmenizde hangi stratejik yönetim teknikleri kullanılmaktadır?" sorusuna ilişkin frekans ve yüzde dağılımı Tablo 5.9`da verilmektedir.

Tablo 5.9. "İşletmenizde hangi stratejik yönetim teknikleri kullanılmaktadır? Sorusunun Cevaplarının Dağılımı

Stratejik Yönetim Teknikleri	**Frekans**	**Yüzde (%)**
Rakip Maliyet Analizi	**12**	**18,8**
Stratejik Fiyatlandırma	**11**	**17,2**
Tam Zamanında Üretim (JIT)	**12**	**18,8**
Toplam Kalite Yönetimi (TKY)	6	9,4
Hedef Maliyetleme	**11**	**17,2**
Sürekli İyileştirme (Kaizencosting)	10	15,6
Dengeli Puanlama Kartı (Balanced Scorecard)	1	1,6
EVA (Ekonomik Katma Değer)	1	1,6
Toplam	**64**	**100**

Tablo 5.9 incelendiğinde işletmelerin en çok kullandığı stratejik yönetim tekniklerinin rakip maliyet analizi (12 tercih = %18,8), tam zamanında üretim (just in time) (12 tercih = %18,8), stratejik fiyatlandırma (11 tercih = % 17,2) ve hedef maliyetleme (11 tercih = % 17,2) olduğu görülmektedir. İşletmelerin küçük ve orta ölçekli olmaları rekabet düzeylerinin düşük olduğunu dolayısıyla rekabet edebilecek fiyatlama politikasını uygulamaları gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle rakiplerin maliyet analizi işletmenin maliyet analizi kadar önemlidir. Rakiplerin ne kadar kar koyduğu ve süreklilik gösterme durumu, diğer bir ifadeyle strarejinin ne kadar süreceği işletme için önemli bulgulardandır. İşletmeler tam zamanında üretim yapıyorsa stok bulundurmadıklarından üretim maliyetini düşürmeleri pekte mümkün görünmemektedir. Hedef maliyetleme yapan işletmeler piyasadaki arz ve talep dengesini fiyat analizini iyi yapmaları gerekmektedir. Bu bakış açısının stratejik yönetim tanımıyla bağdaştığı söylenebilmektedir.

5.6.3. SWOT Analizi Bulguları

SWOT analizi "Strengths (Güçlü Yönler)", "Weaknesses (Zayıf Yönler)", "Opportunities (Fırsatlar)" ve "Threats (Tehditler)" kelimelerinin baş harflerinden oluşturulan, bir proje, iş organizasyonu ya da faaliyette bulunan güçlü ve zayıf yönler (iç faktörler) ile fırsat ve tehditlerin (dış faktörler) belirlenerek işletmelerin strateji geliştirmesine yardımcı olan basit ancak yaygın olarak kullanılan önemli bir stratejik yönetim aracıdır (Downey, 2007; Kamilçelebi, 2012; Gürel ve Tat, 2017). Bu bağlamda araştırmaya katılan 21 işletmenin modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının belirlenmesinde kullanılmıştır. Böylece araştırmanın amacı kapsamında geliştirilen araştırma modelinin test edilmesinde SWOT analizi tekniği kullanılmıştır. SWOT analizi sonucu tüm işletmelere yönelik elde edilen ortak bulgular aşağıda verilmektedir.

Güçlü yönler: Modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda işletmelerin sahip olduğu üstünlükler/avantajlar aşağıda sıralanmaktadır:

- Hızlı işlem/aksiyon,

- Zamanında karar almak ve bu kararı uygulamak,

- Piyasadaki daralmalara karşı erken önlem almak,
- Her zaman satış odaklı hareket etmek,
- Sürekli maliyet kontrolü yapmak,
- Sektörde güncel faaliyetlerde bulunmak,
- Düşük maliyet, uygun fiyatlar, yüksek karlılık, kaliteli üretim, ürün çeşitliliği, müşteri odaklı olmak ve pazarın iyi analiz edilmesi,
- Bilgiye hızlı erişim, sektörde öncü olmak, sektör tecrübesi,
- Daha doğru bir raporlama sistemine sahip olmak,
- Muhasebenin kayıt tutma işlevinin ötesinde yorumlama, çözüm üretebilme ve aynı zamanda bilgi teknolojilerini kullanabilmek,
- Yıllık satış hedeflerinin tutturulması,
- Sürekli güncel maliyetlendirme,
- Rekabet edebilme avantajının olması,
- Yeni yatırım kararlarında destek sağlanması,
- Kapasite kullanımında verimlilik sağlanması,
- Stok yönetimin de kolaylık sağlanabilmesi,
- Optimum stok seviyesinin tespit edilebilmesi,
- Risk analizlerimizin daha doğru değerlendirilebilmesi ve

- Daha az maliyetle karlılık oranının artırılarak gelecek planlarının yapılabilmesidir.

Zayıf yönler: Modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda işletmelerin sahip olduğu zayıflıklar/ dezavantajlar aşağıda sıralanmaktadır:

- Nakliye giderlerinin/maliyetlerinin yüksek olması,
- Nitelikli eleman sayısının yeterli olmaması, iş yükünün fazla olması,
- Daha profesyonel bir muhasebe programına geçmenin maliyetli olması,
- Verilerin bilgisayar ortamında bulunmasından dolayı herhangi bir olumsuz durum karşısında verilerin silinmesi ya da kaybolması,
- Teknolojiyi ve yenilikleri takip edememe,
- Veri yönetimindeki problemlerden kaynaklı stoklarda oluşan sapmalar,
- Siparişe dayalı sistemden kaynaklı üretimde verimsizliklerin yaşanması,
- Geçmiş veriler, mevcut öngörülerdeki sapmaların ve revizyonların atıl yatırımlara neden olması,
- Zamanın verimli kullanılamaması,
- Finansal yönetimde ortaya çıkan eksiklikler,
- Yeterli tanıtımın yapılamaması ve
- Gelişime ve değişime uyum sağlanamamasıdır.

Fırsatlar: Modern yönetim muhasebesinin uygulanmasının işletmelere sunacağı düşünülen fırsatlar aşağıda sıralanmaktadır:

- Finansal tablolar ve analizlerine yönelik yeniliklerle birlikte kolaylıklar sağlanması,
- Dış etkenlerden dolayı (pandemi vb.) pazar payının artması,
- Yöneticilere daha açık ve anlaşılır bilgiler sunulması,
- Geleceğe yönelik planların daha kolay yapılabilmesi,
- Raporlama ve hızlı erişime bağlı müşteri memnuniyetini artırmaya yönelik güncel olanaklar sunulması,
- Rekabet avantajı sağlanması,
- Stok yönetimi ve tam zamanında üretimde kolaylık sağlanması,
- Muhasebede takibinin kolaylaştırılması, riskin en düşük düzeye indirilmesi,
- Hızlı ve doğru raporlama, hızlı karar alabilme olanağı sunulması ve
- Stratejik kararlarla birlikte hem yurt içinde hem de yurtdışında etkili satış yapabilme imkanının tanınmasıdır.

Tehditler: Modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik işletmeleri dışarda engellediği düşünülen durumlar ya da tehditler aşağıda sıralanmaktadır:

- Rakip işletme sayısının fazlalığı ve düşük fiyat uygulamaları,
- Devletin fiyat sınırlandırmaları,
- Muhasebe verilerinin üçüncü kişilerce çalınabilmesi, silinmesi gibi teknolojik sorunlar (sanal güvenlik açıklarının olması),
- Coğrafi konumun elverişli olmaması,

- Rekabetçi fiyatlamalardan kaynaklı piyasada finansal dalgalanmaların yaşanması,
- Tedarik ve lojistik kaynaklı tehditlerin olması,
- Müşteri kaynaklı revizyonlar ve tutarsız verilerin olması,
- Vergi oranlarının yüksek olması,
- Dışardaki muhasebe dilinin farklı olması,
- Ülkenin ekonomik yapısı ve
- Kurlardaki değişmelerle birlikte hammadde fiyatlarının sürekli yükselmesidir.

Yukarıdaki detaylı SWOT analizinden sonra önemli görülen maddeler birleştirilip özetlenerek Tablo 5.10 `da olduğu gibi tek bir SWOT matrisi oluşturularak sunulmuştur.

Tablo 5.10. SWOT Matrisi

İç Çevre Faktörleri (İç Durum Analizi)	
Güçlü Yönler (G)	**Zayıf Yönleri (Z)**
G1. Bilgiye hızlı erişim **G2.** Yorumlama, çözüm üretebilme ve aynı zamanda bilgi teknolojilerini kullanabilme **G3.** Risk analizlerimizin daha doğru değerlendirilebilmesi **G4.** Stok yönetimin de kolaylık sağlanması **G5.** Sürekli maliyet kontrolü ve güncel maliyetlendirme	**Z1.** Verilerin bilgisayar ortamında bulunmasından dolayı herhangi bir olumsuz durum karşısında verilerin silinmesi ya da kaybolması **Z2.** Maliyetli olması **Z3.** Teknolojiyi ve yenilikleri takip edememe, **Z4**. Nitelikli personel sayısının yetersiz olması **Z5.** Gelişime ve değişime uyum sağlanamaması

Tablo 5.10'nun devamı

Dış Çevre Faktörleri (Dış Durum Analizi)	
Fırsatlar (F)	**Tehditler (T)**
F1. Finansal tablolar ve analizlerine yönelik yenilikler sağlanması **F2.** Yöneticilere daha açık ve anlaşılır bilgiler sunulması **F3.** Muhasebede takibinin kolaylaştırılması **F4.** Raporlama ve hızlı erişime bağlı güncel olanaklar sunulması **F5.** Hızlı ve doğru raporlama, hızlı karar alabilme olanağı sunulması	**T1.** Sanal güvenlik açıkları **T2.** Dışardaki muhasebe dilinin farklı olması **T3.** Müşteri kaynaklı revizyonlar ve tutarsız veriler **T4**. Tedarik ve lojistik kaynaklı tehditler **T5.** Coğrafi konum elverişsizliği

5.6.4. Strateji Geliştirmeye Yönelik Bulgular

Strateji, "belirli bir amaca ulaşmak için takip edilen yol" olarak tanımlanmaktadır (Aktan, 2008). Strateji geliştirmek için en çok kullanılan tekniklerden biri SWOT analizidir. Bu çalışmada SWOT analizi verileri kullanılarak her bileşenle ilgili bir tane olmak üzere 4 strateji geliştirilmiştir. Bu stratejiler aşağıda sıralanmaktadır:

Strateji 1: Bilgiye daha hızlı erişim sağlamak, hızlı yorumlamak ve çözüm üretebilmek için modern yönetim muhasebesi ile birlikte bilgi teknolojilerinin kullanılması

Strateji 2: Herhangi bir olumsuz durum karşısında verilerin silinmesi ya da kaybolmasına karşı önlem almaya yönelik çalışmaların yapılması

Strateji 3: Yöneticilere daha açık ve anlaşılır bilgiler sunmak, hızlı ve doğru raporlamak, hızlı karar alabilmek için modern yönetim muhasebesinin kullanımının yaygınlaştırılması

Strateji 4: Muhasebe verilerinin üçüncü kişilerce çalınabilmesi, silinmesi gibi sanal güvenlik açıklarının kapatılmasına yönelik çalışmaların yapılması

Modern yönetim muhasebesinin küçük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanabilmesi için geliştirilen stratejilerin işletmeler için oldukça yararlı olacağı düşünülmektedir. Stratejilerin işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörlere göre farklılık gösterebilmektedir. İşletmelerin sürekli değişen ve gelişen ekonomik koşullar altında ülkenin makroekonomik göstergelerini, sektördeki potansiyel gelişmeyi ve sermaye yapısını inceleyerek finansal planalar yapması önerilmektedir.

6.SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin başarılı olmaları için işletme organizasyonlarında tüm bölümlerin stratejik yönetilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda modern yönetim muhasebesinin de diğer bölümler gibi stratejik yönetilmesi büyük önem arz etmektedir. Bunun için modern yönetim muhasebesi uygulamalarının güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının ortaya konularak stratejilerin geliştirilerek bu stratejilerin uygulanması gerekmektedir. Bu çalışmada Libya örneğinden hareketle modern yönetim muhasebesinin uygulanabilirliğinine yönelik stratejik analiz yapılmıştır. Bu doğrultuda modern yönetim muhasebesini uygulayan ya da uygulamayı planlayan işletmelerin güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatları belirlenerek stratejiler geliştirilmiştir. Ayrıca işletmelerle ilgili bazı sayısal veriler ortaya konulmuş ve işletmelerin yönetim muhasebesine yönelik bilgileri ölçülmüştür. Yapılan araştırma sonucunda bir takım önemli bulgular elde edilmiştir.

Araştırmaya katılan işletmelerin büyük bir kısmı limited şirketi unvanına sahip olduğu, yine büyük bir kısmının orta ölçekli olduğu, yaklaşık 1/3`ünün 21 yıl ve üzeri faaliyet gösterdiği, üçte birinden fazlasının çalışan sayısının 11-50 kişi arasında olduğu, yaklaşık 1/3`ünün müşteri sayısının 11-50 kişi arasında olduğu ve yaklaşık ¼`ünün mobilya-ev aletleri-beyaz eşya sektörlerinde faaliyette bulundukları görülmektedir. 21 işletmenin 20 tanesi üretim işletmesi olmakla birlikte 1 tanesinin hizmet işletmesi olduğu ve yiyecek sektöründe faaliyet gösterdiği görülmektedir. Diğer yandan işletmelerin büyük bir bölümünün ayrı bir muhasebe bölümüne sahip oldukları ancak yarısından fazlasının ayrı bir maliyet muhasebesi ekibine ve ayrı bir yönetim muhasebesi ekibine sahip olmadıkları anlaşılmaktadır. Bu durum bu işletmelerde modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda yeterince önem verilmediğini göstermektedir. Aslında küçük ve orta ölçekli işletmelerin iş hacimlerinin dar oluşu, işletmelerin pazar paylarının düşük olması, yeni ürün geliştirme konusunda araştırma geliştirme çalışmalarında yavaş davranmaları bu işletmelerin gelecek dönemlerde yeni ürün üretme veya stratejik karar alma konusunda isteksiz davranmalarına yol açabilmektedir.

İşletmelerin ortalama 25 yıl faaliyet süresine sahip oldukları, bu işletmelerde ortalama 51 çalışan olduğu ve ortalama müşteri sayısının 180 kişi olduğu görülmektedir. Diğer yandan muhasebe bölümünde ortalama 2 kişinin, maliyet muhasebesi ekibinde ortalama 1 kişinin çalıştığı görülmekle birlikte yönetim muhasebesi ekibinde ortalama çalışan sayısının 1 kişi bile olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durum yönetim muhasebesi açısından olumlu bir durum olarak görülememektedir. İşletmelerin genel itibariyle maliyet muhasebesi birimi için eleman çalıştırdığı ancak yönetim muhasebesi birimi için iki işletmeye bir kişi düşecek şekilde çalıştırdığı ifade edilebilir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin mevcut durumları yönetim muhasebesine yeterince önem vermediğini göstermektedir.

Yönetim muhasebesinin amaçlarının sıralamasında birinci sırada ki amacın "yönetimin daha doğru ve yerinde kararlar alabilmesi için gerekli bilgileri sağlamak" olduğu görülmektedir. Bu bulgunun yönetim muhasebesinin tanımına uygun bir bulgu olduğu söylenebilmektedir. İkinci sırada ki amacın ise "maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak böylece kârlılığı artırmak" olduğu görülmektedir. İşletmelerin en önemli amaçlarının "kâr maksimizasyonu-maliyet minimizasyonu olduğu düşünüldüğünde bu bulgunun literatüre uygun olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü bir işletmenin kâr elde edebilmesi için öncelikle yönetim muhasebesi aracılığıyla yönetime sağlıklı bilgiler sunması, daha sonra yönetimin bu bilgileri kullanarak işletmenin kârlığını artırmasına yardımcı olması gerekmektedir. Yönetim muhasebesi üst yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri istenilen özelliklerde hazırlayarak sunmaktadır. Yönetim muhasebesinin hazırladığı raporlar finansal muhasebenin sunduğu finansal tablolar ve diğer raporlardan farklılık göstermektedir. Bu nedenle işletmelerin gelecek ile ilgili alacağı yatırım kararlarında, stratejik yönetim planlarında, yatırımların finansmanında ve üretilmesi düşünülen ürünlerin maliyetlerinin planlanmasında ve kar hedefine ulaşılabilmesinde oldukça önemlidir.

En çok kullanılan maliyet sisteminin sipariş maliyetleme olduğu, ikinci en çok kullanılan maliyetleme sisteminin ise karma maliyetleme olduğu görülmektedir. Bu bulgu üretim dışında herhangi bir maliyete katlanmamak için verilen işletmelerin sipariş doğrultusunda maliyetlerinde artışa gittiklerini göstermektedir. Sipariş maliyetleme sistemini kullanan işletmeler siparişe uygun üretilen ürünleri satmak

dışında işletmenin yapısı gereği üreteceği ürünlerin de siparişe uygun olmasından kaynaklabilmektedir. Sipariş maliyetleme sisteminin işletmelerin ölçek yapılarına uygun olmasıda diğer bir sebep olarak görülebilir. Bazı işletmeler karma maliyetleme sistemini kullanarak müşterilerin taleplerine uygun üretmenin yanında piyasada var olan pazarı da düşündükleri ifade edilebilir. İşletmelerin küçük ve orta ölçekli olmaları ürettikleri ürünlerin çeşitliliğininde az olmasına neden olabilmektedir.

İşletmelerin yarısından fazlasının FIFO (First in First Out) stok değerleme yöntemini kullandıkları görülmektedir. Bu bulgu işletmelerin stok değerlemede stoklara giren ilk malların aynı şekilde ilk olarak çıkması esasına önem verdiklerini göstermektedir. Stok değerleme yöntemleri maliyetlerin yapısının belirlenmesinde işletmeler için önem arz etmektedir. İşletmelerin maliyetlerinin önemli bir kısmını stoklar oluşturmaktadır. Stokların doğru değerlemesi maliyetlerin doğru tespit edilmesinde önemlidir. İşletmeler birden fazla stok değerleme yöntemi kullanabilir. Özellikle enflasyonun olduğu dönemlerde stok değerleme yöntemleri maliyetlerin artması sonucunda işletmelerin satış fiyatlarını yükseltmesine neden olabilmektedir. Bu nedenle müşteri kaybetmemek için işletmeler öncelikli olarak ilk giren malı ilk olarak işletmeden çıkarmaktadır. Bazı işletmeler ilk giren malın maliyetinin düşük olması, sonraki dönemlerde alınan malların maliyetinin yüksek olmasını dikkate alarak satış fiyatını yükselterek olduğundan fazla kar elde etmek isteyebilir. Bu durumda sektörde rekabetçi bir fiyat uygulama politikası maalesef olmamaktadır. Uygulama kapsamındaki işletmelerin bazılarının hareketli ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir. Bu yöntem FIFO yöntemine göre stok değerlerinin daha gerçekçi hesaplanmasını sağlamaktadır. İşletmeler fiyatlama politikasında maliyetlerin gerçek tespit edilmesinde stok değerleme yöntemini dikkate almaları önerilmektedir.

Yönetim raporlamasında ürün maliyetine en çok dahilen edilen maliyet ya da gider kalemi genel yönetim giderleri olduğu belirtilmektedir. Bu bulgu işletmelerin ürün maliyetlerinin dışında diğer bir ifadeyle üretilen malın maliyetini oluşturan ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri dışında en çok karşılaşılan giderin genel yönetim giderleri olduğunu göstermektedir. Çünkü küçük ve orta ölçekli işletmeler olmalarından dolayı söz konusu işletmelerin pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin

düşük olması beklenmektedir. Ülke çağında büyük ölçekli işletmeler olmadıklarından dolayı yüksek tutarlarda reklam giderleri yoktur. Bu nedenle işletmelerin faaliyet giderleri içinde ağırlıklı olarak büro personelinin giderlerinin yüksek olması işletmelerin genel yönetim giderlerine öncelik verdiklerini göstermektedir.

Maliyet hesaplarının nedenlerinin incelendiği sorularda sıralamada birinci sırada artan ürün çeşitliliğinin olduğu görülmektedir. İşletmelerin ürün çeşitliliğine gitmelerinin maliyetlerinde artışa neden olabileceğini düşündürmektedir. Ürün sayının az olması ve yüksek miktarlarda üretim yapmak işletmelerin ölçek ekonomisinden yararlanmasına katkı sağlaması beklenilmektedir. İkinci sırada ise artan teknoloji maliyeti olduğu görülmektedir. Teknoloji işletmelerin yüksek tutarlarda duran varlık yatırımı yapmalarına neden olabilmektedir. Bu nedenle işletmelerin yüksek tutarlı yatırımlarının yıllık amortisman bakım onarım gibi giderlerini sattıkları ürünlerin maliyetlerine yansıtmaları gerekmektedir. Bu durumda işletmeler yüksek duran varlık yatırımını finanse etmek isterler. Bu bulgulardan ortak bir sonuca ulaşılırsa işletmelerin maliyet hesaplamalarında en çok ürün çeşitliliği ile artan teknoloji maliyetlerinin etkili olduğu, ölçek ekonomisinden yararlanmak ve daha düşük maliyet ile üretim yapmak işletmelerin strarejik finansal planları için oldukça önemlidir.

Yönetimin işletme hedef/amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde en çok dikkat edilen kriterin satışlarla ilgili analizler olduğu görülmektedir. İşletmelerin ürünleri satacakları pazarlar, bu pazarların kitlesi, ürünlerin çeşitliliği ve satışların artması gelecek ile ilgili alınacak kararların önemini dolayısıyla da işletmelerin stratejik finansal planlarının önemini ortaya çıkarmaktadır. Bu bulgudan işletmelerin denetimde en çok satışlarla ilgili verileri inceledikleri anlaşılmaktadır. Bu bulgunun dışında işletmelerin denetimde net karlılık oranı ve ürün kalitesi kriterlerine de önem verdikleri görülmektedir. İşletmeler pazarlarda faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için ürünlerinin kaliteli olmaları gerekmektedir. Ürünlerin kalite düzeyinin yüksek olması fiyatların doğru tespit edilmesinde oldukça önemlidir. Diğer yandan bu işletmelerin denetimde hisse senedi değerine hiç bakmadıkları görülmektedir. Bu durumun bu işletmelerin borsada işlem görmemelerinden kaynaklandığı söylenebilmektedir.

İşletmelerin en çok kullandığı stratejik yönetim tekniklerinin rakip maliyet analizi, tam zamanında üretim (just in time), stratejik fiyatlandırma ve hedef maliyetleme olduğu görülmektedir. Bu bulguya göre işletmelerin stratejik yönetim süreçlerinde rakiplerine, belirlerdikleri fiyatlara, sıfır stoklu üretime ve hedefledikleri maliyetlere dikkat ettikleri anlaşılmaktadır. Bu bakış açısının stratejik yönetim tanımıyla bağdaştığı söylenebilmektedir. İşletmelerin rakiplerini analiz ederek rekabet edebilecek düzeyde olmaları sağlanmaktadır. Hedef maliyetleme yönteminin uygulanması değişen enflasyon oranının olduğu ekonomilerde işletmelerin tarafından oldukça güçtür. Bu nedenle işletmelerin yoğun bir rekabet ortamında stratejik fiyatlama yapması mümkündür. Üretim işletmelerinin en büyük sorunlarından biri stokların aşırı yüksek tutarlarda olmasıdır. Bu nedenle birçok işletme stoklarını düşürmek, hatta stok bulundurmamak için Tam Zamanında Üretim yapmaktadır.

İşletmelerin modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile tehdit ve fırsatlarının belirlenmesinde SWOT analizi tekniği kullanılmıştır. SWOT analizi sonucunda işletmelerin güçlü yönlerinin; bilgiye hızlı erişim, yorumlama, çözüm üretebilme ve aynı zamanda bilgi teknolojilerini kullanabilme, risk analizlerimizin daha doğru değerlendirilebilmesi, stok yönetimin de kolaylık sağlanması, sürekli maliyet kontrolü ve güncel maliyetlendirme olduğu tespit edilmiştir. Günümüz bilişim teknolojisi ile işletmelerin istedikleri bilgiye istedikleri yerlerden ulaşmaları mümkündür. Bu nedenle işletmelerin yüksek tutarlarda bilgiye erişim masraflarına katlanmaları da mümkündür.

SWOT analizinde işletmelerin zayıf yönlerinin; verilerin bilgisayar ortamında bulunmasından dolayı herhangi bir olumsuz durum karşısında verilerin silinmesi ya da kaybolması, maliyetli olması, nitelikli personel sayısının yetersiz olması, gelişime ve değişime uyum sağlanamaması olduğu belirlenmiştir. İşletmelerin bilgiye erişmek için katlandıkları maliyetler dışında, bilgiyi korumak içinde çeşitli maliyetlere katlanmak durumundadır. Özellikle yurt dışından yapılan korsan saldırılar ile işletmelerin bilgi sistemlerine erişen hackerlar işletmelere santaj yaparak para almak istedikleri bilinmektedir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin nitelikli bilişim personeli bulundurması gerekmektedir. Siber karşılara karşı iyi bir ağ yapısı kurması önerilmektedir. İşletmelerin bilgi erişimleri özel bilgilerin de yabancılar tarafından ele

geçerilmesine neden olabilmektedir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin zayıf yönlerini güçlendirmeleri önerilmektedir.

SWOT analizinde işletmeler için çeşitli fırsatların olduğu tespit edilmiştir. Finansal tablolar ve analizlerine yönelik yenilikler sağlanması, yöneticilere daha açık ve anlaşılır bilgiler sunulması, muhasebe takibinin kolaylaştırılması, raporlama ve hızlı erişime bağlı güncel olanaklar sunulması, hızlı ve doğru raporlama, hızlı karar alabilme olanağı sunulması olduğu görülmüştür. İşletme yönetimi için istenilen bilginin hızlı, güvenilir ve doğru olarak temin edilmesi oldukça önemlidir. Bu nedenlerden dolayı işletmelerin iyi bir bilişim sistemine sahip olması önerilmektedir. Yoğun bir sermaye yatırımı yapılması uzun yıllar işletmeler için gerekli bilginin tedarik edilmesine katkı sağlaması beklenmektedir.

SWOT analizinde işletmeler için tehditlerin ise sanal güvenlik açıkları, dışardaki muhasebe dilinin farklı olması, müşteri kaynaklı revizyonlar ve tutarsız veriler, tedarik ve lojistik kaynaklı tehditler, coğrafi konum elverişsizliği olduğu tespit edilmiştir. İşletmeler üretim yaptıkları coğrafi koşulların Pazar alt yapısının yetersiz olması durumunda yeni pazarlara açılmasını gerektirebilmektedir. İşletmeler için yeni pazarlara girmek ek bir maliyete neden olabileceği gibi belirsizlikten dolayı riskin de artmasına neden olabilmektedir. Lojistik maliyetler hem ürünün hızlı ulaştırılması hemde düşük maliyet ile tedarik edilmesi için oldukça önemlidir. İşletmeler müşterilerinin istekleri doğrultusunda kalite anlayışını geliştirmeleri mümkün olsa da bazı durumlarda müşteri kayıpları yaşanabilmektedir. Bu nedendelerden dolayı işletmelerin tehditleri iyi analiz ederek önceden gerekli tedbirleri almaları önerilmektedir.

Çalışmada SWOT analizi verileri kullanılarak her bileşenle ilgili bir tane olmak üzere 4 strateji geliştirilmiştir. Bu stratejiler; Strateji 1: Bilgiye daha hızlı erişim sağlamak, hızlı yorumlamak ve çözüm üretebilmek için modern yönetim muhasebesi ile birlikte bilgi teknolojilerinin kullanılması, Strateji 2: Herhangi bir olumsuz durum karşısında verilerin silinmesi ya da kaybolmasına karşı önlem almaya yönelik çalışmaların yapılması, Strateji 3: Yöneticilere daha açık ve anlaşılır bilgiler sunmak, hızlı ve doğru raporlamak, hızlı karar alabilmek için modern yönetim muhasebesinin kullanımının

yaygınlaştırılması ve Strateji 4: Muhasebe verilerinin üçüncü kişilerce çalınabilmesi, silinmesi gibi sanal güvenlik açıklarının kapatılmasına yönelik çalışmaların yapılmasıdır. Küçük ve orta ölçekli bu işletmelerin gelecek dönemlerde alacağı kararlarda stratejik planlarda belirtilen stratejileri dikkate almaları büyümelerinde ve pazarda daha güçlü bir konuma gelmelerinde katkı sağlaması düşünülmektedir. İşletmeler stratejilere ne kadar uyum sağlarsalar faaliyetlerini sürdürmek, maliyetlerini düşürmek, teknolojilerini güçlendirmek ve gelecek dönemlerde daha yüksek kârlar edebilmeleri mümkündür.

Sonuç olarak; modern yönetim muhasebesine yönelik stratejik analiz yapılması amaçlanan bu çalışmanın muhasebecilere, finans kurumlarına, bankalara ve yönetim muhasebesi alanında araştırma yapan akademisyenlere ve araştırmacılara faydalı olacağı öngörülmektedir. Ayrıca bu çalışmanın Libya ülkesinde gerçekleştirilmiş olması çalışmaya özgünlük kattığı düşünülmektedir. Libya'da faaliyet gösteren uygulama kapsamında işletmelerin küçük ve orta ölçekli olması çalışmanın önemli bir kısıtıdır. Çalışmanın büyük ölçekli özelliklede kurumsallaşmış şirketler üzerinde yapılmasının literatüre önemli katkılar sağlaması beklenmektedir.

KAYNAKLAR

Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet Muhasebesi.* Dora Yayınevi: Bursa.

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management Accounting as Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 1-27.

Akdoğan, N. (2004). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., & Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri (Gözden Geçirilmiş 12.Baskı).* Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgüç, Ö. (2013). *Mali Tablolar Analizi.* İstanbul: Avcıol Basım Yayın Dağıtım.

Aktan, C. C. (2008). Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama. *Çimento İşveren Dergisi, 22*(4), 4-21.

Albright, T., & Lam, M. (2006). Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework. *Journal of Managerial, 18*(2), 157-174.

Angay, F. (2003). *Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal BİIimler Enstitüsü. Antalya.

Apak, İ. (2018). *Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi.* Yayımlanmamış doktora tezi. Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Aksaray.

Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems, 25*, 29-44.

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research, 36*, 5-27.

Bayazıtlı, E., Çelik, O., & Gürdal, K. (2016). *Genel Muhasebe.* Ankara: Siyasal Kitabevi.

Bhimani, A. (1996). *Management Accounting: European Perspectives.* Oxford: OUP Catalogue, Oxford University Press.

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 3-25.

Büyükmirza, H. K. (2017). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Calderon, T., Hesford, J. W., Mangin, N., & Pizzini, M. (2018). Sunrise Hotels: An Integrated Managerial Accounting Teaching Case. *Journal of Accounting Education, 44*, 60-72.

Cinoğlu, A. (2019). *Yönetim Muhasebesi Çerçevesinde Stratejik Fiyatlandırma: Dişli Üretim İşletmesinde Bir Uygulama.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.

Colmenares, L. (2009). Benefits of ERP Systems For Accounting And Financial Management. *Allied Academies International Conference. Academy of Information and Management Sciences. Proceedings Arden, 13*(1), 3-7.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit Priorities from Aotivity-Based Costing. *Harward Business Review*, 130-135.

Cory, S. N., & Pruske, K. A. (2012). Necessary Skills For Accounting Graduates: An Explorattory Study to Determine What The Profession Wants. *Proceedings of ASBBS, 19*(1), 208-218.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories. *Journal of Management Accounting Research*, 2-35.

Cretu, D., & Iova, R. A. (2011). The Interpedence Functions of Managerial Accounting. *Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development, 11*(2), 42-51.

Çelik, Y. (2019). *Sürdürülebilir Rekabet Ortamında Yönetim Muhasebesi: ISO 500'de Yer Alan Otomotiv Firmaları Üzerine Bir Araştırma.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Manisa.

Çetin, Ö. (2012). *Üretim İşletmelerinde Karlılık Analizlerinin Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Demir, M. (2010). *İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemleri ve Karlılık Simülasyonu ile İlgili Bir Uygulama.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.

Dixon, R., Mousa, G. A., & Woodhead, A. D. (2004). The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Review of The Contribution of The Financial Auditing Profession. *Accounting Forum*, 119–138.

Downey, J. (2007). *Strategic Analysis Tools-Topic Gateway Series.* London: The Chartered Institute of Management Accountants. https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_strategic_analysis_tools_nov07.pdf.

Drury, C. M. (1992). *Management and Cost Accounting* . Hong Kong: Chapman& Hall Ltd.

Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. (1992). *Readings in Acccounting for Management Control*. Hong Kong: Springer Science Business Media, B.V.

Ercan, M. K., & Ban, Ü. (2012). *Finansal Yönetim.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Eren, T. (2016). *Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişimin Organizasyonel Performans Üzerindeki Etkisi: BIST'ta İşlem Gören İmalat Firmaları Üzerinde Bir Araştırma.* Yayımlanmamış doktora tezi. Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.

Erserim, A. (2012). *Yönetim Muhasebesi ve Örgüt Kültürü Etkileşimi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma.* Yayımlanmamış doktora tezi. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Muğla.

Esmer, Y. (2020). Financial Strategic Analysis in SMEs: The Case of Amasya Province. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 5*(1), 82-88.

Esmer, Y., & Pabuçcu, H. (2019). Stratejik Kariyer Planlama: Bulanık Mantık Yaklaşımı. *Izmir Iktisat Dergisi, 34*(1), 111-124.

Flavious-Andrei, G. (2017). Critical Aspects Regarding The Implementation of Managerial Accounting Systems. *"Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, 17*(1), 491-496.

Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmes, S. (2010). *Accounting Theory.* Milton: Wiley & Sons.

Greenberg, R. K., & Schneider, A. (2010). Job Order Costing: A Simulation and Vehicle For Conceptual Discussion. *Academy of Educational Leadership Journal, 14*(3), 39-57.

Greger, V., Wolf, P., & Krcmar, H. (2015). *Perception of Benefits Achieved by IT Management Accounting in The Public Sector*. Wirtschaftsinformatik Proceedings, 600-614

Guilding, C., Lamminmaki, D., & Drury, C. (1998). Budgeting and Standard Costing Practices in New Zealand and The United Kingdom. *The International Journal of Accounting, 33*(5), 569-588.

Gül, M. (2014). *KOBİ'lerde Karar Verme Sürecine Yönetim ve Maliyet Muhasebesinin Etkileri (TRB1 Bölgesinde Üretim Yapan KOBİ'ler Üzerine Bir Uygulama).* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Elazığ.

Gündoğdu, E. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi İçin Kurumsal Kaynak Planlaması Sistemleri: Bir Uygulama.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Gürel, E., & Tat, M. (2017). SWOT Analysis: A Theoretical Review. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 10*(51), 994-1006.

Halbouni, S. S., & Hassan, M. K. (2012). The Domination of Financial Accounting on Managerial Accounting Information: An Empirical Investigation in The UAE. *International Journal of Commerce and Management, 22*(4), 306-327.

Hayes, D. C. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review, 52*(1), 22-39.

Hilton, R. W. (2011). *Managerial Accounting (ninth edition).* New York: McGraw-Hill Irwin.

Hrabal, M. (2016). Process-Oriented Managerial Accounting. *Int. Adv. Econ. Res., 22*, 225-227.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Assessing Empirical Research in Managerial Perspective. *Journal of Accounting and Economics, 32*, 349-410.

Ittner, C., & Larcker, D. (2002). Empirical Managerial Accounting Research: Are We just Describing Management Consulting Practice? *European Accounting Review, 11*(4), 787-794.

Jaedicke, R. K., & Robichek, A. A. (1964). Cost-Volume-Profit Analysis Under Conditions of Uncertainty. *The Accounting Review, 39*(4), 917-926.

Jantarajaturapath, N., Ussahawanitchakit, P., & Janjarasjit, S. (2014). Modern Managerial Accounting Capability of Textile Export Businesses in Thailand: An Empirical Investigation of Antecedents. *ASEAN Journal of Management & Innovation, 4*(1), 97-109.

Kalaycı, M. (2019). *Karar Destek Sistemi Olarak Yönetim Muhasebesinin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Uygulanması ve Rekabet Gücüne Etkisi.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Kamilçelebi, H. (2012). Türkiye'de Sigorta Sektörünün SWOT Analizi ve Bir Araştırma. *Ekonomi Bilimleri Dergisi, 4*(1), 45-54.

Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *Readings in Accounting for Management Control*, 586-621.

Karapınar, A., & Zaif, F. (2018). *Finansal Analiz Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu (Gözden Geçirilmiş Yenilenmiş 5.Baskı).* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kasanen, E., Lukka, K., & Siitonen, A. (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *JMAR*, 243-264.

Kaya, S. (2017). *Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kar Analizleri Üzerine Bir Uygulama.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.

Keenoy, C. L. (1958). The Impact of Automation on the Field of Accounting. *The Accounting Review, 33*(2), 230-236.

Kewo, C. L. (2014). The Effect of Participative Budgeting, Budget Goal Clarity and Internal Control Implementation on Managerial Performance. *Research Journal of Finance and Accounting, 5*(12), 81-87.

Kok, A., Donselaar, K. H., & Woensel, T. V. (2008). A Break-Even Analysis of RFID Technology For Inventory Sensitive to Shrinkage. *International Journal of Production Economics, 112* (2), 521-531.

Köse, S. (2019). *Yöneticilerin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Yönelik Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Sivas İli Örneği.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sivas.

Lennon, N. J. (2019). Responsibility Accounting, Managerial Action and A Counter-Ability: Relating The Physical and Virtual Spaces of Decision-Making. *Scandinavian Journal of Management*, 1-13.

Marius, C. D., Denisa, C. M., & Florina, B. (. (2012). Managerial Accounting A Source of Information For An Efficient Management in SME. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 62*, 521-525.

Masoom, M. R., & Zaman, F. (2017). Managerial Accounting and Society: Emerging Factors for 'Decision Making' of Accountants in the Modern Era. *Review Article*, 73-78.

Medley, P. (1997). Environmental Accounting- What Does it Mean to Professional Accountants? *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10*(4), 594-600.

Merdane, C. (2019). *İşletmelerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir İnceleme: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Orta Ölçekli İki Şirket Örneği.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Hatay.

Miltenburg, J. (1989). Level Schedules for Mixed-Model Assembly Lines in Just-In-Time Production Systems. *Management Science*, 127-157.

Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, 16-34.

Okada, E. M., & Hoch, S. J. (2004). Spending Time Versus Spending Money. *Journal of Consumer Research, 31*(2), 313–323.

Otley, D. T., & Berry, A. J. (1994). Case Study Research in Management Accounting and Control. *Management Accounting Research, 5*(1), 45-65.

Özçelik, F. (2013). Yalın Üretim Ortamına Uygun Maliyet Sistemi Seçimi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 20*(1), 47-58.

Penno, M. (1984). Asymmetry of Pre-Decision Information and Managerial Accounting. *Journal of Accounting Research, 22*(1), 177-191.

Phillips, J., Pincus, M., & Rego, S. O. (2003). Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense. *The Accounting Review, 78*(2), 491–521.

Rasim, Z. (2004). *Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.

Réka, C. I., & Ştefan, P. (2011). Managerial and Cost Accounting Practices - A Romanian Overview. *European Integration New Challenges Conferece Proceedings*, 1263-1269.

Saban, M., & Efeoğlu, Z. (2012). An Examination of the Effects of Information Technology on Managerial An Examination of the Effects of Information Technology on Managerial. *International Journal of Business and Social Science, 3*(1), 105-117.

Sathe, V. (1978). The Relevance of Modern Organization Theory For Managerial Accounting. *Accounting, Organizationsand Society*, 89-92.

Savcı, M. (2017). *Mali Tablolar Analizi.* Bursa: Ekin Kitabevi.

Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Shih-Jen, K. H., & Yee-Ching, L. C. (2002). Performance Measurement and The Implementation of Balanced Scorecards in Municipal Governments. *The Journal of Government Financial Management, 51*(4), 8-19.

Shil, N. C. (2009). Performance Measures: An Application of Economic Value Added. *International Journal of Business and Management, 4*(3), 169-177.

Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1994). What Corporate America Wants in Entry-Level Accountants. *Management Accounting, 76*(3), 26-31.

Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on Experimental Research in Managerial Accounting. *Accounting, Organizations and Society, 28*, 287-318.

Şamiloğlu, F., & Akgün, A. İ. (2015). *Finansal Tablolar Analizi.* Bursa: Ekin Kitabevi.

Şavlı, H. T. (2006). *Management Acoounting Practices Evidence From Turkey.* Yayınlanmamış doktora tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Enstitüsü. İstanbul.

Şencer, A. İ. (2020). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin İşletme Kararlarına Etkisi: Tokat İlinde Bir Araştırma.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sivas.

Taipaleenmäki, J., & Ikäheimo, S. (2013). On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting – The Role of Information Technology in Accounting Change. *International Journal of Accounting Information Systems, 14*(4), 321-348.

Tepeli, Y. (2018). *Yönetim Muhasebesi Açısından Sistematik Risk İle Mali Oranlar Arasındaki İlişkinin Analizi ve Halka Açık Olmayan Şirketlerde Sistematik Riskin Tahmin Edilmesi: Turizm Sektörü'nde Bir Araştırma.* Yayımlanmamış doktora tezi. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Muğla.

Tomic, D. (2006). Business Intelligence in Managerial Accounting. *SEE Journal*, 80-89.

Uludağ, S. (2020). *Veri Zarflama Analizi ile Maliyet Performansı Ölçümü: BİST Tekstil Sektöründe Bir Uygulama.* Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Osmaniye.

Wang, D. H.-M., & Huynh, Q. L. (2013). Mediating Role of Knowledge Management in Effect of Management Accounting Practices on Firm Performance. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology, 3*(3), 1-10.

Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac, J. E. (2014). *Financial and Mangerial Accounting (13th Edition).* Boston: Cengage Learning.

Yeşil, T. (2018). *Yönetim Muhasebesi Açısından Yapay Sinir Ağları Kullanılarak Başabaş Noktası Analizi: Tehlikeli Madde Taşımacılığı Alanında Bir Uygulama.* Yayımlanmamış doktora tezi. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Uşak.

Yükçü, S. (2005). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi.* İzmir: Birleşik Matbaacılık.

Zehra, I., & Farhan, A. (2019). Assessing Implementation of Managerial Accounting Practices: Perspective of Pakistani SMEs. *Jurnal Bisnis dan Manajemen, 9*(1), 119-132.

Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. *Journal of Accounting and Economics, 32*, 411-427.

Zubac, I. (2012). Financial Accountant Versus Managerial Accountant in the Hotel Business System. *Turizam, 16*(1), 1-7.

EKLER

Sayın Katılımcı,

Bu soru formu, "Şirketlerde Modern Yönetim Muhasebesinin Uygulanması: Libya'da Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tez çalışmasının araştırma kısmıyla ilgilidir. Vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacak olup bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Soruları içtenlikle ve tarafsız olarak cevaplandırmanız çalışmanın bilimsel değerini artıracaktır. Değerli zamanınızdan ayırarak araştırmaya yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

A. İŞLETME İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. İşletmenizin unvanı:

2. İşletmenizin büyüklüğü: ( ) Küçük ölçekli ( ) Orta ölçekli ( ) Büyük ölçekli

3. Faaliyette bulunduğunuz sektör:

4. Faaliyet süreniz (yıl olarak):

5. Çalışan sayınız:

6. Yaklaşık müşteri sayınız:

7. Ayrı bir muhasebe bölümünüz var mı? Varsa bu bölümde kaç kişi çalışmaktadır?

8. Ayrı bir maliyet muhasebesi ekibiniz var mı? Varsa bu ekipte kaç kişi çalışmaktadır?

9. Ayrı bir yönetim muhasebesi ekibiniz var mı? Varsa bu ekipte kaç kişi çalışmaktadır?

B. YÖNETİM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. Yönetim muhasebesinin amaçlarını en önemliden önemsize doğru sıralayınız?

( ) Yönetimin daha doğru ve yerinde kararlar alabilmesi için gerekli bilgileri sağlamak

( ) Daha hızlı ve daha doğru bir raporlama süreci oluşturmak

( ) İşletme için performans kriterleri oluşturmak

( ) Riskleri en aza indirmek

( ) Maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak böylece karlılığı artırmak

2. Hangi maliyet sistemini kullanıyorsunuz?

( ) Sipariş maliyet sistemi

( ) Safha maliyet sitemi

( ) Karma maliyet sistemi

( ) Diğer (Lütfen belirtiniz.)……

3. Hangi stok değerleme yöntemini kullanıyorsunuz?

( ) Gerçek Maliyet

( ) Aylık Ağırlıklı Ortalama Maliyet

( ) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet

( ) İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)

4. Yönetim raporlamasında aşağıdakilerden hangisi/hangileri ürün maliyetine dâhil edilmektedir?

( ) Genel Yönetim Giderleri

( ) Satış ve Pazarlama Giderleri

( ) Finansman Giderleri

( ) Diğer (Lütfen belirtiniz.)……

5. Hangi nedenlerden dolayı daha detaylı ve doğru maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyulmaktadır? Aşağıdakileri en önemliden en önemsize doğru sıralayınız.

( ) Endirekt genel üretim giderlerinin dağıtımı

( ) Ortak kullanılan bölümlerin artması

( ) Artan teknoloji maliyeti

( ) Artan ürün çeşitliliği

( ) Artan müşteri çeşitliliği

( ) Artan araştırma geliştirme maliyeti

( ) Stratejik karar verme

6. Yönetimin şirket hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının kontrolünde aşağıdakilerden hangileri kullanılmaktadır? Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.

( ) Bütçe ile fiili karşılaştırma

( ) Satışlarla ilgili analizler

( ) Pazar payı

( ) Net karlılık oranı

( ) Brüt karlılık oranı

( ) Yatırım karlılığı

( ) Kıyaslama (Benchmarking)

( ) EVA (Ekonomik katma değer)

( ) Hisse senedi değeri

( ) Ürün kalitesi

( ) Müşteri memnuniyeti

( ) Fire oranları

( ) Çalışan başına üretim / satış

7. İşletmenizde aşağıdaki stratejik yönetim tekniklerinden hangileri kullanılmaktadır? Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.

( ) Rakip maliyet analizi

( ) Stratejik fiyatlandırma

( ) Tam zamanında üretim (JIT)

( ) Toplam kalite yönetimi (TKY)

( ) Hedef maliyet

( ) Sürekli iyileştirme (Kaizen costing)

( ) Dengeli puanlama kartı (Balanced Scorecard)

( ) EVA (Ekonomik katma değer)

C. SWOT ANALİZİ

Son yıllarda Türkiye'de yönetim muhasebesi uygulamaları önemli bir ivme kazanmıştır. Yönetim muhasebesi hem genel muhasebeden hem de maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerden faydalanarak yeni bilgiler üreten ve işletme yöneticilerine karar alma aşamasında ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan muhasebe türüdür. Modern yönetim muhasebesi ise yönetim muhasebesi işlemlerinde Şirketler Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Ekonomik Katma Değer ve Dengeli Puanlama Sistemi gibi stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmasını ifade etmektedir. Bu çalışma SWOT analizi tekniğinden faydalanarak Türkiye`de işletmelerin modern yönetim muhasebesine yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile fırsat ve tehditleri belirlenerek modern yönetim muhasebesinin Türkiye`de uygulanabilirliğine yönelik strateji geliştirmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda aşağıda SWOT tablosunda işletmenizi modern yönetim muhasebesinin uygulanabilirliği konusunda değerlendiriniz.

Güçlü yönler (Modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda işletmenizin sahip olduğu üstünlükler/avantajlar nelerdir?)

…….

Zayıf yönler (Modern yönetim muhasebesinin uygulanması konusunda işletmenizin sahip olduğu zayıflıklar/ dezavantajlar nelerdir?)

…….

Fırsatlar (Modern yönetim muhasebesinin uygulanmasının işletmenize ne gibi fırsatlar sunacağını düşünmektesiniz?)

…….

Tehditler (Modern yönetim muhasebesinin uygulanmasına yönelik işletmenizi dışarda engelleyen durumlar ya da tehditler nelerdir?)

…….

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı	: Mohamed Ibrahim ELJAIEBI
Doğum Tarihi ve Yeri	: 11/04/1983 - Misurata
Medeni Durumu	: Bekâr
Yabancı Dili	: İngilizce ve Türkçe

Eğitim Bilgileri

Lise	: Misurata Lisesi
Lisans	: Ulusal İşletme Enstitüsü

Mesleki Deneyim

İş yeri	: Aile Bakanlığı Muhasebe Ofisi (Halen)