

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE VERİLERİNİN İŞLETMELERİN STRATEJİK YÖNETİM VE
KARAR ALMA SÜRECİNDE KULLANIMI VE ÖNEMİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÇAĞRI İZCİ

İstanbul, 2013

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE VERİLERİNİN İŞLETMELERİN STRATEJİK YÖNETİM VE
KARAR ALMA SÜRECİNDE KULLANIMI VE ÖNEMİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÇAĞRI İZCİ

Danışman:
Doç. Dr. FATMA PAMUKÇU

İstanbul, 2013



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ÇAĞRI İZCİ'nin MUHASEBE VERİLERİNİN İŞLETMELERİN STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİNDE KULLANIMI VE ÖNEMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.11.2013 tarih ve 2013-44/7 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...16.../...12.../...2013...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Doç. Dr. FATMA PAMUKÇU	
2.	Jüri Üyesi	Doç. Dr. AYŞE PAMUKÇU	
3.	Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. RECEP KILIÇ	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Çağrı İzci
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Fatma Pamukçu
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - 2013
Anahtar Kelimeler	: Muhasebe Verileri, Stratejik Yönetim, Karar Alma

ÖZET

MUHASEBE VERİLERİNİN İŞLETMELERİN STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİNDE KULLANIMI VE ÖNEMİ

Bilgi, iletişim ve üretim teknolojilerinde yaşanan değişme ve gelişmeler, işletmelerin üretim yapılarını ve buna bağlı olarak da rekabet yapılarını değiştirmiştir. İşletmeler, rekabetin akıl almaz boyutlara ulaştığı günümüz piyasasında ayakta kalabilmek adına karar alma mekanizmalarını hızlı bir şekilde hareket ettirerek işletme yapısına ve organizasyona en uygun kararı vermek mecburiyetindedirler. İşletmelerin karar verme mekanizmalarını oluşturan yöneticiler, işletmeleri stratejik açıdan yönetirken ve işletmeye uygun kararları alırken kullandıkları en önemli bilgi kaynağını muhasebe verileri oluşturmaktadır. İşletme yöneticilerinin yararlanma derecesine bağlı olarak muhasebe bilgi sisteminin ürettiği muhasebe verilerinin kullanımı sonucunda başarı ya da başarısızlık durumu oluşmaktadır. Muhasebe departmanının muhasebe verilerine bakış açısı olan “kayıt sistemi” algısını kabul etmeyip, aynı zamanda bu algıya yönetim aracı algısını da ekleyen işletmeler başarılı olma ve rekabet etme konusunda diğer işletmelerden öne geçmiş olacaktadırlar. Muhasebe verilerinin sadece kaydedilmesi yerine bu verileri işletmenin stratejik yönetilme sürecinde kararlar almaya çalışılması yolunda kullanmak, işletmelerin en önemli hedefi arasında olmalıdır. Kızışan rekabet ortamında bu hedefe odaklanan işletmeler, hem stratejik açıdan organize bir şekilde yönetilen hem de işletme geleceğine etki etmesi açısından alınacak kararların sağlıklı olması bakımından rakiplerinden birkaç adım öne geçmeyi başarabileceklerdir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Çağrı İzci
Field	: Business Administration
Programme	: Accounting and Finance
Supervisor	: Assoc. Prof. Fatma Pamukçu
Degree Awarded and Date	: Master - 2013
Keywords	: Accounting Datas, Strategical Management, Decision Making

ABSTRACT

USING AND IMPORTANCE OF ACCOUNTING DATAS AT STRATEGIC MANAGEMENT AND DECISION MAKING PROCESS OF BUSINESSES

As a result of the changes and developments occurred in information, communication and production technologies, production structure and the competitiveness of enterprises have changed. Enterprises that want to survive in today's market with unbelievable levels of competition should move their decision making mechanisms quickly and they should have optimal decision about their business structure and organization. While managers who make up businesses' decision making mechanisms are administrating businesses strategically and getting the best decision about their own business, accounting datas which were used by managers comprise the most important information resource. As a result of using accounting datas which were produced by accounting information system depending on the degree of utilization of business managers form a success or failure case. Businesses that refuse "recording system" perception about accounting datas perspective of accounting department, at the same time add management implement to this perception will forge ahead than the other competitors. Instead of only recording accounting datas, if businesses use these datas towards business' strategical management process to make productive decision, they will implement their leading target. Businesses focus on this target in escalating competitive environment. Thus, they will manage to take several advantage than their own competitors perspective of managing strategically and affecting business future.

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1
1. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	3
1.1. Sistem, Veri ve Bilgi Kavramları.....	3
1.1.1. Sistem Tanımı	3
1.1.2. Verinin Tanımı ve Kaynağı.....	4
1.1.3. Bilginin Tanımı ve Kaynağı	5
1.2. Yönetim, Strateji ve Karar Kavramları	6
1.2.1. Yönetim Kavramı	6
1.2.2. Stratejinin Tanımı ve İşletme İçindeki Önemi	7
1.2.3. Kararın Tanımı	8
2. İŞLETMELERDE STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİ. 9	9
2.1. İşletmelerde Karar Alma	9
2.1.1. Karar Alma Kavramı	9
2.1.2. Karar Tipleri.....	10
2.1.2.1. Programlanabilen ve Programlanamayan Kararlar	10
2.1.2.2. Stratejik ve Operasyonel Kararlar	11
2.1.2.3. Kişi ve Grup Kararları.....	11
2.1.2.4. Alt ve Üst Kademe Kararları.....	11
2.1.2.5. Belirlilik ve Belirsizlik Şartları Altında Verilen Kararlar	12
2.1.3. Karar Alma Süreci.....	12
2.1.3.1. Amaç Belirleme veya Sorun Tanımlama	16

2.1.3.1.1. Amaç Belirleme	16
2.1.3.1.2. Sorun Tanımlama	17
2.1.3.2. Amaç ve Sorunları İrdeleme, Öncelikleri Belirleme.....	18
2.1.3.3. Çözüm Alternatiflerinin ve Seçeneklerinin Belirlenmesi	19
2.1.3.4. Geliştirilen Alternatif ve Seçeneklerin İrdelenmesi	20
2.1.3.5. Seçim Kriterini Belirleyerek Seçim Yapma ve Kararı Uygulama	20
2.1.3.6. Karar Sonucunun İzlenmesi	21
2.1.4. Karar Alma Modelleri	21
2.1.4.1. Klasik Karar Modeli.....	22
2.1.4.2. Yönetimsel Karar Modeli	23
2.1.5. Karar Alma ve Kültür İlişkileri	24
2.1.6. Kararsızlık Nedenleri ve Sonuçları	26
2.2. İşletmelerde Stratejik Yönetim Süreci	28
2.2.1. Stratejik Yönetimin Tanımı ve Amacı	28
2.2.2. Stratejik Yönetimin Paydaşları.....	30
2.2.3. Stratejik Yönetimin Özellikleri	32
2.2.4. Stratejik Analiz: Dış ve İç Çevre Analizi.....	34
2.2.4.1. Dış Çevre Analizi Kavramı	34
2.2.4.2. Dış Çevre Kategorileri	35
2.2.4.2.1. Genel Dış Çevre	35
2.2.4.2.2. Rekabetçi Dış Çevre.....	38
2.2.4.2.3. Rakiplerin Analizi	40
2.2.4.3. İç Çevre Analizi Kavramı	41
2.2.4.3.1. Kaynak ve Kabiliyetlerin Belirlenmesi.....	41
2.2.5. Stratejik Amaçların Belirlenmesi: Stratejik Niyet Hiyerarşisi	43
2.2.5.1. Stratejik Niyet Hiyerarşisi.....	43

2.2.5.1.1. Vizyon	44
2.2.5.1.2. Misyon	45
2.2.5.1.3. Amaç ve Hedefler	47
2.2.5.1.4. Misyon, Vizyon, Amaç, Hedef, Strateji Etkileşimi	49
2.2.5.1.5. Planlar ve Bütçeler	52
2.2.6. Strateji Alternatifleri: Strateji Hiyerarşisinin Oluşturulması	52
2.2.6.1. Uluslararası Stratejiler	53
2.2.6.1.1. Uluslararası Strateji	53
2.2.6.1.2. Uluslararasılaşma Stratejileri	53
2.2.6.2. Şirket Stratejileri	54
2.2.6.2.1. Şirket Stratejisi Türleri	54
2.2.6.2.1.1. Dengeli Büyüme Stratejileri	55
2.2.6.2.1.2. Büyüme Stratejileri	55
2.2.6.2.1.3. Gerileme-Küçülme Stratejileri	56
2.2.6.2.1.4. Karma Stratejiler	56
2.2.6.3. İşletme Stratejileri	56
2.2.6.3.1. İşletme Düzeyinde Strateji Türleri	57
2.2.6.3.1.1. Maliyette Liderliği Amaçlayan Stratejiler	57
2.2.6.3.1.2. Ayrıcalığı Vurgulayan Stratejiler	58
2.2.6.3.1.3. Strateji Uygulaması İçin Belli Bir Odak Noktasının Seçilmesi	58
2.2.6.4. Operasyonel Stratejiler	58
2.2.6.4.1. Üretim ve Tedarik Stratejileri	58
2.2.6.4.2. Pazarlama Fonksiyonu Stratejileri	59
2.2.6.4.3. Finansman/Muhasebe Fonksiyonu Stratejileri	60
2.2.6.4.4. İnsan Kaynakları Fonksiyonu Stratejileri	61

2.2.6.4.5. Araştırma ve Geliştirme Stratejileri	61
2.2.7. Stratejilerin Analizi ve Seçimi	62
2.2.7.1. Stratejilerin Analizi ve Seçimindeki Ölçütler	63
2.2.7.2. Strateji Seçiminde Karar Aşaması	65
2.2.8. Stratejilerin Uygulanması.....	65
2.2.9. Stratejik Değerlendirme ve Kontrol	68
2.2.10. Stratejik Yönetim Sürecinde Stratejik Planlama ile Finansal Bütçeleme Bağlantısının Kurulması.....	70
2.2.10.1. Stratejik Planlama Kavramı	71
2.2.10.2. Stratejik Planlama-Finansal Bütçeleme İlişkisi	75
3. STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİNDE MUHASEBE VERİLERİNİN KULLANIMI VE ÖNEMİ	77
3.1. Muhasebe Bilgi Sistemleri	77
3.1.1. Muhasebenin Tanımı	79
3.1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Tanımı	81
3.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Temel Yapısı.....	82
3.1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkıları	83
3.1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetimindeki Yeri ve Önemi.....	85
3.2. Muhasebe Verilerinin Karar Almadaki Rolü	88
3.3. Stratejik Yönetim-Muhasebe İlişkisi	89
3.4. Stratejik Yönetim ve Karar Sürecinde Muhasebe Bilgilerinin Kullanımı	90
3.4.1. Finansal Muhasebe Verilerinin Kullanımı	95
3.4.1.1. Finansal Tablolar	95
3.4.1.1.1. Temel Finansal Tablolar	98
3.4.1.1.1.1. Bilanço	98
3.4.1.1.1.2. Gelir Tablosu	101

3.4.1.1.2. Ek Finansal Tablolar	104
3.4.1.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu	104
3.4.1.1.2.2. Kar Dağıtım Tablosu	104
3.4.1.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu	104
3.4.1.1.2.4. Nakit Akım Tablosu	104
3.4.1.1.2.5. Fon Akım Tablosu	104
3.4.2. Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Verilerinin Kullanımı	105
3.4.2.1. Yönetim Muhasebesi Verilerinin İşletme Yönetimindeki Yeri	105
3.4.2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Planlama Çalışmalarına Katkısı	107
3.4.2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Örgütlenme Çalışmalarına Katkısı	109
3.4.2.1.3. Yönetim Muhasebesinin Yürütme Çalışmalarına Katkısı	111
3.4.2.1.4. Yönetim Muhasebesinin Denetleme Çalışmalarına Katkısı	111
3.4.2.1.5. Yönetim Muhasebesinin İşletmenin Karlılığının Ölçülmesine Katkısı	112
3.4.2.1.6. Yönetim Muhasebesinin Finansal Tabloların Düzenlenmesine Katkısı	113
3.4.2.1.7. İşletmelerde Karar Almaya Yönetim Muhasebesinin Katkısı	114
3.4.2.2. Maliyet Muhasebesi Verilerinin Karar Sürecinde Kullanımı	117
3.4.2.2.1. Stratejik Yönetim Sürecinde Yönetim Kararları İçin Maliyet Analizi	119
3.4.2.2.1.1. Artan (Çoğalan) Maliyetler	121
3.4.2.2.1.2. Maliyet Davranışı	122
3.4.2.2.1.3. Maliyet Davranışındaki Zaman Ufku	122
3.4.2.2.1.4. Taahhüt Edilmiş (Bağlayıcı) Sabit Maliyetler	125
3.4.2.2.1.5. İhtiyari (Planlanmış) Sabit Maliyetler	125
3.4.2.2.1.6. Değişken Maliyetler	125

3.4.2.2.2. Yönetim Kararlarında Maliyet-Hacim-Kar Analizi	127
3.4.2.2.3. Stratejik Yönetimde Alternatif Seçim Kararlarıyla İlgili Maliyetlerin Kullanımı	130
3.4.2.2.3.1. Geçerli maliyetler	131
3.4.2.2.3.1.1. Ek Maliyetler	133
3.4.2.2.3.1.2. Fırsat Maliyeti	133
3.4.2.2.3.2. Batık Maliyetler	134
3.4.2.3. Maliyet Verilerinin Karar Alma Sürecinde Kullanımına İlişkin Örnekler.....	135
3.4.3. Finansal Analiz Verilerinin Kullanımı	141
3.4.3.1. Alternatif Strateji Seçimleri ve Yönetimsel Karar Sürecinde Analiz Türleri.....	143
3.4.3.1.1. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz).....	143
3.4.3.1.2. Yüzde Yöntemi İle Analiz (Dikey Analiz)	144
3.4.3.1.3. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi (Trend Analizi)	146
3.4.3.1.4. Oran Analizi	147
3.4.3.1.4.1. Likitide Oranları	148
3.4.3.1.4.1.1. Cari Oran.....	149
3.4.3.1.4.1.2. Asit-Test Oranı.....	149
3.4.3.1.4.1.3. Nakit Oran.....	150
3.4.3.1.4.2. Finansal Yapı Oranları.....	150
3.4.3.1.4.2.1. Toplam Borçların Aktif Toplamına Oranı	151
3.4.3.1.4.2.2. Özkaynakların Aktif Toplamına Oranı	152
3.4.3.1.4.2.3. Özkaynakların Toplam Borçlara Oranı.....	152
3.4.3.1.4.2.4. Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı	153
3.4.3.1.4.2.5. Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı.....	153

3.4.3.1.4.2.6. Uzun Vadeli Borçların Devamlı Sermayeye Oranı	153
3.4.3.1.4.2.7. Kısa Vadeli Borçların Toplam Borçlara Oranı	154
3.4.3.1.4.2.8. Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı	154
3.4.3.1.4.2.9. Maddi Duran Varlıkların Uzun Vadeli Borçlara Oranı ...	154
3.4.3.1.4.2.10. Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı	155
3.4.3.1.4.3. Faaliyet Oranları	155
3.4.3.1.4.3.1. Alacak Devir Hızı	155
3.4.3.1.4.3.2. Stok Devir Hızı	156
3.4.3.1.4.3.3. Aktif Devir Hızı	157
3.4.3.1.4.3.4. Özsermaye Devir Hızı.....	158
3.4.3.1.4.3.5. Borç Devir Hızı.....	158
3.4.3.1.4.4. Karlılık Oranları.....	159
3.4.3.1.4.4.1. Brüt Kâr Marjı.....	159
3.4.3.1.4.4.2. Net Kâr Marjı	159
3.4.3.1.4.4.3. Aktif Kârlılık Oranı.....	159
3.4.3.1.4.4.4. Özsermaye Kârlılık Oranı	160
3.4.3.1.4.4.5. Ekonomik Rantabilite Oranı	160
3.4.3.2. Finansal Analiz Verilerinin Karar Alma Sürecinde Kullanımına İlişkin Örnek.....	161
SONUÇ.....	170
KAYNAKÇA.....	172

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Paydaşa Değer Katkısı.....	32
Tablo 2: İşletmelerin İhtiyaç Duydukları Bilgiler	79
Tablo 3: Gelir Tablosu Örneği.....	103
Tablo 4: Makine Yenilenmesinin Etkileri	136
Tablo 5: Gökkuşakı Spor Malzemeleri A.Ş. nin 2011-2012-2013 Yılına Ait Verileri .	161

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Sistem Modeli.....	4
Şekil 2: Yönetmel Karar Alma Süreci.....	14
Şekil 3: İşletmenin Paydaşları.....	31
Şekil 4: İşletmelerin Analizinde İç Kaynaklar.....	42
Şekil 5: Vizyon/Misyon/Strateji/Amaç ve Hedef İlişkisi	51
Şekil 6: Swot Gözlüğü	64
Şekil 7: Stratejik Kararların Uygulanmasındaki Roller	67
Şekil 8: Kontrol Süreci	68
Şekil 9: Bilanço Hesap Şekli	99
Şekil 10: Karar Almada Bilgi Gereksinimi.....	117
Şekil 11: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Cari Oran Trendi.....	162
Şekil 12: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Asit-Test Oranı Trendi.....	162
Şekil 13: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Stok Devir Hızı Trendi	163
Şekil 14: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Stok Tutma Süresi Trendi .	163
Şekil 15: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Alacak Devir Hızı Trendi .	164
Şekil 16: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Alacak Tahsil Süresi Trendi	164
Şekil 17: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Borçlar / Özkaynaklar Trendi	165

Şekil 18: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Net Kar Marjı Trendi.....	165
Şekil 19: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Aktif Getiri Oranı Trendi..	166
Şekil 20: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Faiz Kazanç Gücü Trendi .	166

KISALTMALAR

SMEs	Small and Medium Enterprises
SİB	Stratejik İş Birimi
STK	Sivil Toplum Kuruluşları
Arge	Araştırma ve Geliştirme
SWOT	Strengths-Weakness-Opportunity-Threat
PIMS	Profit Impact of Marketing Strategies
MBS	Muhasebe Bilgi Sistemi
MUFAD	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
TMS	Türkiye Muhasebe Standatları
UVYK	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
KVYK	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
DBTA	Dönem Başı Ticari Alacaklar
DSTA	Dönem Sonu Ticari Alacaklar
DBS	Dönem Başı Stoklar
DSS	Dönem Sonu Stoklar
BBN	Başabaş Noktası
Inc.	Incorporated

A.Ş.	Anonim Şirketi
Fak.	Fakülte
s.	Sayfa
Vol.	Volume
Çev.	Çevirmen

GİRİŞ

Günümüz toplumlarının karşılaştıkları sorunların çözümünde, rekabette ve gelişmelerinin temelinde yatan en stratejik unsur bilgidir. Bilgi, günümüzde kalkınmanın can damarı ve rekabetin vazgeçilmez unsurudur. Bilgi toplumuna geçişte stratejik kaynak sermaye değil, bilgidir. Zenginlik yaratmak için kullanılan kaynakların hiçbirisi bilgi kadar önemli değildir. Yeni ekonomide bilgi ve teknolojinin üretime uygulanması ekonomik başarının anahtarıdır.

Bilginin bu kadar önemli olması karşısında, bilginin elde edilmesi aşamasından kullanılmasına kadar çeşitli maliyetlere katlanmak gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır. Yararlı bilgiye hızlı, etkin, tam ve zamanında sahip olmak önemlidir. Elde edilen verilerin kullanılabilir hale getirilmesi için işlenmesi gereği de açıktır. İşlenen verilerin güvenliğinin sağlanarak stoklanması, zaman içinde meydana gelen gelişme ve değişimler ışığında gözden geçirilerek revize edilmesi de diğer önemli bir konudur. Elde edilen bilgilerin karar alıcılara tam ve eksiksiz olarak sunulması aşamalarının bütünlük içinde ele alınmasında büyük yarar vardır. Bu nedenle her işletmenin bu süreci kapsayan bir “bilgi sistemi” oluşturma zorunluluğu vardır.

Günümüzde bilim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler beraberinde işletmeleri pek çok değişikliğe zorlamıştır. Yine globalleşmenin doğal bir sonucu olarak işletmelerin pazarları uluslararası bir nitelik kazanmış olup bu da işletmelerin etki alanlarının genişlemesine yol açmıştır. Bu sonuçlar işletmelerin açık ve dışa dönük stratejiler izlemelerini gerekli kılmıştır. Bu gereklilik ise; küreselleşmeyle birlikte rekabetin kendini iyice hissettirdiği dünyamızda, organizasyonların devamlılığını sağlayabilmeleri açısından, içinde bulundukları konumun farkında olmaları, problem ve fırsatları önceden algılayabilmeleri, bu fırsat ve problemleri doğru analiz etmeleri ve bu analizler doğrultusunda doğru kararlara varmaları açısından önem arz etmektedir.

Organizasyonların en önemli fonksiyonu karar vermedir. Stratejik yönetim sürecinde yöneticiler üretim, pazarlama, araştırma, geliştirme, dış ticaret, insan kaynakları, finans, iktisat gibi farklı alanlarda optimal karara ulaşmaya çalışırken çeşitli

bileşenleri analiz etmektedirler. Bu bileşenler içerisinde muhasebe verileri büyük bir öneme sahiptir. Alternatif kararlar içerisinde en uygun olanının seçimi daha çok muhasebe verileri göz önünde tutularak yapılmaktadır.

Bu çalışma kapsamında stratejik yönetimin en önemli karar aracı olan muhasebe verilerinin kullanımı üzerinde durulmuştur. İlk bölümde konuya zemin hazırlamak amacıyla sistem, veri, bilgi kavramları ve yönetim, strateji, karar kavramlarının tanımlarına yer verilmiştir. İkinci bölümde işletmelerin muhasebe verilerinin kullanılma süreçleri olan karar alma ve stratejik yönetim süreçleri incelenmiştir. İşletmelerde karar alma süreci bölümünde karar alma kavramı detaylandırılarak karar tipleri, modelleri ve kararsızlık nedenleri irdelenmiştir. İşletmelerde stratejik yönetim süreci bölümünde stratejik yönetim safhalarının muhasebe verileri ışığında oluşturduğu süreç anlatılmıştır. Son bölümde ise muhasebe bilgi sistemlerinin genel olarak temel yapısı incelenip, bu sistemlerle birlikte stratejik yönetim ve karar süreçlerinde kullanılan finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi ve finansal veriler gibi muhasebe verilerinin çeşitli uygulamalarla birlikte söz konusu süreçlerde kullanımına yer verilmiştir.

1. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Sistem, Veri ve Bilgi Kavramları

1.1.1. Sistem Tanımı

Sistem belirli bir amaca yönelik olan ve birbirine bağımlı ayrı ayrı öğeler dizisi olarak tanımlanır. Bu tanıma göre, herhangi bir sistem üç unsuru içerir¹:

- Sistemin öğeleri aynı çatı altında toplanmalıdır.
- Öğelerin birbirine bağımlı olmaları nedeniyle aralarında iletim olmalıdır.
- Sistem bir amaca yönelik olacağından öğeler arası bağımlılık söz konusu amaca varacak şekilde sağlanmalıdır.

Bir başka tanıma göre sistem bir amaca ulaşmak için bir araya gelen, birbirlerini etkileyen unsurların oluşturduğu bir bütündür². Bir diğer tanıma göre sistem belirlenmiş hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için ilgili kaynakların toplanmasıdır³.

Sistem tanımından ve sistemin içerdiği unsurlardan anlaşılacağı gibi temel olan bütündür. Sistemin öğeleri bütüne bağımlılık göstermeleri oranında önem kazanır. Öğeler bütüne bağlı oldukları sürece değer taşırlar. Çünkü öğeler birbirleri ile bağımlı olduklarından herhangi birindeki bir değişiklik diğer öğeleri, dolayısıyla bütünü (sistemi) etkileyecektir.

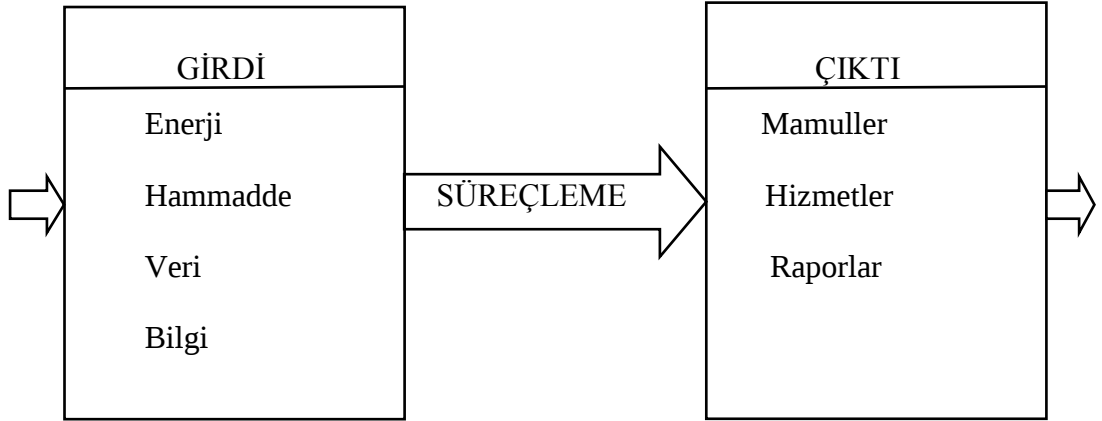
Bütün sistemler Şekil 1 de görüldüğü üzere “Girdi- Süreçleme- Çıktı” akışına sahiptir. Sistemin çevreden aldığı, diğer bir ifadeyle, sistemin dışından sisteme dahil

¹Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 115, Eskişehir, 1996, s.4.

²Ayşe Banu Başar, **İşletmelerin Stratejik Planlama ve Karar Alma Sürecinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi Tusaş Motor Sanayi A.Ş. Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1998, s.3.

³Burcu Dalgın, **Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2008, s.38.

edilen unsurlardır. Örneğin; enerji, hammadde, veri ve bilgi sistemin dışından sisteme dahil edilen bilgilerdir. Çıktılar, girdilerden oluşturulan ve sistemin dışına aktarılan mamuller, hizmetler, raporlar gibi sistemin ürünleridir. Süreçleme ise, girdileri çıktılara dönüştüren işlemler dizisidir.



Şekil 1: Sistem Modeli

Kaynak: Fevzi Sürmeli, Muhasebe Bilgi Sistemi, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 115, Eskişehir, 1996, s.7.

Sistemler dinamik bir yapıya sahip olduklarından kontrol ve geribildirim kavramlarını da bünyesinde barındırmaktadırlar. Kontrol, belirlenmiş amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin ne derece amaca ulaşıldığını saptamak amacıyla yapılan işlemlerdir. Geribildirim ise; sistemin performansı hakkında yönlendirici amaçla sisteme tekrar girdiler verme işlevi olarak tanımlanabilir. Örneğin bir işletmenin satış hareketleriyle ilgili bilgiler satış sorumlusu açısından geribildirimdir⁴.

1.1.2. Verinin Tanımı ve Kaynağı

Veri, işletmelerin faaliyet sistemlerinin gerek kendi içlerinde gerekse birbirleri arasındaki etkileşimleri ve işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri yansıtan gözlem, deneyim ve olay sonuçlarıdır⁵. Bir diğer tanımla veri, bilgiye ulaşmak amacıyla yapılan

⁴Başar, s.4.

⁵Sürmeli, s.13.

gözlemlerin, metin olarak, sayı olarak ya da canlı gösterim olarak nesnelleştirilmiş biçimidir⁶.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere organizasyonlar herhangi bir ekonomik ya da operasyonel değişiklikte çeşitli verilere başvurarak çözüme gitmektedirler. Örneğin; bir müşterinin adı ya da adresindeki değişikliğin veri depolarına yansıtılması gerekir. Söz konusu veri; organizasyonun satış, müşteri hizmeti, satış geliştirme, kredi, katalog satışları, reklam departmanı gibi birçok departmanı için önem kazanmaktadır⁷.

Verinin oluşturulması, organizasyonların faaliyet sistemlerinin hem kendi içlerinde, hem de birbirleri arasındaki ilişkilerden doğan ve işletme ile çevresi arasındaki etkileşimlerden meydana gelen olayların gözlenmesi ve kayıt altına alınması sonucunda olur.

1.1.3. Bilginin Tanımı ve Kaynağı

Son on yıl boyunca bilginin işletme faaliyetleri açısından önemi sıradışı boyutlara ulaşmıştır. Küreselleşmeyle birlikte rekabetin daha dinamikleştiği gerçeği, organizasyonların pek çok yerde üretim yapmasına sebep olurken yenilik yapma, işletme geleceği açısından hayati bir öneme sahip olmuştur. Bilgi, günümüzde yönetim ve işletme değeri itibarıyla kritik bir önem ihtiva etmektedir⁸.

Bilgi, verilerin işlenerek anlamlı hale getirilmiş sonuçlarıdır. Bilginin, herhangi bir kullanıcıya ulaştırıldığında belli bir amacı olmalıdır. İşletme içindeki faaliyet sistemlerine dahil bireylerin çok çeşitli faaliyetleri olduğundan bu bilgi kullanıcılarına ulaştırılan bilgilerin de birbirinden farklı amaçları olur. Bilginin temel amaçları olarak; bilgilendirme, değerlendirme, ikna etme, problemleri tanıma, problemleri çözme, karar verme, planlama, örgütlenme ve kontrol etme gösterilebilir. Bu amaçlara yönelik bilgilerin sağlanması bilgi sistemlerinin özünü oluşturur⁹.

⁶<http://ikdanismanlik.com/sozluk/uvxyz/> (23 Mayıs 2013).

⁷James A. Hall, **Accounting Information Systems**, 8th Edition, Cengage South-Western Publisher, Boulevard, 2012, s.394.

⁸Margi Levy ve Philip Powell, **Strategies For Growth In SMEs**, 1st Edition, Elsevier Butterworth-Heinemann Publications, Burlington, 2005, s.1.

⁹Sürmeli, s.15.

1.2. Yönetim, Strateji ve Karar Kavramları

1.2.1. Yönetim Kavramı

Yönetim kavramı ile ilgili literatürde birçok tanım bulunmaktadır. Bunlardan biri “yönetim, çeşitli işlerin yapılması için gerekli işler bütünüdür¹⁰” şeklindedir. Bir diğer tanıma göre ise yönetim; “belirli bir takım amaçlara ulaşmak için başta insanlar olmak üzere parasal kaynakları, donanımı, demirbaşları, hammaddeleri, yardımcı malzemeleri ve zamanı birbiriyle uyumlu verimli ve etkin kullanabilecek kararlar alma ve uygulama süreçlerinin toplamıdır¹¹”.

Yönetim kavramının içerisinde başta insanlar olmak üzere üretim faktörlerinin amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli kullanımı söz konusudur. Ancak burada bir hususu belirtmekte fayda vardır. Yönetim sürecinin ortaya çıkması için yönetici mevkinde bulunan ve üretim etmenleri konusunda karar veren kişinin emrinde mutlaka bir insanın bulunması gereklidir. Başka hiçbir maddi araç, gereç ve parasal kaynaklar olmasa bile, belirli bir veya birtakım amaçları gerçekleştirmek için bir insanın faaliyetlerinden yararlanan ve onu etkisi altına alan kimse yöneticidir. Şu halde, yönetimi insansal (beşeri) bir süreç olarak ifade etmek yanlış olmaz ancak, pratikte yönetim faaliyetlerini ve süreçlerini izah etmek açısından eksik kalmaktadır.

Öyleyse, maddi araç gereç ve parasal kaynaklar olmasa bile, belirli faaliyetleri yapmak ve amaçlara ulaşmak için insan unsurunun bulunması yeterli ve gerekli bir koşuldur. Dışarıda oyun oynayan çocuklara liderlik etme ve yönlendirme ile benzeri sosyal hareketlerde bir üretim faaliyeti yoksa da bir amaç, dolayısıyla bir yönetim vardır. Örneğin, bir ayakkabı boyacısı, sadece kendisi çalışan bir bakkal, tezgahları çalıştıran bir işçi, arabasını süren bir şoför veya dağda hayvanları otlatan bir çoban yönetici olamaz. Ama bir işletmecidir, bir işgörendir veya bir işçidir. Yönetici olabilmesi için mutlaka emrinde çalışan ve otoritesini kabullenen bir insanın bulunması gerekmektedir¹².

¹⁰İnan Özalp ve Diğerleri, **Yönetim ve Organizasyon**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2564, Eskişehir, 2012, s.3.

¹¹Erol Eren, **Yönetim ve Organizasyon, (Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s.3.

¹²Erol Eren, **Yönetim ve Organizasyon**, 3. Basım, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1996, s.3.

1.2.2. Stratejinin Tanımı ve İşletme İçindeki Önemi

Strateji kelime anlamıyla itibariyle, “sevketme, yöneltme, gönderme, götürme ve gütmeye” demektir¹³. Stratejik yönetim konusunda önemli bir yeri bulunan Igor Ansoff’a göre strateji; “işletmenin bir hareketi veya belirli hareketler dizisi¹⁴”dır. A.D. Chandler stratejiyi; “işletmede uzun dönemli amaç ve hedefleri belirleme ve bu amaçları gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan kaynakları tahsis ederek uygun faaliyet programlarını hazırlama¹⁵” olarak tanımlamaktadır. Andrew tarafından yapılan bir diğer strateji tanımına göre ise strateji; “işletmenin hangi işi yaptığını veya yapmak istediğini; ne tür bir işletme olduğunu veya olmak istediğini tanımlayan amaç, hedef ve görevlerin tümü ve bunları gerçekleştirmek için gerekli yöntemlere verilen addır¹⁶”. Tüm bu tanımlardan yola çıkarak stratejiyi hem araç hem de amaç olarak ele alırsak stratejinin şöyle bir tanımını yapmak mümkün olacaktır. Strateji; işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri analiz ederek işletmenin istikametinin ve amaçlarının belirlenmesi, bunları gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve örgütün yeniden düzenlenerek gerekli kaynakların tahsis edilmesidir.

Stratejinin temel amacı işletmenin kaynak ve kabiliyetlerinin elverdiği ölçüde çevreye uyumunun sağlanmasıdır. Strateji her şeyden önce sürekli değişen, belirsiz ve dolayısıyla oldukça riskli olan bir çevrede işletmeye belirli bir yön ve istikamet kazandıracaktır. Bu noktada stratejisi olmayan bir işletme, rotası olmayan bir gemiye benzetilebilir. Bu açıdan işletmelerin başarısızlıklarının temelinde strateji yokluğunun, yanlışlığının veya yanlış uygulanmasının yattığı söylenebilir. Çünkü belirsizlik şartlarında uygun stratejilerin etkili kullanımı olmadığı takdirde, başarısızlık kaçınılmazdır¹⁷.

Strateji ya da strateji belirleme sürecinin faydaları arasında; işletmenin önce çevreyi değerlendirip geleceği tahmin etme imkanı verme, işletmenin kendi kendini değerlendirme imkanı verme, işletme içinde bütün olarak amaca yönelme ve tutarlılık

¹³<http://www.kirklareli.edu.tr/download/by-files/38414490.html> (25 Mayıs 2013).

¹⁴H. Igor Ansoff, **Corporate Strategy**, Penguin Books, London, 1975, s.105.

¹⁵A. D. Chandler, **Strategy and Structure**, The Mit Press, Massachusetts, 1962, s.13.

¹⁶Kenneth R. Andrews, **The Concept of Corporate Strategy**, Dow Jones-Irwin Inc., Illinois, 1971, s.28

¹⁷Ömer Dinçer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 2. Baskı, Timaş Yayınevi, İstanbul, 1992, s.11.

sağlama, planlar için bir çerçeve oluşturmaya sebep olma, işletme karar ve projelerinin kalitesini yükseltme verilebilir.

1.2.3. Kararın Tanımı

İşletme yöneticileri açısından vakitlerinin çoğunu ayırmak zorunda kaldıkları karar kavramı, organizasyonların varlığını ya da gelişimini sürdürebilmeleri noktasında kritik bir öneme sahiptir. Karar kavramı; işletmeler açısından stratejik sonuçlar doğuran fikir ya da kurgulardır.

Kararın en önemli unsuru alternatiflerin bulunmasıdır. Ortada bir karar kavramından bahsedebilmek için iki ya da daha fazla alternatif arasından birinin seçilmesi gerekir. Karar; oluşturulan alternatifler arasından birinin seçilmesi anlamına gelir.

2. İŞLETMELERDE STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİ

Strateji, oyunun yeni kurallarını araştırmak ve kazanmak için bir yol bulmak, farklı olanı keşfetmek, değişime liderlik etmek, sağlıklı öngörüler doğrultusunda geleceği yönlendirebilmektir. Stratejisi olan kurumlar değişim doğrultusunda belirlenen yeni hedeflere yönelirler. Stratejik yönetim ile kurum kaynakları en etkin ve verimli şekilde değerlendirilir. Sürekli değişen ve gelişen, küreselleşen dünyada stratejik yönetimin önemi artmaktadır. Stratejik yönetim bütün kurumlar için zorunluluk haline gelmektedir. Stratejik yönetim anlayışı bir düşünce biçimi haline geldiğinde kuruluşlar rakiplerinin her zaman önünde olacaktır.

Belirli bir stratejiye sahip işletmeler değişime ayak uydurabilmekte ve sürekliliklerini koruyabilmektedirler. Stratejik yönetim anlayışını gelenek haline getiren kurumlar değişimin doğası gereği sürekli karar almak durumundadırlar. Mevcut stratejilerini kurumuna uygun bir şekilde yerleştirebilen işletme birtakım bilgilerden ve verilerden yararlanarak geleceği önceden görüp yerinde kararlar alacaktır.

2.1. İşletmelerde Karar Alma

2.1.1. Karar Alma Kavramı

Sözlük tanımı itibariyle karar “bir iş veya sorun hakkında düşünülerek verilen kesin yargı¹⁸”yı ifade etmektedir. İşletme yönetiminin bir kavramı olarak karar bir “seçim”i ifade eder. Yöneticinin veya herhangi bir kişinin herhangi bir konuda yaptığı seçim “karar”dır. O halde “seçme, tercih etme, tavır koyma, benimseme” ile “karar alma” çok yakından ilgilidir. Yöneticinin konu üzerinde düşünüp taşınması sonucu çare veya çözüm diye benimsediği yol yöneticinin kararını ifade eder. Dikkat edileceği üzere, iyi veya kötü, doğru veya yanlış, karar verme daima seçim yapma ile eş değerdir.

¹⁸<http://www.tdksozluk.com/sozara.php?qu=karar&ne=a> (27 Mayıs 2013).

Globalleşme ve bilgi çağına girmekle karar alma olayının işletme yönetimindeki rolü ve önemi daha da artmıştır. Günümüzde artık “yönetici karar verecek ve diğer personel bu kararları uygulayacak” anlayışı yerine, kararları, işi fiilen yapanların vermesi yönünde bir eğilim kuvvetlenmektedir. Karar verici kim olursa olsun veya hangi kademede bulunursa bulunsun, karar alma işi bir seçim yapma işidir. Kararın tek kişi tarafından veya grup halinde veriliyor olması, bu niteliğini değiştirmez.

Karar Alma = Seçim Yapma

Seçim yapılamıyorsa kaynakların nasıl kullanılacağı bilinmiyor demektir. Ancak en önemli ve tekrar geri kazanılamayacak bir maliyet unsuru olarak “zaman” işlemektedir. Dolayısıyla hem amaca ulaşılması gecikmekte hem de “doğru mu yapılıyor yanlış mı yapılıyor” değerlendirme imkanı ortaya çıkmamaktadır. Böylece kıt kaynaklar bir anlamda israf edilmiş olmaktadır. Bu nedenle “en kötü karar bile kararsızlıktan iyidir” deyişi yönetim uygulamalarına yerleşmiş bulunmaktadır¹⁹.

2.1.2. Karar Tipleri

Organizasyonlarda yönetim uygulamalarında verilen kararları, değişik kriterlere göre gruplamak ve tiplere ayırmak mümkündür. Böyle bir sınıflandırmanın en önemli yararı, hem değişik karar türlerinin sorunlarını daha açık görebilmek, hem de farklı karar türlerinde farklı teknik ve yaklaşımların kullanılabileceğini görmektir.

2.1.2.1. Programlanabilen ve Programlanamayan Kararlar

Karar verme süreci bazen çok basit, zaman almayan çözümlerden ibarettir. Bu durumlara programlanabilen (rutin) kararlar denir. Bu kararlar; tekrarlanan, karar süreci içinde prosedürleri belirlenebilen, kişiden ziyade sistemi vurgulayan özellikte kararlardır. Bazı kararlar ise birçok seçeneğin değerlendirilmesini ve belirsizliği içerir. Bunlar programlanamayan (rutin dışı) kararlar olarak adlandırılır. Bu kararlar uzun bir zaman sürecini ve yüksek düzeyde kaynak ayrılmasını gerektirebilir. Aynı zamanda, daha çok kişiye bağlı olan, prosedürlere bağlanması zor olan, yaratıcılığın ağır bastığı

¹⁹Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, Genişletilmiş 9. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2003, s.77-78.

ve çoğu kez bilinmeyenlerle dolu bir ortamda yapılan stratejik nitelikteki seçim işlemi ile ilgilidir.

2.1.2.2. Stratejik ve Operasyonel Kararlar

Stratejik kararlar, işletmenin faaliyet alanı ve pazarlarının geliştirilmesi, yeni yatırımlara girişilmesi, ürün ve pazar çeşitlendirilmesine ilişkindir. Bu kararlarla kurulan ve çalışmakta olan firmanın dış çevresini ilgilendiren araştırmalar yanında, işletmenin kendi imkanlarının topyekun değerlendirilmesi yapılmaktadır. İşletme amaçlarının açık ve seçik bir biçimde belirlenme, buna bağlı olarak alt hedeflerin oluşturulması bu kararlar ile gerçekleştirilir. Hangi ürünlerin üretileceği, hangi pazarlarda satılacağı, hangi pazar ve ürünlerden vazgeçileceğine ilişkin hususlar stratejik kararlar yardımıyla belirlenir.

Hiyerarşinin alt seviyesini ilgilendiren eyleme dönük olan kararlar operasyonel kararlardır. Bu sayede dönüşüm süreci rasyonel biçimde gerçekleştirilmeye çalışılır. Yani işletme kaynaklarının en etkili ve verimli şekilde değişim sürecinin gerçekleştirilmesi ve arzulanan çıktıların elde edilmesi amaçlanmaktadır. Her bölüm ve kısım verimlilik kıstaslarına göre kendisine tahsis edilen kaynakları optimum şekilde kullanacak kararlar alır²⁰.

2.1.2.3. Kişi ve Grup Kararları

Karar sürecinde tek kişinin rol almasıyla oluşan sonuçlara ilişkin kararlar kişi kararlardır. Birden çok kişinin karar sürecinde etkin rol alması durumunda oluşacak durumlara dair kararlar ise grup kararlarını oluşturmaktadır.

2.1.2.4. Alt ve Üst Kademe Kararları

İşletmelerde üst yönetim tarafından verilen kararlar genellikle uzun vadeli stratejik kararlar olup çoğu zaman belirsizlik koşulları altında alınırlar. Bu tip kararlar, organizasyonların örgütlenmesi, uzun dönemli amaçlarının belirlenmesi, üretim

²⁰<http://www.saglikkitabi.org/karar-turleri> (30 Mayıs 2013).

teknolojilerinin ve yatırım alanlarının seçimi, finansman politikalarının belirlenmesi v.b. ile ilgilidir.

Alt kademe kararları; bir üst yönetimce alınan kararların, daha alt kademelerde yer alan çalışanlar tarafından uygulanmasını sağlamak üzere, en alt düzeydeki gözetmen niteliğindeki uygulayıcılar tarafından belirlilik koşulları altında alınan kararlardır. İmalat sürecinde uygulanan günlük iş emirlerinin hazırlanması faaliyeti bu tip kararlara örnektir.

Bir diğer kademe kararları olan orta kademe kararları ise; orta vadeli taktik kararlardır. Taktik kararlar orta kademe yönetimce alınan ve bir alt yönetime yönergelerle iletilip açıklanan ve belli bir risk altında alınan kararlardır. Yıllık üretim planları bu tip kararlara girmektedir.

2.1.2.5. Belirlilik ve Belirsizlik Şartları Altında Verilen Kararlar

Belirlilik ortamında karar vermede, seçeneklerin hangi koşullar altında gerçekleşeceği kesin olarak bilinmektedir. Yani ortaya çıkacağı beklenen olayın olasılığı birdir. Örneğin elimizde birkaç yatırım seçeneği olsun. Söz konusu yatırımların maliyetleri, sağlayacak gelirleri kesin olarak bilinmektedir. Amaç gelirin maksimum olması ise, en fazla gelir sağlayan yatırım seçilir. Bu tip karar problemi deterministik yani belirli bir yapıya sahiptir. Seçilecek otomobil alımına dair 5 yıllığına benzin fiyatları için bir petrol istasyonu ile anlaşma yapıldığını farz ettiğimizde, verilecek karar belirlilik ortamında verilen karardır.

Belirsizlik ortamında karar vermede ise; olası seçeneklerin nasıl gerçekleşeceği hakkında kesin bir yargı bulunmamaktadır. İşletmenin önünde bulunan yatırım fırsatlarından oluşabilecek getirilerin tam olarak saptanamadığı kararlardır²¹.

2.1.3. Karar Alma Süreci

Hayatımızın birçok döneminde yapmakta olduğumuz veya yapmayı düşündüğümüz eylemler için alternatifler arasından bir seçim yapmak durumunda

²¹Martin K. Starr, David G. Dannenbring, **Management Science**, McGraw-Hill Inc., Japan, 1981, s.33.

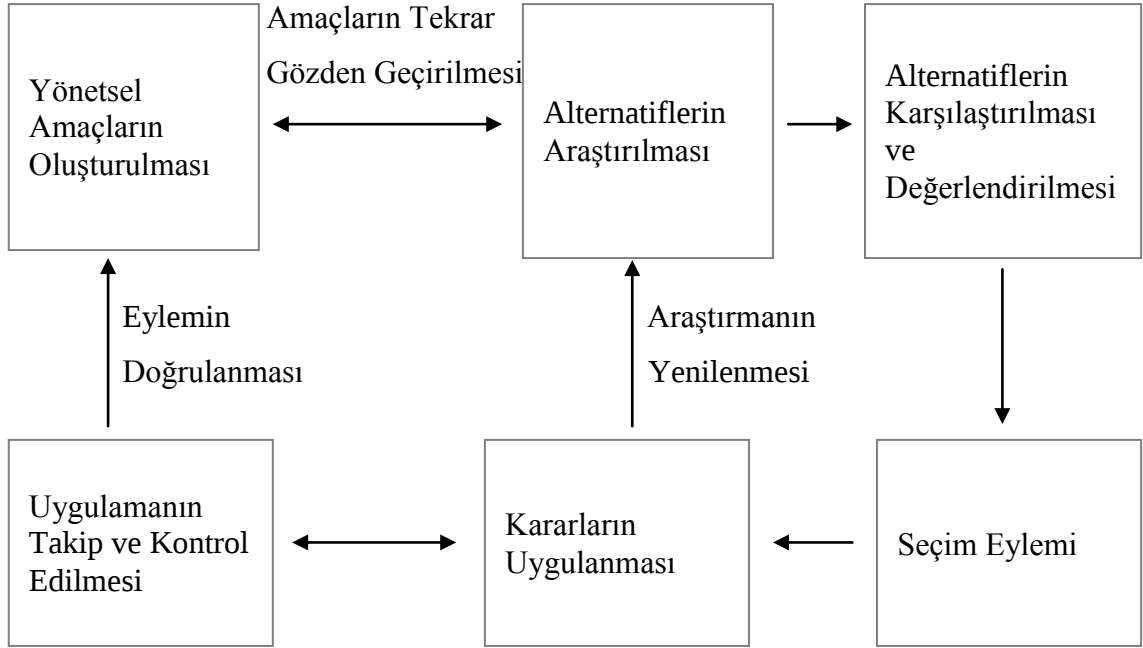
kalırız. Seçim yapma süreci en az iki alternatifin oluşması ile başlar, süreç işler ve alternatiflerden bir tanesi seçilir. İşte bu seçim işlemi, karar alma eyleminin en basit tanımlarından biridir. Karar alma eylemi hayatımız ile o kadar iç içe bir eylemdir ki bazen karar verdiğimiz farkında bile olmadan bir karar vermiş oluruz. Ancak vermemiz gereken kararlar her zaman belirlilik içeren, rutin ve basit yapılarda olmazlar. Bazı durumlarda kararlar belirsizlik altında, yüksek oranda risk içeren ve karmaşık bir yapıda olabilirler. Bu durumda, karar verici çeşitli yöntemler kullanarak alternatifler arasından bir tanesini tercih eder. Kararın karmaşıklığı ve önem seviyesi arttıkça karar verici üzerindeki baskı ve karar vericinin önemi de artar. Kararların önem seviyeleri ise hayatımızda yaratmaları muhtemel değişikliklerle orantılıdır. Eğer ki alınan kararın telafisi de mümkün değil ise bu durum kararın önemini bir kat daha arttırır²².

Karar verme eylemi anlık bir hadise gibi görünse de aslında bir sürecin sonucunu ifade etmektedir. Genel anlamda süreç, belirli bir sona ulaştıran bir dizi eylem ve çalışmaların tamamı olarak tanımlanabilir. Karar verme işlevinde de böyle bir süreç bulunmaktadır. Karşılaşılan çeşitli sorunları çözmek için, karar vermek amacı ile yapılan çeşitli eylem ve işlemler karar verme sürecini oluşturur. Evrensel bir karar verme süreci yoktur. Karar türüne, yönetim tarzına, karar vericinin şahsi fikirlerine, işin yapısına ve çevre koşullarına göre değişik süreç tanımları görülebilmektedir²³.

Harrison ve Pelletier karar verme sürecini aşağıda Şekil 2’de görüldüğü gibi açıklamışlardır.

²²V. Rüya Ehtiyar, Ömer Akgün Tekin, **Yönetimde Karar Verme: Batı Antalya Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Çalışan Farklı Departman Yöneticilerinin Karar Verme Stilleri Üzerine Bir Araştırma**, Yaşar Üniversitesi, Vol:5, No:20,2010, s. 3395.

²³Ali Akaytay, **Karar Verme Sürecinde Maliyet Verilerinin Rolü: ABC Makine ve Ticaret Sanayii A.Ş. Uygulaması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2004, s.6.



Şekil 2: Yönetmel Karar Alma Süreci

Kaynak: E. Frank Harrison, Monique A. Pelletier, The Essence of Management Decision, Management Decision, Vol:38, No:7, 2000, s.463.

Şekil 2’de de görüldüğü üzere yönetmel karar verme süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:

1. Yönetmel amaçların oluşturulması,
2. Amaçların tekrar gözden geçirilerek amaca ulaşabilmek için alternatiflerin araştırılması,
3. Alternatiflerin karşılaştırılması ve değerlendirilmesi,
4. Alternatiflerden birinin seçim eylemi,
5. Kararların uygulanması,
6. Uygulamanın takip edilmesi ve kontrol edilmesi

Karar verme süreci ile ilgili olarak birçok araştırmacı özde benzerlik detayda farklılık gösteren çok sayıda süreç tanımlamışlar ve yine birbirlerine özde benzerlik gösteren birçok yorumda bulunmuşlardır. Karar verme süreci ile ilgili olarak Mintzberg ve Westley'in yorumları ise şu şekildedir:

Karar verme süreci açık bir şekilde şöyle tanımlanabilir²⁴:

1. Tanımlama
2. Teşhisi koyma
3. Dizayn etme
4. Karar verme

Bir başka yazar ise karar verme sürecini problemin karmaşıklığı ile ilişkilendirmiş ve şöyle demiştir: Karar verme süreci problemin karmaşıklığına bağlı olarak değişmektedir²⁵. Aynı zamanda karar verme, devamlılık arz eden bir süreçtir, verilen bir kararın ardından ardıl kararların verilmesi gerekebilir²⁶. Ayrıca, örgüt yapısındaki oluşumlara göre de karar verme süreci değişebilmektedir. Karar verme sürecini, stratejik kararları vermeyi ve stratejik durumu tespit etme kararını örgütün organizasyonel yapısı da etkilemektedir²⁷.

Karar alma dinamik bir yapıya sahiptir. Bu yüzden bir durum karşısında değişik kararlar alınabilmektedir. Ancak ne kadar birbirinden farklı kararlar ortaya çıksa da karar alma süreci aynı olmaktadır. Karar alma bir süreci ifade ettiğinden dolayısıyla bu süreç içerisinde birtakım aşamalar bulunmaktadır. Genel olarak bu aşamalar;

- 1) Amaç Belirleme veya Sorun Tanımlama
- 2) Amaç ve Sorunları İrdeleme, Öncelikleri Belirleme

²⁴Henry Mintzberg ve Frances Westley, **Decision Making: It's Not What You Think**, MIT Sloan Management Review, Vol:42, No:3, 2001, s.89.

²⁵Liam Fahey, **On Strategic Management Decision Processes**, Strategic Management Journal, Vol:2, No:1, 1981, s.6.

²⁶Kenneth C. Rowe, **Analysing Management Decision – Making Further Thoughts After The Bradford Studies**, Journal of Management Studies, Vol:26, No:1, 1989, s.34.

²⁷Fahey, s.57.

3) Çözüm Alternatiflerinin ve Seçeneklerinin Belirlenmesi

4) Geliştirilen Alternatif ve Seçeneklerin İrdelenmesi

5) Seçim Kriterini Belirleme ve Seçim Yapma

6) Kararın Uygulanması ve Sonucun Değerlendirilmesidir.

2.1.3.1. Amaç Belirleme veya Sorun Tanımlama

Karar verme sürecinin başlangıcını amaç belirleme ya da sorun tanımlama aşaması oluşturur. Çünkü diğer evrelerin oluşumu amaçların ya da sorunların belirlenmesine bağlıdır.

2.1.3.1.1. Amaç Belirleme

Amaç, gelecekte ulaşılmak veya gerçekleştirilmek istenen durumu ifade eder²⁸. Amaç belirleme, karar süreci için tayin edici bir öneme sahiptir. Çünkü karar sürecinin diğer safhaları belirlenen amaç doğrultusunda ele alınacaktır. Bir organizasyonda en alt kademeden en üst kademeye kadar yöneticiler amaç belirleme safhası ile ilgilenirler. Üst kademe yöneticileri daha çok stratejik nitelikte, uzun vadeli amaçlarla ilgilenirken, orta kademeler uygulamaya dönük orta ve kısa vadeli, alt kademe yöneticiler ise kısa vadeli amaçlarla ilgilidirler.

Amaç belirleme, sonunda “amaç açıklaması” ile sonuçlanacaktır. Yani yönetici belirlediği amacı başkalarına (astlarına) aktarabilecek şekilde ifade edecektir. Amaç açıklamalarının etkin olabilmesi için belirli kriterlere göre yapılması gerekir. İyi, yol gösterici ve etkin bir amaç ve amaç açıklaması için uyulması gereken başlıca ilkeler şunlardır²⁹:

- Amaç aksiyona işaret etmeli,
- Amaç ve amaç açıklaması elde edilmek istenen sonuca işaret etmeli,
- Amaçlar ölçülebilir olmalı,

²⁸Koçel, s.84.

²⁹Koçel, s.85.

- Amaç açıklamaları daima bir zaman ölçüsüne sahip olmalı ve açıklanan amaçların ne kadar süre içinde gerçekleştirilmesinin beklendiği ifade edilmelidir.
- Amaçlar motive edici olmalıdır.
- Amaçlarda öncelikler belirlenmiş olmalıdır.

2.1.3.1.2. Sorun Tanımlama

İyi bir karar süreci oluşturulabilmesi için sorunun net bir biçimde belirlenmesi ve anlaşılması gerekir. Sorunun anlaşılması, kararı yönlendirecek amacın öğelerinin belirlenmesini sağlar. Karar aslında bir sorunun çözümü amacını güder. Bu nedenle sorunun ne olduğunu, önemini, kapsamını etki ve sonuçlarını açıkça bilmek gerekir. Sorun açık seçik ortaya konamazsa, alınacak karar problemin çözümünden çok, içinde bulunulan koşulları daha da ağırlaştıracaktır³⁰.

Sorun tanımlama, tıpkı amaç belirleme gibi, karar verme sürecinde önemli bir yere sahiptir. Çünkü karar sürecinin diğer safhaları tarif edilen problem doğrultusunda ele alınacaktır. Örneğin; düşen satışlar karşısında, problem satışçıların motivasyonu olarak tarif edilirse başka, malın kalite sorunu olarak tarif edilirse başka yönlere gidilecektir.

Amaç belirleme veya sorun tanımında en önemli hususlardan biri “değişkenler”in neler olduğunu net olarak belirleyebilmektir. Örneğin “satışlar”la ilgili bir amaç tarifinde:

- Belli bir malın,
- Belli kalitede bir malın,
- Belirli bir bölgedeki,
- Fizik miktar olarak,

³⁰Inal Cem Aşkun ve Bülent Tokat, **İşletmelerde Yönetim ve Örgüt**, Eğitsel Yayın, İstanbul, 2003, s.88.

- Parasal tutar olarak,
- Çeşitli indirim ve iskontolar dahil veya hariç olarak,
- Belirli bir zaman dilimi içinde satışı anlaşılmalı ve tarif böyle yapılmalıdır.

Ulaşılmak istenen amacın belirlenmesi veya karşılaşılan sorunun tanımlanması ile karar verme sürecinin birinci safhası tamamlanmış olur. Yerleşmiş deyişle “iyi tanımlanmış sorun yarı çözülmüş sorun” haline gelir³¹.

2.1.3.2. Amaç ve Sorunları İrdeleme, Öncelikleri Belirleme

Amacın belirlenmiş olması veya sorunun tanımlanmış olması “karar”ı ifade eden “seçim” için yeterli değildir. Bu amaç veya sorunun nedenlerinin, özelliklerinin, aciliyetinin çözülmemesi halinde karşılaşılabilecek durumların, niteliklerinin vs. incelenmesi ve analiz edilmesi gerekir. Böyle bir irdeleme ile amaç belirleme ve sorun tanımlamada daha sıhhatli olunması sağlanacaktır.

Amaçlarla ilgili olarak ilk sorulması gereken soru, yukarıda bahsettiğimiz amaç belirleme ilkelerine uyulup uyulmadığıdır. Kısacası; amaçlar, gerekli aksiyona işaret ediyor mu, elde edilmek istenen durum veya konum net olarak ifade edilmiş mi, ölçülebilir mi ve zaman ölçüsü konmuş mu gibi irdelemeler yapılmalıdır. Ayrıca³²;

- Amaçlar ana amaçlar ve alt (tali) amaçlara ayrılmış mı?
- Eğer amaç gerçekleştirilemeyecek olursa hangi amaçların gündeme geleceği (alternatif amaçlar) belirlenmiş mi?
- Belirlenen amaçlar ile bunları gerçekleştirecek kaynaklar arasında bir denge ve uyum var mı?
- Amaçlar arasında öncelik sırası belirlenmiş mi?

Böyle bir irdeleme ile daha sıhhatli bir amaç belirleme ortamı sağlanmış olacaktır.

³¹Koçel, s.88.

³²Koçel, s.92.

2.1.3.3. Çözüm Alternatiflerinin ve Seçeneklerinin Belirlenmesi

Karar verme sürecinin bu aşaması olaylara farklı açıdan bakabilmenin ortaya çıktığı aşamadır. Daha önce düşünülmemiş, yeni çözüm alternatifleri bu safhada gerçekleştirilir.

Bu aşamada yapılan işin esası şudur: Belirlenmiş olan amaca ulaştıracak veya tanımlanmış olan sorunu ortadan kaldıracak başlıca alternatiflerin bir listesi yapılacaktır. Bir alternatif veya seçenek, amacı gerçekleştirmek için veya sorunu ortadan kaldırmak için insan gücü ve fiziksel kaynakların nasıl kullanılacağını gösteren bir yoldur. Eğer gidilebilecek sadece tek yol varsa, yani seçim imkanı yoksa, zaten karar vermek söz konusu değildir. Çünkü karar bir seçimi ifade etmektedir. Geliştirilen alternatifler, aralarından seçim yapılabilecek yolları göstermektedir³³.

Mümkün olan en iyi alternatifin seçiminde dört ölçek mevcuttur. Bunlar; risk derecesi, ekonomik olması, zamanlama ve kullanılacak kaynakların sınırlandırılmasıdır³⁴.

Risk derecesi: Karar alma mekanizmasında olanlar beklenen kazançlara göre beklenen kayıpları da hesaplamak zorundadırlar. Bundan dolayı seçilecek alternatifin risk değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Ekonomik olması: Seçilen alternatifin mümkün olan en az çaba ve emek ile yerine getirilmesi gerekir, yani serçeleri kovalamak için filleri kullanmamak gerekir.

Zamanlama: Karar verilecek konunun aciliyetine ve önemine binaen zaman süresi kısa, eğer karar verilecek konunun zaman kısıtı yok ise yavaş bir başlangıç tercih edilebilir.

Kaynakların sınırlandırılması: Organizasyonda mevcut olan en önemli kaynak insandır, verilmesi gereken kararın en az insanla yerine getirilmesine dikkat edilmelidir.

³³Koçel, s.96.

³⁴Peter Drucker, **Yönetim Uygulaması**, Çeviren: E. Sabri Yarmalı, İstanbul, 1996, s.389-390.

2.1.3.4. Geliştirilen Alternatif ve Seçeneklerin İrdelenmesi

Bu safhada birbirinin yerine geçebilecek çözümlerin kıyaslaması yapılır. Dolayısıyla her alternatifin karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi gereklidir. Bu aşamada geliştirilen alternatiflerin değeri ve seçeneklerin yeterliliği incelenerek hangi çözümün en iyi sonucu vereceği araştırılacaktır³⁵.

Bu safhanın amacı, alternatifler arasında uygulama ve başarı şansı yüksek olanları ön plana getirmektir. Başka bir deyişle, bu safhada, karar vericinin sahip olduğu kaynakların bir nevi değerlemesi yapılır ve kaynaklara (para, insan gücü vs.) uygun olan alternatifler belirlenmeye çalışılır.

2.1.3.5. Seçim Kriterini Belirleyerek Seçim Yapma ve Kararı Uygulama

Bu evrede amaç; alternatifler arasından en uygun seçimi yapmaktır. Seçilen alternatif kararı temsil eder ve böylece işletmenin kaynaklarının nasıl kullanılacağı, hangi işlerin yapılacağı belirlenmiş olur. Sıra bu kararı uygulamaya gelir.

Geliştirilmiş ve irdelenerek bir sıraya konulmuş bulunan alternatifler arasından seçim yapabilmek için bir seçim kriterine ihtiyaç vardır. Seçim kriteri, alternatif veya seçeneklerin özelliklerinden hangilerinin, bunları karar olarak seçerken kullanılacağını ifade etmektedir. Örneğin “maliyet” bir seçim kriteri olabilir. Bu durumda en düşük maliyeti olan alternatif seçilecektir. “Gerektirdiği ek kaynak” seçim kriteri olarak alınırsa, en az kaynak gerektiren alternatif seçilecektir.

Uygulamaya bakıldığında seçim kriteri olarak değişik kriterlerin kullanıldığı göze çarpmaktadır. Objektif ve rakamsal olarak hesaplamaların yapılabildiği durumlarda seçim kriterini uygulamak nispeten kolay olmaktadır. Bazen üst kademe yöneticilerinin bekleyişleri önemli bir kriter haline gelebilmektedir. İnsan ilişkileri, zaman faktörü, tecrübe, geçmişte yaşanmış bazı önemli olaylar alternatifler arasında seçim yapmakta kullanılan kriterler olabilir.

³⁵Pamela S. Lewis, Stephan H. Goodman ve Patiricia M. Fondt, **Management: Challenges in 21stCentury**, West Publishing Company, Minneapolis, 1995, s.185.

Yönetici belirlenmiş olan seçim kriterine göre alternatiflerden birisini seçecektir. Seçilen alternatif yöneticinin kararını temsil edecektir. Görüldüğü üzere “karar”, bir dizi çalışmanın sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Sadece karara bakarak kararı anlamak zordur. Bu kararın alındığı süreci incelemek gerekir.

Burada önemli olan yöneticinin sonunda bir seçim, tercih yapması, yani alternatiflerden birisini seçmesidir. Tercih yapamamak yani karar verememek yöneticilik işinin esasına ters düşmektedir. Şüphesiz bazı konularda kararsız kalmaya karar vermek de bir tercihtir. Yöneticiler bazen çeşitli nedenlerle seçim yapmaktan kaçınabilirler. Ancak bu durumları “istisna” saymak daha doğru olacaktır³⁶.

2.1.3.6. Karar Sonucunun İzlenmesi

Karar işlemi uygulamaya konulduktan sonra karar sürecinin son aşaması olan alınan kararın izlenme aşaması gelmektedir. Bu aşamada; somut sonuçlarla beklenen sonuçların karşılaştırılması yapılarak alınan kararın etkinliği ölçülür. Ortaya çıkmış olan sonuç ile düşünülen sonuç arasında kayda değer farklar oluştuğu zaman daha önce alınmış olan hatalı kararı değiştirmek ya da düzeltmek gerekmektedir.

2.1.4. Karar Alma Modelleri

Model, en basit ifadeyle günlük yaşamda karşılaşılan gerçek durumların bir benzetmesidir³⁷. Karar modeli, genel ifadesi ile geleceğe dönük olarak seçim yapmayı gerektiren durumların değişken ve parametrelerle açıklanması; değişken ve parametrelerin aralarındaki ilişkilere göre amaca en uygun seçimin yapılmasını sağlayan bir semboller topluluğudur. Bu semboller topluluğu gerçek yaşamı temsil ettiği sürece modelin geçerliliği ve güvenilirliği artacaktır.

Günümüze kadar karar vermede genellikle iki model kullanılmaktadır. Bu modeller klasik ve yönetsel karar modelleridir. Karar verme modellerinin seçiminde;

➤ Yöneticilerin bireysel tercihleri

³⁶Koçel, s.100.

³⁷Talha Harcar, **Karar Verme**, Kara Harp Okulu Komutanlığı Yayını, Ankara, 1992, s.81.

- Karar alma sorunlarının programlanabilir veya programlanamaz nitelikte olup olmaması
- Sorunun belirsizlik derecelerinin durumu gibi hususlar etkili olmaktadır.

Bilindiği gibi, karar vermede programlanabilen kararlar, yöneticinin karşısına sıkça çıkan, karara ilişkin norm ve kuralları gerçekleştirebilecek ve her defasında yeni çözümler için kullanılabilecek niteliklere sahiptir. Bu kararlarda kurallar belirlendiği takdirde, sorunun çözümü bilgisayar yardımı ile yapılabilmektedir. Programlanabilen kararlarda, karara ilişkin kurallar ortaya konulduktan sonra karar verilme işlemi aslra devredilebilir, böylece yöneticiler, daha zor ve programlanamayan kararlar için zaman bulabilirler. Programlanamayan kararlar ise kendine has özellikler taşır, tekrarlanma olasılığı azdır, güç belirlenebilir, kurallara bağlanmaları zordur. İşletme veya organizasyon için önemli etkileri vardır. Bu kararlar yüksek örgütsel düzeyleri ilgilendirdiği için dış çevresel değişkenlerin sayıları fazla ve belirsizlik dereceleri yüksek, karmaşık kararlardır. Bu açıklamalardan sonra karar modellerini daha iyi ortaya koyabiliriz³⁸.

2.1.4.1. Klasik Karar Modeli

Bu karar modeli, ekonomik varsayımlar üzerine kurulmuştur. Yöneticilerden kuruluşun ekonomik çıkarlarını gözeterek en iyi kararlar vermeleri beklendiğinden dolayı varsayımlar oluşmaktadır. Söz konusu varsayımlar³⁹;

- Yöneticiler, herkes tarafından bilinen ve üzerinde anlaşılan hedeflere ulaşmak için çalışmaktadırlar.
- Tüm yöneticiler, durumu netleştirmek için uğraşırlar. Tüm bilgiye ulaşmak ve tüm alternatifleri, getirilerini hesaplamak isterler.
- Alternatiflerin değerlendirilmesinde kriterleri bellidir. Yönetici,ekonomik olarak getirisi en yüksek olan alternatifi seçer.

³⁸Eren, s.131-132.

³⁹Richard D. Laft, **Management**, 6th Edition, Thomson South Western, Landmark Ltd., 2003, s.273.

➤ Yöneticiler, rasyoneldir ve mantıklıdır.

Klasik model aynı zamanda normatif bir model olarak tanımlanır. Çünkü, karar alma öncülleri ve norm ile kuralları açıkça ortaya konmuştur. Yönetici bunların dışına çıkamaz. Bu nedenle, bir karar verici veya yöneticinin nasıl bir karar vermesi gerektiği tanımlanmış ve kuruluş için en ideal sonuca nasıl erişilebileceğinin tanımı yapılmıştır. İzlenmesi gereken yol, uyulması gereken kurallar belirlidir. Yani, karar verme talimatı hazırdır⁴⁰.

Klasik modelin ortaya koyduğu “ideal”e uygun durumları bulmak çoğu kez mümkün değildir. Ancak, bu model, birimlerinde kapalı sistemi temsil eden üretim planlama ve stok kontrol sorunlarının çözümünde programlanabilir kararlar olarak yürürlüğe konabilir ve iyi sonuçlar elde edilebilir⁴¹.

2.1.4.2. Yönetimsel Karar Modeli

Bu model, yöneticilerin zor koşul ve durumlarda nasıl karar verdiklerini açıklamak için geliştirilmiştir. Programlanamayan kararlarda, yöneticiler belirsizlik ve muğlaklık koşullarında çalışmakta ve sorunları çözmektedirler. Bu model betimsel yani tasviridir. Yöneticinin karmaşık durumlarda nasıl karar vermeleri gerektiği üzerinde durur. Klasik modelde olduğu gibi nasıl karar verilmesi gerektiği üzerinde durulmamaktadır. Birçok karar, kantitatif veriler ve açık seçik olarak belirlenen olasılık rakamlarına dayanmamaktadır. Bu nedenle, klasik modelde olduğu gibi yöneticiler ekonomik olarak rasyonel karar verme imkanlarına sahip değildirler. Buna sınırlandırılmış rasyonellik adı verilmektedir. Yani karar vericiler, bir karar sürecinde ihtiyaç duydukları tüm bilgileri elde etme imkansızlıkları ve sınırlılıkları vardır. Bu da, her kararda kesin bir yol ve yöntemin rasyonelliğe götürmesinin imkansız olduğunu işaret etmektedir. Bu gibi hallerde minimum karar kriterlerini gerçekleştiren ilk alternatif veya seçenek karar vericileri tatmin edebilmektedir. Bir çözüm yolu ve tatmin olma, rasyonellik aramadan daha tutarlı bir davranışı oluşturmaktadır. Şu halde, yöneticiler sorunu çözecek ilk seçeneği kabul etmektedirler. Yönetimsel modelin bir aracı da sezgidir. Yapılan incelemeler ve araştırmalar, karar vericilerin çoğu kez yıllardır elde

⁴⁰Eren, s.132.

⁴¹Eren, s.132.

ettikleri bilgiler ve uygulama tecrübeleri ışığında bireysel sezgiler ve basiret kazandıklarını ve kararlara ilişkin davranışlarını da bu temele dayandırdıklarını göstermektedir⁴².

2.1.5. Karar Alma ve Kültür İlişkileri

Karar alma, netice itibariyle, bir kişinin tek başına veya başkaları ile birlikte sorunları algılama ve tanımlama, bilgi ve veri toplama, çözüm alternatifleri geliştirme, bu alternatifleri karşılaştırma ve aralarından birisini seçmesi işidir. Karar sürecinin safhalarına yakından bakıldığında her safhada karar vericinin “kültürel değişkenlerin” etkisi altında olduğu görülebilir. Dolayısıyla bir organizasyondaki karar verme işi, genel-makro kültür olduğu kadar mikro veya örgüt kültürü tarafından etkilenecektir.

Karar alma ile kültür arasındaki ilişkiler şu sorularla açıkça gösterilebilir⁴³:

- Değişken kültürlere sahip yöneticiler sorunları benzer şekilde mi algılar?
- Problemleri irdelerken aynı bilgi türleri ve miktarını mı toplamaya çalışırlar?
- Benzer çözüm modelleri mi oluştururlar?
- Alternatifler arasından seçim yaparken benzer stratejileri mi izlerler?
- Kararların uygulanmasında benzer yolları mı izlerler?

Yukarıdaki soruların cevapları hayırdır. Genel ve özel bazda kültürün özelliklerine göre kurumların alması gereken kararlarda farklılık oluşmaktadır.

Bazı kültürler sonuç almayı, sorun çözmeyi, karşılaşılan sorunları, değişimi gerçekleştirecek bir fırsat olarak görmeyi vurgularken, diğer bazı kültürler de durumu olduğu gibi kabul etmeyi, durumun özelliklerine göre kişinin kendisini değiştirmesini vurgular. Aynı şekilde değişik kültürlerin risk alma olayına bakışı farklıdır. Benzer

⁴²Eren, s.132.

⁴³Nancy Adler, **International Dimension Of Organizational Behavior**, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1994, s.6.

tarzda bazı kültürlerde kararlı olmak arzu edilen bir özellik sayılırken başka kültürlerde kararı vermek için harcanan zamanın uzunluğu değer verilen faktördür⁴⁴.

Mikro kültürün, makro kültürün yanında karar alma davranışı üzerinde birtakım etkileri bulunmaktadır. Mikro ya da örgüt kültürünü genel olarak bir organizasyonda çalışanların benimsedikleri, paylaştıkları ve davranışlarında bir kılavuz olarak kullandıkları değer yargıları, inançlar, normlar, semboller, kullanılan dil ve konuşma tarzı, merasim, iyi veya kötü olarak kabul edilen hususlar oluşturur⁴⁵. Her organizasyonun sahip olduğu bu özellikler toplamına göre oluşacak kültürü, o organizasyondaki karar vericilerin davranışlarını da etkileyecektir. Örneğin; bir defa karar vericinin yönetim anlayışı ve yönetim tarzı, karar sürecini ele alış tarzını etkileyecektir. Otokratik anlayışa sahip bir yönetici karar vermeyi kendi kişisel hakkı sayacak, demokratik-katılımcı tarza sahip bir yönetici personelini değişik derecelerde karar sürecine katacaktır.

Karar süreci; özellikle grup olarak kullanıldığında, bünyesinde “çatışma” potansiyeli de taşır. Bu anlamda örneğin sürece katılanlar arasında amaç farklılığı, alternatif farklılığı, değerlendirme farklılığı gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek çatışmaların çözümlenme tarzı karar verme sürecini etkileyecektir. Bazı işletmelerde bu tür farklılıklar konsensüs (fikirbirliği) sağlanarak, katılımcılar tarafından tam olarak benimsenen kararlar ürettiği halde, bazılarında da üst kademenin tercihi diğerlerinin tercihinden üstün olduğu için katılımcılar nezdinde kızgınlık ve kayıtsızlık yaratabilecektir. Yine bazı işletmelerde “groupthink” olarak adlandırılan ve grup üyelerinin belirli karar veya normları kabule zorlandığı, açık tartışma veya fikir belirtme yerine bir çeşit grup baskısının ve tek yönlü düşünmenin olduğu ortamlarda karar sürecinin kullanılması farklı olacaktır⁴⁶.

⁴⁴ Adler, s.166.

⁴⁵ Robert Cofey ve Diğerleri, **Management And Organizational Behavior**, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1994, s.36.

⁴⁶ David A. Garvin, Michael A. Roberto, **What You Don't Know About Making Decisions**, Harvard Business Review, Vol:79, No.8, 2001, s.108.

Kısacası, organizasyonların açık sistem olmaları, çevrelerindeki kültürel özelliklerden etkilenmeleri sonucunu doğurur. Bu da her kültürün kendine özgü bir çalışma modeli oluşturması demektir⁴⁷.

2.1.6. Kararsızlık Nedenleri ve Sonuçları

En kötü kararın bile kararsızlıktan iyi olduğu bilinmesine rağmen işletme yöneticileri bazı durumlarda kararsız kalabilmektedir. Söz konusu kararsızlık nedenlerini şöyle sıralayabiliriz⁴⁸:

- Bilgi, data ve veri yetersizliği kararın alınmasını engelleyebilir.
- Amaçlar veya sorunlar net olarak tanımlanmadığı için alternatifler arasından seçim yapmak güç olabilir.
- Alternatifler yetersiz ve tatmin edici olmaktan uzak olabilir.
- Seçim kriteri belirsiz olabilir.
- Çözüm alternatifleri birbirine çok yakın olduğu için yönetici, aralarında tercih yapmakta güçlük çekebilir.
- Yönetici karar sürecini kullanma yetkisine sahip olmayabilir.
- Yönetici vereceği kararın uygulamada çıkaracağı güçlükler nedeniyle tercih yapmakta zorlanıyor olabilir.
- Tercih edilen alternatifin olumsuz sonuç vermesi halinde ortaya çıkacak zarar veya diğer sonuçların büyüklüğü karşısında yönetici, seçim yapmakta zorlanabilir.
- Yönetici risk almak istemeyebilir.
- Yönetici kişilik özellikleri itibarıyla kendisini belli bir yöne kanalize edemeyen, kararsız bir tip olabilir.

⁴⁷Selami Sargut, **Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim**, V Yayınları, Ankara, 1994, s.71.

⁴⁸Koçel, s.107-108.

- İşletme içi politika ve güç mücadeleleri yöneticiyi tercih yapmakta çekimser bırakabilir.
- Olayı yaşayan ve yakın olan kişi ile karar vericinin birbirinden uzak olduğu durumlarda, karar verici durumundaki yönetici olayın veya durumun özelliklerini tam bilemediği için kendi önceliklerine göre seçim yapma eğilimine girebilir.
- Seçim yapmak suretiyle hata yapmak, dolayısıyla eleştirilmek korkusu bazen yöneticileri kararsızlığa sevkedebilir.
- Yöneticinin kişisel hedefleri ile işin gerekleri birbirine uymayabilir. Bu nedenle yönetici tercih yapmakta çekimser davranabilir.

Bu gibi nedenlerle kararsız kalma durumu oluşacaktır. Organizasyonlarda en etkili kararsızlık sonucu alınamayan kararlar sebebiyle hedeflere ulaşmak gecikecek, bunun da işletmeye bir maliyeti olacaktır. Problemlerin çözümünde daha fazla kaynağa ihtiyaç duyulacaktır.

Bir başka kararsızlık sonucu ise; işletme çalışanları açısından çizilen amaç belli olmadığı için bir kayıp ortaya çıkacak ve bu durum da beraberinde birtakım maliyetlerin oluşmasına neden olacaktır.

2.2. İşletmelerde Stratejik Yönetim Süreci

Artan bir hızla ve sürekli değişen çevrenin, işletmelerle olan karşılıklı bağımlılığı, söz konusu işletmeleri de değişime zorlamaktadır. İşletmeler varlıklarını devam ettirebilmek için, hem çevre değişikliklerini önceden tahmin etmek, hem de güçlü bir rekabet ortamında üstünlük sağlamak durumundadır. İşte stratejik yönetim birtakım veriler yardımıyla bu değişikliklere uyum sağlama ve rekabet üstünlüğünü ele geçirme amacına yönelik özel bir yönetim sürecidir⁴⁹. Bu bölümde; stratejik yönetim sürecinin genel olarak yapısı ve bazı muhasebe verileri yardımıyla söz konusu sürecin karar almaya olan etkisi işlenecektir.

2.2.1. Stratejik Yönetimin Tanımı ve Amacı

Stratejik yönetim; belirli kişiler (yöneticiler) tarafından önceden tanımlanmış olan entegre kavramları kurmaya ve uygulamaya yarayan bir süreçtir⁵⁰. Bir diğer tanıma göre ise stratejik yönetim; “etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kararlar ve faaliyetler bütünüdür⁵¹.” Stratejik yönetimi stratejik kararlar merkezinde açıklayan tanıma göre; üretilecek mal ve hizmetlerin belirlenmesine, örgütsel yapının ne olacağının belirlenmesine, kuruluş yerinin ve üst düzey yöneticilerin belirlenmesine yönelik kararların alındığı yönetim şekli stratejik yönetimdir⁵².

Birinci bölümde tanımlandığı gibi strateji; işletmenin amaç ve hedeflerinin tespiti, işletme ile çevresi arasındaki ilişkilerin analiz edilerek bu amaçların gerçekleştirilmesi için, gerekli faaliyetlerin yeniden düzenlenmesi ve ihtiyaç duyulan kaynakların uzun dönemde etkili olacak şekilde dağıtılmasıdır⁵³. Buna göre stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını; planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için işletme içi her türlü

⁴⁹<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/03a/06.htm> (3 Temmuz 2013).

⁵⁰Philip Kotler, Roland Berger ve Nils Bickhoff, **The Quintessence of Strategic Management**, Springer-Verlag Publisher, London, 2008, s.14.

⁵¹Dinçer, s.22.

⁵²Ali Akdemir, Derman Küçükaltan ve Diğerleri, **Stratejik Yönetim**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2681, Eskişehir, 2012, s.5.

⁵³Dinçer, s.22.

tedbir alınarak yürürlüğe konulmasını; daha sonra yapılan çalışmaların kontrol edilerek değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetleri kapsar⁵⁴.

Stratejik yönetim sürecinde söz konusu yapılan çalışmaların değerlendirilmesiyle ilgili faaliyetler şunlardır⁵⁵:

- I. İşletmeyi ilgilendirdiği ölçüde dış çevrenin ve rekabet şartlarının kuvvetlice kavranması ve dış çevrenin dinamiğinin arkasındaki gücün araştırılması,
- II. Çeşitli mamul/pazar bileşimleri için ayrıntılı stratejilerin oluşturulması, stratejik analizleri kritik alanlar üzerinde yoğunlaştırarak alternatiflerin belirlenmesi ve kaynakların dökümünün yapılması,
- III. Seçilmiş stratejilerin, politikalara ve proje yönetimi ile fonksiyonel bölümlerdeki faaliyet programlarına dönüştürülmesi,
- IV. Örgütün stratejiye uygun olarak düzenlenmesi, işletme faaliyetlerinin stratejik iş birimlerine (SİB) dağıtılması ve temel amaçlara ulaşmada bunların koordine edilmesi,
- V. Stratejilerin etkili bir şekilde yürütülmesi için uygun planlama, güdüleme ve kontrol sistemlerinin oluşturulması.

Sürekli değişen çevre, ister yararlanılabilecek bir fırsat olsun, isterse karşı konulması gereken bir tehlike olsun, bir işletmeyi her an beklenmedik olaylarla karşı karşıya bırakabilir. Stratejik yönetimin amacı da geçmişteki başarıları tekrar etmek değil, beklenilmeyen durumların üstesinden gelmek ve çevre problemlerini halletmektir. Bu açıdan ele alındığı zaman stratejik yönetim, rekabet ortamında yenik düşürmemek için birtakım analitik kavramlar, felsefe ve yaklaşımlar, örgütlenme modeli ve araçlar, yeni düşünce ve teknikler geliştirme süreci olarak görülebilir⁵⁶.

⁵⁴Dinçer, s.22.

⁵⁵Dinçer, s.22.

⁵⁶Dinçer, s.23.

Stratejik yönetimin belli amaçları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları⁵⁷;

- ✓ Finansal amaçları önceliklendirmek ve sosyal amaçları gözardı etmemek
- ✓ Ekonomik katma değer yaratmak
- ✓ Rekabet avantajı yaratmak
- ✓ Büyümek ve değişim yaratmak olarak sıralanabilir.

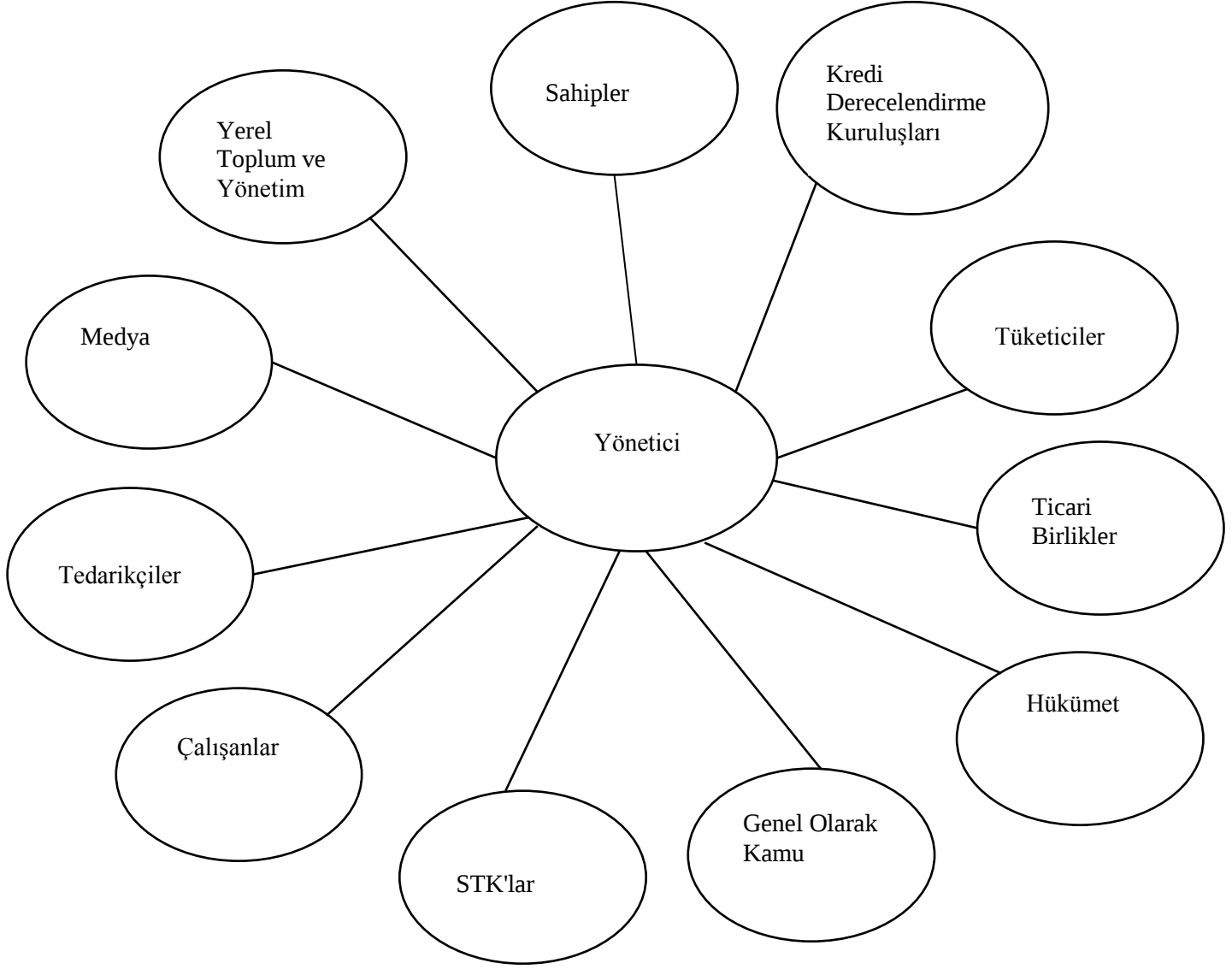
2.2.2. Stratejik Yönetimin Paydaşları

Bir işletmenin stratejik yönetim amaçlarından birisi de paydaşlarıdır. Paydaşların ihtiyaçlarını karşılayacak değer yaratmak bir stratejik yönetim amacıdır. Bir işletmenin başarısındaki çıkarı ya da planı olan paydaşlar şu şekilde sıralanabilir:

- Sahipler / hisse senedi sahipleri
- Genel anlamda kamu
- Ticari Birlikler, Ticaret ve Sanayi Odaları
- Tüketiciler
- Yerel toplum ve yerel yönetim
- Kredi derecelendirme kuruluşları
- Tedarikçiler
- Medya
- Hükümet
- STK (Sivil Toplum Kuruluşları)
- Çalışanlar

⁵⁷Alex Miller, **Strategic Management**, 3rd Edition, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1998, s.8-13.

Bu paydaşları şekil 3 ile şu şekilde gösterebiliriz:



Şekil 3: İşletmenin Paydaşları

Kaynak: Alex Miller, Strategic Management, 3rd Edition, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1998, s.5.

Paydaşlara değer yaratmak amacını tek tek paydaşlar bağlamında tablo 1'deki gibi gruplandırabiliriz:

Tablo 1: Paydaşa Değer Katkısı

PAYDAŞ	DEĞER
Sahipler	Hisse senedi fiyatı ve kâr payı
Tüketiciler	Kaliteli ve ucuz ürün-hizmetler
Çalışanlar	İstihdam, ücret, kişisel gelişim imkânları
Tedarikçiler	Satış geliri büyüme olanağı
Yerel toplum	İş ve istihdam, ekonomik gelişme
STK'lar	Sivil katılım, bağışlar, sponsorluk
Hükümet ve devlet	Vergi, yatırım
En genelde kamu	Ekonomik istikrar, güven ve çevre koruma
Ticari birlikler	Politik güç, faaliyet için finansman
Kredi derecelendirme kuruluşları	Finansal performans, yönetsel performans, değerlendirme verileri
Medya	Yenilik haberleri

Kaynak: Alex Miller, Strategic Management, Irwin/McGraw-Hill, 3rd Edition, ABD, 1998, s.5-6.

2.2.3.Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetimin kendine özgü birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şunlardır⁵⁸:

- Stratejik yönetim her şeyden önce, tepe yönetiminin bir fonksiyonudur: Tüm olarak işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir istikamet belirlemeye çalışması sebebiyle stratejik yönetim, tepe yöneticilerinin bir fonksiyonudur.

⁵⁸Glenn Bousemann ve Arvind Phatak, **Strategic Management: Text and Cases**, 2nd Edition, John Wiley-Sons, New York, 1989, s.14-16

- Gelecek yönelimlidir ve işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgilidir: Belirlenen zaman ufku içinde işletmenin ne olacağını ve bu sonuçları elde etmek için nelerin yapılması gerektiğini düşünür.
- Stratejik yönetim, işletmeyi bir sistem dahilinde görmektedir: İşletme, birbiriyle etkileşim ve bağımlılık halindeki parçaların oluşturduğu bir bütün olarak görülür. Dolayısıyla stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilenir. Bütüne veya parçalardan herhangi birine yönelik bir karar alındığı zaman, diğer parçaların üzerindeki etkileri göz önünde bulundurulur.
- Stratejik yönetim, işletmeleri açık sistem olarak tanımlar: İşletmeler içinde bulundukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir. Çevrede meydana gelen herhangi bir değişiklik işletmeyi de etkiler. Bu sebeple stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip eder.
- Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun menfaatlerini bir bütünlük içerisinde alır: Bu açıdan stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşır.
- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik eder: Bir başka ifadeyle stratejik yönetimin belirlediği amaçlar, karar ve faaliyetler işletme içinde en alt birimlere kadar herkesin ortak hareket noktasını oluşturur.
- Stratejik yönetim, işletme kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilidir: İşletmenin temel amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için gerekli kaynakları mamul/pazar bileşimlerine uygun bir şekilde dağıtır.
- Karar vermede kullandığı bilgilerin kaynak ve verileri farklıdır: Stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmenin etkililiği ve verimliliği ile ilgili olduğu için konuya ait bilgi kaynakları ve verileri çok çeşitlidir. Birçok işletme bölüm ve fonksiyonuna ait bilgileri ve çevreye ait bilgi ve verileri zorunlu kılar. Ayrıca bu bilgi ve verilerin sayısı oldukça fazladır.

2.2.4. Stratejik Analiz: Dış ve İç Çevre Analizi

Hızı gittikçe artarak değişen bir çevrede yaşayan günümüz işletmeleri değişimlere karşı kararlar alabilmeleri noktasında stratejik yönetim büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan stratejik yönetim, sürekli ve dinamik bir süreç olarak ele alınmalı ve uygulanmalıdır. Bu sürekli ve dinamik sürecin ilk aşamasını, stratejik analiz oluşturur. Stratejik analiz; amaçların tekrar tanımlanmasına, söz konusu amaçlara uyan stratejilerin seçilmesine ve bu hedeflerle hem dış çevredeki etmenlerin hem de işletme içi etmenlerin incelenmesine yönelik gayeleri kapsar⁵⁹. Bu aşamada, işletmenin faaliyetlerine rehberlik edecek amaçlar belirlenir, organizasyon değerlendirmeye tabi tutulur ve dış çevre en ince detayına kadar araştırılarak strateji ve politikalar geliştirilir.

2.2.4.1. Dış Çevre Analizi Kavramı

Dış çevre “bir sistemle ilgili olan ve o sistemin dışında kalan her şey⁶⁰” olarak tanımlanmaktadır. Dış çevre tek tek işletmelerin geleceğini belirlediği gibi bir bütün olarak ilgili sektöründe geleceğini etkiler, belirler. Dış çevre işletmelerin ve diğer örgütlerin uygulayacağı stratejiyi de etkiler. Bu etki dört şekilde ortaya çıkar⁶¹:

- Fırsatlardan yararlanma ve tehlikeleri kontrol etme. Dış çevre fırsat ve tehlikelerin kaynağıdır. Bu yönüyle strateji hem fırsatları hem tehlikeleri dikkate alır.
- İşletmelerin nasıl rekabet edeceğini belirler. İşletmeler uygulayacakları stratejilerle içinde bulundukları sektörün rekabetini etkilerler.
- Kritik faktörlerin bulunabilirliğini etkilerler. Uygun müşteri bulma, yetkin insan kaynağı bulma vb.
- İşletmeler elde edeceği finansal sonuçlardan etkilenir. Dış çevreye işletmelerin vereceği cevaplar ya da tepkiler finansal sonuçları etkiler.

⁵⁹http://www.rec.org.tr/dyn_files/32/195-6-StratejiAnalizi-PCM3.pdf (4 Temmuz 2013).

⁶⁰Thomas Kempner, **A Handbook Of Management**, Penguin Books, Middlesex, 1980, s.14.

⁶¹Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.23.

2.2.4.2. Dış Çevre Kategorileri

Üç öge bulunmaktadır⁶²:

- Genel Dış Çevre
- Rekabetçi Dış Çevre
- Rakiplerin Analizi

2.2.4.2.1. Genel Dış Çevre

Genel dış çevrenin işletmeler üzerinde bazen çok büyük etkisi vardır, ancak işletmenin o çevre üzerindeki etkisi ise çok marjinaldir⁶³. Genel çevre analizi yapılırken birçok alt çevre faktörünün incelenmesi gerekmektedir. Bunlar; teknolojik faktörler boyutu, ekonomik faktörler boyutu, hukuki-politik faktörler boyutu, sosyo-kültürel faktörler boyutlarıdır.

a) Teknolojik Faktörler Boyutu

İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmesine yardım edecek olan yeni bilgilerin yaratıldığı ve her ortamda uygulanarak ürün ve süreçlerde gelişmeye yol açan faaliyetlerden oluşan bir çevredir⁶⁴. Teknolojik faktörlere;

- Laboratuardan pazara teknoloji transferinde yeni gelişmeler
- Teknolojik çabalar üzerine yoğunlaşma
- Patent koruma
- Yeni ürünler
- Otomasyon aracılığıyla verimlilik gelişmeleri

⁶² Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.24.

⁶³ Jeffrey S. Harrison ve John H. Caron, **Strategic Management of Organizations and Stakeholders**, Second Edition, South Western College Publishing, Ohio, 1998, s.21.

⁶⁴ Hayri Ülgen ve Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.88.

- Arge için toplam devlet harcamaları
- Arge için toplam endüstri harcamaları örnek verilebilir.

b) Ekonomik Faktörler Boyutu

Milli gelir, enflasyon, para ve maliye politikaları gibi işletmeleri doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen unsurlardan oluşan çevredir.

Ekonomik analiz için kullanılan faktörler;

- Ücret/Fiyat kontrolü
- İşsizlik oranı
- Kullanılabilir gelir
- Devalüasyon/Revalüasyon
- Enerjiye ulaşılabilirlik ve maliyeti
- Enflasyon oranı
- Faiz oranları
- Gayri safi milli hasıladır.

c) Hukuki-Politik Faktörler Boyutu

Politik çevre, örgütün faaliyette bulunduğu ülkede, merkezi ve yerel resmi makamlar ile bunlara bağlı kuruluşların siyasi otoritesini sağladığı ve kullandığı ortamdır⁶⁵. Hukuki çevre ise; devletin çıkardığı çeşitli yasa, tüzük ve yönetmeliklerden oluşan ve işletmenin uyması gereken tüm kanunları kapsayan çevredir. Söz konusu boyutun faktörleri ise;

⁶⁵Ulgen ve Mirze, s.82.

- Devlet ve hükümet rejimleri
- Politik saygınlık
- Özelleştirme ve devletleştirme eğilimleri
- Güç dengeleri
- Vergi kanunları
- Devletin ekonomiye müdahalesi
- Çalışma hayatına ait hukuki düzenlemeler
- Tekelciliği önleme düzenlemeleridir.

d) Sosyo-Kültürel Faktörler Boyutu

İnsan davranışları ve sosyo-kültürel değerler, işletmeleri etkileyen en önemli bir diğer faktör grubudur. Başta eğitim ve kültür olmak üzere, toplumsal inançlar, gelenekler, değer yargıları gibi faktörler sosyal çevreyi oluşturur⁶⁶. Sosyo-kültürel boyutun faktörleri;

- Ülkenin genel refah seviyesi
- Genel hayat standardı ve hayat şartları
- Nüfus artış hızı
- Şehirleşme yapısı ve hızı
- Ülke nüfusunun demografik özellikleri
- Sosyal yapıdaki değişimler ve sebepleri
- Toplumun eğitim ve kültür seviyesi
- İşletmenin hedef gruplarının değerleridir.

⁶⁶Oktay Alpugan, **İşletme Bilimine Giriş**, Derya Kitabevi, Trabzon, 1996, s.73.

2.2.4.2.2. Rekabetçi Dış Çevre

Rekabet; doğrudan doğruya veya dolaylı olarak işletmenin pazarına mal veya hizmet sunmaya çalışan işletmelerin faaliyetlerinin bütünüdür⁶⁷.

Genel anlamda rekabeti iki temel faktörün belirlediği söylenebilir⁶⁸: İçinde bulunulan pazarın yapısı ve pazardaki davranışlar. Bir işletmenin faaliyette bulunduğu pazarın rekabet özelliklerini belirleyebilmek için şu kritik noktalar üzerinde durulmalıdır⁶⁹:

a) Pazara giriş ve çıkış engelleri: Bazı yatırım alanlarına girmek, işletmeler için büyük harcamalar ve riskler gerektiriyor mu? Bu sorunun cevabı, işletmenin müstakbel rakiplerinin pazara kolayca girip giremeyeceğini belirler. Mesela işletmenin içinde bulunduğu sanayii sektörünün ekonomik yapısı (monopol, oligapol ve normal rekabet şartları), işletmenin büyüklüğü, talebin sabit oluşu, pazarlama kanallarındaki hakimiyet, firmalar arasındaki anlaşmalar vs. piyasaya yeni rakiplerin girmesini zorlaştırabilir. Ya da marka ve patentlerle ilgili düzenlemeler, yerli sanayi korumaya yönelik gümrük kanunları, hukuki olarak işletmeleri rekabetten koruyabilir.

b) İkame sanayi malları: Kaliteli ve düşük maliyetli ikame mallarının rekabeti, işletmelerin stratejik üstünlüklerini olumsuz şekilde etkilemektedir. Dolayısıyla ikame mallarının üretilmeye başlamasıyla geleneksel sanayiye yönelen tehlike veya riskler analiz edilmelidir. Mesela plastik, birçok alanda kağıdın ve bazı metallerin yerini alırken, alüminyum da ağaç sanayisinin kullanım alanına girmiş bulunmaktadır. Bu sebeple kağıt ve ağaç sanayii işletmelerinin yöneticileri petrol, kimya ve metal sanayisindeki gelişmeleri yakından incelemeli ve sadece kendi sanayilerinin kalıpları içinde kalmamalıdır.

c) Pazarın karlılığı: Faaliyette bulunulan pazarın karlılık oranının, sektörlerle göre farklılık göstermesi ve hatta yıldan yıla değişmesi, rekabetin seviyesini etkileyen bir başka konudur. Düşük kar oranları işletmenin gelecekteki rakipleri için cesaret kırıcı

⁶⁷Erol Eren, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002, s.147.

⁶⁸George Luffman ve Diğerleri, **Business Policy: An Analytical Introduction**, Basil Blackwell Ltd., Oxford, 1987, s.38-39.

⁶⁹Dinçer, s.118-121.

olacaktır. Ancak yeni rakiplerin ortaya çıkmaması, bazı durumlarda, bu tür sektörlerin gelişmesini olumsuz yönde etkileyebilir.

d) Yararlanılabilir pazar kısmı: Mevcut ve muhtemel pazardaki gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkacak pazar genişliğinin ve oluşacak fazla talep miktarının tahmin edilmesi, rekabeti belirleyici olabilir. Pazardaki gelişme oranı, mevcut veya yeni rakipler arasındaki mücadeleyi artırabilir. Yararlanılabilir pazar kısmını ele geçirmek için üretimde ve pazarlamada ne gibi yenilikler ve tedbirler alınacağı düşünülmelidir.

e) Rekabet üstünlüğü: Bir işletmenin rakipleri karşısında ve rekabet ortamında, kaynakların kullanımı veya faaliyet alanı sebebiyle elde ettiği üstünlük durumu, rekabet üstünlüğü olarak tanımlanır. Başka bir ifadeyle rekabet üstünlüğü, rekabet ortamında güçlü bir pozisyon sağlayacak mamul/pazar biriminin özellikleridir. İşletme yönetimi, rekabet ortamını önemli ölçüde etkileyebilecek bu özellikleri hem kendi hem de rakipleri açısından tespit ederek karşılaştırmalar yapmalıdır.

f) Rakiplerin sayısı ve büyüklüğü: Çok sayıda veya bütün pazarı etkileyebilecek büyüklükteki rakiplerin varlığı, hem rekabeti zorlaştırır hem de pazara giriş imkanlarını daraltır.

g) İşletmelerin genişlemesindeki genel eğilimler: Pazardaki işletmelerin gelişme eğilimi ve işletmeler arasındaki ilişkilerin niteliği ve seyri, rekabet şartlarını belirleyecek bir başka faktördür. İşletmeler arası işbirliği, anlaşma ve birleşmeleri küçük ve orta ölçekli işletmelerin rekabet yapısı ve diğer pazar hareketleriyle ilgili her türlü ihtimal düşünülerek gereken önem verilmelidir.

İşletmeler arası rekabet; fiyat, kalite, hizmet ve benzeri faktörlere dayanır ve işletmelerin amaçlarının gerçekleştirilmesinde etkili olur. Yapılan araştırmalara göre sanayi karlılığının düştüğü, rakip sayısının arttığı, sanayideki büyümenin yavaşladığı, yine sanayide yerleşik atıl kapasitenin bulunduğu, mamul çeşitlerinin standart ve az sayıda olduğu durumlarda rekabet artmaktadır. Aksine firmaların çeşitlendirmeye

gittiği, stratejik yaklaşımların farklılaştığı, işletmelerin tarihi geçmişi ve kişiliği farklılaştığı ölçüde rekabet hafiflemektedir⁷⁰.

2.2.4.2.3. Rakiplerin Analizi

İşletmenin rakipleri benzer mal ve hizmetleri üreten firmalar olabileceği gibi, ikame mal ve hizmet sanayii kesiminden veya tamamlayıcı mal ve hizmet kesiminden olabilir. Ancak hangi tür rakip olursa olsun, bunları ayrıntısıyla tanımlamadan geliştirilen bir strateji eksik sayılır. Genel olarak rakiplerin analizi yapılırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur⁷¹:

a) Rakiplerin yönelimi: Rakipler mamul yönelimli mi, Pazar yönelimli mi yoksa pazar kısmı yönelimli midir? Rakiplerin yönelimi, işletmelerin stratejisini belirlemede oldukça önemlidir. Eğer rakipler, belirli bir mamul üzerinde uzmanlaşmışlarsa, işletmenin pazar yönelimine dönük bir strateji uygulaması, aksine rakipler pazar yönelimli ise, işletmenin mamul yönelimli bir rekabet stratejisi seçmesi daha uygun olacaktır.

b) Rakiplerin mal ve/veya hizmetleri: rakiplerin ürettiği mal ve hizmetlerin niteliği, özellikleri, miktarı ve çeşidi tespit edilmelidir. Ayrıca bu mamullerin içinde bulunduğu hayat safhaları ve pazar payları belirlenerek işletmenin mamulleriyle karşılaştırılmalıdır.

c) Rakiplerin üretim özellikleri: Rakip işletmelerin üretim kapasitesi, üretim miktarı ve verimlilik oranlarının bilinmesi, bir ölçüde işletmenin stratejisinin oluşturulmasında yardımcı olacaktır. Ayrıca rakiplerin mamul maliyetleri ile ilgili marjinal karlılığı da önemlidir. Mamul maliyetlerinde meydana gelen değişimler, pazar üzerinde rakiplerin hangilerinin daha etkili rekabet yapabileceğini gösterir. Ancak mamullerin kalitesi ve dağıtım kolaylıkları, maliyetler üzerindeki etkiyi azaltan veya artıran faktörler olarak göz önünde tutulmalıdır.

⁷⁰Dinçer, s.121.

⁷¹Dinçer, s.122.

d) Rakiplerin büyüme oranı: Rakiplerin büyüme oranları ile bunu sağlayan faktörler incelenmelidir. Özellikle kar dağıtımı, sermaye artırım ve fiyat politikalarındaki değişiklik, büyüme oranını etkileyeceği için dikkate alınmalıdır. Böylece piyasadan çekilme ihtimali bulunan işletmelerle ilgili tahminler ve rekabeti zorlayacak hususlar önceden görülebilecektir.

e) Rakiplerin rekabet üstünlükleri: Rakiplerin teknolojik veya mali üstünlükleri ile mamulün fiyatı ve kalitesi gibi rekabet avantajlarının belirlenmesi, işletmeye ne ile mücadele edeceği konusunda açık bir bilgi sağlayacaktır.

f) Rakiplerin amaçları, stratejileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikler: Rakiplerin geçmişteki ve şimdiki amaçları, stratejileri ve bunlardaki değişikliklerle sebepleri araştırılarak, rakiplerin herhangi bir gelişme karşısındaki tavırları tahmin edilebilir. Ayrıca rakip işletmelerdeki yöneticilerin değerleri ve psikolojik yapıları tahlil edilmelidir.

2.2.4.3. İç Çevre Analizi Kavramı

Dış çevre önemli olmakla birlikte stratejinin temel alacağı ve güçlüklerin ortaya konulacağı, zayıflıkların bertaraf edileceği alan iç çevredir.

2.2.4.3.1. Kaynak ve Kabiliyetlerin Belirlenmesi

Dış çevre analizi yapıldıktan sonra, toplum veya işletme kendi kaynaklarına ve imkanlarına bakmalı, organizasyonunun zayıf ve üstün yönünü tespit etmelidir. Dış çevredeki gelişmelerden ne kadar istifade edilebileceğinin belirlenebilmesi için işletmenin sahip olduğu kaynak ve kabiliyetlerinin teşhisine yönelik çalışmalardır.

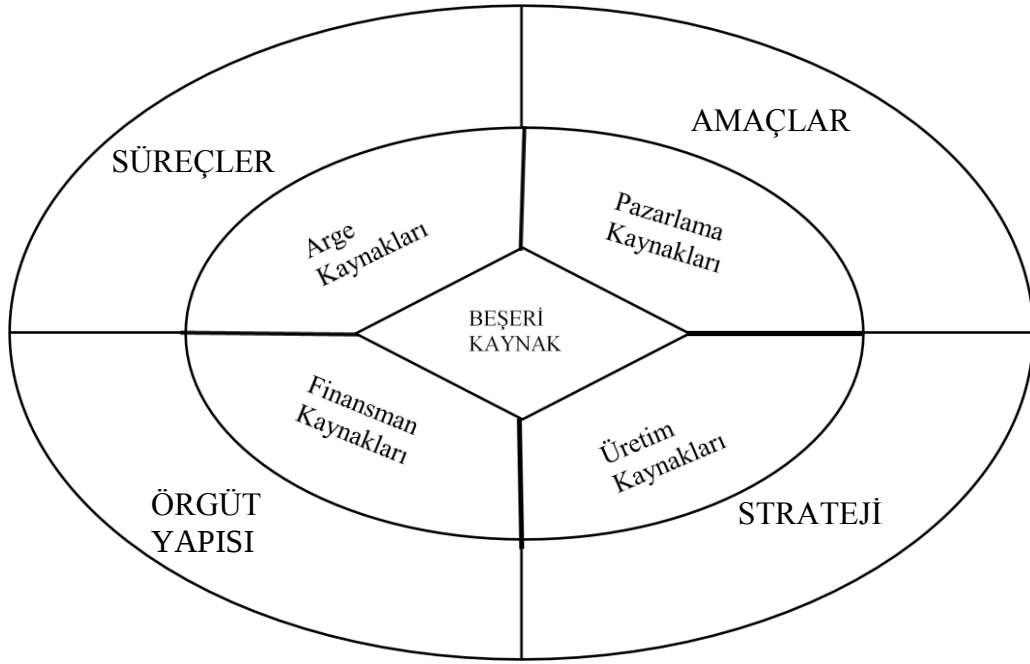
Herhangi bir işletmenin analizi yapılırken, iç kaynak ve kabiliyetler dört grupta toplanır⁷²:

- Tüm örgüt sistemi ve yönetim yapısının analizi
- Fonksiyonel analiz: Pazarlama, üretim, finansman ve arge

⁷²Daniel J. McCarthy, Robert J. Minichiello ve Joseph R. Curran, **Business Policy and Strategy: Concepts and Readings**, Richard D. Irwin Inc., 1975, s.111.

- Beşeri kabiliyetler ve örgüt geliştirme kapasitesi
- Bu üç unsur arasındaki etkileşim ve sinerji

Söz konusu dört grup kaynak alanı şekil 4 üzerinde gösterilmeye çalışılmıştır.



Şekil 4: İşletmelerin Analizinde İç Kaynaklar

Kaynak: Ömer Dinçer, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 2. Baskı, Timaş Basım, İstanbul, 1992, s.141.

Bir işletmenin analizine ilk olarak tüm örgüt sisteminden başlanmalıdır. İşletme bir sistem olarak düşünüldüğü zaman onun amaçları, stratejisi, örgüt yapısı ve süreçleri akla gelir. Daha sonra, işletmenin alt sistemleri olan fonksiyonel alanlar veya bölümler incelenmelidir. Bu alt sistemler, işletmelerin özelliklerine göre değişebilir. Ancak, genel bir yaklaşımla pazarlama, üretim, finansman ve arge fonksiyonları stratejik yönetim için daha büyük bir önem taşımaktadır. Nihayet, işletmenin beşeri kabiliyet ve kapasitesi dikkate alınmalıdır. Burada bir işletmenin en önemli kaynağının insan olduğu vurgulanmalıdır. Beşeri öge, sistemin merkezinde yer alır ve diğer kaynakların etkili ve verimli olarak kullanılmasında başlıca rolü oynar.

2.2.5. Stratejik Amaçların Belirlenmesi: Stratejik Niyet Hiyerarşisi

Stratejik amaçlar, bir yönüyle de stratejik niyet, bir örgütün gayesi ve ulaşmak istediği, takip ettiği sonuçlardır. Vizyon ve misyon genel nitelikli iken, amaç ve hedefler daha dardır ve odaklıdır. Plan ve bütçeler ise amaç ve hedefe hizmet eden faaliyetlerdir. Vizyon, amaç, hedef konuları bir örgüt için yaşamsaldır; zira kar elde etmek, varlığını sürdürmek, gelir elde etmek, rekabet gücü elde etmek bir yönüyle bu niyetlere bağlıdır. Bu kavramlar birbirleriyle yakından ilgilidirler. Sözgelimi uzun, mutlu ve tatmin edici bir yaşam vizyonu için çalışan bir kişinin bunu başarmak için, belirlediği bu vizyon doğrultusunda bazı noktalara ulaşması gerekir. Bunlar amaç ve hedeflerdir. Amaç ve hedeflere nasıl ulaşılabileceği ise, strateji aracılığıyla olacaktır⁷³.

Vizyon uzun bir yolculuğa çıkan bir yolcunun uzun süre geçtikten sonra varacağı nihai nokta iken, amaç ve hedefler başladığı yer ile ulaşacağı son noktadaki ara noktalardır. Ara noktalara ulaşmadan nihai noktalara ulaşmak mümkün değildir. Ara noktalara ulaşmak için yapılacak faaliyetler planlar iken bunları yapmak için gerekli olan fonlar ve bunların amaçlara, hedeflere eş deyimle planlara tahsisi bütçedir⁷⁴.

İşletmelerin en genel anlamda da örgütlerin kalıcı, dinamik ve etkin olmak, kaliteli hizmet üretmek ve sürdürülebilir olmak için bu tarz niyetlere sahip olmaları gerekir. Kaldı ki, stratejik yönetim uygulayan işletmeler, doğası gereği bu tarz stratejik niyetlere sahip olurlar⁷⁵.

2.2.5.1. Stratejik Niyet Hiyerarşisi

İşletmenin tüm stratejik faaliyetleri stratejik niyetine işaret eder. Stratejik niyet hiyerarşisi vizyon, misyon, amaç, hedef, plan ve bütçeden oluşur. Bir yönüyle örgütlerin kısa, orta ve uzun vadede nerede olmak istediklerini beyan eden niyetlerdir. Vizyon ve misyon uzun vadeli niyetler iken, amaç ve hedefler yıl yıl belirlenen, ulaşmak istenilen sonuçlardır. Bunlar da kısa, orta ve uzun vadeli olabilirler. Plan ve bütçe ise vizyon, misyon, amaç ve hedeflere hizmet eden faaliyetlerdir. Planlar; amaç ve hedeflere ulaşmak için gereğinin yapılmasını belirleyen, açıklayan faaliyetler iken bütçe ise

⁷³Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.47.

⁷⁴Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.47.

⁷⁵Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.47.

vizyon, misyon, amaç, hedef ve planlar için kaynak tahsis etmektir. Hiyerarşik sıra ise şöyledir: Vizyon, misyon, amaç, hedef, plan ve bütçe⁷⁶.

2.2.5.1.1. Vizyon

Vizyon, “mevcut gerçekler, umutlar, hayaller, tehlike ve fırsatların bir araya gelmesi ile oluşan geleceğin tanımlanması için bilinmeyene doğru bir bakış⁷⁷” olarak ifade edilmektedir. İşletme yönetiminde; işletmenin uzun dönemde gerçekleştirmeyi hedeflediği sonuçları ifade etmektedir. Vizyon, geleceğe yönelik olarak işletmelerin uygulamalarını şekillendirmekte ve yönlendirmektedir. İşletme için vizyon, liderin enerji ve kaynaklarını yönlendirdiği bir hedeftir. Vizyon, bir işletmenin tasarlanan faaliyet ve özelliklerine, yine işletmenin insan kaynakları ve değerlerini de kapsayan canlı terimlerin de eklenmesi sureti ile tanımlanacaktır. Vizyon, “verilmiş çerçevenin dışına taşmak⁷⁸”tır. Sanayi alanında ilk 500 firma sıralamasında yer almayan bir işletmenin gelecek 5 yıl içinde ilk on arasında olmayı istemesi veya bölgesel bir işletmenin global bir yapıya kavuşarak dünya pazarlarında bilinen ve rekabet edebilen bir duruma gelmeyi düşlemesi, o işletmelerin vizyonu sayılabilir. Örneğin, Apple bilgisayarlarının ortaklarından Steven Jobs, işletmeyi kurarken bütün yöneticilerin pc kullanmalarını sağlamayı düşlemişti. 1909’larda Henry Ford’un vizyonu ise, “otomobili demokratikleştirmek (herkesin otomobile erişebileceği bir üretim ve piyasa sistemi kurmak)” idi.

Vizyonun birtakım işlevleri bulunmaktadır. Bunlar⁷⁹;

- Vizyon, insanlara kılavuzluk ederek onlara yol gösterir.
- Yaratıcılık ve yenilikçiliği destekler.
- Vizyon insanlara olumlu konuları çağrıştırmaktadır.
- Vizyon, insanlara ilham kaynağı olur.

⁷⁶Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.47.

⁷⁷Craig R. Hickman ve Michael A. Silva, **Creating Excellence**, New American Library Publisher, New York, 1984, s.151.

⁷⁸Selen Doğan, **İşletmelerde Vizyon ve Misyon Bildirisi Geliştirme ve Önemi**, 8. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı, Erciyes Üniversitesi, Nevşehir, 2000, s. 188.

⁷⁹Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.51.

- Vizyon, insanlara geri bildirim verir.
- Vizyon, insanlara serbest düşünme, bağımsızlık ve özgürlük hissi verir.
- Vizyon, aydınlatıcıdır.
- Vizyon, davranışsal uyarılar ve çekicilik kazandırır.
- Vizyon, ateşler ve hayran bırakır.
- İtici güç ve alışkanlıklar yaratır.
- Yüksek performansta uzun süreli çalışmayı olumlu ve mümkün kılar.
- Parlak hedefler için çalışanı motive eder.
- Kapasiteyi geliştirir.

2.2.5.1.2. Misyon

Misyon; kurumun içindeki ve dışındaki herkese kim olduğunu, ne yaptığını, kime yaptığını, nasıl ve neden yaptığını belirleyen, bugün olduğu durumla birlikte gelecekte arzulananı yansıtan ve var oluş amacını belirleyen bir görev bildirgesidir⁸⁰. Misyon, herhangi bir örgütün varoluş nedenidir ve onun stratejik amaçlarını nasıl gerçekleştireceğini belirleyen çerçeveyi oluşturmaktadır⁸¹.

Bir misyonun en önemli fonksiyonu, işletmedeki tüm çalışanlara ortak bir yön oluşturmaktır. “İşletme herkese gurur verecek hangi işi yapmaktadır?”, “Faaliyete geçildikten on veya yirmi yıl sonra, geriye doğru bakıldığında zaman, üyelere en büyük doyumu sağlayacak değer nedir?” gibi sorulara cevap verilerek ortaya konulacak ve gurur kaynağı olacak bir değer, örgütün misyonunu oluşturur⁸².

⁸⁰<http://doctrinesofworklife.wordpress.com/2010/12/24/vizyon-misyon-hedefler-politika-stratejiler/> (6 Temmuz 2013).

⁸¹<http://www.egekdm.com/tr/diger2.php?id=43&cid=8> (6 Temmuz 2013).

⁸²Dinçer, s.61.

Örgüt misyonunun bir diğer fonksiyonu ise; işletmeyi aynı özellikte olan diğer işletmelerden farklılaştıran bir yapı kazandırmasıdır⁸³.

Örneğin; Marmara Üniversitesi mahalli idareler programının misyonu; sürekli değişen ve gelişen öğrenme çerçevesi içinde öğrencilerin tek tek kendi potansiyellerine ulaşmalarını sağlayarak ve toplumsal birikim ve değerleri ile dünyadaki gelişmeleri göz önüne alarak, toplumun yerel yönetim düşüncesi ve uygulamaları ile ilgili sorunlarını çözecek uzmanlar yetiştirmektir.

Bir örgüt misyonunun özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁸⁴:

- a) Misyon uzun dönemli bir amaçtır. Bazen bir örgütün hayatı boyunca değişmez.
- b) Misyon hiçbir zaman ortadan kalkmaz ve ulaşamaz. Bu sebeple, daha iyiye ve daha üst başarılar yöneltir. Ancak misyon belirlenirken gerçekçi olmalı ve örgütü kendi kabiliyetinin çok uzağında bir yere yönleltmemelidir. Mesela bir kalem imalatçısının kendisini “işletme haberleşmeciliği araçları” na veya bir otomobil tamircisinin “taşıma” kavramına yönelik misyon belirlemesi yanlış olacaktır.
- c) Paylaşılan ortak değer ve inançlardır. Tanımlanmış bu inanç ve değerler, işletmede çalışanların hepsine bir anlam kazandırmakta ve ortak bir istikamet sağlamaktadır. Yani hem motive edici, hem de rehberdir. Bu açıdan “en yüksek kaliteyi, mümkün olan en ucuza üretmek” gibi bir amaç hiçbir zaman çalışanlara istikamet vermez.
- d) Örgüt misyonu nicelikle ilgili değil, nitelikle ilgili bir değerdir. Finansal amaçlar, büyüme ve karlılık oranları, işletmedeki herkes için bir değer oluşturmaz ve aynı derecede önemli olmaz. Bu gibi oranlar, üst kademedeki belli sayıda yöneticiyi özendirebilir, ama hiyerarşinin alt kademelerindeki üreten ve satan insanların hayatına bir çesni katmaz.

⁸³John M. Ivancevich, James H. Donelly ve James L. Gibson, **Managing For Performance**, Business Publisher, A.B.D., 1983, s.108-109.

⁸⁴Dinçer, s.63-64.

e) Misyon işletmenin içine değil dışına yöneliktir. Başka bir ifadeyle misyon, mamuller üzerinde değil, pazar üzerinde odaklaşır. “İşletmemiz cam üretir” şeklindeki geleneksel yaklaşımlar, dış çevredeki süratli değişimler karşısında zamanla soyut yahut geçersiz kalabilir. “Tencere üreten işletme” yerine, “beslenme problemlerini çözmede yardımcı olmak” her zaman geçerli ve daha iyi bir değer oluşturur.

f) Misyon örgüte özgüdür ve özeldir. Örgüte özgüdür, çünkü diğer işletmelerden ayırt eder. Özeldir, çünkü alternatif faaliyetler arasından yönetimin tercih ettiği.

2.2.5.1.3. Amaç ve Hedefler

a) Amaçlar

Amaçlar, organizasyonun misyonunu gerçekleştirmesi için konulan, zamanla sınırlı ölçülebilir hedeflerdir⁸⁵. Bu hedefler tanımlanan stratejiler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Amaç, bir işletmenin gelecekte ulaşmayı düşündüğü durumu ifade eder. Amaçlar strateji oluşumuna temel teşkil eder. Strateji ve misyon amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç konumundadır. Amaçlar, işletmelerin erişmeye çalıştığı uzun dönemli genel sonuçlar olarak tanımlanabilir⁸⁶.

Amaçlar hakkında şunlar ifade edilebilir⁸⁷:

- Amaçlar belirli bir süre içerisinde gerçekleştirilmesi arzu edilen veya ulaşmak istenen sonuçlardır.
- Amaçlar örgütlerin ulaşmayı hedeflediği sonuçların kavramsal ifadesidir.
- Amaçlar, örgütlerin hizmetlerine yönelik politikaların uygulanmasıyla elde edilecek sonuçları ifade eder.

⁸⁵<http://yapimlab.blogspot.com/2013/11/amac-nedir-amac-olmadan-hedef-olur-mu.html> (6 Temmuz 2013).

⁸⁶<http://www.harikaforum.net/isletme-iktisat/20628-vizyon-misyon-strateji-amac-politikataktik-program-ve-butce-kavramlari.html> (6 Temmuz 2013).

⁸⁷ Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.55.

- Amaç, soyut veya somut olabileceği gibi maddi veya manevi, insani ya da sosyal niteliklerle de ilgili olabilir.
- Amaçlar misyon ve vizyonla uyumlu olmalıdır.
- İddialı ancak gerçekleştirilebilir olmalıdır.
- Sonuç odaklı olmalıdır, sonuçlar açıklanmalıdır.
- Dışsal değişim olmadan, değiştirmemelidir.
- Motive edici olmalıdır.
- Uyumlu olmalıdır.

Örneğin; “işletmemizde çalışanların müşteri ilişkilerini geliştirmek için” iletişim yetenekleri konusunda eğitimlerini temin etmek bir işletme amacı olabilir. Ya da “Trafikte yaşanan tartışmaları ve çatışmaları önleyecek davranış bilimleri temelli tedbirleri uygulamak” demek trafik sorunu yaşayan kentlere ilişkin bir amaç örneği olabilir.

b) Hedefler

Hedefler amaçlara erişmek için gerekli olan kısa dönemli aşama durumlarını oluşturur. Ayrıca hedefler daha açık ve ölçülebilir özellik taşıır⁸⁸. Amaçlar soyut olabilir fakat kesinlikle hedeflerin somut ve rakamsal olması gerekmektedir.

Hedefler kurumun uzun dönemdeki yönelimini ve başarmak istediklerini belirlemektedir. Kurumlar değerlerle anlayış ve kavrayışlarını, misyonu ile bağlılıklarını, hedeflerle bağlılığın yönünü ortaya koymaktadır. Dolayısıyla hedefler misyon ve değerlerden doğmaktadır. Hedeflerin diğer bir özelliği de strateji ve yaklaşımlara dönüşebilecek niteliğe sahip olmasıdır.

⁸⁸Eren, s.9.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bazı hedefler örnek verelim⁸⁹:

- ✚ Kazanılması gereken müşteri sayısı için belirlenen bir sayı
- ✚ Yenilenmesi gereken yatırım tutarları
- ✚ Toplam işgücü içinde personel devir oranı
- ✚ Satışlardan beklenen karlılık için mamullere veya müşteri grubuna göre belirlenmiş satış rakamları
- ✚ Yüzde olarak belirlenmiş pazar payına ulaşmak için değişik satış birimlerinin yapması gereken satış miktarı
- ✚ Toplam satış tutarı için belirlenen rakam
- ✚ Ulaşılması düşünülen likitide oranı

2.2.5.1.4. Misyon, Vizyon, Amaç, Hedef, Strateji Etkileşimi

Misyon ve vizyona paralel çeşitli anlamlar yüklenmiştir. İkisi de bireylere ve gruplara ilham verme, motivasyon sağlama anlamlarını içerir. Misyon, kişilerin geleceğe yönelme güdülerini güçlendirirken, vizyon gelecek bilgisini sağlar. Misyon ve vizyonun entegrasyonu başarısızlık riskini azaltır ya da tamamen ortadan kaldırır. Dahası, pekiştirilmiş bir vizyonla bağlantılı hedefler sağlamaya olanak tanır⁹⁰.

Her başarılı işletme çalışanına para verdiği gibi, onlara ayrıca kendilerini iyi hissetmelerini sağlayacak bir de misyon vermektedir. Bununla her insan; bir öncü, bir deneyci ve bir lider konumuna gelebilmek için yönlendirilmiş olmaktadır. İşletme, çalışanlarına yol gösterici bir inanç sağlar, bir coşku duygusu oluşturur. Örgüt; kaliteli, değerli bir şey üretme ve en iyinin parçası olma duygusunu iletirse sonuçta kendi etkinliğini de sağlamış olur. Bunun sonucu, yine personelinden aldığı pozitif katkı ile kendisine döner.

⁸⁹Dinçer, s.67.

⁹⁰Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.57.

Strateji, kaynakların amaçlara tahsisi olarak tanımlanabileceği gibi, amaçlara nasıl ulaşılabileceğinin belirlenmesi olarak da tanımlanabilir.

Bir sistematik sıralama yapmak gerekirse vizyon en başta yer alır, onu misyon, amaç, hedef ve strateji izler. Ancak belirleme sürecinde misyon önce yer alır. Zira biri gelecekte yapılacak “en iyi”ye vurgu yaparken diğeri şimdi yapılan “en iyi” ye gönderme yapmaktadır. Bu kavramları net ve yalın ifadelerle açıklamak gerekirse şu tarz bir yorumu yapabiliriz⁹¹:

Vizyon; amaçların ve hedeflerin, misyonların, stratejilerin yönlendirileceği eğilimleri belirlemek anlamındadır. Ulaşılmak istenilen gelecek, farklılaştırılmış bir gelecek yaratmak, geleceği öngörmek de vizyon kavramı içerisinde yer alır. Misyon, “Biz neyiz? Ne için varız? Neye başlıyoruz? İşimiz nedir?” sorularının yanıtları olarak ortaya çıkmaktadır. Amaç ve hedef, ulaşılmak istenilen yer, satış cirosu, maliyet, karlılık, verimlilik düzeyi olarak nereye ulaşmak istediğimize yanıt verir. Amaç daha çok somut konularla ilgilidir. Strateji, amaçlara nasıl ulaşılabileceğine yanıt arar. Pazar payını % 50 arttırmak için verimliliği geliştirmek amaçlarıyla katımlı yönetimi uygulamaya taşımak, bir strateji örneğidir. Sözelimi dünya devi IBM için şöyle bir amaç tespiti yapılmıştır;

- Bilgisayar sanayisiyle en az eşit hızda büyümek,
- Sanayinin en düşük maliyetli ürünlerini imal etmek,
- En ileri teknolojiyi yüksek bir kar ile sunmak.

IBM, amaçlarını kıssadan hisseye dönüştürmek için şu varsayımı sunar: Kurumsal amaçlar söylenenlerden çok yapılanlarla anlam kazanır. Amacımızın etkin olabilmesi için, katkıda bulunan herkes tarafından kabul edilebilir olması gereklidir. Eğer, amacımız başarmaksa kendimize belirli bir gerçekçi hedef kitle seçmeliyiz. Bu hedef kitle, kar edebilecek ve iyi bir hizmet sunabilecek kadar büyük olmalıdır.

⁹¹Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.57.

Vizyon, misyon, strateji, amaç ve hedef kavramlarına ilişkin örnek tarzda ifadeler kullanmak gerekirse şunlar söylenebilir:

Vizyon: Ürünün, markanın ve teknolojinin kısa sürelerde yenilediği bir otomobil işletmesi olmak istiyoruz.

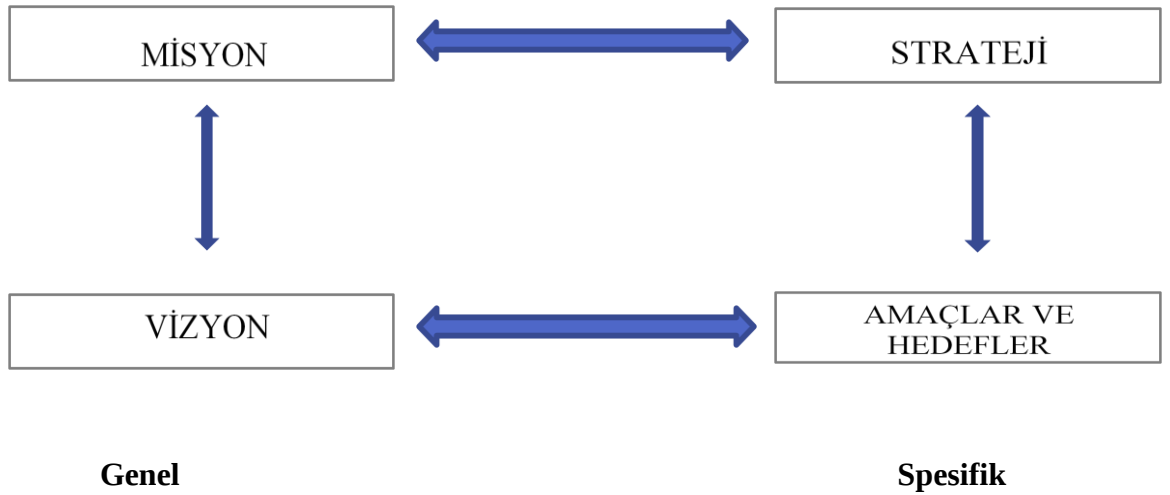
Misyon: Ürün tasarım değişikliğini üç yıldan bir yıla indiren bir işletmeyiz.

Amaç: Sürekli büyümek.

Hedef: 2013'te satış cirosunu % 300 arttırmak.

Strateji: Yaratıcı insanları tasarım, arge birimlerinde istihdam etmek, en yetkin araştırmacıları işletmeye çekmek, rutin işlerdeki kişilerden yeni tasarımlar için öneriler istemek.

Vizyon/Misyon/Strateji/Amaç ve Hedef ilişkisi şekil 5'te gösterilmiştir⁹².



Şekil 5: Vizyon/Misyon/Strateji/Amaç ve Hedef İlişkisi

Kaynak: Ali Akdemir, Vizyon Yönetimi, Ekin Kitapevi, Bursa, 2008, s.31.

⁹² Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.58.

2.2.5.1.5. Planlar ve Bütçeler

Stratejik niyetin son evresinde planlar ve bütçeler yer alır. Bir yönüyle vizyon, misyon, amaç ve hedefler belirlenirken stratejide örgütler ve uygun harekete geçiş planlarına başlanmış olunur. Yıllıktan başlayarak beş yıla kadar üretim programları, yatırım programları, finansman programları, pazarlama programları yapılarak bunlara uygun bütçeler hazırlanır. Dolayısıyla plan ve bütçe stratejik niyette son evrededir. Amaç, niyet edilenlerle gerçekleşmeyi birbirleriyle yakınlaştırmaktır.

Orta, kısa ve uzun vadeli bütçeler aynı şekilde kısa, orta ve uzun vadeli planlara göre yapılır. Bütçe plan ve programın sayısal ve sözel ifade ediliş şeklidir. Hangi amaca ve hedefe ne kadar para, ne kadar insan kaynağı ve diğer kaynak olanaklarının tahsis edileceğine somut olarak karar verilir. Bir yıldan beş yıla uzanan bir yelpazede hazırlanır.

Özetle hangi amaca, hangi miktarda fon, hangi miktarda maddi kaynak, hangi miktarda insan kaynağı ve ne kadar zaman tahsis edileceği bütçenin konusudur.

Plan ise, amaçlara ulaşmak için araçlar ve yolların karşılaştırılması kabaca neyin nasıl yapılacağını saptanmasıdır. Plan işletmenin çevresiyle veya çevresel gelişmesiyle sıkı sıkıya ilgilidir.

Plan ile belirlenmiş amaçlara ulaşma hiçbir zaman kesin değildir. Şu halde, planda da stratejide olduğu gibi bir risk ve belirsizlik derecesi bulunmaktadır. Ancak uzun süreli planların risk ve belirsizliği daha az olmaktadır.

Plan daha ziyade hesap edilmiş ve daha açıkçası yazılmış bir öngörü türüdür. Halbuki strateji bazı hallerde yazılı olmayabilir, bu taktirde genellikle yöneticilerin zihninde yerleşmiş bir kavram olacaktır⁹³.

2.2.6. Strateji Alternatifleri: Strateji Hiyerarşisinin Oluşturulması

Yöneticiler organizasyonlarda genel olarak büyümeyi amaç olarak görmekte ve bu istikamette faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Nitekim, işletmenin beklenen karı

⁹³Eren, s.18.

elde ederek büyümesi, optimal bir durumdur. Fakat bu durum her zaman mümkün olmayabilir. İşletmeler için varlıklarını devam ettirmek, büyümekten daha önce gelen bir amaçtır. Bazen mevcut durumu korumak, bazen de karlılıktan fedakarlık ederek varlığını sürdürmek öncelikli hale gelebilir. Bu yüzden büyüme amacı üzerinde yoğunlaşmak, uzun dönemde, işletmeyi yanlış istikametlere yönlendirebilir. Dolayısıyla, işletmelerin öncelikli amaçlarını gerçekleştirmek için izleyebileceği pek çok stratejik alternatifin bulunduğu vurgulanmalıdır.

İşletmeler bulundukları ölçek, örgütlenme düzeyi ve aynı zamanda örgüt içi izlenilen yollar (büyüme, mevcut durumunu koruma, küçülme, varlığına son verme) itibarıyla farklı türde stratejiler uygulamak durumundadırlar. Bu stratejiler ayrı ayrı incelenecektir.

2.2.6.1. Uluslararası Stratejiler

Günümüzde bütün işletmeler (her ne kadar bazı firmalar yerel düzeyde faaliyet gösterebilirler de) aslında uluslararası alanda rekabet etmektedirler. Bu nedenle kendilerini ve stratejik planlarını bu rekabet koşullarına göre hazırlamalıdır.

2.2.6.1.1. Uluslararası Strateji

Uluslararası stratejinin temel özellikleri şunlardır⁹⁴:

- Çeşitli ülkelerdeki birimler bağımsızdır.
- Her birim diğerlerinden bağımsız olarak kendi pazarında kar ve maliyet merkezi olarak faaliyet gösterir.
- Uluslararası merkez diğer birimlerinden farklı bir özellik taşımaz. O da kar, maliyet ve gelir merkezi olarak çalışır.

2.2.6.1.2. Uluslararasılaşma Stratejileri

İşletmelerin büyümesinde bir yol da uluslararası pazarlara girmektir. Ulusal pazarda büyümesini tamamlayan veya daha hızlı ve cazip uluslararası pazarlar bulan

⁹⁴ Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.68.

işletmeler bu pazarlara girerek büyüme yolunu seçebilir. İşletmelerin kendi ulusal pazarlarından başka yabancı pazarlara başarılı bir şekilde girmesi, işletmenin her alanda üstün bir performans göstermesini gerektirir. Uluslararası pazar/pazarlara girmeye karar veren işletmeler için çok sayıda pazara giriş ve büyüme stratejilerinden bahsedilebilir. Bu stratejiler pazara nüfuz dereceleri ve taraflara sağladığı avantaj ve dezavantajlar bakımından birbirinden farklılık gösterirler. Bu bağlamda uluslararası pazarlara girmek ve bu yolla büyümek isteyen işletmeler ihracat yapma, lisans verme, franchising, birleşme, satın alma, ortak girişim ve doğrudan yatırım yapmak gibi yollara başvurabilir. Bu uluslararası pazarlara giriş yollarının her biri, firmanın örgütsel ve finansal kaynakları açısından birtakım koşulların sağlanmasını gerektirmektedir. İşletmenin üst yönetimi, uluslararası pazarlarda büyüme stratejisinin ve hangi stratejinin hangi boyutu ile kullanılacağını, girilecek ülke pazarının ve girme koşullarının en iyi avantajı sağlayacak şekilde stratejiler belirler⁹⁵.

2.2.6.2. Şirket Stratejileri

Farklı işletmeler ve işletme gruplarından oluşan büyük bir şirketler topluluğunun stratejisini tanımlar. (Örnek olarak holding stratejisi verilebilir) Bu aşamadaki strateji işletmenin kendisini tanımlamasıyla ilgili ve geniş kapsamlıdır. Ayrıca şirketler topluluğunun yaygın ve çeşitli faaliyetleri için bir “portföy stratejisi” geliştirme amacını güder. Bu portföy stratejisinin başlıca amacı dış çevrede ortaya çıkan fırsatlardan yararlanarak işletmenin piyasadaki durumunu güçlendirmek ve kısıtlamalara karşı koruyucu önlemler almaktır.

Şirket stratejisi daha çok bağlı işletmelerin kaynak dağılımını ve alanlarını tanımlar. Bu strateji özellikle finansal yapı ile örgüt yapısı ve süreçlerini belirleyen fonksiyonel bölümlerin politika kararlarını kapsar.

2.2.6.2.1. Şirket Stratejisi Türleri

İşletmelerin seçebilecekleri şirket düzeyindeki stratejiler dört temel grupta toplanabilir. Bunlar; dengeli büyüme, büyüme, gerileme-küçülme ve karma stratejilerdir. İşletme stratejistleri bu alternatifleri değerlendirirken işletmenin mevcut

⁹⁵ Akdemir, Küçükaltan ve Diğerleri, s.68.

piyasası, maliyetleri, mamul yaşam seyrinde bulunulan aşama, piyasa büyüme hızı, rakiplerinin özellikleri, stratejiyi uygulamaya koymak için gerekecek zaman, diğer mamuller ve rakiplerin olası tepkilerini göz önünde tutarak bir seçim yapma yoluna gideceklerdir. Şirket stratejileri, işletmeleri belirsiz çevresel koşulları içinde yönlendirir ve şirketin belirli bir rotada yoluna devam edebilmesi için bağlı işletmelerin faaliyetlerini koordine eder.

Şirket stratejilerinden hangilerinin seçileceği, işletmenin iç kaynaklarının güçlü yönlerine ve tepe yönetiminin rekabetçi üstünlük sağlayacağını düşündüğü faktörlere bağlı olmaktadır. Finansal açıdan güçlü olan fakat deneyimli yöneticileri olmayan bir şirket büyümek için satın alma veya birleşmeleri tercih edecektir. Böylece diğer işletmedeki deneyimli yöneticiler de transfer edilmiş olacaktır. Diğer taraftan finansal açıdan zayıf, fakat yönetim ve üretim fonksiyonları açısından güçlü bir şirket için kendi içinde yeni mamuller veya işletmeler geliştirmeyi seçecektir.

Söz konusu şirket stratejileri şöyledir⁹⁶:

2.2.6.2.1.1. Dengeli Büyüme Stratejileri

Dengeli büyüme stratejisi, işletmenin faaliyetlerinde ve amaçlarında belli başlı bir değişiklik yapmadan izlenecek stratejidir. Bu strateji dış çevrenin hızla değişmediği, işletmenin içinde bulunduğu sanayi dalının koşullarının uzun süre için iyi olduğu durumlarda veya dış ekonomik koşulların durgun olduğu zamanlarda etkili bir strateji olarak gözükmektedir. Dengeli büyüme stratejileri işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi durumu koruması veya işletmeler tarafından satın alınmasının engellenmesi amacını da güder.

2.2.6.2.1.2. Büyüme Stratejileri

Bu stratejiler özellikle hızla değişen özelliklere sahip sanayi dallarında ve hızla büyüyen piyasalarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin yaşamlarını devam ettirebilmek için kullandıkları bir stratejidir.

⁹⁶Esin Ergin, **İşletme Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1992, s.131.

Şirketler büyümeye karar verdikten sonra en uygun (optimal) büyüklüğün ne olduğuna da karar vermelidirler. Çünkü büyümenin getireceği faydalarla birlikte gereksiz/kontrolsüz büyümenin de getireceği bazı önemli sakıncalar vardır. Kontrolsüz hızlı ve aşırı büyüme, büyümeyi finanse edecek kaynaklara ulaşmada çeşitli zorlukların yaşanmasına neden olabilir. Bunun yanında eşgüdüm sağlamasındaki güçlükler, bürokratik işleyişteki hantallık, denetim güçlüğü büyümenin meydana getirdiği başlıca sorunlardır.

2.2.6.2.1.3. Gerileme-Küçülme Stratejileri

Gerileme-küçülme stratejileri işletmelerin diğer stratejileri uygulamada başarısız oldukları dönemlerde son şanslarını kullanmak üzere uyguladıkları bir strateji karışımıdır. İşletmeler geçmişteki başarılı performanslarını yeniden gerçekleştirmek üzere bu stratejiye başvururlar. Gerileme-küçülme stratejileri yöneticilerin başarısızlığı kabullenmeleri anlamına geldiği için uygulanması en zor strateji türüdür.

2.2.6.2.1.4. Karma Stratejiler

Bu stratejiler, işletmenin bilinçli olarak uyguladıkları stratejilerin bir kaçını aynı zamanda izlemesi veya gelecekte kullanmayı planlamasıdır. İşletmenin birçok farklı çevrede faaliyet göstermesi, bu çevrelerin farklı hızlarla değişmesi, üretilen mamul ve hizmetlerin yaşam seyirlerinin farklı dönemlerinde olması ve ekonomik konjonktürün farklı dönemleri bu zor strateji uygulamasını zorunlu kılabilir. İşletme yöneticileri dış çevrenin koşulları ve işletmenin iç kaynakları çerçevesinde tek bir veya çoklu temel stratejileri uygulayabilirler. Örneğin IBM şirketi 1980’li yılların başında piyasada karşılaştığı zorluklar karşısında karma stratejiler uygulamıştır. IBM’in küçülme stratejisinin paralelinde bir geri dönmeyi gerçekleştirecek yenilik ve piyasa geliştirme stratejileri uygulanmıştır.

2.2.6.3. İşletme Stratejileri

İşletme stratejileri, sektörde faaliyette bulunan güçlerin olası karar ve davranışları karşısında ne şekilde hareket edilmesi gerektiği ile ilgili konulara yoğunlaşır. Bu strateji, belirli bir sanayi kolu veya mamul/pazar bölümünde nasıl

rekabet edileceği ve ne tür faaliyetler yapılacağıyla ilgilidir. Amaç faaliyette bulunulan pazarda öncelikle rekabete karşı koymak, sonra da sahip olunan varlık ve yetenekleri geliştirerek karşı rekabet modelleri ile rekabet üstünlüğü sağlamaktır. Rekabet sorunlarıyla daha çok uğraştığı için de işletme seviyesinde sırasıyla kaynak dağılımı ve mukayeseli üstünlükler ile sinerji konularına ağırlık verir. Söz konusu strateji şirket stratejisi doğrultusunda belirlenirken, işletme bölümlerine ait politika ve kararlara da rehberlik eder. Başka bir ifadeyle, bir işletme içindeki bölümlerle ilgili kararların koordinasyonu bu kademedeki strateji ile gerçekleştirilir⁹⁷.

2.2.6.3.1. İşletme Düzeyinde Strateji Türleri

Şirket düzeyinde geliştirilen stratejilere uygun olarak daha alt düzeyde her bir stratejik işletme biriminde de stratejiler geliştirilmektedir. Bu stratejiler, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin pazarlandığı piyasa bölümü veya sanayi içerisinde rekabet durumunu iyileştirmeye yönelik olup şirket temel stratejisini tamamlama amacını güder. İşletme stratejileri 3 boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar şunlardır⁹⁸:

2.2.6.3.1.1. Maliyette Liderliği Amaçlayan Stratejiler

Rakipler karşısında korunmacı bir yaklaşımı temel alan bu stratejilerin kendine özgü uygulama alanları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- ✓ Büyük boyutlu, etkin çalışan tesisler
- ✓ Deneyim etkilerinden yararlanan maliyet düşüşleri
- ✓ Marjinal nitelikteki müşteri hesaplarının tasfiyesi
- ✓ Arge, satış sonrası servis hizmetleri, satış ekibi, reklamcılık gibi yan alanlarda masrafların kısılması
- ✓ Sabit ve değişken maliyetlerin sıkı kontrolü

⁹⁷Dinçer, s.36.

⁹⁸Ergin, s.148-149

2.2.6.3.1.2. Ayrıcalığı Vurgulayan Stratejiler

Marka veya tasarımı, teknolojisi, dağıtım kanalları, müşteri hizmetleri veya diğer özellikleri nedeniyle sanayideki rakiplerinden farklı olduğu düşünülen mamul ve hizmetlerin ayrıcalıkları üzerine kurulan stratejilerdir. Bu stratejiler, müşterilerin markaya olan bağlılıklarını geliştirmeye dayandığı için fiyatlar üzerinden yüksek getirilerin gerçekleştirilmesini sağlar. Bu stratejilere örnek olarak Jaguar veya Mercedes-Benz otomobilleri, Vakko giysileri gösterilebilir.

2.2.6.3.1.3. Strateji Uygulaması İçin Belli Bir Odak Noktasının Seçilmesi

Bu stratejinin uygulanmasında “maliyetler” veya “ayrıcalıklar” vurgulanır. Stratejinin odak noktasını ise, piyasada belirli bir müşteri kitlesi, belirli bir mamul serisi veya coğrafi bir piyasa bölümü oluşturur. Bu strateji uygulamasının seçimi “karlılık” ile “piyasa payı egemenliği” arasında bir seçim yapılmasını gerektirir. Seçilen piyasa bölümündeki müşterilerin ya olağanüstü nitelikte talepleri olmalı veya işletme rakiplerinden daha iyi bir dağıtım kanalı sistemine sahip olmalıdır.

2.2.6.4. Operasyonel Stratejiler

Operasyonel stratejiler, bir işletme içerisinde belli bir bölümün ya da işlevsel bir etkinliğin yönetsel planıdır. İşletmenin genel stratejisinin uygulanmasına pazarlama, üretim, arge gibi tüm departmanlar eylem ve yaklaşımları ile katkıda bulunurlar⁹⁹.

2.2.6.4.1. Üretim ve Tedarik Stratejileri

Üretim yönetimi, girdileri, çıktı haline dönüştürerek mal ve hizmet yaratan karar ve faaliyetlerin bütünüdür. İşletmelerde tedarik işlevi ise, girdi sağlama ile ilgili tüm faaliyetleri kapsamaktadır.

Söz konusu üretim ve tedarik stratejileri şu maddelerden oluşmaktadır¹⁰⁰:

❖ Kalite ve kalite kontrol yöntemleri

⁹⁹Arthur Thompson ve Alonzo Strickland, **Strategic Management, Concepts and Cases**, Richard D. Irwin Inc., Chicago, 1995, s.43.

¹⁰⁰<http://www2.aku.edu.tr/~eabi/duyuru/str10.pdf> (10 Temmuz 2013).

- ❖ Mal ve hizmet tasarımı
- ❖ Süreç ve kapasite çalışmaları
- ❖ Yer seçimi çalışmaları
- ❖ İşyeri düzenlemesi ve yerleşimi
- ❖ Stok kontrol sistemi
- ❖ Üretim planlama ve kontrol
- ❖ Bakım ve onarım çalışmaları
- ❖ Satın alma
- ❖ Depolama ve stok yönetimi

2.2.6.4.2. Pazarlama Fonksiyonu Stratejileri

İşletmeler gerek dış çevre ve gerekse iç çevre faktörlerinin etkisiyle, pazarlama stratejileri içerisinde kendilerine en uygun pazarlama strateji veya stratejilerini uygulamak durumunda olacaklardır.

İşletmelerce uygulanabilecek pazarlama stratejilerinden bazıları aşağıdaki gibi belirtilebilir¹⁰¹:

- ❖ Pazara giriş stratejileri
- ❖ Yeniden belirleme stratejileri
- ❖ Yenileme stratejileri
- ❖ Mamul hattını genişletme stratejileri
- ❖ Pazar geliştirme stratejileri

¹⁰¹Fred R. David, **Strategic Management: Concepts and Cases**, 13. Edition, Global Edition, Pearson Education, 2010, s.285.

❖ Pazarı genişletme stratejileri

❖ Pazar bölümlendirme/mamul farklılaştırma stratejileri

2.2.6.4.3. Finansman/Muhasebe Fonksiyonu Stratejileri

Bir işletmenin gelecekteki stratejisi ile ilgili birtakım mali sınırlamaların ortaya çıkması, alternatif davranışları azaltacak ve dolayısıyla işletmenin başarısını olumsuz etkileyecektir. Mali yapıdaki sağlamlık birçok fırsatı beraberinde sunacaktır. Dolayısıyla finans ve muhasebe kalemlerine yönelik hangi stratejilerin uygulanacağı büyük önem arz etmektedir. Söz konusu stratejiler şunlardır¹⁰²:

❖ İşletme değerinin maksimize edilmesi

❖ İşletme sahibinin yatırımlarının optimize edilmesi

❖ Gelirlerin optimize edilmesi

❖ Borç almanın optimize edilmesi

❖ İşletme sistemlerinin katma değerinin maksimize edilmesi

❖ Harcamaların minimize edilmesi

❖ Vergilerin minimize edilmesi

❖ Beklenmedik olaylara karşı zayıflıkların minimize edilmesi

❖ Sermaye, otofinansman ve borç tedarikine ilişkin stratejiler

❖ Yatırım risk stratejileri ve maddi duran varlıkların kullanılmasına ilişkin stratejiler

¹⁰²Kemal Demirci, **İşletmecilik Kuram ve Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.277-292.

2.2.6.4.4. İnsan Kaynakları Fonksiyonu Stratejileri

İnsan kaynakları fonksiyonu stratejileri şu etmenlerden oluşmaktadır¹⁰³:

- ❖ Yetenek, bilgi, tecrübe ve eğitim düzeyi bakımından rakip işletmelere göre yüksek kalitede personelin şirkete alınmasını sağlama
- ❖ İşletmenin faaliyetleri ve gelişme stratejilerine uyum sağlayabilecek miktar ve kalitede personelin işe alınmasını gerçekleştirme
- ❖ İşletme yöneticilerinin takım ruhunu benimsemiş bir işbirliği şeklinde birlikte çalışmaları
- ❖ Sendikalarla etkili bir ilişki kurulabilmesi
- ❖ İşe alma, motivasyon, değerlendirme ve terfi, eğitim ve geliştirme, ücretlendirme ve diğer sosyal imkanlara rakiplere kıyasla daha önem verilerek hepsi için üst düzey hedeflenmesi
- ❖ İşgücü maliyetlerinin rakiplerle karşılaştırması yapılarak minimize edilmesi
- ❖ Çalışanların işletmeye olan bağlılığı ve sadakat derecesinin artırılması
- ❖ İşletme çalışanlarının fiziki ve ruhi sağlığı, iş kazalarına karşı güvenlik tedbirleri ve geleceğe yönelik güvencelerle ilgili plan ve politikaların kalitesinin artırılması

2.2.6.4.5. Araştırma ve Geliştirme Stratejileri

Arge fonksiyonu, şirketin mamul ve üretim sürecinin geliştirilmesinden sorumludur. Arge stratejileri için birkaç değişik tercih alanı bulunmaktadır¹⁰⁴:

a. Özel veya genel araştırma: Araştırma ve geliştirme faaliyetleri özel bir uygulamaya yönelik olabilir. Belirli bir hedefe yönelik araştırmalar işletmenin beklediği sonuçlara doğrudan hizmet eder. Özel hedeflere yönelik araştırmalar temel ve

¹⁰³Eren, s.369-374.

¹⁰⁴Dinçer, s.256.

uygulamalı olabilir. Ancak işletmenin rekabet durumunu iyileştirmesi ve dış çevrede hızla meydana gelen değişiklikleri yakalayabilmek için genel ve bilgi toplamaya yönelik araştırmalar da yapılmalıdır.

b. Pazara yönelik veya teknolojiye yönelik araştırma: Araştırma ve geliştirme faaliyetleri pazara bağlı bir politika takip edebilir. Yapılacak değişikliklerde tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını esas alabilir. Ancak bu, teknolojik araştırmalar yapılmayacağı anlamına gelmez. Burada kastedilen, yapılacak teknolojik değişikliklerin pazar doğrultusunda yapılmasıdır. Teknolojiye yönelik araştırmalarda ise doğrudan yeni bir teknoloji ön plana çıkmaktadır.

c. Merkezileştirilmiş veya merkezileştirilmemiş araştırma: Araştırma ve geliştirme politikaları tüm işletme için merkezi bir yerden yürütülebileceği gibi, gereken bölümlere yetki devredilerek her bir bölüm kendi geliştirme programını yürütebilir.

d. İç kaynaklarla veya dış kaynaklarla araştırma: İşletmenin mamul veya teknolojiyle ilgili yapacağı araştırmalar, sadece işletme içinde yapılmayabilir. Bunun için işletmenin kaynakları yeterli değilse veya işletme için daha uygun olacaksa, işletme dışından konusunda uzmanlaşmış araştırma birimlerine yaptırabilir.

2.2.7. Stratejilerin Analizi ve Seçimi

Stratejik yönetim sürecinin strateji analizi ve seçimi aşaması, temel alternatif stratejiler arasından işletmenin amaçlarına en uygun olanının seçimini içerir. Bu aşama hem bir değerlendirme hem de bir karar alma aşamasıdır. Tüm karar alma olaylarında olduğu gibi alternatif stratejilerin değerlendirilmesinde, her bir alternatifin kısa vadede ve uzun vadede işletmeye sağlayacağı getiriler ve yükleyeceği maliyetlerin analizinin de yapılması gereklidir.

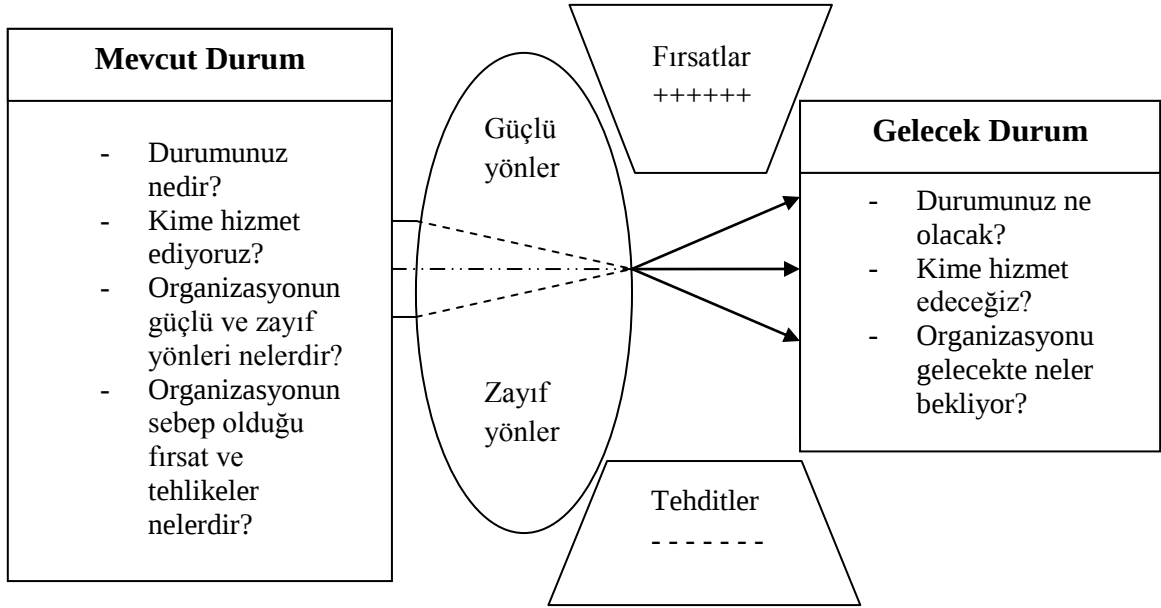
2.2.7.1. Stratejilerin Analizi ve Seçimindeki Ölçütler

Alternatif stratejilerin işletmeye en uygun şekilde analiz ve seçiminde dikkat edilmesi gereken ölçütlerin belirlenmesi şu sorulara optimal yanıtlar verilmesinden geçer¹⁰⁵:

- ✓ Var olan strateji, organizasyonda bulunan diğer stratejilerle çatışıyor mu?
- ✓ Piyasa koşullarında seçilecek stratejinin zamanlaması doğru mu?
- ✓ Strateji işletmenin hedefleri, politikaları, çalışanların yetenekleri açısından doğru orantılı mı?
- ✓ Strateji, örgütte birbiriyle düzgün bir şekilde ilişkili alt stratejilere bölünmüş durumda mı?
- ✓ Strateji çeşitli finansal teknikler (net nakit akışı, sermaye karlılığı, geri ödeme dönemi, başabaş analizi, iskonto edilmiş nakit akışı) ve fayda maliyet analizlerine göre test edildi mi?
- ✓ Strateji işletmenin kendi kaynakları ve fırsatları karşısında minimum potansiyel risk ile maksimum potansiyel kar arasında bir uyum kuruyor mu?
- ✓ Oluşturulacak strateji, rekabetçi bir ortam da varlığını sürdürmeye devam edebilecek mi?

Bu sorularla birlikte işletme için en uygun strateji seçilmeye çalışılır. Stratejilerin analizinde SWOT, PIMS, Balanced Scorecard ve portföy analizleri gibi analizler bulunmaktadır. Stratejilerin analiz edilmesinde, basit olmasının yanında en etkili olarak kullanılan analiz SWOT analizidir.

¹⁰⁵Thomas L. Wheelen ve J. David Hunger, **Strategic Management and Business Policy**, Addison-Wesley Publishing Company, 1989, s.226-227.



Şekil 6: Swot Gözlüğü

Kaynak: Cengizhan Cebecioğlu, Swot Analizi ve Bir İşletme Üzerine Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Gebze, 2006, s.82.

SWOT, aşağıdaki İngilizce kelimelerin baş harflerinden oluşturulmuş bir kısaltmadır¹⁰⁶:

S: Strength (Organizasyonun güçlü/üstün olan yönlerinin tespit edilmesi demektir.)

W: Weaknesses (Organizasyonun güçsüz/zayıf olan yönlerinin tespit edilmesi demektir.)

O: Opportunities (Organizasyonun sahip olduğu fırsatlar ifade etmektedir.)

T: Threats (Organizasyonun karşı karşıya bulunduğu tehdit ve tehlikeleri ifade etmektedir.)

¹⁰⁶Özgür Akın, **SWOT (FÜTZ) Analizi**, <http://www.ozyazilim.com/ozgur/marmara/stratejik/futz.htm> (13 Temmuz 2013).

SWOT analizi, organizasyonun iç ve dış çevresinin değerlendirilmesine imkan sağlayan bir analiz tekniğidir. Bu analiz, örgütsel ve çevresel faktörlerin olumlu ve olumsuz yönleriyle incelenmesini içermektedir.

SWOT analizi, şirketin tamamen incelenmesi için oldukça yararlı bir analizdir. Şirketin tamamı tarafından hızla yapılabilecek kolay bir egzersizdir. Söz konusu analiz çalışmasının amacı işletmenin zaaflarını ve güçlerini ortaya koymaktır.

Organizasyonlarda SWOT analizinin yapılmasının genel olarak iki yararı bulunmaktadır. İlk olarak, şekil 6'da görüldüğü gibi SWOT analizi yapılarak organizasyonun mevcut durumu tespit edilir. Bu çerçevede güçlü ve zayıf yönler ile organizasyonun karşı karşıya bulunduğu fırsatlar ve tehdit unsurları ortaya konulmaya çalışılır. Bu anlamda SWOT bir “Mevcut Durum Analizi”dir. SWOT aynı zamanda işletmenin gelecekteki durumunun ne olacağını tespit ve tahmin etmeye yarayan bir analiz tekniğidir. Bu ikinci anlamda SWOT bir “Gelecek Durum Analizi”dir. Bu açıklamalar çerçevesinde SWOT Analizi’ni yakını ve uzağı görmemizi sağlayan bir gözlük olarak algılayabiliriz¹⁰⁷.

2.2.7.2. Strateji Seçiminde Karar Aşaması

Çeşitli analizler yapılmasıyla birlikte işletme içerisinde nihai seçimlere ulaşılabilecek veriler sağlanmış olmaktadır. Seçime dayanak oluşturacak tüm bu verilerin yanında örgüt kültürüne uyumluluk da dikkate alınarak işletme için en uygun strateji seçilir.

2.2.8. Stratejilerin Uygulanması

Stratejik seçim kararı verildikten sonra, amaçları gerçekleştirebilecek ideal stratejilerin organizasyonlarda uygulama evresi başlar. Bu evre genellikle stratejilerin uygulanmasına destek olacak ve uygulamayı gerçekleştirecek işletme kaynaklarının harekete geçirilmesi demektir.

¹⁰⁷Coşkun Can Aktan, **Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama**, Çimento İşveren Dergisi, Sayı:4, Cilt:22, 2008, s.11

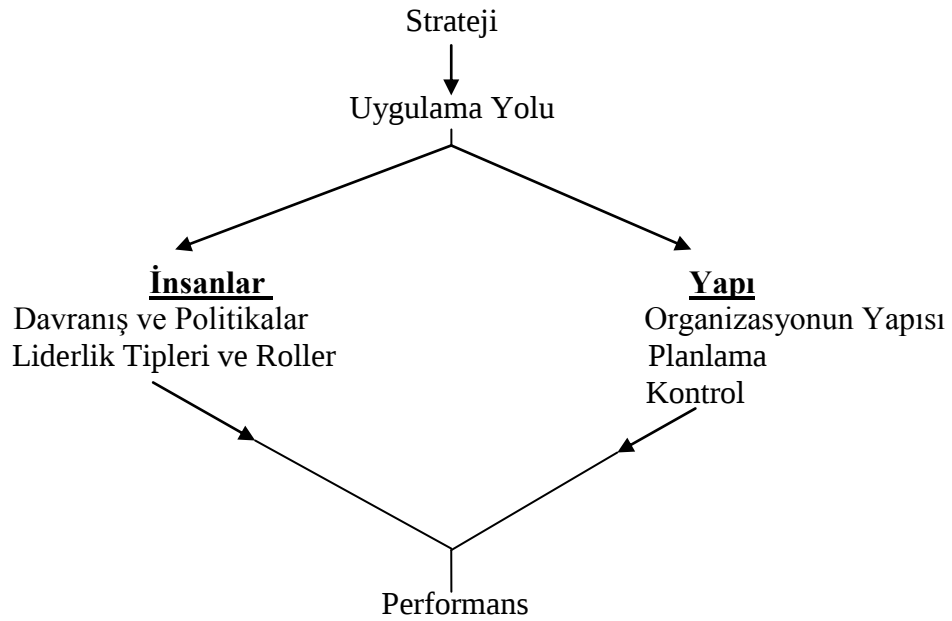
Stratejik uygulama sürecinde birbiriyle ilgili birçok faaliyet ve tercih bulunmaktadır. Bunlar safha safha kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁰⁸:

- Stratejiler tanımlandıktan sonra, bir bütün olarak örgütün her kademesinde ölçülebilir amaçlar haline getirilir.
- Merkezi görev yerleri ve SİB'leri tanımlanır.
- Gerekirse örgütün yapısı yeniden düzenlenir ve kadrolanır.
- Koordinasyon için yöntem ve usüller oluşturulur ve yetki devri yapılır.
- Örgütün bölümlerine veya SİB'lerine kaynak tahsisi yapılır.
- Faaliyetlere rehberlik edecek işletme ve bölüm politikaları tespit edilir.
- Yöneticilerin her birinin amaçları açıklanır.
- Başarıyı ölçmede kullanılacak usul ve teknikler belirlenir.
- Bilgi toplamaya ve işletmeyi değerlendirmeye yarayacak yönetim bilgi sistemleri kurulur.
- Arzu edilen davranışları pekiştirmede kullanılacak teşvik ve ödüllendirme sistemleri açıklanır.
- Örgüt tarzı ve değerlere yönelik eğitim yapılır ve yönetici kabiliyetleri geliştirilir.
- Kontrol mekanizmalarının yeterliliği gözden geçirilir.
- Sonuçlar belirlenir, tanımlanır ve beklenen durumla arasındaki farklılıklar tespit edilir ve geri besleme sağlanarak düzeltici tedbirler alınır.

Söz konusu safhalar işletme içerisinde işlendikten sonra artık stratejinin firma içerisinde belirlenen elemanlar tarafından uygulamasına geçilir. Stratejinin uygulama

¹⁰⁸Dinçer, s.240

yolu olarak insanlar tarafından uygulanması (davranış ve politika, liderlik tarzı ve roller) ve firmanın bazı yapı özellikleri (organizasyonun yapısı, planlama fonksiyonu, benimsenen kontrol sistemleri) politikanın başarılı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırabilir ya da başarısına gölge düşürebilir.



Şekil 7: Stratejik Kararların Uygulanmasındaki Roller

Kaynak: George Luffman ve Diğerleri, İşletme Politikası Analitik Giriş, İbrahim Anıl (Çev.), 1. Basım, Beta Basım A.Ş., 2000, s.146.

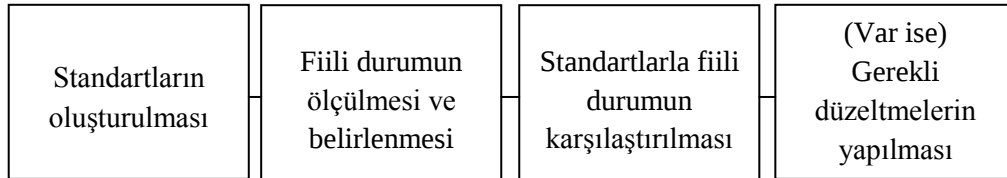
Genellikle stratejiyi kararlaştıranlar ile stratejinin uygulayıcıları her zaman aynı kişiler olmamaktadır. Tepe yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri strateji seçiminde en etkin rolü oynarlar. Strateji uygulamasında ise, işletmenin her kademesindeki yöneticileri rol alacaktır. Dolayısıyla seçilen stratejinin alt kademelerde çalışanlara duyurulması ve benimsetilmesi, strateji uygulamasının en önemli işlerinden birisidir. Zira başarılı bir strateji uygulaması işletmenin tüm fonksiyonlarının işbirliği ve ahenkli şekilde yürütülmesiyle gerçekleşebilir.

Yöneticiler, işletmelerinde stratejik yönetimi ve uygulanacak stratejileri önemserler ve bu gibi yaşamsal konularda uğraşmayı da gerekli görürler. Ama çoğu işletmede amaçlanmış, planlanmış, ancak çeşitli nedenlerle gerçekleştirilememiş çok sayıda stratejik kararlar ilgili dosyanın arşiv raflarında tozlandığı da bir gerçektir.

Gerçekleşemeyen, uygulanamayan stratejiler işletme stratejisi sayılmaz. Unutmamak gerekir ki, stratejiler işletmede planlanan değil uygulanan faaliyetlerdir. Bu nedenle, stratejik yönetimin sondan bir önceki “harekete geçme” safhası en zor, bazen de işletmeler için oldukça çok sayıda sorun yaratabilen bir süreçtir¹⁰⁹.

2.2.9. Stratejik Değerlendirme ve Kontrol

Stratejik yönetimin en son evresi seçilmiş olan strateji ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılması aşamasıdır. Bu aşamada, uygulanan stratejinin, işletmenin amaçlarına ne derece ulaştırdığı durumu değerlendirilir. Bununla birlikte bu safha, yeni stratejilerin de oluşturulması sürecinin başlangıcını oluşturur. Çünkü sonuçların kontrolü ve değerlendirilmesi; hiçbir değişiklik yapmadan ya da üzerinde düzeltmeler yaparak eski stratejilerin mi kullanılacağı yoksa yeni stratejilerin mi geliştirileceği konusunda tepe yöneticilerine geri besleme sağlayacaktır.



Şekil 8: Kontrol Süreci

Kaynak: Hayri Ülgen ve Kadri Mirze, İşletmelerde Stratejik Yönetim, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.88.

İşletmeler değişen çevre koşullarına göre her an yepyeni çevresel fırsat ve tehditlerle karşılaşmaktadır. Bu nedenle, konulan hedefler, belirtilen amaçlar görev tanımları devamlı değişim göstermektedir. Stratejik yönetimin de devamlı bir süreç ve bir “son” unun olmaması, son evre olan stratejik değerlendirme ve kontrol sürecini, bu nedenden dolayı bir “son” olarak görmeyip yapılan iş ve faaliyetlerin değerlendirildiği sürekli bir çaba ve uğraş olarak düşünmek gerekir.

İşletmeler görev-misyon tanımlamalarını ve amaçlarını belirledikten sonra çevresel fırsat ve tehditlere karşı rakiplerine göre üstünlük ve zayıflıklarını da belirlemek zorundadırlar. Bunların belirlenmesinden sonra, stratejik alternatifler

¹⁰⁹Ülgen ve Mirze, s.72.

arasından seçilecek olanlar, devamlı değerlendirme ve kontroller, hedeflere uygun olup olmadıkları araştırılır. Seçilen bir strateji bir zaman sonra yetersiz kalabilir, dolayısıyla da yeni stratejilerin devreye girmesi gerekebilir ya da stratejilerin son derece uygun olabilmesine karşılık bunların uygulanması yetersiz olabilir¹¹⁰.

İşletmedeki stratejik kontrolün işlevi, uçakları kalkış ve inişe hazırlayan, havada iken sürekli olarak kontrol eden hava kontrol merkezlerinin işlevlerine benzer. Misyon, görev belli olup “uçanın belirli bir noktaya yolcu veya eşya taşıması”dır. Bu arada, amaçlar belirlenmiş ve ulaşılmak istenen hedefler de konulmuştur. “En güvenli, en erken ve rahat olarak, ekonomik yarar sağlayacak biçimde görevi tamamlamak” hedeflerinden biridir. Hava koşulları ve diğer çevre koşulları analiz edilmiş ve yolculuk planlanmıştır. Uçak havalandıktan sonra sürekli olarak çevresel unsurlar ve uçağın teknik yetenekleri kontrol altında tutulmakta ve gerek çevrede, (örneğin, hava koşullarında) gerekse uçakta olabilecek teknik değişikliklere göre yeni uçuş planları ve uygulamalar yapılmaktadır. Bu durum, uçak görevini tamamlayıncaya kadar, yani nihai sonuca kadar sürecektir. İşletmelerde de stratejik kontrol benzer bir şekilde uygulanmaktadır¹¹¹.

Etkin ve gerçekçi değerlendirmelerin yapılabilmesi için her şeyden önce yöneticilerin başarı ya da başarısızlıklarını belirleyecek motivasyona sahip olmaları gerekir. Öte yandan, başarının ödüllendirilmesi de olumlu bir etkidir. Yine iyi bir değerlendirme ve denetim yapılabilmesi etkili bir iletişim ve geri besleme sisteminin varlığına bağlıdır. Bu sistem, stratejinin uygulanmasında ortaya çıkan sapmaları anında yöneticilere bildirecek ve gerekli olan önlemlerin alınmasına yardımcı olacaktır¹¹².

İşletmelerde stratejik yönetim nihai sonuca odaklıdır. Bu da; bir işletme için yaşamını sürdürmek ve rekabet üstünlüğü elde etmektir. O halde, işletme varlığını sürdürdüğü sürece stratejik değerlendirmelerini yapacak ve kontrollerini sürdürecektir. Varsa hatalar düzeltilecek ve böylece hedeflenen sonuçlara varmak mümkün olacaktır. Ancak, bu durum her zaman böyle olamamakta, işletmeler rekabet üstünlüğü elde edememekte ve uzun dönemde yaşamını sürdürmede zorlanmakta, sonunda da faaliyet

¹¹⁰Ülgen ve Mirze, s.402.

¹¹¹Ülgen ve Mirze, s.402.

¹¹²Batuhan Karaoğlu, **Stratejik Yönetim**, 1. Basım, Etap Yayınevi, İstanbul, 2010, s.75.

alanını terk etmektedir. Genelde bu durum arzu edilmeyen, yani amaçlanan stratejilerin tersine gelişen bir sonuçtur.

İşletmelerde hazırlanan ve uygulanan stratejilerin değerlendirilmesi ve kontrolünde, yönetici ve stratejistler aşağıdaki konular üzerinde dururlar¹¹³:

- ✚ Stratejilerin odaklandığı amaçların, işletmenin diğer amaçları ile tutarlı olup olmadığı
- ✚ Stratejilerin hazırlanması ve geliştirilmesinde uygulanan analiz ve diğer analitik süreçlerin kaliteli olarak yapıp yapılmadığı
- ✚ Geliştirilen stratejilerin amaç, kapsam ve içerik bütünlüğü
- ✚ İşletme yeteneklerinin seçilen stratejilere ve stratejik uygulamalara uygun olup olmadığı
- ✚ Stratejilerin uygulanması sonucunda elde edilen sonuçların, arzulanan hedeflerle karşılaştırılarak değerlendirilmesi ve kontrolü

Stratejik kontrol etkinliği, stratejik yönetim sürecinin son evresinde yer almasına rağmen, yukarıda maddeler halinde sıraladığımız gibi sürecin her evresinde yapılması gerekli olan faaliyetlerden oluşur. Analizlerin doğru yapıp yapılmadığı, alternatif strateji kriterlerinin doğru belirlenip belirlenmediği, örgütsel yapı, liderlik ve diğer stratejik uygulamaların doğruluğu ile ilgili kontroller her safhada yapılmak zorundadır. Aksi halde zaman ve kaynak israfı ile karşılaşılması kaçınılmaz olabilecektir.

2.2.10. Stratejik Yönetim Sürecinde Stratejik Planlama ile Finansal Bütçeleme Bağlantısının Kurulması

Planlama belirli bir amaca ulaşmak için, hangi işlemlerin, nerede, kim tarafından, nasıl, hangi sıraya göre, ne kadar zamanda tamamlanacağını gösteren bir

¹¹³Ülgen ve Mirze, s.403.

tasarıdır. Bunların hazırlanması, uygulamaya konulması, elde edilen sonuçların değerlendirilmesi de planlama çalışmalarını oluşturmaktadır¹¹⁴.

İşletmelerde dikkatle oluşturulması gereken stratejik planlama ise, tüm organizasyonlarda geleceğe yönelik amaç ve hedeflerin belirlenmesine ve bu hedeflere ulaşılabilmesi için yapılması gerekli işlemlerin tespit edilmesine imkan sağlayan bir yönetim tekniğidir. Stratejik planlama; bir kuruluşun orta ve uzun vadeli amaçları doğrultusunda temel ilke ve politikalarını, önceliklerini ve bunlara ulaşmak için izlenecek yol ve yöntemler ile kaynak dağılımını düzenleyen plandır. Bu planlama, kuruluşun içinde bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği amaç ve hedefleri arasındaki yolu, diğer bir deyişle bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri tarif eder. Stratejik planlama; kuruluşların mevcut durum, misyon ve temel değerler/ilkelerinden hareketle bir vizyon oluşturmaları, bu vizyona uygun amaç ve hedefler saptamaları, ölçülebilir göstergeler geliştirerek, başarıyı izleme ve değerlendirmeleri sürecini ifade eden katılımcı ve esnek bir planlama yaklaşımıdır.

2.2.10.1. Stratejik Planlama Kavramı

Stratejik planlama şu soruların yanıtlarıyla ilgilidir:

- Neredeyiz?
- Nereye varmak istiyoruz?
- Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?
- Başarımızı nasıl izleyebiliriz ve değerlendirebiliriz?

Örgütün gelecekte nasıl bir gelişme göstereceğini, nasıl bir yol izleyeceğini belirlemek için, önce örgütün nerede olduğunu bilmesi, sonra de nereye gitmek istediğini ve oraya nasıl ulaşacağını saptaması gerekir. Bunun sonucunda ortaya çıkan belge “stratejik plan”dır. Ne var ki, gelecek yıllarda durumun nasıl olacağı kesin olarak bilinemeyeceğinden, öngörülemeyen koşulları dikkate almak için “stratejik plan”ın

¹¹⁴Oktay Güvemli, **İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama**, 2. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s.4.

zaman zaman değiştirilmesi de örgütün varlığını sürdürmesi bakımından gereklidir. Gerçekten, STK'nın içinde faaliyet gösterdiği ortamın değişmesi ve örgütün bu dinamik ortama uyum sağlaması gereği stratejik planlamanın temel varsayımıdır. Bunun için stratejik planlamada, ortamın nasıl değiştiğinin ve değişeceğinin anlaşılması ve bu değişmelere uygun örgütsel kararların geliştirilmesi özellikle vurgulanır¹¹⁵.

Stratejik planlamanın amacı örgütün enerjisini belli konulara odaklamak, üyelerinin aynı amaç için çalışmasını sağlamak, örgütün yönünü ortamdaki değişikliklere bağlı olarak değiştirmeye yardımcı olmaktır. Kısacası stratejik planlama, bir örgütün ne olduğu, ne yaptığı ve bunu neden yaptığını biçimlendirecek ve yönlendirecek temel kararlar ile eylemlerin geleceğe odaklanarak saptandığı bir çalışmadır. Bu çalışma sonucunda ortaya çıkan stratejik plan, kuruluşun mevcut durumunu, kuruluşun vizyon ve misyonu ile stratejik amaç ve hedeflerini, bunlara ulaşmak için gerçekleştireceği etkinlikleri ve kullanacağı kaynakları, son olarak da başarım (performans) ölçütlerini içerir.

Stratejik planlama sürecinin ilk aşaması, hazırlık aşamasıdır. Hazırlık aşamasında, örgüt oluşturacağı çalışma için hazır olup olmadığını belirlemelidir. Örneğin, eğer örgüt bir mali kriz bekliyorsa ya da çevre koşullarında belirsizlik söz konusuysa, stratejik planlama süreci başlatmak pek anlamlı olmayacaktır. Eğer örgütün hazır olduğu sonucuna varılırsa, stratejik planlama çalışmasını başlatmadan önce, süreç içinde hangi konuların ele alınacağı, kimlerin hangi işleri üstleneceği, sağlıklı karar vermek için gerekli hangi bilgilerin toplanacağı kararlaştırılmalıdır. Bu çerçevede örgütün bir profilinin çıkarılması ve bir planlama komitesinin kurulması da gerekecektir. Bu çalışmalar sonucunda ortaya bir iş planı çıkacaktır¹¹⁶.

Stratejik planlama süreci 4 aşamadan oluřmaktadır¹¹⁷:

Bir stratejik planlama çalışmasının ilk aşamasında “neredeyiz?” sorusunun yanıtı aranır. “Durum analizi” olarak da adlandırılan bu aşamada, kuruluşun içinde bulunduğu koşulların gerçekçi bir saptaması yapılır. Bu saptama kuruluşun

¹¹⁵Gürel Tüzün, **Kurumsal Stratejik Planlama: Sık Karşılaşılan Sorulara Cevaplar**, Bölgesel Çevre Merkezi: REC Türkiye, Ankara, 2008, s.7.

¹¹⁶Tüzün, s.10.

¹¹⁷Tüzün, s.11-12.

kaynaklarını, yönetim yapısını, paydaşlarını, içinde faaliyet gösterdiği hukuksal ve yönetsel çerçeveyi, yerel, ulusal, bazen de uluslararası durum ve gelişmeleri kapsar. Bunlardan kaynak analizi, kuruluşun mali ve maddi kaynaklarının yanı sıra çalışanlarını, kuruluşun toplumdaki bilinirliği ve saygınlığı gibi maddi olmayan kaynaklarını da içerir. Kuruluşun hedef kitlesinin yanında üyelerini ve gönüllülerini de kapsayan paydaşlar analizinde, kuruluşun amaçlarına ulaşma çabasında paydaşların oynayacağı olumlu ya da olumsuz rol araştırılır. Bu aşama sonucunda kuruluşun güçlü ve zayıf yönlerini, karşı karşıya olduğu fırsat ve tehditleri ortaya koyan bir “durum raporu” hazırlanır. Böylece, örgütün karşı karşıya olduğu ve stratejik planın dikkate alması gereken kritik konular belirlenmiş olur. Mali kaynak sağlanması, yeni program fırsatları, değişen yasal düzenlemeler ya da hedef kitlenin gereksinimlerindeki değişiklikler bu tür kritik konular arasında yer alabilir. Önemli olan bunların en önemlilerini seçmektir. Planlama komitesinin stratejik planın kapsayacağı 5-10 konuyu belirlemesi gerekir. Bu aşamanın çıktısı, karar verme sürecine temel oluşturacak bir veritabanı ile örgütün ele almak zorunda olduğu en önemli konuları içeren bir liste olacaktır.

Stratejik planlama sürecinin ikinci aşaması, “nereye varmak istiyoruz?” ya da nerede olmak istiyoruz sorusunun yanıtının araştırılmasıdır. Örgütün misyon ve vizyonu ile değerleri/ilkeleri, stratejik amaçları belirlenir. Bu aşamanın sonunda misyon bildirgesi ile vizyon bildirgesi taslakları hazırlanır. Böylece örgütün neyi, niçin planladığı konusunda tutarlı ortak bir görüş oluşmuş olur. Misyon ve vizyonun gerçekçi biçimde tanımlanması, onları gerçekleştirmeye yönelik eylemler konusunda da kolaylık sağlayacaktır. Stratejik amaçlar ise kuruluşun, misyonuyla uyumlu olan vizyonunu gerçekleştirmedeki önceliklerini ortaya koyar.

Stratejik planlama çalışmasının üçüncü aşamasında “oraya nasıl ulaşacağız?” sorusunun yanıtı aranır ve kuruluş için öngörülen geleceğe nasıl varılacağı ortaya konulur. Kuruluşun bir önceki aşamada belirlenen vizyon ve amaçlarına ulaşmak için izleyeceği yolda orta ve uzun vadeli hedefler ve bunlarla ilgili zaman planları belirlenir. Başarım ölçümü için hedefler ölçülebilir olmalı, istenilen sonuç ve hedef kitle açıkça belirtilmelidir. Saptanmış hedeflere uygun etkinlik ve uygulamalar da bu aşamada

belirlenir. Burada söz konusu olacak strateji, amaç ve hedefler doğrudan bazı kişilerin düşüncelerinden kaynaklanabilir ya da grup tartışmaları, karar alma süreçleri gibi teknikler kullanılarak belirlenebilir. Önemli olan, sonunda yöneticilerin, çalışanların ve üyelerin kritik konularla ilgili olarak ne yapılacağı konusunda anlaşmaya varmalarıdır. Bir hayli zaman ve esneklik gerektiren bu aşamada yeni verilere ya da durum değerlendirme aşamasında varılan sonuçların gözden geçirilmesine, hatta misyon bildirgesinde değişikliğe gidilmesine gerek duyulabilir. Bu aşamanın çıktısı, örgütün genel stratejisini, uzun vadeli amaçlarını ve kritik konulara ilişkin hedeflerini ortaya koyan bir özet olacaktır¹¹⁸.

Stratejik planlama süreci son aşaması, “Yaptıklarımızı nasıl ölçer ve değerlendiririz?” sorusuna cevap verebilmektir. Bu aşama, başarıyı (performansı) ölçme ve değerlendirme ölçüt ve yöntemlerinin ortaya konulduğu ve bir Başarım Programı’nın hazırlandığı aşamadır. Kuruluşun vizyonunu gerçekleştirme, yani öngörülen geleceğe doğru ilerleyişi sırasında ne ölçüde başarılı olduğunun sürekli olarak izlenmesi, iç ve dış koşullarda ortaya çıkan değişikliklere bağlı olarak, gerekiyorsa stratejik planında düzeltmelere gitmesi bakımından da önem taşır. Başarım ölçüt ve yöntemleri ile Başarım Programı’nın önemi de büyük ölçüde buradan kaynaklanır.

Stratejik planlama sürecine ait dört temel sorunun yanıtları bulunduktan sonra yazılı stratejik planın tamamlanması aşamasına gelinir. Daha önceki aşamalarda gerçekleştirilen çalışmaların sonuçları burada yazılı bir belgeye dönüştürülür. Hazırlanacak taslak plan karar vericilerin (örneğin yönetim kurulu) inceleme ve değerlendirmesine sunulur. Ayrıca üst düzey profesyonel yöneticilerle bu belgenin bir uygulama ya da eylem planına dönüştürülmesi konusu ele alınır. Planın kendisinden beklenen yönlendirme işlevini yerine getirmesi için, önceliklere ilişkin temel soruların yanıtlarını ayrıntılı bir biçimde ortaya koyması gerekir. Planlama çalışmasını çabuk bitirmek için bu aşamada ortaya çıkacak farklılık ve tartışmaların üstünün örtülmesi

¹¹⁸Tüzün, s.10.

sakıncalı sonuçlar doğurur. Bu nedenle, ortaya çıkan tüm sorunlar giderilmeden ilerlenmemesi gerekir. Bu aşamanın çıktısı stratejik plan olacaktır¹¹⁹.

2.2.10.2. Stratejik Planlama-Finansal Bütçeleme İlişkisi

Stratejik planların uygulanabilmesi, işletme bütçeleri ya da yıllık programlar aracılığıyla olacaktır. Bunu kısa ve uzun süreli planlamaların birbirini bütünleyici olma kuralı gerektirir. Bu kurala göre uzun süreli planda ilk yıl için ortaya konulan hedef genellikle bu yılla ilgili kısa süreli planda da benimsenir. Bu durum, kısa süreli planı, uzun süreli planın uygulama aracı olarak ortaya çıkartır. İkinci yıl uzun süreli planın bir yıl kaydırılarak yeniden düzenlemeye başlanmasıyla uzun süre için yeniden değerlendirilerek amaçlar yeniden saptanır ve bu yeni durumlara göre uygulama planları düzenlenir. Dolayısıyla uzun süreli planın her yıl yeniden yapılmasından kaynaklanan sürekli çalışma sistemi, yıllık uygulama planları ile uzun süreli planın bütünlüğü ilkesinin de bir gereği olarak ortaya çıkar.

Tipik bir planlama sisteminde seçilen ana işletme, bağlı işletme ve fonksiyonel stratejilere göre finansal kaynaklar yukarıdan aşağıya doğru daralarak dağıtılır. Öngörülmüş amaçlar ve onaylanmış programlar, fonksiyonel alan ya da işletme bütçeleri şeklinde finansal terimlerle ifade edilirler.

Her işletme kendine özgü bütçeleme süreci uygulayabilir. Ancak, farklı işletmeler ve değişik iş gruplarına sahip işletmelerde bütçeleme sürecinin 5 temel evreden oluştuğu görülmektedir. Bu evreler aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır¹²⁰:

Buna göre birinci evrede şirket üst yönetimi şirketin amaçlarını ve stratejisini belirler. Buna bağlı olarak üretim gerekleri, hammadde temini, gereksinim duyulan personelin nitelik ve miktarı vs. ile ilgili zamanlamalar ve mali gereksinim, kaynaklar belirlenir.

İkinci safhada şirketin stratejik karar ve amaçları bildirilerek işletmelere ait bütçelerin hazırlanması istenir. Bunun için bu birimlere tekniğe ve uzmanlığa dayalı

¹¹⁹Tüzün, s.11.

¹²⁰Başar, s.78.

yardımlar yapılır. Bu birimlerde hazırlanan planlar merkezin onayına sunulur ve kaynak tahsisi ile ilgili teklifler tespit edilir.

Üçüncü evrede üst kademe yönetimi teklif edilen işletme planlarını gözden geçirir, genel kaynak tahsisini yapar. Onaylanmış bu planlar işletme tarafından yeniden gözden geçirilir ve fonksiyonel bölümlere aktarılır.

Dördüncü evrede bu plan ve projeler, alt kademeler tarafından ayrıntılı hale getirilir ve kesinleştirilir. İşletmeye tekrar gönderilen planlar, burada eğer alternatifleri varsa uygun olanı seçilerek onaylanır ve üst kademe yönetimine önerilir. Kendisine gönderilen planları seçen üst kademe yönetimi bunları onaylayarak geçici kaynak tahsislerini yapar. Daha sonra uygulama bütçeleri için uygulama emirlerini verir. İşletme seviyesinde yıllık plan ve uygulama bütçeleri toplanır ve fonksiyonel bölümlere ulaştırılır. Alt kademelerde yıllık bütçeler tamamlanır.

Beşinci evrede alt kademeler tarafından tamamlanan yıllık bütçeler, orta kademede gözden geçirilir, koordine edilir, onaylanır. Yıllık bütçeleri üst yönetimin de onaylamasıyla kesinlik kazanır ve harekete geçirilir.

Planlama süreci işletmenin olgunlaşma derecesine ve planlama sisteminin deneyimine göre sonuçlanır. Buna göre olgunlaşmış ve planlama konusunda deneyim kazanmış bir işletme amaçlar, stratejiler ve programlar üzerinde daha çabuk anlaşmaya varacak ve üst yönetim, kaynakları bölümlere ve fonksiyonel alanlara zorlanmadan aktaracaktır. Bunun tam tersine olgunlaşmamış ve deneyim sahibi olmayan işletme amaçlar, stratejiler üzerinde daha zor anlaşmaya varacak ve dolayısıyla kaynak tahsisi sırasında karmaşa ortaya çıkacaktır.

3. STRATEJİK YÖNETİM VE KARAR ALMA SÜRECİNDE MUHASEBE VERİLERİNİN KULLANIMI VE ÖNEMİ

Stratejik yönetim sürecinde muhasebe verilerinin karar alma aşamasında etkin bir şekilde kullanımı, firma rakiplerinin analiz edilmesine ve yönetim sistemi tarafından verilen zayıf ve güçlü sinyallerin sistematik bir şekilde analiz edilmesine bağlıdır. Firmanın içinde bulunduğu sektöre yeni rakiplerin giriş ve çıkışları kadar rakiplerin stratejileri, mamul ve üretim sistemlerindeki önemli değişmelere ait bilgiler, firmaların rakipleri konusunda yapacağı analizin temelini oluşturur. Ayrıca bu analiz sürecinde, firmanın amaçları arasında hem firma içi hem de firma dışı ortaya çıkan değişmelerin potansiyel yönünün doğru olarak tespit edilmesi olmalıdır. Bu değişimin net bir şekilde tespit edilmesi muhasebe sürecinde firma için gerekli olan bilgilerin yapısındaki değişmelerin de doğru bir şekilde tespit edilmesine bağlıdır. Bu çalışmalar yönetim sistemi tarafından ortaya konulan güçlü sinyallerin neticesidir. Aynı şekilde yeni teknolojilerde potansiyel olarak ne tür gelişmelerin olduğunun temelde bilinmesi ve rakiplerin yeni oluşumlarının tespit edilmesi yönetime yeni bilgiler sağlanmasında katkıda bulunacaktır. Buna bağlı olarak tüketici isteklerinin tam olarak tespit edilmesi hedeflenmelidir. Bu hedefler ise firmaların yönetim sistemi tarafından ortaya konulan zayıf sinyaller olarak değerlendirilebilir. İşletmeler açısından esas olan, tespit edilen bu sinyallerin muhasebe verilerini nasıl etkilediğini ve etkilenen bu veri ve bilgilerin stratejik yönetim sürecine sağladığı katkıların belirlenmesidir.

3.1. Muhasebe Bilgi Sistemleri

İşletmelerin yoğun bir rekabet ortamında faaliyette bulunmaları ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler gibi önemli değişimler işletmelerde yeni yönetim anlayışlarına ve yaklaşımlarına neden olmuştur. Bu ve benzer değişim ve gelişmeler ise işletmelerin planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirmesinde ihtiyaç duyulan bilgi alanlarını genişletmiştir. Diğer bir ifade ile, günümüzde işletmeler geleneksel muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgilerle yetinmeyip daha fazla ve detaylı bilgilere de

ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgiler bir bütün olarak işletme temel bilgi sistemleri tarafından sağlanırken, işletme yönetiminin planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin büyük bir bölümü işletme temel bilgi sistemleri içerisinde yer alan muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır¹²¹.

İşletme büyüyüp geliştikçe, bir yandan kendi içinde çeşitli bölümlere ve hatta şubelere ayrılmakta, öte yandan da ilişkide bulunduğu dış çevrenin sınırları giderek genişlemektedir. Bu durum, özellikle kurumun orta ve üst basamaklarında alınacak yönetim kararları için her birisinin ayrı bir küçük işletme gibi düşünülebilecek çok çeşitli kurum ve birimlerinden ayrı ayrı veya kümülatif bilgi sağlanmasını gerektirmektedir. Bütün bu bilgiler bir araya getirildiğinde ise, küçük bir işletmeye oranla çok daha fazla yer tutmaktadırlar. Ayrıca; bir üst yönetici, çevresinde olup biteni kişisel olarak tek tek gözleyemeyeceğine göre bu bilgilerin kendisine daha çok iletişim yoluyla aktarılması zorunluluğu doğmaktadır. Bu durumda işletme yönetiminde yönetim kararları için gerekli sayısal verileri toplayan, bunları işleyerek yöneticilerin kolaylıkla yararlanabilecekleri bir şekle dönüştürebilen ve sonuçları gerek dönemsel, gerekse ihtiyaç duyulan diğer zamanlarda ilgili yöneticilere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzeninin önemi daha da artmaktadır¹²².

Bunun yanı sıra işletmelerin giderek büyümesi, karmaşıklaşması veya yapının değişmesi, beraberinde yeni gereksinimleri ve konuları ortaya çıkarmaktadır. Büyüyen, karmaşıklaşan bir işletmenin yönetimi daha çok bilgiye gereksinim duymaktadır. Bu durum işletmede yeni bir bilgi sisteminin kurulmasını veya en azından mevcut bilgi sisteminin yeniden gözden geçirilmesini ve yeni isteklere cevap verebilecek duruma getirilmesini zorunlu kılmaktadır¹²³.

Tablo 2’de yer alan bilgiler, bir işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için ihtiyaç duyduğu bilgileri göstermektedir.

¹²¹Mevlüt Karakaya, **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara, 1994, s.38.

¹²²Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Genişletilmiş 4. Baskı, 72TDFO Ltd.Şti., Ankara, 1995, s. 12-13.

¹²³Sürmeli, s.66.

Tablo 2: İşletmelerin İhtiyaç Duydukları Bilgiler

İşletme Faaliyeti	Anahtar Kararlar	Bilgi İhtiyacı
Sermaye	Ne kadar? Finansman kaynağı? Borçlanma koşulları?	Nakit akış projeksiyonları, Proforma finansal tablolar, Amortisman planları,
Binaların ve ekipmanların sağlanması	Binaların büyüklüğü? Teçhizat miktarı? Kiralama veya satın alma? Yerleşim? Yerine koyma süresi?	Kapasitenin belirlenmesi, Fiyatların belirlenmesi, Pazarlama çalışmaları, Vergilerin oranları ve yönetmeliklere uygunluk.
İşgörenlerin sağlanması ve eğitilmesi	Gerekli olan deneyim? Gerekli olan eğitim uygulamaları?	İş tanımlarının yapılması, İş başvurusu yapanların yetenekleri ve CV'leri
Envanter kazanmak	Ne tür ürünler stoklanacak? Satın alış fiyatı? Hangi satıcıdan?	Pazar analizleri, Stok durum raporları, Satıcı performansı ve ödeme koşulları
Reklam ve pazarlama uygulamaları	Hangi pazarlama aracı? Hangi içerik?	Fiyat analizi, Pazar kapsamı
Ürünlerin satışı	Fiyat artış oranı? Direkt satış uygulamaları? Onaylanan kredi kartları?	Proforma satış rakamları, Kredili satışlar, Müşterilerin kredi durumu.
Müşteri ödemelerinin takibi	Hangi koşullarda kredili satış imkanı sağlanacak? Nakit ödemeler nasıl değerlendirilecek?	Alacak hesaplarının durumu, Hesapların geri dönüş durum raporları.
İşgörenlere ücret ödeme	Ücret miktarı? Kesintiler ve ücret ödememe? Ücret bordolarının hazırlanması?	Satışlardan komisyon, Zaman temelli ücretlendirme, Dış ücretlendirme
Vergilerin ödenmesi	Ücretlerden kesilen vergilerin ödenmesi? Satışlara bağlı vergiler?	Kanunlar, Vergiden düşülecek giderler, Toplam satışlar
Satıcılara ödeme	Kime, ne zaman, ne kadar ödeme yapılacak?	Satıcı faturaları, Ödenmesi gereken hesaplar

Kaynak: Vesile Ömürbek, Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Isparta, 2003, s.119.

Tablo 2’de yer alan bilgilerin eksik veya yanlış olarak sağlanması işletmenin faaliyetlerindeki etkinliğin elde edilememesine neden olmaktadır.

3.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları

ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin oğ bir kıymet hareketine neden olur. Mali işlemler olarak nitelenebilecek bu işlemler, işletmenin varlık ve kaynak oluşumunda değışme yaratırlar. İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren organizasyona muhasebe diyoruz¹²⁴.

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiğ sonuçları finansal tablolar aracılığı ile çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır. Bu zelliğ dolayısıyla da muhasebe, işletmenin anlaşılabilmesini sağlayan bir lisan niteliğinde olup, literatürde “işletmenin dili” olarak nitelendirilmektedir¹²⁵.

Muhasebe düşünülüp yaratıldıktan sonra uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Aksine, mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden öyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini aığa çıkarır. Böylece mevcut uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlarken, onun gelişmesini mümkün kılacak bilgi alanını da oluşturur. Muhasebe, açık bir sistem olarak, çevresi ile etkileşir. Ayrıca muhasebe sistemini oluşturan kuram ve uygulama ikilisi de birbiri ile sürekli etkileşim içindedir. Bu nedenle muhasebe kuramı, “tümdengelim” ve “tümevarım” yaklaşımlarından hareketle kurulmuş, diğer yaklaşımlarla derinlik kazanmıştır. Muhasebe kuramı, tümevarımcı yaklaşımla; finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgi gruplarına sunulmasının şeklini belirler. Ancak, muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değışikliğe uğraması nedeniyle, ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların yaratılması gerekir. Bu durumda tümdengelim yaklaşımıyla amaç ve evre koşulları (ekonomik, teknolojik ve sosyolojik) göz önünde tutularak tüm uygulama için ilkeler, ölçütler ve yöntemler oluşturulur ve bunlar bireysel olaylara uygulanmak üzere nerilir¹²⁶.

En önemli zelliğ faydacı (pragmatik) olmasında beliren muhasebe kuramı, mevcut muhasebe uygulamalarının değerlemesinde ölçü, söz konusu uygulamaların

¹²⁴Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara, 2003, s.9.

¹²⁵Engin Din Ve Uğur Kaya, **Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlak Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi zerine Bir Araştırma**, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, 2006, s.139-151.

¹²⁶Sevilengl, s.21.

geliştirilmesinde yol göstericidir. Muhasebe kuramını; temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturur.

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında teori içinde yer alan ilke, esas ve kuralların işletmeler tarafından belirlenmesini ifade eder. Yani, teori içerisinde yer alan çeşitli uygulamalardan, işletme tarafından seçilmiş olanlar, o işletmenin muhasebe politikalarını oluşturur. Finansal tablolarda yer alan kalemlerin tutarı, işletmede benimsenen ve uygulanan muhasebe politikalarının bir sonucudur¹²⁷.

3.1.2. Muhasebe Bilgi Sistemi Tanımı

MBS; bilginin derlenmesi, kaydedilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması faaliyetlerinin toplamından oluşur. Diğer bir ifadeyle; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki işlemlere ait verileri toplayan, toplanan verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve ortaya çıkaran bir bilgi sistemidir¹²⁸. Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebe sistemlerini de içeren MBS, organizasyonda yer alan tüm işlevleri kapsamaktadır.

İşletme yöneticilerine bilgi sağlayan, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, oluşan bu kaynakların kullanılma biçimini, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten sistem, bilgi sistemidir. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki faaliyetlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olmaktadır. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim yaratmaktadır. Sürekli olarak gerçekleşen bu mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekmektedir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebe bilgi sistemidir¹²⁹.

¹²⁷Yurdakul Çaldağ ve Yıldız Ayanoglu, **Genel Muhasebe**, Ankara, 2004, s.10.

¹²⁸İsmail Bekçi ve Şule Kutlu, **Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 29, 2009, s.19.

¹²⁹Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Tuğra Ofset, Isparta, 2000, s.13.

3.1.3. Muhasebe Bilgi Sisteminin Temel Yapısı

Muhasebe bilgi sisteminde, veri veya bilgiler her sistemde olduğu gibi; Girdi-İşleme-Çıktı akışını izler. Bu akışa uygun olarak veriler veya bilgiler önce sisteme belgelerle dahil edilir ve daha sonra bir kayıt ortamı içinde bilgi işlem faaliyetleri ile çıktılarına dönüştürülerek ilgili yerlere rapor şeklinde iletilir¹³⁰.

Bir işletme en iyi muhasebe kayıtları dizisine sahip olabilir, fakat bu kayıtlarının içerdiği bilgiler çeşitli kişilere ya da gruplara uygun ve istenilen bir biçimde iletilmedikçe muhasebenin var oluşunu sağlayan amaçların ve nedenlerin birçoğu ortadan kalkmaktadır. İletişim aynı zamanda muhasebe işlevlerine önem veren ekonomik birimlerin birçoğu için de son derece önemlidir. Biçimsel bir örgüt yapısına sahip ekonomik birimler, iletişimden büyük ölçüde etkilenmektedir. İletişim teknikleri ya da iletişim yöntemleri örgütün karar alan birimlerinin faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir¹³¹.

Muhasebe bilgi sisteminin temeli, işletmede bölümler arasında koordinasyonun sağlanması, toplanan verilerin ortak bir esas dahilinde değerlendirilmesi ve kullanıcılara gerektiği anda anlamlı bir şekilde iletilmesidir¹³². Muhasebe bilgi sistemini işletmenin diğer temel bilgi sistemlerinden ayıran temel özellik, bu sistemin işlemlerin ekonomik etkisi ile ilgili olmasından kaynaklanmasıdır.

İşletmelerde muhasebe bilgi sistemi beş temel konuda bilgi oluşturmaya çalışmaktadır. Bunlar¹³³;

- *Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi,
- *İşletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar,

¹³⁰Ümit Gökdeniz, **İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım**, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:27, 2005, s.87.

¹³¹Rıfat Üstün, **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1982, s.12-13.

¹³²Oğuz Aras, **İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 548, İstanbul, 1976, s. 40.

¹³³Tülay Güzel Ve Zerrin Mersin, **Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim**, Muhasebe Ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:35, 2007, 172-177.

- *Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrolü,
- *Performans ölçümü ve değerlendirilmesi,
- *Finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması.

3.1.4. Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkıları

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler destek faaliyetlerinin organizasyonların temel faaliyetlerini gerçekleştirmelerindeki gelişmeleri göstermektedir. Örneğin; internetin bulunması, yazılım firmalarının kendi dış lojistik faaliyetlerini elektronik olarak yürütmelerini sağlamaktadır. Bu değişim simultane olarak ürünlerin müşteriye teslim maliyetinin ve süresini kısaltmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin diğer değer zinciri faaliyetlerinin performansını destekleyen işletme altyapısının parçasıdır. Örneğin; gider döngüsü, iç lojistik faaliyetleri ve alım bilgilerini elde etmekte ve işlemektedir. İnsan kaynakları ile üretim döngüsü, değer zincirinin insan kaynaklarını ve operasyon bölümlerini desteklemektedir. Gelir döngüsü; dış lojistik faaliyetleri, satış, pazarlama ve hizmet faaliyetleri ile ilgili bilgiyi elde etmekte ve işlemektedir. Finans döngüsü, organizasyon için gerekli olan diğer işletme alt yapı faaliyetlerini desteklemektedir.

Muhasebe bilgi sistemi değer zinciri faaliyetlerini gerçekleştirmek için gerekli olan tam ve zamanında uygun bilgiyi elde etmektedir. İyi tasarlanmış muhasebe bilgi sistemi bu faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini aşağıda sıralandığı gibi geliştirmektedir¹³⁴:

- Kaliteyi arttırmak ve ürün/hizmet maliyetlerini düşürmek: Muhasebe bilgi sistemi, süreç içinde kabul edilebilir kalite limitlerinin dışına çıkıldığı zaman yöneticileri uyarmaktadır. Bu, ürün kalitesini korumaya ve atık malzeme miktarı ile yeniden çalışma maliyetlerini azaltmaya katkıda bulunmaktadır.

¹³⁴Marshall Romney ve Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, 8th Ed., Prentice Hall, New Jersey, 2000, s.12.

- Verimliliği arttırmak: İyi tasarlanmış bir muhasebe bilgi sistemi, tam zamanında daha fazla bilgi sağlayarak operasyonların verimliliğini arttırmaya yardım etmektedir. Örneğin, tam zamanında üretim yaklaşımı hammadde envanteri ve onun yeri ile ilgili sabit, doğru ve güncel bilgiye ihtiyaç duymaktadır.

- Gelişmiş karar verme: Muhasebe bilgi sistemi, doğru bilgiyi doğru zamanda uygun çalışana elde ederek karar vermeyi geliştirebilmektedir. Örneğin, Frito-Lay firması, yöneticilerin satış trendini daha iyi analiz etmek için, günlük müşteri stokları ile ilgili bilgi toplamaktadır. Bu Frito-Lay'ın satışlardaki değişim nedenlerini hızlı bir şekilde belirlemelerini ve bunu düzeltici işlemleri yapmasını sağlamaktadır. Texas'da Tostitos Cips satışlarında düşüş yaşandığında, Frito-Lay bir soruşturma başlattı ve küçük bir rakibin yeni beyaz mısır tortilla cipsi piyasaya sunduğunu bulmuştur. Üç ay içerisinde Frito-Lay kendi beyaz mısır cipsini piyasaya sunmuş ve kaybettiği pazar payını tekrar geri kazanmıştır.

- Bilgiyi paylaşmak: İyi tasarlanmış muhasebe bilgi sistemi, bilgi ve deneyim paylaşımını sağlayabilmekte ve bununla işlemleri geliştirebilmektedir. Hatta rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir. Örneğin, kamu muhasebe firmaları, en iyi uygulamaları paylaşmak ve farklı ofislerde çalışanlar arası iletişimi sağlamak için yerel intranet ağı kullanmaktadırlar. Belirli bir müşteri konusunda yardım almak için çalışanlar işletme veri tabanını tarayabilmektedirler. Dolayısıyla işletmenin uluslararası deneyimi herhangi bir yerel müşteriye açık olabilmektedir.

İyi tasarlanmış muhasebe bilgi sistemi, aynı zamanda firmanın değer sisteminin etkililiğini ve verimliliğini arttırarak kârlılığı artırabilmektedir. Örneğin, müşterilerin işletme stoklarına ve satış talep giriş sistemlerine direk girişlerini sağlayarak satış ve pazarlama faaliyetlerinin maliyetini azaltmaktadır. Eğer böyle bir giriş müşteri maliyetlerini ve sipariş süresini kısaltıyorsa, hem satış hem de müşteri tutma oranlarını artırabilmektedir. Böyle bir bilgi sistemi kurmak yeni kontrol alternatiflerinin bulunmasını sağlamaktadır. Ayrıca muhasebe bilgi sistemindeki bilgi güvenilirliğini ve doğruluğunu gerektirmektedir¹³⁵.

¹³⁵Romney ve Steinbart, s.13.

3.1.5. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetimindeki Yeri ve Önemi

Günümüzde yaşanan yoğun rekabet ortamı işletmeleri sundukları hizmetlerde artan oranda etkili, kaliteli ve esnek olmaya zorlamaktadır. Bu durum, yönetim sürecinde işletmelerin bilgiye duyduğu ihtiyacı arttırmıştır. Artan bilgi gereksinimi ise beraberinde işletmelerde karar esnasında kullanılacak bilgilerin sistemli bir şekilde akışını ifade eden bilgi sistemini ön plana çıkarmıştır¹³⁶.

Sistemler, sonuca varmaya yarayan kurumsallaşmış faaliyetler bütünüdür. Bilgi ise ilgili konu hakkında açıklamalar sunan veriler topluluğudur. Bu verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistemler bilgi sistemlerini oluşturmaktadır¹³⁷.

Bilgi sisteminin temel hareket noktası, yönetimin her düzeyine gerekli bilgileri zamanında ulaştırmaktır. Çünkü yöneticiler, hâlihazırda yürütülen işlemlerin durumu ve beklenmedik olayların gerektirdiği müdahaleler hakkında doğru, sürekli ve tam zamanında bilgilendirilmeyi istemektedirler. İşletmelerde bilgi sisteminin başarılı olmasını sağlayan faktörler, sosyal ve teknik olmak üzere ikiye ayrılır. Sosyal faktörler; işletme amaçlarının açıkça belirlenmesi, yönetimin desteğinin alınması, çatışmaların önlenmesi ve eğitim programlarının planlanması olarak sıralanırken, teknik faktörler ise; gerekli alt yapının oluşturulması, bilginin organizasyon içerisinde paylaşılması, etkili metot ve araçların kullanılması, nitelikli ekiplerin oluşturulması ve kaynakların yönetilmesi olarak sıralanmaktadır.

Yöneticiler tarafından yönetsel kararlarda kullanmak üzere ihtiyaç duyulan bilgi, bilgi sisteminin alt sistemi olan yönetim bilgi sisteminden karşılanır. Bu süreçte MBS, temel yönetim bilgi sistemlerinin en önemlisi ve en eskisi olarak karşımıza çıkar¹³⁸. Öyle ki bilgi sisteminin ilk kullanılışının muhasebe ile yönetim arasındaki ilişkidən kaynaklandığı iddia edilmektedir.

¹³⁶Nusret Yazıcı, **Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin Kobi'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:47, 2010, s.203.

¹³⁷Engin Dinç ve Hasan Abidoğlu, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:12, Sayı:21, 2009, s.161.

¹³⁸Gökdeniz, s.87.

Muhasebe bilgi sistemi, yönetimin, işletmenin geleceği ile ilgili olarak bilgiyi nasıl kullanacağını belirlemekte olup günümüz işletmeleri için stratejik düzeyde önem arz eden bir rekabet aracıdır.

İşletmede kurumsallaşmış bir yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde rol oynayan yönetim kurulu ve denetim komitesi gibi kurumsal yönetim mekanizmaları muhasebe bilgi sisteminden destek sağlama ihtiyacı içerisindedirler. İşletmelerin sürekliliğini sağlayacak ve uzun süreli karlı, sağlıklı büyümelerini güven altına alacak kurumsal yönetim uygulamalarının kurumsal yönetim mekanizmalarınca oluşturulması ve devamlılığının sağlanması büyük ölçüde muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler ile mümkün olabilecektir¹³⁹. Bilgi üretiminden sağlanabilecek faydanın üst seviyelerde olabilmesi; bilginin güvenilir, zamanlı ve gereksinmelere uygun olarak üretilmesi ile mümkündür. Bu niteliklere sahip bir bilgi, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmenin muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilecektir¹⁴⁰.

İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı, muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini ayrıca belirlemektedir. Bir başka ifadeyle kurumsal yönetim anlayışı işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin sağlıklı bilgi üretiminde birincil rol oynamaktadır. Örneğin, kurumsal yönetim anlayışının şeffaflık ilkesi gereğince, uygulanan muhasebe politikaları ve düzenlenen faaliyet raporlarının gerçeğe uygun şekilde kamuya açıklanması istenilmektedir. Bilginin stratejik değerinin onun kalitesinde gizli olduğu düşüncesi esas alındığında, kurumsal yönetim anlayışının muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiye kalite sağladığı anlaşılmaktadır. İşletmelerde kurumsal yönetim ilkeleri esas alınarak çalışan bir muhasebe bilgi sistemi, zihinsel sermayeyi yönlendiren önemli bir araç olarak kurumsal başarıya ulaşmada rol oynayabilecektir¹⁴¹.

İşletmenin muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin karar alıcılar için yararlı olabilmesi ancak bilginin kurumsal yönetim ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmenin muhasebe bilgi sisteminden üretilmesi ile mümkündür. İşletmelerde

¹³⁹Mustafa A. Aysan, **Muhasebe Ve Kurumsal Yönetim**, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:35, 2007, s.17-23.

¹⁴⁰Dinç ve Abdioğlu, s.166.

¹⁴¹Fahrettin Özdemirci ve Cengiz Aydın, **Kurumsal Bilgi Kaynakları Ve Bilgi Yönetimi**, Türk Kütüphaneciliği, 21:2, 2007, s.164-185.

muhasabe bilgi sisteminden sağlanan bilginin istenilen kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğu, kurumsal yönetim anlayışının işletme içerisinde yönetimce uygulanma istekliliği ve başarısı ile yakından ilgilidir. Kurumsal yönetim uygulama mekanizmaları muhasabe bilgi sisteminden beklenen işlevleri yerine getirebilmesine yönelik olarak kurumsal yönetim anlayışının ilkelerini sistem içerisinde esas almalıdırlar. Aksi takdirde bilgi üretiminde ve bilginin iletiminde sorunlar yaşanabilmektedir. Bugün modern şirketin ortaya çıkarmış olduğu sahiplik ve kontrolün ayrışması ile taraflar arasında asimetrik bilgi sorunu doğabilmektedir. Asimetrik bilgi sorunu, ortak hareket edememe problemini doğurmakta ve bu probleme bağlı olarak bir takım maliyetler oluşmaktadır. Asimetrik bilginin var olduğu bir bilgi sisteminde yatırımcılar, yönetim uygulamaları hakkında daha az bilgiye sahip olabilmektedirler. Yaşanan bu bilgi eksikliği, işletmelerde ayrıca yönetim uygulamalarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Menfaat sahipleri arasında zamanlı ve akıcı finansal bilgi, muhasabe bilgi sistemi ile ilgili taraflara sağlanabilmektedir. Yöneticiler, yatırımcılar ve kreditorler arasındaki çıkar farklılaşmasına yönelik olarak doğan bilgi asimetrileri sorununun giderilmesi; sorumlu, şeffaf, hesap verebilir ve eşitlik ilkesine dayalı eş zamanlı bilgi sunumu sağlayabilen muhasabe bilgi sistemi aracılığı ile gerçekleştirilebilecektir¹⁴².

İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının uygulama sonuçlarının gözlemlenmesinde ve değerlendirmelerin yapılabilmesinde, muhasabe bilgi sistemi içerisinde üretilen ve finansal raporlar aracılığıyla sunulan bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal yönetim, şirketlerin faaliyetlerini, planlarını, hedeflerini, verimliliklerini ve performanslarını değerlendiren ve kontrol eden bir sistemdir. Yönetim kurulu ve denetim komitesi gibi kurumsal yönetim mekanizmalarının işletmelerde uygulanmasına yönelik değerlendirmelerini gerçekleştirebilmeleri için mevcut uygulamalarının gözlemlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi noktasında muhasabe bilgi sistemi çok önemli bir kaynak teşkil etmektedir. Ayrıca bilgiyi zamanında ve gerekli yerlere ulaştıran muhasabe bilgi sistemi, kurumsal yönetim uygulamalarının işletme içerisinde gelişmesi ve yaygınlaşması açısından son derece önemli bir araçtır. Yapılan açıklamalardan anlaşılabacağı üzere kurumsal yönetim anlayışı ve muhasabe bilgi sistemi birbirini karşılıklı olarak pozitif yönlü etkilemekte olup her

¹⁴²Dinç ve Abdioğlu, s.168.

ikisinin birbirine olan katkısı ve uygulamalardaki etkinliği, işletme verimliliğini, karlılığını ve değerini olumlu yönde etkilemektedir. Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler yönetim aktivitelerinin sonuçlarının ölçülmesinde kullanıldığı gibi yönetimin, kurumsal yönetim anlayışı ilkelerinin uygulanma sonuçlarının ölçümünde de bir araç konumundadır. O halde muhasebe bilgi sistemi ve kurumsal yönetim anlayışı etkin bir yönetim için karşılıklı güç oluşturmaktadırlar¹⁴³.

3.2. Muhasebe Verilerinin Karar Almadaki Rolü

Muhasebe bilgileri, işletmelerde özellikle yatırım, finansman, kar dağıtımı gibi finansal konular başta olmak üzere üretim, pazarlama, insan kaynakları gibi diğer işletme fonksiyonlarının planlanması, koordinasyonu ve denetimi işlevlerinin yerine getirilmesinde de kullanılmaktadır¹⁴⁴.

Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler işletme kararlarında kullanıldıkça işletme için bir anlam ifade edecektir. İşletme yöneticilerinin işletme ilgili kararları verirken muhasebe bilgi sistemi çıktılarından yararlanmaları doğru karar vermeleri açısından son derece önemlidir. İşletmelerde profesyonel yöneticilerin muhasebe bilgi sistemi çıktılarını kullanarak vermeleri gereken belli başlı kararları şöyle sıralayabiliriz¹⁴⁵:

- Satılacak malların miktarlarının ve satış zamanlarının belirlenmesi,
- Malların satış fiyatının oluşturulması,
- Üretilcek mamullerin miktarlarının ve üretim zamanlarının belirlenmesi,
- Üretim için gerekli olan hammadde ve diğer girdilerin nitelik ve miktarlarının saptanması,
- Üretimde kullanılması gereken makine kapasitesinin saptanması,
- Üretimde kullanılması gereken işgücünün hesaplanması,

¹⁴³Dinç ve Abdioğlu, s.168-169

¹⁴⁴Mehmet Kaygusuzoğlu ve Osman Uluyol, **İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeylerinin Araştırılması**, Yönetim Bilimleri Dergisi, 9:2, 2011, s.304.

¹⁴⁵Deniz Umut Doğan, **Yönetmel Kararlar Almadaki Muhasebe Bilgilerinin Önemi ve İşlevi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1999, s.109.

- Satın almalar ile ilgili uygun ödeme koşulların saptanması,
- İşletmenin hangi alanlara yeni yatırımlar yapacağını belirlenmesi,
- Yatırımların nasıl finanse edileceği ile ilgili kararlar,
- Optimal sermaye yapısının belirlenmesi ile ilgili kararlar,
- Alacak, stok ve duran varlık yönetim politikalarının saptanması ile ilgili kararlar,
- Kâr planlaması

3.3. Stratejik Yönetim-Muhasebe İlişkisi

Muhasebe bilgileri, ekonomik değeri olan ve birbirinden farklı amaçlar için kullanıcısı bulunan, ekonomik sistemi ve kullanıcıların davranışlarını etkileyen çok değişik süreçlerin bir araya gelerek oluşturduğu sistemli bir bütündür¹⁴⁶. Karar vericiler ekonomik değeri olan bilgiyi kullanarak, sahip oldukları üstünlükleri devam ettirme yanında zenginliklerini arttırmayı amaçlarlar. Bu nedenle muhasebe sadece geçmiş kaydedici bir rol görmeyip karar vericilere bu bilgileri kullanarak firmanın geleceğiyle ilgili kararlarında yardımcı olur. Karar vericilerin verdikleri karar gelecekte olacak olan olayları etkiler. Bu nedenle muhasebe bilgisi firma için hayati bir değere sahiptir¹⁴⁷.

Bilgi sistemi ihtiyacı şirket içi yöneticilerin şirket içinden veya dışından rakiplerine ve rekabete ilişkin elde ettikleri bilgileri diğer yöneticiler ile paylaşmamalarından ortaya çıkmıştır. Diğer bir sebep ise şirket hissedarları ile şirket çevresi arasından kaynaklanan problemleri öngörmek ve çözümlmek, firma dışından bilgi toplama ihtiyacı için ortaya çıkmıştır. Son olarak stratejik aktiviteleri kontrol ve değerlemek için stratejik yönetime ihtiyaç duyulmuştur. Gelişen teknoloji ile birlikte firmaların çoğu, stratejik karar alma sürecinde stratejik bilgi yönetimine ihtiyaç duymakta ve sağlanan muhasebe verilerinin stratejik bir yaklaşımla firma için kullanımı önem kazanmaktadır.

¹⁴⁶M. Mustafa Kısakürek ve Ahmet Pekcan, **Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, 2005, s.107-125.

¹⁴⁷Kaygusuzoğlu ve Uluyol, s.303.

Firmaların kuruluş sürecindeki temel yapı taşları olan; gözlem enstrümanları, karar alma ve planlama enstrümanları, kontrol enstrümanları sistematik bir şekilde yapılandırmaları halinde, enstrümanların etkin kullanımı neticesinde stratejik yönetim ve karar alma sürecinde muhasebe verileri önemli bir yer tutacaktır.

Sonuç olarak muhasebe bilgileri dinamik iş çevresinde şirket üst yönetimine uygulamaya yönelik stratejik bilgi silahları sunmakta ve rakiplerine rekabet avantajı sağlamaktadır. Başka bir deyişle stratejik yönetime ve piyasanın yönetimine ilişkin bilgiler sunmaktadır. Bu yüzden muhasebe verileri, stratejik yönetimin profesyonel bir şekilde uygulandığı işletmelerde daha etkin bir rol alıp işletmenin bugünü ve geleceğiyle ilgili çıkarımlar yapmasında en önemli bileşen olmaktadır.

3.4. Stratejik Yönetim ve Karar Sürecinde Muhasebe Bilgilerinin Kullanımı

Firmaların muhasebe verilerinin stratejik yönetim sürecinde etkin bir karar alma aşamasında optimum şekilde kullanılması stratejik muhasebe sisteminin firma tarafından yapılandırıldığı bir göstergesidir. Bu enstrümanların firmalarda etkin bir şekilde kullanımı senaryo analizlerinin, kapasite analizlerinin, etkin proje analizlerinin ve ani olaylar karşısındaki yönetim sistemlerinin uygulanabilirliğine bağlıdır¹⁴⁸.

Stratejik yönetimde karar alma süreci, firmaların uzun dönemli temel hedeflerini saptaması, bu hedeflere ulaşmak için girişimcilerin itirazlarının ortadan kaldırılması, firma için her yönetim kademesinin bu hedeflere yönltilmesi ve adaptasyonun sağlanması ve hedefleri gerçekleştirmek için kaynakların sağlanması itibarıyla oluşmaktadır. Bu süreç içerisinde firma üst yönetimi hedefleri saptama ve uygulama aşamasında birçok kısıtlılık ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu kısıtlılıklar şirket içinden olabileceği gibi şirket dışından da kaynaklanabilmektedir.

Stratejik yönetim süreci sonucunda oluşan kararların firma sahiplerine ve üst yönetime kabul ettirilememesi sonucu girişimci ve şirket yöneticileri gerekli riski almaktan kaçınabilmekte ve hedeflere ulaşamamaktadır. Sonuç olarak girişimci gerekli

¹⁴⁸Haluk Duman, Rabia Özdemirci ve Muhammet Bezirci, **Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye**, Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:2, 2005, s.111-119.

kaynağı sağlamaktan kaçınmakta, yönetici ise hedeflere ulaşma sürecinde gerekli bilgi ve tecrübe paylaşımını yapmayarak risk üstlenmemektedir. Şirket dışındaki kısıtlılıklar ise; ulusal ve uluslararası ekonomik gelişmeler, rakip firmaların yatırım ve rekabet stratejilerine ilişkin ikame mal ve hizmet üreten sektörlerin geleceğiyle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgi eksikliğini başlıca kısıtlılıklar olarak sayabiliriz.

Stratejik yönetim, firmanın stratejik karar alma sürecinden hedeflerin başarılmasına kadar gerekli olan bilgileri sunmaktadır. Etkili bir stratejik yönetim için yöneticiler, firma içi ve firma dışında meydana gelen dalgalanmaların boyutunu ve bunun firmaların stratejik kararlarına olan muhtemel etkisini önceden bilmek isteyeceklerdir. Bu ise, muhasebe verilerinin firmaların stratejik yönetim sürecinde amaçlarına uygun olarak analiz edilmesine bağlıdır.

Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler işletme kararlarında etkin olarak kullanıldıkça işletme için bir anlam ifade edecektir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verildiği gibi yöneticilerin en önemli işi, işletme faaliyetleri için gerekli olan kararları vermektir. Bu kararlar için bir takım bilgilere ihtiyaç duyacaklardır. Kararların türlerine göre ihtiyaç duydukları bilgiler işletme dışından olabileceği gibi işletme içinden sağlanması gereken bilgiler şeklinde de olabilir. İşletmenin en önemli bilgi sistemi konumunda bulunan muhasebe sistemi bu amaca hizmet edebilmelidir.

Aşağıda stratejik yönetim sürecine de dayanak oluşturan işletme kararlarında kullanılabilecek bazı muhasebe bilgileri verilmiştir¹⁴⁹:

Muhasebe Bilgilerinin Pazarlama ve Satış Faaliyetleri ile İlgili Kararlarda Kullanılması

Pazarlama satış faaliyetleri ile ilgili kararlar verilirken muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilecek bilgilerden bazıları aşağıda verilmiştir:

- ❖ Satılacak malların ve niteliklerinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler

¹⁴⁹Cihat Savsar, **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİLER) Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.70-73

- ❖ Satılacak malların miktarlarının ve satış zamanlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satılacak malların fiyatlarının ve parasal satış şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satış bölgelerinin ve müşterilerin özelliklerinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Fiziksel satış şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Mal stoku ve depolama şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Taşıma şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Tutundurma yöntemlerinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satış örgütünün oluşum biçiminin saptanması kararı ile ilgili bilgiler

Muhasebe Bilgilerinin Üretim Faaliyetleri ile İlgili Kararlarda Kullanılması

Üretim faaliyetleri ile ilgili kararlar verilirken muhasebe bilgi sisteminden sağlanabilecek bilgilerden bazıları aşağıda verilmiştir:

- ❖ Üretilecek mamullerin, miktarlarının ve üretim zamanlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Üretim için gerekli olan hammadde ve diğer girdilerin nitelik ve miktarlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Üretimde kullanılacak makinelerin nitelikleri ve kapasitelerin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Üretimde kullanılacak işgücünün nitelik ve çalışma zamanlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Üretim akış biçiminin saptanması kararı ile ilgili bilgiler

- ❖ Hammadde ve diğer girdilerin depolama yerlerinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler

Muhasebe Bilgilerinin Satın Alma Faaliyetleri ile İlgili Kararlarda Kullanılması

Diğer işletme faaliyetleri ile ilgili kararlarda olduğu gibi satın alma faaliyetleri ile ilgili kararlarda da karar alıcı bir takım bilgilere ihtiyaç duyacak ve bu bilgileri işletme içi ve dışı bilgi kaynaklarından elde etmeye çalışacaktır. Satın alma faaliyetleri ile ilgili kararlar verilirken muhasebe sisteminden elde edilebilecek olan bazı bilgiler şunlardır:

- ❖ Satın alınacak hammadde ve diğer girdilerin miktar ve niteliklerinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satın alınması gerekli olan hammadde ve diğer girdilerin sipariş ve satın alma zamanlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satın alınacak olan hammadde ve diğer girdilerin satın alınacağı işletmelerin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Ödeme şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Taşıma koşullarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Stok ve taşıma şartlarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Satın alma örgütünün oluşum biçiminin saptanması kararı ile ilgili bilgiler

Muhasebe Bilgilerinin Finansman Faaliyetleri ile İlgili Kararlarda Kullanılması

Finansman kararlarında da, karar seviyesine bağlı olmakla beraber karar alıcı durumunda bulunan yönetici bir takım bilgilere ihtiyaç duyacaktır. Bu bilgilerin bir kısmı işletme dışı kaynaklardan sağlanırken, önemli bir kısmı da işletme içi bilgi kaynaklarından özellikle de muhasebe sisteminden elde edilir. Her finansal karar para, zaman ve risk gibi üç önemli faktörü içermektedir. İşletmelerin yükümlülüklerini yerine

getirmek için gerekli fonları zamanında sağlayıcı önlemleri almaması, işletmenin imkanlarının üstünde bir büyüme tutkusuna girmesi, aşırı borçlanma sonucu ödemelerde güçlük çekilmesi, işletme kaynakları ile yatırım alanları arasında vade uyumunun yapılamaması, işletmenin uygun olmayan zamanda kar dağıtımını yapması gibi durumlara yol açan kararlar ve politikalar işletmeleri başarısızlığa sürükleyen nedenlerin başında gelmektedir. Finansal kararlar, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin karar almada en etkin olduğu kararlardır ve bu kararların alınmasında neredeyse bu bilgilerin tamamından yararlanılmaktadır. Aşağıda işletmelerde alınabilecek finansman kararlarının bazıları verilmiştir.

- ❖ İşletmenin hangi alanlara yatırım yapacağını saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Yatırım yapacağı alanların nasıl finanse edileceğinin saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Optimal sermaye yapısının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Alacak, stok ve duran varlık yönetim politikalarının saptanması kararı ile ilgili bilgiler
- ❖ Kar planlama kararı ile ilgili bilgiler

Buradan sonra işletmelerin stratejik yönetim ve karar alma süreçlerine en önemli dayanak oluşturan muhasebe verilerinin neler olduğu ve söz konusu süreçlerde nasıl kullanıldığı incelenecektir. İncelenecek muhasebe verileri sırasıyla; finansal muhasebe verileri, yönetim ve maliyet muhasebesi verileri ve son olarak finansal analiz verileridir.

3.4.1. Finansal Muhasebe Verilerinin Kullanımı

Finansal muhasebe, işletmenin mali işlemlerinin kayıt ve çözümlemelerinin yapılması, özetlenip sunulması ile ilgilenen muhasebe dalı olarak tanımlanabilir.

3.4.1.1. Finansal Tablolar

Finansal tablolar; muhasebenin işlediği ve biriktirdiği bilgilerin bir özetini belli dönemlerde ilgililere aktararak, bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmalarını sağlayan tablolar şeklinde tanımlanabilir.

Bu tanımlamadan çıkacak sonuç; finansal tabloların birer bilgi verme aracı olduğudur. Bu özelliği ile finansal tablolar; kullanıcılarına işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştıracak zaman içinde karşılaştırmalar yapabilmelerine ve işletme hakkında bir yargıya varabilmelerine imkân sağlayacak çok yararlı bir muhasebe aracıdır.

Finansal tablolar aşağıdaki tablolardan oluşmaktadır¹⁵⁰:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Özkaynaklar Değişim tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu

¹⁵⁰Nadir Özakin, **Finansal Tablolar Analizi, Yorumlanması**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fak. Mezunları Vakfı, http://www.iktisatlilar.net/index.php?option=com_content&view=article&id=242%3Afinansaltablolar&catid=81%3AArastirmayayin&Itemid=1 (28 Temmuz 2013).

Finansal tabloların amaçları 3 noktada toplanmaktadır¹⁵¹:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak

Görüldüğü üzere finansal tabloların genel amacı, tüm finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlık, kaynak durumu, kazanma gücü ve nakit akışları ile ilgili bilgiler sunmaktır.

Finansal tablo kullanıcıları şu şekilde sıralanabilir¹⁵²:

- Yöneticiler
- Yatırımcılar
- Kredi Kurumları
- İşçi ve İşçi Kuruluşları
- Devlet
- Mali Analistler

Düzenlenmesinden ve sunulmasından işletmenin yönetim kurulu ve/veya diğer yönetim organları ve yöneticilerin sorumlu olduğu finansal tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların,

¹⁵¹Özakın, http://www.iktisatlilar.net/index.php?option=com_content&view=article&id=242%3Afinansaltablolar&catid=81%3Aarastirmayayin&Itemid=1

¹⁵²Özakın, http://www.iktisatlilar.net/index.php?option=com_content&view=article&id=242%3Afinansaltablolar&catid=81%3Aarastirmayayin&Itemid=1

diğer bir deyişle bu tabloların içerdği tüm finansal bilgilerin faydalı olabilmesi için finansal tabloların¹⁵³;

- Anlaşılabilir
- İhtiyaca uygun
- Güvenilir
- Karşılaştırılabilir olması
- Zamanında düzenlenmesi gerekir.

Finansal tablolar hangi tür işletme tarafından hazırlanırsa hazırlansınlar GKGMİ ve TMS'lerden sapma yapamazlar ve işletmelerin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışını gerçeğe uygun olarak yansıtmak zorundadırlar. İşletmenin finansal tablolarında GKGMİ ile TMS'lerin doğru olarak uygulanması ve gerektiğinde ek açıklamaların yapılması, bu tabloların gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlar.

İşletmeler finansal tablolarının TMS'lere uygun olarak düzenlendiğini finansal tablo dipnotlarında açıklamak zorundadırlar. Tüm geçerli standartların uygulanmadığı finansal tablolar TMS ile uyumlu olarak değerlendirilemezler. Yanlış ve yetersiz muhasebe uygulamaları finansal tablo dipnotlarında açıklanarak düzeltilme yoluna gidilemez¹⁵⁴.

Yöneticiler, işletmelerinin yönetilme sürecinde herhangi bir muhasebe standardının uygulamasının yanıltıcı olacağına karar verdiği bazı durumlarda doğru bir sunuluş için bu standardı uygulamaması yoluna gidebilirler.

Firma yönetiminden sorumlu olanlar, mali tablolar ve bunların analizi ile¹⁵⁵;

- Bir bütün olarak firma faaliyetinin başarı derecesini ölçme
- Firmanın ana ve ikincil hedeflerine ulaşp ulaşamadığını saptama

¹⁵³MSUGT, No:1, 1992, s.8.

¹⁵⁴Murat Erdoğan, **Finansal Muhasebe**, 1. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002, s.37.

¹⁵⁵Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, 10. Baskı, Arayış Basım ve Yayıncılık, İstanbul, 2002, s.13-14.

- Hedeflere ulaşamamışsa nedenlerini araştırma
- Geleceğe yönelik planlar hazırlama
- Üretilcek mal ve hizmetlerin türleri, üretim miktarı ve izlenecek fiyat politikası konusunda karar alma
- Faaliyetleri denetim ve değerlendirme
- Yürütmenin her aşamasında doğru ve düzeltici kararlar alma yönünden ilgilenmektedirler.

Gerçekten, mali analiz yoluyla elde edilen bilgi ve sonuçlar, yöneticilerin işletme ile ilgili olarak çeşitli konularda aldıkları kararların temelini oluşturmaktadırlar.

Finansal tablolar; temel ve ek finansal tablolar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

3.4.1.1.1. Temel Finansal Tablolar

3.4.1.1.1.1. Bilanço

Bilançonun çeşitli tanımları yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda ifade edilmiştir¹⁵⁶:

- Bilanço, belirli bir tarihte bir firmanın varlıklarını (aktif değerlerini) borçlarını (yabancı kaynaklarını) ve öz sermayesini (öz kaynağını) tasnifli bir şekilde gösteren bir tablodur.
- Bilanço, muhasebe prensiplerine göre tutulan defterlerdeki hesapların, belirli bir tarihte fiilen veya kuramsal olarak kapatılmasıyla saptanan ve gelecek döneme devrolunan borç ve alacak bakiyelerinin bir listesi veya özetidir.
- Bilanço, bir firmanın sahip olduğu ekonomik değeri olan faaliyet araçları ile bu araçların hangi kaynaklardan sağlandığını gösteren bir tablodur.

¹⁵⁶ Akgüç, s.20.

- Bilanço, bir işletmenin varlıklarını ve bu varlıklar üzerindeki hakları gösteren bir temel durum raporudur.

Diğer bir tanımda ise bilanço; bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablo şeklinde ifade edilmiştir¹⁵⁷.

Bilançoda temel eşitlik veya ana denklem:

"Varlıklar (Aktif) = Yabancı Kaynak + Özkaynak" dır.

Bir işletmenin belli bir andaki varlıkları toplamı (aktif toplamı), kaynak (pasif) toplamına (yabancı kaynak ve öz sermaye) eşittir. İşlemler hiç kuşkusuz firmanın varlıkları, borçları ve öz sermayesinde sürekli değişiklikler doğururlar; ancak doğru ve usulüne uygun bir şekilde kaydedildiği sürece denklemin eşitliğini bozabilecek herhangi bir işlem yoktur. Bilançonun ana denklemi daima yürürlükte¹⁵⁸.

Varlıklar = Aktif Değerler Toplamı

Kaynaklar = Borç ve Öz sermaye Toplamı

Aktif	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
DURAN VARLIKLAR	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
Maddi Duran Varlıklar	ÖZSERMAYE
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	

Şekil 9: Bilanço Hesap Şekli

Kaynak: Metin Kamil Ercan ve Ünsal Ban, Finansal Yönetim, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.22.

İşletmelerde kısa vadeli alacakların, stokların, krediler ve borçların oluşumu orta kademe yöneticilerin alacakları kararlardan direkt etkilenmektedir. Kısaca

¹⁵⁷Erdoğan, s.38.

¹⁵⁸Akgüç, s.20.

bilançoda kısa vadeli varlık ve yükümlölükler bir anlamda orta kademe yöneticilerin performans göstergesidir. Bilançoda uzun vadeli varlıklar, yükümlölükler ve sermaye ise işletmenin üst yönetimi ve ortakları tarafından alınan kararlar ile şekillenmektedir.

Yönetici hangi meslekten olursa olsun bilanço yapısı ile bu yapı içerisindeki anlamlı değışikliklerin neler ifade edebileceğini bilmek zorundadır. Bu çerçevede karar alan, karara destek olan her birim yöneticisi bilanço gibi şirket kayıtlarında üretilen bilgi ve belgeleri nasıl kullanacağını, nasıl okunacağını bilmek zorundadır. Şayet yönetici doğru ve sağlıklı bilgilerden oluşmuş bir bilanço ve ona dayalı yorumlarla karar alıyor ise; işletme faaliyet sonuçlarını değerlendirme konusunda anlamlı bir yeredir denilebilir.

Yönetimin, doğru verilere dayanan bilançoğu işletme dışı verileri de dikkate alarak anlamlı ve karşılaştırmalı bir şekilde okumasının yönetime sağlayacağı artılar şöyle sıralanabilir¹⁵⁹:

- ❖ Genel giderlerin düşürölmesine yardımcı olur.
- ❖ Bütçe uygulama sonuçlarının yorumlanarak doğru kaynaklara dayalı bütçe yapılmasının sağlanmasına katkı verir.
- ❖ Uygun istihdamın kontrolüne yardımcı olur.
- ❖ İşletme faaliyet sonuçlarını ölçme ve değerlendirmeyi mümkün kılar.
- ❖ Görevlendirme yönetimine destek verir.
- ❖ Departmanlar arası eşgüdöme bilgi desteğı sağlar.
- ❖ Doğru mali sorgulama sağlanarak tekrarlanan hataları önler.
- ❖ İşletmenin zayıf ve kuvvetli yönlerini ortaya çıkarır.
- ❖ Engel çıkarma alışkanlığını azaltır.

¹⁵⁹ Arslan Kaya, **İşletme Yöneticileri İçin Bilanço Okuma Teknikleri**,
http://arslankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=9 (30 Temmuz 2013)

❖ Hata arama yerine çözüm bulmayı kolaylaştırır.

❖ Ekip çalışma alışkanlığını artırır.

3.4.1.1.1.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelirle katlandığı tüm giderleri ve maliyetleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucunu kar veya zarar olarak özetleyen bir tablodur¹⁶⁰.

Gelir tablosu ile eş anlamda olmak üzere uygulamada ve kuramsal yapıtlarda "Kar-Zarar Tablosu", "İşletme Tablosu" gibi terimler de kullanılmaktadır.

Kar-Zarar rakamlarını, firmaların başlıca hangi amaçlar için hesapladıkları ve kullandıkları şöylece belirtilebilir¹⁶¹:

- ❖ Firmanın faaliyet sonucunu, bir hesap döneminde yaratılan öz kaynağı ve sermayedarlarca yatırılan fonların getirisini, karlılık oranını ortaya koymak
- ❖ Firmanın izleyeceği; yatırım, pazarlama, üretim, finansman, personel ve diğer işletme politikalarına ilişkin kararlar almak
- ❖ Firmanın kar dağıtım politikası veya firma sahiplerinin işletmeden çekebilecekleri değerlerin tutarı konusunda bir ölçü oluşturmak
- ❖ Firmaya gerek sermaye gerek kredi şeklinde kaynak sağlayan kişi ve kuruluşlara, bu konuda alacakları kararlara temel oluşturacak veriler sağlamak
- ❖ Firmanın hukuki şekline göre gelir veya kurumlar vergisi matrahını belirlemek

Bu nedenlerle gelir tablosu, ilgili dönemde ne kadar kar elde edildiğini veya zarara uğrandığını, karın ya da zararın oluşumunu ve karın olası kullanımını göstermelidir.

¹⁶⁰ Akgüç, s.221.

¹⁶¹ Akgüç, s.221-222.

Gelir tablosunun standart bir şekli yoktur. Gelir tablosunun şekli, işletmeden işletmeye hatta bir işletme içinde farklı amaçlara hizmet etmek üzere hazırlanan tablolarda farklılık gösterebilir. Gerçekten, işletmenin yönetimine ışık tutma veya iç denetim için kullanılan gelir tabloları ayrıntılı bir şekilde hazırlandığı halde, ortaklara, kredi veren kurumlara ve diğer ilgili gruplara bilgi vermek gayesi ile hazırlanan tablolar özet şeklinde olabilmektedir.

Aşağıda tablo 3'te bir gelir tablosu örneği verilmiştir:

Tablo 3: Gelir Tablosu Örneği

GELİR TABLOSU		
A-BRÜT SATIŞLAR 1-Yurt içi Satışlar 2-Yurt dışı Satışlar 3-Diğer Gelirler B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) 1-Satıştan İadeler(-) 2-Satış İskontoları(-) 3-Diğer İndirimler(-) C-NET SATIŞLAR D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-) 1-Satılan Mamuller Maliyeti(-) 2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-) 3-Satılan Hizmet Maliyeti(-) 4-Diğer Satışların Maliyeti(-) BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI E-FAALİYET GİDERLERİ(-) 1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-) 2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-) 3-Genel Yönetim Giderleri(-) FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR 1-İştiraklerden Temettü Gelirleri 2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri 3-Faiz Gelirleri 4-Komisyon Gelirleri 5-Konusu Kalmayan Karşılıklar 6-Menkul Kıymet Satış Kârı 7-Kambiyo Kârları 8-Reeskont Faiz Gelirleri 9-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-) 1-Komisyon Giderleri(-) 2-Karşılık Giderleri(-) 3-Menkul Kıymet Satış Zararı(-) 4-Kambiyo Zararları(-) 5-Reeskont Faiz Giderleri(-) 6-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-) H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-) 1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-) 2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-) OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR 1-Önceki Dönem Gelir ve Kârları 2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-) 1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-) 2-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-) 3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar(-) DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI(-) DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		

Kaynak: Gelir Tablosu Örneği, <http://muhasibeogretmenleri.com/> (31 Temmuz 2013).

3.4.1.1.2. Ek Finansal Tablolar

3.4.1.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu

İşletmelerin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetlerini, satılan mamul maliyetlerini, satılan hizmet maliyetlerini gösterir. Bilindiği gibi gelir tablosunda satışların maliyeti bölümü bulunmaktadır. Buradaki satışların maliyeti ayrı bir tablo şeklinde düzenlenerek ve hesaplanarak gelir tablosuna ek olarak konulmaktadır. Yani gelir tablosunun bir ekini oluşturmaktadır¹⁶².

3.4.1.1.2.2. Kar Dağıtım Tablosu

Firmanın karının dağıtımını, hisse başına elde edilen karı, hisse başına kar payı tutarı ve oranını gösteren bir tablodur¹⁶³.

3.4.1.1.2.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Bir hesap dönemi içerisinde firmanın öz sermayesinde oluşan değişiklikleri ve bunun nedenlerini gösterir¹⁶⁴.

3.4.1.1.2.4. Nakit Akım Tablosu

Belirli bir dönemde firmanın parasal hareketlerini, başka bir deyişle para girişlerini ve çıkışlarını özetleyen bir tablodur¹⁶⁵.

3.4.1.1.2.5. Fon Akım Tablosu

Firmanın belirli bir dönemdeki tüm mali kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren bir tablodur¹⁶⁶.

¹⁶²<http://www.muhasibedersleri.com/maliyet-muhasebesi/satislarin-maliyeti-tablosu.html> (31 Temmuz 2013).

¹⁶³Akgüç, s.2.

¹⁶⁴Akgüç, s.2.

¹⁶⁵Akgüç, s.2.

¹⁶⁶Akgüç, s.2.

3.4.2. Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Verilerinin Kullanımı

3.4.2.1. Yönetim Muhasebesi Verilerinin İşletme Yönetimindeki Yeri

"Analitik muhasebe" adıyla da anılan yönetim muhasebesinin amacı, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktır. Bu bakımdan, ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur¹⁶⁷.

Genel muhasebe çalışmalarının birtakım dış standartlara uygun biçimde yürütülme zorunluluğuna karşılık, yönetim muhasebesini yönlendiren ana etken, yöneticilerin bilgi gereksinimleridir. Başka bir deyişle, yönetim muhasebesinde, yapılan uygulamaların ve sonuçta düzenlenen raporların genel kabul görmüş ilke, kavram ve kurallara, muhasebe standartlarına ya da yasal hükümlere uygun olup olmadığı değil, öncelikle yöneticilerin işine yarayıp yaramadığı önemlidir. Bu nedenle, yapılacak maliyet-yarar karşılaştırmalarına göre, yönetim muhasebesinde maliyetinden fazla yarar sağlayacağı anlaşılan hemen her türlü sayısal bilginin toplanması, her çeşit bilgi işleme tekniğinin uygulanması ve her tip raporun düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum, nispeten dar birtakım yasal ve kuramsal sınırlamalar içerisinde az çok kalıplaşmış biçimde yürütülen genel muhasebeye oranla, yönetim muhasebesinin daha devrimsel (dinamik) ve çok yönlü bir nitelik kazanmasına yol açmıştır¹⁶⁸.

Yönetim muhasebesi; finansal ve finansal olmayan bilgileri ölçerek, analiz ederek ve raporlayarak, yöneticilerin örgütün hedeflerine ulaşmasına yönelik kararlar vermelerine yardımcı olur. Yöneticiler strateji geliştirme, stratejileri iletme ve uygulamada yönetim muhasebesi bilgisini kullanmaktadır. Yöneticiler aynı zamanda, ürün tasarımı, üretim, pazarlama kararlarını koordine etme ve performansı değerlendirmede yönetim muhasebesi bilgisini kullanmaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁷Kamil Büyükmirza, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.29.

¹⁶⁸Büyükmirza, s.30.

¹⁶⁹Charles T. Horngren ve Diğerleri, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 14th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012, s.4.

Yönetim muhasebesinin parçası olarak düşünülebilecek faaliyet alanlarına¹⁷⁰;

- ✚ Bütçeleme, planlama, tahmin
- ✚ Ürünlerin, hizmetlerin veya faaliyetlerin karlılığının hesaplanması
- ✚ İşletmenin ve bölümlerinin performansının ölçülmesi
- ✚ Sonuçların ve performansın işletme içinde ve işletmeler arasında karşılaştırılması
- ✚ Etkinliğin ve verimliliğin artırılması sürecine destek vermek
- ✚ Geçmiş ve gelecek sermaye yatırım kararlarını değerlendirmek
- ✚ Ürün karması, hizmet verilecek pazarlar ve satış fiyatları ile ilgili kararlarda tavsiye vermek
- ✚ Ürünlerin, parçaların, faaliyetlerin ve hizmetlerin dış kaynaktan temin edilip edilmemesi konusundaki kararlarda fikir vermek
- ✚ Yatırım kararları için tavsiye vermek
- ✚ Değişik stratejik kararların verilmesini desteklemek örnek verilebilir.

Yönetim muhasebesi, bir yandan kendi içerisinde çok hızlı gelişmeler kaydederek, öte yandan da işletmecilik bilimi, ekonomi, yöneylem araştırması, istatistik, bilişim teknolojileri vb. alanlardaki gelişmeleri kısa sürede kendisine uyarlayarak, bugün işletme yöneticilerinin gereksinim duydukları sayısal verilerden, çok büyük bir kısmını sağlayabilecek düzeye erişmiştir. Bu bakımdan, günümüzde yönetim muhasebesinin çağdaş işletme yönetiminde vazgeçilmez bir öge haline geldiği görülmektedir¹⁷¹.

¹⁷⁰Hugh Coombs ve Diğerleri, **Management Accounting Principles and Applications**, Sage Publications, London, 2005, s.7.

¹⁷¹Büyükmirza, s.38.

Kuşkusuz, yönetim muhasebesinin işletme yönetiminde oynadığı rolün derecesi, sayısal bilgilere duyulan gereksinimle doğru orantılıdır. Buna göre, bir işletmede yönetim kararları için ne denli fazla sayısal bilgi gerekiyorsa, yönetim muhasebesinin de o denli büyük önem taşıyacağı söylenebilir. Nitekim, en gelişmiş yönetim muhasebesi uygulamalarına sayısal verilere en çok gereksinim duyulan büyük işletmelerde rastlanması da bundandır.

3.4.2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Planlama Çalışmalarına Katkısı

Bir işletmede geleceğe dönük planların hazırlanması, her şeyden önce planlamaya konu birimin (işletme veya işletmenin bir parçası) o andaki durumunun bilinmesini gerektirir. Gerçekten, nasıl ki "nerede" olduğunu bilmeyen bir kimsenin "nereye" gidebileceğini gerçekçi biçimde saptaması ve hele hele "nasıl" gidilebileceği konusunda en uygun kararı alması beklenemezse; aynı şekilde, bir işletmenin (ya da bölümün) şimdiki durumu bilinmeden, o işletme için geleceğe yönelik gerçekçi (erişilebilir) amaçların belirlenmesi ve bu amaçlara ulaştıracak en uygun yolların seçilmesi de genellikle olanaksızdır. İşte, yönetim muhasebesinin yeterince ayrıntılı olarak ve fazla gecikmeksizin düzenlediği geçmişe yönelik yönetim raporları, planlamaya konu birimin o günkü veya çok yakın geçmişteki durumunu rakamlarla ortaya koyarak, geleceğe dönük planlama çalışmalarında yöneticiler için ilk çıkış noktasını belirleyen göstergeleri oluşturur. Bu aşamada özellikle önem taşıyan yönetim muhasebesi raporları arasında, geçmişe dönük ayrıntılı "bilançolar", "gelir-gider tabloları", "maliyet tabloları" vb. ile bunlardaki bilgileri daha fazla açığa kavuşturmak amacıyla yürütülen analizler sonucu düzenlenen çeşitli "analiz raporları" sayılabilir¹⁷².

İşletmeler gelecek faaliyet dönemleriyle ilgili yaptığı fedakarlık ve maliyetlerini; maliyet cinsleri, maliyet yerleri ve mamullere göre mevcut maliyet verilerine dayanarak önceden tespit eder ve planlar¹⁷³.

Planlama çalışmalarında o günkü durumun saptanmasından sonra sıra, gelecekteki gelişmelerin tahminine gelir. Burada da yönetim muhasebesi, çeşitli

¹⁷²Büyükmirza, s.38.

¹⁷³M. Celaleddin Atamanalp, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları, Cilt: 1, No: 101, Erzurum, 1984, s.169.

kalemlerin zaman içerisinde gösterdikleri eğilimleri ve bu kalemler arasındaki karşılıklı ilişkileri saptamak, bunlara göre geleceğe dönük tahminler yapmak ve bu tahminleri işletmenin diğer ilgili kesimlerinden gelen tahminlerle birleştirmek yoluyla katkıda bulunur. Bu gibi çalışmalarda yönetim muhasebesinin yararlandığı başlıca teknikler ise "eğilim (trend) analizleri", "karşılaştırmalı tablo analizleri", "maliyet-hacim analizleri", "esnek bütçeleme" vb. şeklinde sıralanabilir¹⁷⁴.

Varolan (mevcut) durumu ve geleceğe ilişkin tahminleri ortaya koyan bilgiler, amaçların ve bu amaçlardan her birisine ulaştırabilecek seçeneklerin belirlenmesinde önemli yardımlar sağlar. Planlama çalışmalarında bundan sonraki aşama, her bir amaca ilişkin seçeneklerin karşılaştırmalı biçimde ele alınması ve aralarında en uygun gözükeneğin seçimidir. Yönetim muhasebesi bu aşamada da her bir seçeneğin olası sonuçlarını rakamlarla ortaya koymak ve buna göre sayısal olarak en uygun görünen seçeneği belirlemek yoluyla planlamadaki rolünü sürdürür. Öncelikle planlama çalışmalarının bu aşamasına dönük olarak uygulanan yönetim muhasebesi teknikleri arasında "maliyet-hacim-kar analizleri", "geçerli maliyet ve gelir analizleri" ve "yatırım analizleri" sayılabilir¹⁷⁵.

Planlamanın önemli bir kısmı, organizasyonun stratejisine ve amaçlarına uygun alternatifleri belirlemek ve daha sonra bu alternatifler arasından en uygununu seçmektir. Örneğin bir işletme, farklı bir bölgede, yeni bir mağaza açmayı düşünmektedir. Yönetimin bu seçimi yaparken yeni bir mağaza açmanın potansiyel faydalarını, maliyetleri ve işletmenin kaynaklarına olan taleple dengelemelidir. Üst yönetim diğer verilerin yanı sıra, benzer pazarlarda açılmış işletmenin mağazalarının satış hacmine, kar marjlarına ve maliyetlerine bakacaktır. Yönetim muhasebesi tarafından sağlanan bu veriler, yeni mağazadan elde edilecek karı tahmin etmek amacıyla, önerilen yeni bölge için tahmini satış hacmi verisi ile birleştirilir. Genelde planlama sürecinde yönetim tarafından dikkate alınan tüm alternatifler, gelirleri veya maliyetleri etkiler ve yönetim muhasebesi verileri bu etkilerin tahmin edilmesinde önemlidir. Tüm alternatifler düşünülerek mağaza açma kararı verildiğinde bu açılıştaki yer alacak işletmenin tüm bölümleri için planlar düzenlenecektir.

¹⁷⁴Büyükmirza, s.39.

¹⁷⁵Büyükmirza, s.39.

Yönetim bahsi geçen planları bütçelerle açıklamaktadır¹⁷⁶. Stratejilerin uygulanmasında en önemli planlama aracı bütçedir. Bir bütçe, yönetim tarafından önerilen eylem planının sayısal olarak ifadesidir ve bu planın yürütülmesinde neyin yapılması gerektiğini koordine etmeye yardımcıdır.

3.4.2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Örgütlenme Çalışmalarına Katkısı

Genel anlamda örgüt, belirli amaçlara ulaşmak için insanların fiziksel araçları bu amaçları gerçekleştirmek için bir araya getirilmesi ve bu araçların gerçek biçimde düzenlenmesi, işletilmesi işidir. İnsanların, fiziksel araç ve imkanlarının, bir işletmenin amacını gerçekleştirecek biçimde düzenlenip hizmete konulmasıdır¹⁷⁷.

Yönetim örgütlenme çalışmaları ve bunların ana ürünü olan örgüt yapısı ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişkiler araştırıldığında, bunların karşılıklı etkileşim içerisinde bulundukları görülür. Yani, yönetim muhasebesi işletmenin örgüt yapısını, örgüt yapısı ise yönetim muhasebesi uygulamalarını etkilemektedir. Şimdi bunları ayrı ayrı ele alıp, kısaca açıklamaya çalışalım¹⁷⁸:

a) Muhasebe işletmenin temel işlevlerinin yanında yer alan ve diğer işlevlerden farklı bir dizi çalışmayı içeren yardımcı bir işlevdir. Bu durumda, iş bölümü ve uzmanlaşma ilkeleri dikkate alınır, muhasebenin işletme içerisinde ayrı bir bölüm olarak örgütlenmesi gerektiği açıktır. İşte, işletmede yönetim muhasebesine verilen önem derecesi, gerek muhasebe bölümünün örgüt yapısı içerisinde yer alacağı basamağı, gerekse bu bölümü oluşturacak alt örgüt birimlerinin sayısını belirleyen ve böylelikle örgüt yapısının bir bölümünü etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkar.

Gerçekten, örneğin, yalnız yasalar zorladığı için muhasebe uygulamaları yapılan bir işletmede muhasebe biriminin genellikle finansman ya da genel yönetim (idari işler) gibi bir ana bölüm içerisinde küçük bir ikincil ana birim olmaktan pek fazla öteye geçemediği görülür. Bu gruptaki işletmeler arasında bir muhasebe birimi kurmak yerine tüm muhasebeyi işletme dışındaki bir serbest muhasebecilik veya serbest

¹⁷⁶Ray H. Garrison ve Diğerleri, **Managerial Accounting**, McGraw Hill/Irwin, New York, 2008, s.6.

¹⁷⁷Oktay Alpugan ve Diğerleri, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, 3. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1989, s.173.

¹⁷⁸Büyükmirza, s.40.

muhasebeci mali müşavirlik bürosuna devretmek yolunu seçenlerin sayısı da hayli fazladır. Buna karşılık, muhasebeye yönetim muhasebesi anlayışı içerisinde bakılan bir işletmede muhasebe biriminin belli başlı ana bölümlerden birisini oluşturduğu, kendi içerisinde çoğunluğu yönetime dönük uygulamalar yapan birçok alt birimlere ayrıldığı ve böylelikle işletmenin örgüt yapısı içerisinde önemli bir kesim haline geldiği izlenir.

b) Yukarıda belirtildiği gibi, yönetim muhasebesi yalnız örgüt yapısını etkilemekle kalmamakta, aynı zamanda kendisi de bu yapıdan etkilenmektedir. Örgüt yapısını oluşturan birimlerin yönetiminde ve her bir yöneticinin örgütsel sorumluluklarını ne derece yerine getirmekte olduğunun belirlenmesinde, bu birimlerin çalışma sonuçlarını kısa sürede ortaya koyabilen sistematik bir rapor dizgesinin büyük önem taşıyacağı açıktır. Bu durum yönetim muhasebesi çalışmalarının örgüt yapısı ile tam bir uyum içerisinde yürütülmesini gerektirir. Bu gereği karşılayabilmek için de, önemli görülen her "örgüt birimi" yönetim muhasebesinden ayrı bir "hesap ve rapor birimi" olarak kabul edilir. Söz konusu birimlerde yürütülen çalışmalara ilişkin muhasebe verileri ayrı ayrı toplanır, bu birimler itibarıyla ayrılmış hesap sınıflandırmalarını içeren bir hesap planına göre kaydedilip sınıflandırılır, her birimin bu kayıtlardan çıkartılan fiili çalışma sonuçları dönemsel olarak ve o birim için öngörölmüş sonuçlarla karşılaştırmalı biçimde ilgili yöneticilere raporlanır.

Örgüt birimlerinin gerek kendi içlerinden, gerekse daha üst düzeylerden yönetimine büyük ölçüde yardımcı olan bu bölümsel raporlar, her birim bölüm yöneticisinin sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiğini ortaya koyan ana göstergeleri oluşturur. Bu nedenle, yönetim muhasebesinde ayrı ayrı rapor ve hesap birimleri olarak kabul edilen örgüt birimlerine "**sorumluluk merkezleri**" adı verilmekte, bunların çalışma sonuçlarını ortaya koyan bölümsel raporlar "**sorumluluk raporları**" adıyla anılmakta, bu raporların düzenlenmesini hedef alan yönetim muhasebesi uygulamalarına ise toplu olarak "**sorumluluk muhasebesi**" denilmektedir.

3.4.2.1.3. Yönetim Muhasebesinin Yürütme Çalışmalarına Katkısı

Planlanmış ve örgütlenmiş düzeni harekete geçirme yürütmenin görevidir. Yürütmede görev paylaşımını kimlerin yapacağını belirleme, emir verme, bilgi alma, bireysel veya takım halinde çalışma ruhunu gerçekleştirecek hukuki, teknik yetkilerin devri ve sorumlulukların bilinmesi yürütme fonksiyonu içerisinde düşünülür. Bu aşamada muhasebenin görevi ast ve üstlerin ilişkilerinde günlük rutin işlerin yapılmasından başlayarak giderek önem arz eder. Şöyle ki; günlük ödemelerde, prim vermede, alacak ve borçların zamanlaması vb. birçok önemli konunun sayısal verilerinin alındığı ana birimdir. Neyin yapıldığını, nereye verileceğini, ne tür emirler verileceğinin somut bilgilerini oluşturur. Yürütmenin başarısını sağlayan parasal ve sosyal veriler yönetim muhasebesinden temin edilir.

3.4.2.1.4. Yönetim Muhasebesinin Denetleme Çalışmalarına Katkısı

Denetim, istenilen bir amaca ulaşıp ulaşılmadığını veya hangi ölçüde ulaşıldığını araştırmaktır. İşletmelerde denetim, olayların sonucunda değil olayların başlangıcından itibaren sürekli olarak yerine getirilir. Amaca ulaşmadan aksamaları, iş işten geçmeden tespiti imkan verir.

Yönetim muhasebesinin yönetim çalışmalarındaki en büyük dolaysız katkısı, denetleme işlevinde görülür. Denetleme işlevini oluşturan üç ana aşama ile bağlantılarının kısaca incelenmesi, yönetim muhasebesinin buradaki önemini ortaya koyacaktır¹⁷⁹.

Denetimin birinci aşaması, uygulama sonuçlarının planlarla (veya daha genel anlamda öngörülerle) karşılaştırılması ve buna göre planlardan sapmaların hesaplanmasıdır. Bu aşamada yönetim muhasebesi, çoğu kez "kendi" katkılarıyla hazırlanmış rakamsal planları "kendisinin" geçmişe dönük çalışmalarından elde ettiği sayısal uygulama sonuçlarıyla karşılaştırarak, sapmaları "bizzat" saptamak yoluyla doğrudan doğruya işin içerisinde yer alır. Yönetim muhasebesince hesaplanan sapmalar arasında en önemli yer tutanlar "**standart maliyet ve bütçe sapmaları**" dır.

¹⁷⁹Büyükmirza, s.41-42.

Denetleme çalışmalarında ikinci aşama, önemli görülen sapmaların nedenlerinin belirlenmesi olup, burada da yönetim muhasebesi hesapladığı sapmaları kendi olanakları ile saptayabildiği başlıca nedenlerine göre çözümlemek, yani öğelerine ayırmak yoluyla katkısını sürdürür. Her bir sapmanın ne kadarının hangi nedenden ileri gelmiş olduğunu ortaya koymak üzere yürütülen bu çalışmalar yönetim muhasebesinde **"sapma analizleri"** adıyla anılır. Bu analizlerden elde edilen sonuçlar ise; **"sapma raporları"** halinde özetlenir. Denetimin başarılı olabilmesi, sadece sapma nedenlerinin değil, aynı zamanda bunların sorumlularının da bilinmesini gerektirdiğinden, sapmaların hesaplama, analiz ve raporlamasının sorumluluk merkezleri itibarıyla yapılması asıldır. Bu nedenle, sapma raporları aynı zamanda **"sorumluluk raporları"** niteliğini taşır. Ayrıca, bu raporların denetimini sağlayabilecek yetkili (ve dolayısıyla sorumlu) yöneticilere gecikmeksizin sunulması gerekir. Bu bakımdan, önemli sayılan sorumluluk merkezlerinde en kolay denetimden çıkabilen kalemlerle ilgili sapma raporlarının gündelik olarak, diğer raporların ise duruma göre haftalık, aylık ve hatta yıllık olarak düzenlenmeleri yoluna gidilir.

Denetlemenin son aşaması, belirlenen nedenlerine göre, sapmaların ortadan kaldırılması için hangi önlemlerin alınması gerektiğinin saptanmasıdır. Yönetim muhasebesinin bu aşamada doğrudan pek fazla katkısı bulunmamakla birlikte, ikinci aşamada düzenlenen sapma raporlarının bir amacı zaten yöneticiye alınabilecek önlemler konusunda ışık tutmak olduğundan, bunu bir eksiklik şeklinde irdelemek mümkün değildir.

3.4.2.1.5. Yönetim Muhasebesinin İşletmenin Karlılığının Ölçülmesine Katkısı

Maliyet hesapları yardımıyla bir işletmenin rantabilite kontrolü yapılabilir. Bilindiği gibi satış fiyatı, maliyet bedeline işletmenin kar marjının eklenmesi sonucunda meydana gelmektedir. Bir ekonomik teşebbüsün rantabilitesi gerçekleştirdiği karla ölçülür. Bir malın belli bir fiyat üzerinden satışı halinde teşebbüs sahibi tespit edilen fiyatın imalatı kullandığı maddelerle sair işletme yüklerini yani maliyetlerini karşılayıp

karşılamadığını maliyet verilerine dayanarak hesaplamak, böylece bir rantabilite kontrolü yapmak zorundadır¹⁸⁰.

Kontrol ve başarı değerlendirme, genellikle yönetim muhasebesinde yatırım merkezi, maliyet merkezi ve kar merkezi olarak üç ana bölümde düşünülür. Özellikle finansal yönetimin kapsamına giren yatırım değerlendirme ve yatırımdan beklenen verimin karlılığının ölçülmesinde yatırım maliyeti ve devamlı çıktıları ile girdilerin mukayesesi sonucu yatırımın kabul veya red edilmesindeki bütün teknikler ve hesaplamalarda net getiri esas alınır. Maliyetin doğru bilinmesi, harcamaların kontrolü ve karlılık belirlenmesi yatırımın getirisi, artık kar, cari oranlar vb. hesaplamaların esas verisidir. Geçerli gelir-geçerli maliyet, ek maliyet, ek gelir kararlarında özellikle, kontrol edilebilir maliyetler ve karlılık ilişkisi, birleşik mamul maliyeti ve ayrılma noktası, çift fiyatlama, pazar fiyatı, başabaş noktası, satış indirimleri vb. kararlarda maliyet-kar ilişkisi çok önemli üst yönetim bilgilerini oluşturur¹⁸¹.

3.4.2.1.6. Yönetim Muhasebesinin Finansal Tabloların Düzenlenmesine Katkısı

Üretim ünitelerinde hammadde satın alma maliyetini, sipariş ve depolama maliyetini, nakliye maliyetini gösteren belgeler, kartlar ve tabloların düzenlenmesinde; üretim maliyeti tablosu, stokların maliyeti, maliyetleme sistemleri ve dağıtım tabloları ile gelir tablosuna kadar bütün tablo ve cetveller yönetim muhasebesi kararlarına yardımcı olmaktadır. Yönetim muhasebesinin finansal tablolar üzerindeki etkisi daha çok fon akım tablosu üzerinde kendini göstermektedir. Fon akım tablosu, analize elverişli bilanço kalemleri, proforma tablolar, esnek bütçeler, standart veya fiili bütün tablolar ve diğer nakit akım tabloları, değişik analiz raporları ve tüm yönetim raporlarının yegane verilerini sağlar.¹⁸²

¹⁸⁰Atamanalp, s.172.

¹⁸¹İhsan Yıldıztekin, **Maliyet Verilerinin Alternatif Seçim Kararlarında Kullanılması**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Erzurum, 1996, s.41.

¹⁸²Yıldıztekin, s.41.

3.4.2.1.7. İşletmelerde Karar Almaya Yönetim Muhasebesinin Katkısı

Modern işletmecilikte yöneticilerin karar alma işlemi, üzerinde önemle durulan konulardan biridir¹⁸³. Karar verme süreci, çeşitli konular arasında seçim yapmakla ilgili bedensel ve düşünsel çabaların toplamıdır. Aralarında seçim yapılması gereken durumda amacın, hedefe götürecek aracın, yolun, imkanların belirlenmesidir. Bu nedenle amaca götürecek seçim yapmanın ilkeleri¹⁸⁴;

- I. Ulaşılmak istenen bir amaç
- II. Amaca en uygun biçimde götürecek araçlar
- III. Amaca en uygun seçimi sağlayan kriterler, standartlar
- IV. Tercih sonrası ortaya çıkan durumun karşılaştırılması
- V. Eylemi gerçekleştirmek veya vazgeçmek konusunda iradenin belirlenmesi

İşletmelerde alınacak özel kararlar rutin olmayan ve önceden bilinmeyen konulara ilişkin kararlardır. Diğer bir deyişle bütün kararlar, ekonomik etkenler nedeniyle veya mevcut koşulların değişmesinden ötürü bir kez alınacak olan kararlardır. Bu nedenle yönetim muhasebesinden alınacak bilgiler bu kararların alınmasını sağlayacaktır. Sayısal verilerin çok önemli olmasına nazaran yönetimde görev alacak kişilerin seçimi ve atamasında gerekli bilgi, görgü, sorumluluk duygusu ve karar verme yeteneği de aranmalıdır. Çünkü karar sonucu, ya başarı ya da hata ve yanlışlık içerecektir. Yöneticilerin isabetli kararlar alabilmeleri için şu iki soruya cevap aramaları gerekir¹⁸⁵.

- a) Bu kararların işletme ya da topluma kazandıracığı yarar (gelir, hizmet vb.) nedir?
- b) Bu kararın işletmeye veya topluma getireceği yük, maliyet ne kadardır?

¹⁸³Charles T. Horngren, **Cost Accounting**, 4th Edition, Englewood Cliffs N.J. Prentice Hall Inc., 1977, s.831.

¹⁸⁴Yıldıztekin, s.42.

¹⁸⁵Yıldıztekin, s.42.

Görüldüğü gibi yöneticilerin alacağı her kararda fayda-maliyet ilişkisine dikkat edilir.

İsabetli kararlar alınmasında şu aşamalar takip edilir¹⁸⁶:

- Problemin belirlenmesi
- Problemi doğuran sebeplerin ve durumların belirlenmesi
- Çok yönlü çözüm yollarını inceleyip, en uygun çözüm yolunu belirleme
- Mümkünse kararı geçici uygulama ve kararın uygulaması

Bu safhalar takip edilir ve probleme çözüm ararken, seçenekler en iyi biçimde gözden geçirilir. Çözüm yolları sıralanırken en iyisi tercih edilmelidir. En iyi karar ise en az maliyetle en fazla etkinlik sağlayan karardır. Etkin ve verimli kararın ilk safhasında amaç; seçilen araç ve çözüm için güvenilir veri toplama. Bu veri toplama zaman alır, uzman çalışanlar ve teknik araçlar gerektirir. Karar almanın ekonomik ve rasyonelliği göz ardı edilemez. Ancak maliyetinden kaçınmadan bilimsel veri ve yöntemlerden faydalanılması akılcı olandır. Körü körüne karar vermek ucuz da olsa yanıltıcı olur. Yöneticiler bilgi teknolojisinden yararlanan muhasebe sistemi yardımıyla karar almalıdır¹⁸⁷.

Yönetim muhasebesinde karar almanın önemi ve güçlükleri, kararın ileriye dönük işleyişidir. Geleceğe yönelik ortak amaçta kararın eylem ve sonuç sırası olacaktır. Karar verme bir planlamadır. Geleceği tahmine yöneliktir. Karar zamanı, amaç, mevcut durum, alternatiflerin bilinmesi, fiili durumda ise alınan kararın yürütülmesi; sonuç ise kararın değerlendirilmesidir. Sonuç gelecek zamana aittir.

Yöneticiler her an karar alırlar. Bu kararlar bilginin kaynağına göre ve kullanılan metoda göre deney, araştırma, sezgi ve gelenek göreneklere dayalı olabileceği gibi kapsadıkları sürelerle göre kısa, orta ve uzun süreli kararlardır. Kısa süreli kararlar genellikle ayrıntılara dayanır, uzun süreli kararlara nazaran daha güvenilir ve yanılma

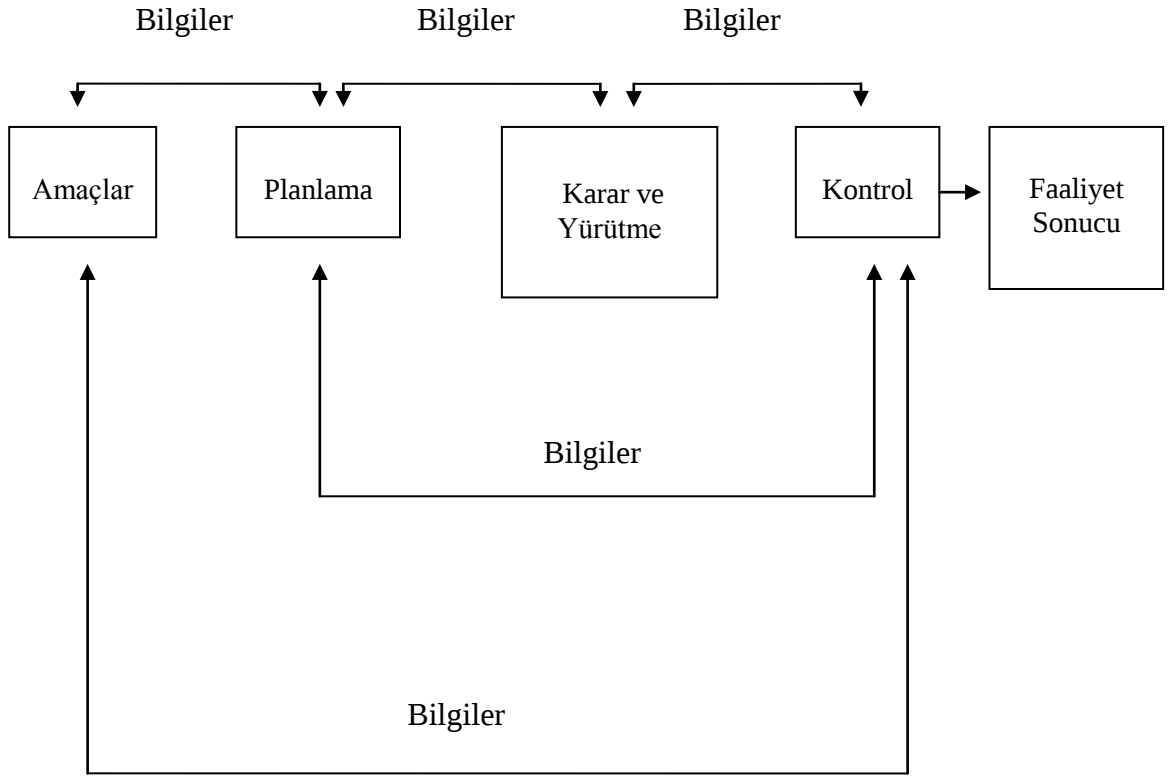
¹⁸⁶Yıldıztekin, s.42.

¹⁸⁷Yıldıztekin, s.42-43.

payı az olur. Çünkü gelecekte belirsizlik vardır. Yönetim kararları alınırken örgüt basamaklarında alınan kararlar olacaktır. Üst yönetimin aldığı karar genellikle işletmeyi yönlendirmeye yönelik, uzun sürede kar maksimizasyonu amaçlıdır. Orta kademe yönetimi ise ayrıntılı yönlendirme kararlarında faydayı maksimum kılma, maliyetleri en aza indirmede orta ve uzun vadeli kararlarda etkili olurlar ki, bu kararlarda belirsizlik mevcut olmasına karşın üst yönetim kadar risk yüklenmezler. Bazı tür kararlarda belli ihtimallerle hesaplanabilir. İhtimal hesaplamalarındaki belirsizlikler kadar risk içerir. Alt yönetim ise maliyeti en aza indirme kararlarını belirlilik altında kısa sürede alırlar¹⁸⁸.

Yönetimin alacağı kararın muhtevası ve önemine göre işletmenin tümünü uzun süre kapsayan politik kararlar veya işletmenin bir bölümünü kapsayan kısa süreli teknik kararlar oluşturmaktadır. Karar zamanında kişisel veya grup kararları alınabileceği gibi işletmenin hangi fonksiyonuna ilişkin olduğuna göre örnek olarak üretim kararı, muhasebe kararı vb. gibi özel kararlar da alınabilmektedir. Ayrıca uygulama kararları, yorumlayıcı ve açıklayıcı kararlar yönetim muhasebesi verilerine dayanılarak alınır. Karar alma sürecine değindikten sonra muhasebeden alınacak bilgilerin bu süreçte kullanımı Şekil 10'daki gibi gösterilebilir:

¹⁸⁸Yıldıztekin, s.43.



Şekil 10: Karar Almada Bilgi Gereksinimi

Kaynak: Reşat Karcıoğlu ve Suphi Orhan, Maliyet Bilgilerinin Alternatif Seçim Kararlarında Kullanılması, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:810, Cilt:9, Sayı:3-4, 1992, s.342.

3.4.2.2. Maliyet Muhasebesi Verilerinin Karar Sürecinde Kullanımı

Muhasebe sistemlerinin, çeşitli karar amaçları için gereksinim duyulan bilgileri sağlaması gerekir. Çünkü farklı amaçlar için farklı maliyetlere gereksinim duyulur. Maliyet tahmini, fiili maliyetlerin ölçülmesi için yapılan bir girişimdir. Maliyet tahmininin temel amacı, değişik kararların beklenen maliyetlerinin önceden belirlenmesini oluşturur. Stok değerlendirme ve öteki amaçlar için gereksinim duyulan maliyet verilerini sağlamak amacı ile kurulan maliyet muhasebesi sistemleri, çoğu kez farklıdır. Bu öteki amaçlar, bazen mamul maliyetlemesi ve maliyet kontrolü olarak adlandırılır¹⁸⁹.

¹⁸⁹Rıfat Üstün, **İmalat İşletmelerinde Bilgisayar Destekli Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s.1.

Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi işlevlerinin kesin çizgilerle birbirinden ayrımının güçlüğüne rağmen yönetim muhasebesi ile ilgili; işletme yöneticilerine işletme yönetiminde alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol olanağı sağlayan muhasebe türü şeklinde bir tanımlama yapılabilir. Buna karşın maliyet muhasebesi için; işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, satış fiyatının belirlenmesi ve işletme harcamalarının kontrolü gibi konular ile ilgilenen muhasebe türü gibi bir tanımlama yapılabilir¹⁹⁰.

Maliyet muhasebesinin başlıca temel amaçlarını aşağıdaki biçimde özetlemek mümkündür¹⁹¹:

- Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul (ve yarı mamul) stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak
- Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel (fiili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek
- Yapılan giderleri, sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirmesi için gerekli temel bilgileri sağlamak
- Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlara ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak

Maliyet muhasebesi, birincisi öncelikle finansal muhasebeye, diğerleri ise doğrudan doğruya yönetim muhasebesine dönük bulunan bu amaçlarını, bir "maliyet

¹⁹⁰Nurcan Yağmurlu, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.4-5.

¹⁹¹Büyükmirza, s.82.

sistemi" ve bu sistem üzerinde kurulmuş "maliyet analizleri" yardımıyla gerçekleştirmeye çalışır¹⁹².

Maliyet sistemi, işletme giderlerinin gereksinim duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem gider ve zararlarından ayrılarak üretilen mamul maliyetlerine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur.

Maliyet analizleri ise; maliyet sisteminden düzenli olarak elde edilen bilgilerin, gereğinde diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerle birleştirilerek, çeşitli yönlerden değerlendirilmesine ve yorumlanmasına ilişkin çalışmaları içerir.

3.4.2.2.1. Stratejik Yönetim Sürecinde Yönetim Kararları İçin Maliyet Analizi

Bir işletmede maliyetlerin belirlenmesinde en önemli etken iş hacmidir. Üretim olmadan maliyetlerden bahsetmek, işletmecilikte anlamsızdır. Üretim hacminin değişmesi, masrafları artırarak toplam maliyeti de artırır. Maliyet-hacim ilişkisini bilmek, yönetim kararlarının alınması sürecinde veri oluşturur. Maliyet bütçelerinin hazırlanmasına tahmini üretim hacmiyle başlanır: Farklı üretim seviyelerinde maliyetler ne olur? Maliyet değişimi hangi maliyet unsurlarından kaynaklanmaktadır? Bütçe hazırlama, planlama, fon ihtiyaçları, yatırım tutarı vb. gelecek ay ve dönemlere ait hesaplamalar kesinlikle yöneticilerce yapılmalıdır.

Bu tahmini bütçe veya standart veriler, fiili durumla mukayese edilerek düzeltilmesi şarttır. Bu halde de sapmalar ve analizleri söz konusu olacaktır. Sapma analizleri yönetim kararlarına ışık tutacaktır.

Üretimin artırılması maliyetleri değiştirirken, artan üretimin satış fiyatını tespit ederek, talebin değişebileceği veya serbest piyasada fiyatın oluşması şartlarında, maliyet gelir ilişkisinde ve kar arttırma hedefine gitmede yönetime yardımcı olur. Fiyatlama ile

¹⁹²Büyükmirza, s.82.

kar ilişkisinin mikro ekonomik analize veri olmasıyla yönetim, en fazla gelir akımı sağlayacak maliyet-fiyat ilişkisini belirli sürelerde farklı olarak gerçekleştirebilir¹⁹³.

Özel siparişin kabulü veya reddi, geçerli gelir-geçerli maliyet mukayesesi ile yönetimin birçok kararına ışık tutar. Özel işi sipariş veren müşteri, genellikle rakip firmalardan daha düşük fiyatla satış işleminin gerçekleştirilmesini talep eder. Bu halde siparişin kabulünde yönetici, tam maliyeti artı ilave fiyatı göz önünde tutarak buna eşit bir fiyat tespit eder. İlave fiyat imalat dışı masrafların karşılanması için ve kabul edilebilir bir getiri temin etmeyi kapsayacak şekilde ayarlanır.

Maalesef tam maliyet artı ilave fiyat artırımını bir firmaya başarılı bir surette rekabet etme imkanı sağlamayabilir. Mesela, belirli özel durumlarda, bir firma tam maliyetin altında fiyat tespit etmek suretiyle kısa vadede kar etme imkanına sahip olabilir. Bu durumlar mevcut olduğunda, maliyet davranışları hayati bir rol oynayabilir¹⁹⁴.

Özel şartlarda özel fiyatlama gerekir. Uzun vadede, malların çoğu, bütün maliyetleri kapsayacak bir fiyata satılmalı ve yatırıma da biraz gelir temin etmelidir. Kısa vadede, arzu edilen seviyenin altında bir fiyatı sunmak, ekseriye karlı olabilir. Fiyattan feragatler çoğunlukla rekabetin çok yoğun olduğu zamanlarda gerekli olur ve aynı zamanda eğer atıl kapasitenizi kullanmak istiyorsanız o zaman da bu yola başvurabilirsiniz. Kısa dönem çalışma kararlarında sabit maliyetler, üretim kapasitesini sağlayan maliyetler olduklarından ve kapasitenin de kısa dönemde değişmemesinden dolayı sabit kalırlar. Kısa dönem çalışma kararları kapasitede bir değişikliği içermediği zaman sabit maliyetler farklılaşmaz ve sabit kalırlar. Buna rağmen uzun dönem kararlarında sabit maliyetler farklılaşan maliyetler olabilir. Mesela yeni atölye eklenmesi ve yeni makineler, sık sık farklılaşan sabit maliyetleri kapsar. Bundan dolayı değişken maliyetlerdeki gibi sabit maliyetler de, farklılaşan olup olmadıklarını tespit etmek için incelenmelidir¹⁹⁵.

¹⁹³Yıldıztekin, s.97.

¹⁹⁴Yıldıztekin, s.98.

¹⁹⁵Yıldıztekin, s.98.

Maliyet verileri çok çeşitli biçimlerde bir araya getirilerek yöneticiye rehber olacak türde hazırlanmalıdır. Yöneticiye bir hizmet kolu olarak yardımcı olmasının yanında aynı zamanda yönetimin en önemli parçasıdır. Bir maliyet kavramı belirlenen yönetim amacına uygun olduğu halde, diğer bir maliyet kavramının aynı konuda hiçbir anlamı, uygunluğu yoksa o hususta yönetimin alacağı kararın doğru olmayacağını bilerek soyutlama gereklidir. Çok çeşitli maliyet kavramının olduğunu bilerek amaca yararlı olacak şekilde kullanılmalarını muhasebe bilgi sistemi sağlar. Bu nedenle maliyet muhasebesi, bilgi sistemi yönetim kararlarını ve satış kararlarını kapsayacak şekilde genişletilmelidir. Zaman ve şartlara göre maliyet yapısı değişeceğinden maliyetlerle ilgili çalışma sürekli olarak yapılmalıdır¹⁹⁶.

Maliyet analizini sırasıyla aşağıdaki başlıklar halinde inceleyeceğiz¹⁹⁷:

3.4.2.2.1.1. Artan (Çoğalan) Maliyetler

Sorumluluk merkezlerinde yöneticiler veya satış bölümü sorumluları rekabet ortamında fiyatı tespit etmede esnek olmalıdır. Bu esneklik için, tam maliyet sisteminden sağlanan geleneksel bilgilerden çok daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulacaktır. Örnek olarak, özel bir sipariş kabul edildiğinde bu siparişin ek maliyetleri hesap edilerek söz konusu siparişin en azından ilave maliyeti karşılayabilmesine bakılacaktır. Böylece rekabet ortamında en düşük fiyat tespit edilmiş olacaktır.

Sabit maliyetler faaliyet değişikliğinden ileri gelmediği sürece, artan maliyetler genellikle değişken maliyetlere tekamül eder.

Sabit maliyetler üretim hacmindeki değişimden etkilenmeyecektir. Özellikle üretimde kapasite altında çalışma mevcutsa ek sipariş almada sabit giderler değişmeyecektir. Fazla kapasitenin bulunması durumunda yüksek rekabet iyi müşteri ilişkileri kurma ihtiyacı gerektirdiğinden maliyet davranışına bakılır.

Maliyet ve davranışları hakkındaki bilgi, doğru fiyatlandırma kararının verilmesinde çok kritik bir işlev görür. Maliyet davranış bilgisi diğer yönetim

¹⁹⁶Yıldıztekin, s.98-99.

¹⁹⁷Yıldıztekin, s.99-103.

sorumluluğu alanlarında da hayati öneme sahiptir. Mesela bütçe yapma, bir üretim hattını muhafaza etme veya kaldırma kararı verme, bir bölümün performansının değerlendirilmesi değişken maliyetlerden elde edilecek kararlardır.

3.4.2.2.1.2. Maliyet Davranışı

Maliyet davranışı faaliyet seviyesindeki değişikliklerle ilgili olarak, "bir maliyetin sabit mi, yoksa değişken mi?" olduğunu tanımlamak için genel bir deyimdir. Faaliyetler arttığında veya azaldığında bir maliyet toplam olarak aynı kalıyorsa buna "Sabit Maliyet" diyoruz. Değişken maliyet, faaliyetteki yükselme ile artan ve faaliyetteki düşme ile azalan bir kavramdır.

3.4.2.2.1.3. Maliyet Davranışındaki Zaman Ufku

Bir maliyetin sabit mi yoksa değişken mi olduğunu tespit etmek; hayati surette zaman ufkuyla bağlıdır. Ekonomiden şunu biliyoruz ki uzun vadede bütün maliyetler değişken, kısa vadede en az bir maliyet sabittir. Fakat kısa vade ne kadar bir süredir? Farklı maliyetler, farklı uzunlukta kısa vadeye sahiptirler.

Kısa vade; bir ay, bir hafta olabileceği gibi genelde bir dönem kabul edilebilir. Direkt malzeme miktar veya fiyatı bir ay sabit kalsa bile değişken kabul edilir. Amortismanların, eski ve normal kapasiteye göre kullanımı sabit masraf olarak alınırken, fazla kullanımı ise azalan bakiyelere göre amortisman ayırmada veya yeni makine alınınca maliyet yükselmesi ile amortisman değişikliğine bağlıdır.

Kısa süre uzunluğu, biraz da tahmin edilen maliyetin davranışın amacına ve yönetimin değerlendirmesine bağlıdır. Ek sipariş almada üretim süresi esas alınabilirken, ürün karmasını belirleme veya bir ürünün üretimine son verme kararlarında süre, uzun zaman dilimli olabilir. Mesela ürün geliştirilmesi, tasarım, yeni pazara girme veya pazar payını büyütme, araştırma, geliştirme vb. maliyetler uzun süre alacaktır. Faaliyet hacmindeki dalgalanmalar karşısındaki sabitlik kavramını, mutlaka bir sabitlik şeklinde değil, çalışma hacmindeki değişimler karşısında bir sabitlik olarak kabul etme yanlış anlamaları ortadan kaldıracaktır. Talep tahminleri, yatırımcı davranışları, teknolojinin hızlı gelişmesi sabit maliyetlerin süresini bir dönemden daha

aza indirebilmektedir. Yöneticiler, toplam maliyet içinde sabit maliyetlerin payının yüksek olması halinde, kısa dönem fırsatlarını değerlemede zorluk çekerler. Uzun dönemde ise; sabit maliyetleri azaltma ve kontrol yoluna gitmek isterler. Satın alma yerine kiralama gibi. Ancak işletmenin sürekliliği için sabit maliyetlerden kaçınmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle planlama ile kısa dönem hareket serbestisi ve uzun dönemde kar maksimizasyonu uyumlaştırılır. Örnek olarak optimal stok gibi.

Maliyetlere etki eden faktörleri sıralamak gerekirse, direkt etki eden faktörler olarak üretim faktör fiyatlarında değişme, hammadde ya da emeğin kalitesi öncelik taşır. Bundan başka genel ekonomi içindeki değişikliklerin dıştan etki yapması konuya makro bakış açısı kazandırır. Maliyetleri etkileyen işletme içi faktörlerden, önceliği faaliyet seviyesinin ölçülmesi (kapasite) almaktadır. Bununla birlikte üretim faktörlerinin optimal birleşimi, işletmenin teknik yapısı ve üretimde kullanılacak teknolojinin seçimi, üretim öğelerinin etkin ve verimli kullanımı, işletmenin örgütlenme biçimi ve büyüklüğü maliyetleri etkileyen diğer işletme içi faktörleri arasındadır. Üretim girdilerinde emeğin miktar ve verimliliği, kalitesi ile ücreti, sermaye donanımının payı, faaliyet kolu ve konusuna göre birleştirme esastır. Kitlesel üretimde; sermaye yoğun ve düşük maliyet, istisnalara göre üretimde ise emek yoğun ve vasıflı işçilikte maliyet yüksek olabilir. Yine üretimde kullanılan teknoloji ve teknik yapıda, "aynı mamulü üreten iki firma değişik makineler, fizik ve kimya yöntemleri ve değişik üretim teknikleri kullanacakları için maliyetleri farklı olabilir". Siparişle üretim veya safha üretim tekniği de maliyetleri farklı kılabilir.

Üretim faktörlerinin verimli kullanılmasında iş gücünün verimliliği, malzemenin verimliliği ve maliyetleri ile gelirlerin karşılaştırılması esastır. Aynı mamulü daha az hammadde kullanarak yapmak veya bir hukuk bürosunda tecrübeli bir avukatla stajyer bir avukatın ücretinin farklı oluşu ya da işletmenin büyüklüğü ile örgütlenme sonucu toplu alımlarla girdi piyasasını etkilemek üretim faktörlerinin verimli kullanılmasıyla maliyet gelir analizine örnek verilebilir. Sorumluluk merkezlerini belirlemek, iyi iletişim kurmak ve bilgi teknolojisinden faydalanmak maliyetleri düşürecektir.

İşletmenin faaliyet seviyesiyle ilgili maliyet davranışında yönetimce alınacak tedbirler çok önemlidir. Faaliyet seviyesi genellikle üretim hacmidir. Değişken maliyetler, üretim hacmi değişikliğiyle birlikte toplam olarak hareket ederler. Üretimin birim maliyetini takip etmek kolaydan zora doğru birçok merhaleyi kapsar. Kolay olan direkt hammadde ve direkt işçiliklerin yüklenmesi, zor olan bunların dışındaki genel imalat maliyetlerinin mamullere yüklenmesi ve dağıtım anahtarının tespiti ile sonuçta toplam bir maliyeti bulmaktır. Bir maliyette sabit maliyet payını düşürerek, katkı marjını artırmanın temelinde kapasiteden yararlanma gelir. Bu kademelerde uygun olan bir saat çalışma veya hizmet verme midir? Yoksa belirli bir işi yapma mıdır? Hatta bu işi deneyimli kalifiye eleman mı yapmalıdır? Bu soruların cevabı uygun bir faaliyet veya maliyet sürücüsünün tespit edilmesiyle eş değerdir. Bunu tespit etmek zor iken maliyetlerin neden değiştiğini (artıp-azaldığını) araştırmak suretiyle tespit etmek daha kolay olacaktır. Örnek olarak, üretim bölümü makine çalışma saati, elektrik ödemelerinin dağıtımında anahtar alınabilir. Maliyet dağıtım anahtarı ölçülebilen belirli maliyetlerle de biçimlenebilir. Ürün koruma maliyetlerinde, ürün sayısıyla malzeme temininde, mühendislik, bakım, nakliye ve bunların üretimle ilgili birçok alanda maliyet dağıtım anahtarlarını çoğaltmak mümkündür. İşte dağıtım konu olan tesis seviyesinde, yukarıda kapasite maliyeti olarak düşündüğümüz maliyetler genel maliyetlerdir. Şimdi bu maliyet analizinde bir maliyetin davranışı değişken veya sabitse bu maliyeti uygun kategoriye dahil edebiliriz.

Tesis seviyesinde kısa sürede maliyet sürücüsü bulunmamaktadır. Çünkü tesis maliyetleri kesinlikle sabittir. Tesis maliyetleri ancak uzun süre içinde değişebilir. Uzun süreli durumları; stratejide hızlı değişme, ürünün geçerliliğini kaybetmesi veya yeni teknoloji olarak düşünmemiz gerekir. Bu değişikliklerin herhangi birisi fabrika tesislerinde değişiklik yapılmasını gerektirecektir.

Sabit maliyetler şirketin üretim ve satış faaliyetlerini devam ettirmek için gerekli olan kapasitenin temini olarak görülür. Bu kapasite gerek uzun, gerek kısa süre için gereklidir. Bu zaman ayrımı sabit maliyetleri iki kategoriye ayırma (taahhüt edilmiş ve kendi isteğine bağlı olarak) için temel oluşturur.

3.4.2.2.1.4. Taahhüt Edilmiş (Bağılayıcı) Sabit Maliyetler

Fabrika, ekipman, depo, motorlu araç masrafları ve üst düzey yöneticilerin maaşları gibi uzun vade kapasitesinin temin edilmesi için yapılması gereken harcamalar yapısal sabit maliyetlerdir. İşletme bu harcamaların işlevlerini yerine getirmek için fiziksel yapı oluşturmayı taahhüt etmektedir. Bu fiziksel yapı uzun sürede gerçekleşebilir. Bu nedenle yapısal sabit maliyetler; uzun süreli kiralama maliyeti, bina, arazi alma ve uzman iş görenlerle sözleşme yapma vb. maliyetlerdir. Belirli bir üretim kapasitesine ulaşmak için hayati maliyetlerdir. Bunlar olmadan işletme güvenilir bir varlık olamaz. Bu tür maliyetlerin yönetim kararıyla değişimi zordur. Faaliyet durdurulsa dahi bu maliyetlerin bazıları devam eder. Emlak vergisi, bekçi ücreti vb.

Uzun vadeli kapasiteye sahip olma stratejik planlamanın sonucudur. Stratejik planın önemini belirtmek, bu kapasitenin faydalı olarak kullanılmasıdır. Planlı kullanımla fiili durumu karşılaştırarak bir işletme yapısal sabit maliyetler üzerinde kontrol tesis edebilir.

3.4.2.2.1.5. İhtiyari (Planlanmış) Sabit Maliyetler

Eğitim, araştırma ve geliştirme gibi kısa vadeli kapasite kullanımı için gerekli maliyetler, ihtiyari sabit maliyetlerdir. Bu maliyetler her yılın başında planlanır. Taahhüt edilmiş maliyetlerin aksine, ihtiyari sabit maliyetlerin seviyesi bir yıldan sonraki yıla kolayca değişebilir. İhtiyari sabit maliyetler, bütçe veya planlanmış harcama süreleri için gerçek harcamalarla mukayesesini yapmak suretiyle kontrol edilebilir. Ancak dönem başında üst yönetim tarafından belirlenen bu harcamaların olağanüstü durumlarda dönem içerisinde yine üst yönetim kararlarıyla değiştirilmeleri olanağı her zaman vardır.

3.4.2.2.1.6. Değişken Maliyetler

Geçerli faaliyet aralığında faaliyet hacmindeki değişmelere bağlı olarak toplam bazda değişme gösteren maliyetlerdir. Toplam bazda, faaliyet hacmindeki artış ve azalışa paralel olarak artmakta ve azalmaktadır. Ancak, birim faaliyet hacmi başına değişme göstermemektedir. Bir üretim işletmesinde üretim miktarındaki artış ve azalışa

bağlı olarak artış ve azalış gösteren gider türlerine direkt ilk madde ve malzeme gideri denilmekte olup, elektrik ve doğalgaz giderleri örnek olarak verilebilir. Direkt işçilik giderleri genelde değişken maliyet türü olarak tanımlanmaktadır. Ancak, saat esasına göre ücretlendirilen bir işçinin aldığı ücretler, üretim miktarındaki değişmelere bağlı olarak değişme göstermeyeceği için sabit maliyet türüdür. Eğer işçilere parça başına ödeme yapılıyorsa bu durumda işçilik, değişken maliyet olarak tanımlanabilir¹⁹⁸.

Değişken maliyetlerin iş hacmi ile bağıntıları muhasebede genellikle doğrusal olarak kabul edilir. Buna göre, herhangi bir değişken gider kaleminin iş birimi başına düşen tutarı kapasiteye kadar sabit kalır ve dolayısıyla söz konusu giderin faaliyet hacmindeki dalgalanmalar karşısında "değişme oranı"nı (değişkenlik katsayısını) gösterir. Değişme oranlarını belirleyen etkenler ise ilgili gider unsurlarının fiyatları ile iş birimi başına kullanılan miktarları olarak karşımıza çıkar. Örneğin; iş ölçüsünün üretim miktarı olarak ele alındığını düşünelim. Eğer üretilen bir mamul birimi 2 kg. hammadde kullanımını gerektiriyorsa ve hammaddenin kilogram fiyatı 5 TL. ise, hammadde giderlerinin değişme oranı: $2 \times 5 = 10$ olacaktır. Yani üretilen her mamul (etkinlik ölçüsü) birimi için 10 TL. lik hammadde maliyeti söz konusudur. Buna göre 1.000 birimlik bir üretim yapıldığında hammadde maliyetleri tutarının: $10 \times 1.000 = 10.000$ TL. olması gerekecektir¹⁹⁹.

Her bir değişken maliyet kalemine ait değişme oranlarının toplamı, değişken maliyetlerin tümüne ilişkin değişme oranını verir. Şu halde, herhangi bir çalışma düzeyindeki toplam değişken maliyet tutarı, yukarıda hammadde giderleriyle ilgili olarak verdiğimiz örnekteki paralel olarak hesaplanabilecek demektir. Aradaki tek fark, değişme oranı olarak sadece hammadde giderlerine ait oranın değil, bütün değişken maliyetlerin değişme oranları toplamının alınmasından ibarettir. Bunu genel bir formüle bağlarsak²⁰⁰:

$$\text{Toplam Değişken Maliyetler} = \text{Değişme Oranı} \times \text{İş Hacmi}$$

¹⁹⁸Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Y. Dokur, **Yönetim Muhasebesi**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın, Bursa, 2012, s.22.

¹⁹⁹Büyükmirza, s.334.

²⁰⁰Büyükmirza, s.334.

şeklinde bir eşitlik yazılabilir. Bu eşitlikte değişme oranı belirli bir sabit sayıyı temsil ettiğine göre; iş hacmi bağımsız değişken, değişken maliyetler ise bağımlı değişken durumundadır. Bu ise değişken maliyetlerin iş hacmine bağlı olarak değişen maliyetler olduğu yolundaki tanımımıza uygun düşmektedir.

3.4.2.2.2. Yönetim Kararlarında Maliyet-Hacim-Kar Analizi

Maliyet-Hacim-Kar analizi, satış hacmi ile kar arasındaki ilişkileri yansıtan kar fonksiyonunun ve bu fonksiyondaki parametrelerde kaydedilen değişmelerin incelenmesini kapsar²⁰¹.

İşletmelerin temel amacı rekabetçi bir ortamın bulunduğu yerde kar elde etmektir. Bu ortamda, rakiplerin rekabetçi gücü ve işletmenin mevcut imkanları işletmelerin geliştireceği stratejileri etkilemektedir. İşletmelerin kar elde etmesini kısıtlayıcı faktörler vardır. Pazar kısıdı ve üretim kısıdı gibi farklı kısıt türleri, işletmelerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmesini ve kar elde etmesini engellemektedir. Kar elde etmek amacı ile faaliyet gösteren işletmelerin bu amaç doğrultusunda etkin bir planlama yapması gerekmektedir. Kar planlaması, karı belirleyen çeşitli faktörlerin dikkatli bir biçimde göz önüne alınmasını ve bu faktörler arasında gerekli uyumun sağlanmasını içeren bir yönetim çalışmasıdır. İşletmeler, geleceğe yönelik planlarını "kar elde etmek" ve "karını daima artırmak" amacı ile şekillendirmektedir. Kar planlamasının en iyi şekilde yapılabilmesi için yöneticilerin karı etkileyen faktörler hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu faktörlerden en önemlileri şunlardır²⁰²:

- İşletme faaliyetlerinin ekonomik nitelikleri
- İşletme mamullerine ilişkin pazarın niteliği
- İşletmelerin karşı karşıya bulunduğu rekabetin niteliği ve şiddeti
- İşletmelerin üretim unsuru ya da faktörlerinin maliyeti

²⁰¹Büyükmirza, s.410.

²⁰²Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, 7. Baskı, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2000, s.103.

- Mamullerin fiyatı ve maliyeti arasındaki ilişki

Kar planlaması "kısa vadeli" ve "uzun vadeli" olarak yapılmalıdır. Uzun vadede karı artırmak temel amaçtır. Kısa vadeli planlamada ise, atıl kapasitenin katma değer yaratan faaliyetler ile etkin bir şekilde kullanılması ve pazar koşullarındaki hızlı değişmelere anında cevap verme gibi amaçların karşılanması önemli rol oynar. Kısa vadeli kar planlamaları, uzun vadeli amaca hizmet edebildiği oranda işletme açısından bir değer ifade etmektedir²⁰³. Sabit ve değişken maliyetler, satış fiyatı ve satış miktarı ve mamul karması, karı etkileyen faktörlerdendir. Bu faktördeki olası değişikliklerin işletme karının üzerindeki etkisinin bilinmesi işletme yönetimine kar planlaması konusunda yardımcı olacaktır²⁰⁴.

İşletmelerin gelecekteki kar potansiyelinin belirlenmesi amacı ile Maliyet-Hacim-Kar analizi yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet-Hacim-Kar analizi yönetim tarafından kar planlaması amacı ile kullanılan bir yöntemdir. Maliyet-Hacim-Kar analizi (başabaş noktası analizi veya kara geçiş analizi) ile satış miktarı, satış fiyatı, sabit ve değişken maliyetlerin kar üzerindeki etkileri analiz edilmektedir. Maliyet-Hacim-Kar analizi belirli varsayımlar ile sınırlandırılmasına rağmen aşağıda belirtilen konularda yöneticilere yardımcı olmaktadır²⁰⁵:

- Kara geçiş noktasına ulaşmak için kaç birim satılmalıdır ve satış tutarı ne olmalıdır?
- İşletme başabaş noktasına hangi kapasite oranında ulaşır?
- Vergiden önce veya vergiden sonra ulaşılacak istenen kar hedefinde yukarıdaki noktalarda değişim ne yönde olur?
- Belirli bir satış miktarında, hedeflenen kara ulaşabilmek için mamullerin satış fiyatları ne olmalıdır?

²⁰³Alparslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Vakfı Yayınları, Yayın No: 53, İstanbul, 1998, s.597.

²⁰⁴Ali Kartal, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi-II**, Eskişehir, 2001, s.1.

²⁰⁵İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2004, s.211.

- Kapasite dahilinde yeni bir siparişin karlılık üzerinde nasıl bir etkisi olabilir? Sipariş kabul edilmeli midir? Yeni bir sipariş hangi fiyata kadar kabul edilebilir?
- Alternatif fiyatlara göre, beklenen satış miktarından hangisi seçilmelidir? Satış fiyatı aşağı çekilerek satılan mamul miktarını artırmak karı nasıl etkiler?
- Üretim veya satın alma alternatifleri arasında en uygun seçim nasıl yapılabilir? Üretimi devam eden mamullerin işletme karlılığı üzerindeki etkisi ne olabilir? Söz konusu mamul üretimden kaldırılır ise, işletme karlılığı nasıl değişir? Üretime devam edilmeli midir?
- Yeni bir reklam kampanyası ile ortaya çıkan ek sabit maliyetleri karşılamak için gerekli satış ne kadardır?
- Sınırlı kapasitede oluşturulacak mamul karmasında hangi mamullere öncelik verilmelidir?
- Yeni bir yatırımın amorti süresi ne olur? Yeni bir yatırım yapılmalı mı yapılmamalı mıdır?

Temel olarak toplam katkı payının toplam sabit maliyetleri karşıladığı satış miktarı, işletmenin kara geçiş noktası olarak ifade edilmektedir. Kara geçiş noktasının hesaplanmasında Denklem yöntemi ve Katkı payı yöntemi gibi farklı yöntem kullanılmaktadır²⁰⁶. Kara geçiş noktasının hesaplanmasında bir takım varsayımlar kullanılmaktadır. Aşağıda sıralanan bu varsayımlar, Maliyet-Hacim-Kar analizinin işleyişine yön vermektedir:

- Giderler, sabit ve değişken olarak sınıflandırılmalıdır.

²⁰⁶Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1999, s.393.

- Toplam ve sabit maliyetlerin faaliyet hacmindeki artıştan etkilenmediği ve değişken giderlerin faaliyet hacmindeki artışa göre değişme göstereceği varsayılmaktadır. Diğer bir deyişle maliyet fonksiyonunun doğrusal olduğu varsayılır.
- Satış fiyatının ve farklı türde mamul satılması durumunda mamul karmasının değişmeyeceği varsayılmaktadır.
- Üretim faktörlerinin verimliliğinin değişmeyeceği varsayılmaktadır.
- Dönem başı ve dönem sonu stoklarında önemli bir değişiklik olmadığı kabul edilmektedir.

3.4.2.2.3. Stratejik Yönetimde Alternatif Seçim Kararlarıyla İlgili Maliyetlerin Kullanımı

Kar amaçlı işletmelerde amacın gerçekleştirilebilmesi, işletmenin en düşük maliyetle en yüksek geliri sağlayacak biçimde yönetimini gerektirir. Bu da ancak her yönetim kararının alınmasında, bu kararın maliyet ve gelirleri ne şekilde etkileyeceğinin göz önünde tutulmasıyla mümkündür.

Topluma salt hizmet sunmak amacını güden kamu kuruluşlarının yönetiminde ise, en az maliyetle en fazla hizmetin sağlanabilmesi önem kazanır. Bu nedenle, adı geçen kuruluşlarda alınacak her kararın maliyetler ve sunulan hizmetler üzerinde nasıl bir etki yaratacağını göz önünde bulundurmak gerekir.

Özetle, amacı ve türü ne olursa olsun, tüm kuruluş ve işletmelerin yönetim kararlarında maliyet bilgilerinin dikkate alınması zorunluluğu ile karşılaşılır.

Belirli bir konuda karar alma, o konuda varolan çeşitli seçeneklerden birisinin benimsenmesi anlamına gelir. Kimi kararlarda çok sayıda seçenek kapalı biçimde dikkate alınıp, bir sonuca ulaşılır. Örneğin, bir mamulün marjinal maliyetinin marjinal gelirine eşitlendiği satış fiyatının saptanması ve mamule bu fiyatın konulması, aslında sonsuz sayıda fiyat seçeneğinin kar maksimizasyonu amacıyla kapalı biçimde değerlendirilmesinden sonra ulaşılan bir karardır.

Kimi kararlarda ise seçenek sayısı oldukça azdır. Örneğin, hurdaya çıkan bir makinenin yerine piyasada mevcut aynı işi gören iki değişik tip makineden hangisinin satın alınacağı konusundaki bir karar, iki seçenekten birisinin benimsenmesini içerir. Bu gibi kararlarda, seçim şansı bulan seçeneklerin tek tek ve açıkça ele alınıp, beklenen maliyet ve gelirleri yönünden birbiri ile karşılaştırılması gerekir.

Burada, az sayıda seçeneğin karşılıklı olarak değerlendirilmesini içeren bu gibi yönetim kararlarında maliyet bilgilerinin ne şekilde kullanılabileceği açıklanacaktır.

Belirli sayıda seçenek arasından birisinin seçilmesini içeren yönetim kararları bakımından maliyetler iki ana grupta toplanabilir²⁰⁷:

a) Geçerli maliyetler

b) Batmış maliyetler

3.4.2.2.3.1. Geçerli maliyetler

Geçerli maliyetler, yönetimin vereceği kararlardan etkilenen giderlerden oluşmaktadır. Bir maliyetin; geçerli maliyet olabilmesi için, iki özelliğe birden sahip bulunması gerekir;

***Gelecekle ilgili olma:** Karar alma geleceğe yönelik bir işlemdir. Bu nedenle, alınacak kararda göz önünde tutulması gereken maliyetler de gelecekte, alınan kararın etkili olacağı dönemde, ortaya çıkması beklenen maliyetler olmalıdır. Geçmişteki fiili maliyetler, daha önce alınmış kararlar sonucu ortaya çıkmışlardır. şimdi veya gelecekte alınan kararlara geçmişe gidip, bu maliyetleri değiştirmek olanaksızdır. Bu nedenle geçmişteki maliyetler karar almada geçerlilik taşımaz. Bunlar karar almaya sadece karar gereğine işaret edebildikleri ve geleceğe dönük maliyet tahminlerine ışık tutabildikleri ölçüde yararlı olurlar.

***Karar seçenekleri arasında fark gösterme:** Bir maliyetin gelecekte beklenen maliyet olması, o maliyetin geçerli maliyet niteliğini taşıması için yeterli değildir. Geçerli maliyetlerin aynı zamanda üzerinde düşünülen karar seçenekleri

²⁰⁷Bykmirza, s.566.

arasında fark göstermeleri de gerekir. Sonuçta benimsenen seçenek hangisi olursa olsun tutarı değişmeyen maliyetler, gelecekle ilgili olsalar bile geçerli maliyet sayılmazlar.

Yukarıda kısaca açıklanan özellikleri dikkate alarak tanımlanırsa geçerli maliyet, gelecekte ortaya çıkması beklenen ve karar seçenekleri arasında farklılık gösteren maliyettir.

Örneğin; oturduğunuz çevrede birisi evinize 50 metre, diğeri 200 metre uzaklıkta iki bakkal dükkanının bulunduğunu düşünelim. Sabah kahvaltısına otururken, evde peynir kalmamış olduğunu fark ediyorsunuz. Bakkala gitmek durumundasınız. Ama hangi bakkala²⁰⁸?

Kısa süre önce yaptığınız alışverişlerde aynı peyniri uzaktaki bakkaldan kilosu 15 TL fiyatla, yakındaki bakkaldan ise 25 TL fiyatla almış olduğunuzu düşünelim. Bu iki bakkal arasında seçim yaparken, yakın geçmişteki bu peynir fiyatlarından yararlanacak ve söz konusu fiyatların değişmediğini varsayacaksınız. Buna göre beklenen peynir maliyetleri iki bakkal arasında farklılık göstermekte olduğundan kararınızı etkileyecek ve uzaktaki bakkalı tercih edeceksiniz.

Dikkat ederseniz, yukarıdaki kararda geçmiş deneyimlerden yararlanarak bugünkü peynir fiyatlarını tahmin etmeye çalıştınız. Ancak, bakkal seçimi kararı için önemli olan sizin geçmişte her bir bakkalda ne ödediğiniz değil, şimdi gittiğinizde ödemeyi umduğunuz tutardır. Ve bu tutar iki bakkal arasında farklı olduğundan, peynir maliyeti geçerli maliyettir.

Şimdi, sigaranızın da bitmiş olduğunu ve bakkala gittiğinizde peynirin yanında bir paket de sigara alacağınızı düşünelim. Ödeyeceğiniz sigara bedeli de beklenen bir maliyettir. Ancak, her iki bakkalda aynı fiyat söz konusu olacağından, kararınızı etkilemeyecektir. Yani, geçerli maliyetin, ikinci özelliğini taşımamaktadır.

Kuşkusuz, karar almada maliyetler ve gelirler gibi sayısal etkenler incelendikten sonra, bazı nitel etkenlerin de göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin, yukarıda verilen örnekte, sizin bir yere yetişmek için acele ettiğinizi

²⁰⁸Büyükmirza, s.567.

düşünelim. Bu durumda yakındaki dükkanda peynir fiyatı daha yüksek olmasına karşın, alışverişinizi o dükkandan yapmayı yeğleyebilirsiniz. Burada sayısal olmayan (nitel) bir etken devreye girmiş ve kararı değiştirebilmiştir. Ancak bu gibi nitel etkenler için objektif ölçüler koyma olanağı yoktur.

Geçerli maliyetlerin karar almadaki uygulanış biçimi ek maliyetler ile fırsat maliyetleri şeklinde karşımıza çıkar.

3.4.2.2.3.1.1. Ek Maliyetler

Farklı seçenekler arasında seçim yapılması nedeni ile seçeneklerin maliyetleri arasında ortaya çıkan fark, ek maliyettir (marjinal maliyet). Direkt ilk madde ve malzeme gideri ve parça başına çalışan işçilik gideri gibi değişken giderler ek maliyetlere örnek olarak verilebilir. İşletme yönetimi karar verirken ek maliyet ve ek getiri arasında karşılaştırma yapacaktır. Bu karşılaştırma sonucunda ya karar olumlu olarak değerlendirilip kabul edilecek ya da olumsuz olarak reddedilecektir²⁰⁹.

3.4.2.2.3.1.2. Fırsat Maliyeti

Karar verme çok önemli ve zor bir iştir. Farklı alternatifler arasında en uygun olanının seçilmesi ve verilen bu kararın işletme üzerindeki olumlu/olumsuz etkilerinin belirlenmesi yöneticiler açısından özen gösterilmesi gereken bir süreçtir. Yöneticiler karar verme aşamasında, farklı alternatifler arasında un uygun seçeneği tercih edecek ve diğer seçenekleri kabul etmeyecektir. En uygun seçeneğin tercih edilmesi ile birlikte işletmeye fayda sağlanacaktır. Diğer seçeneklerin tercih edilmemesinden dolayı kaybedilen fayda ise; fırsat maliyettir. Fırsat maliyeti, farklı seçenekler arasında karar verme sürecinde kullanılan bir kavramdır, ancak muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir.

²⁰⁹Kaygusuz ve Dokur, s.34.

Farklı alternatifler arasında işletmeye en çok fayda sağlayacak olan seçenek tercih edilecektir. Ancak, tercih edilmeyen seçeneğin faydasını da karar verme aşamasında ihmal etmemek gerekir²¹⁰.

3.4.2.2.3.2. Batık Maliyetler

Maliyetlerin tamamı yöneticilerin vereceği kararlardan etkilenmezler. Geçerli maliyet olma özelliğini taşımayan tüm maliyetler, batık maliyetlerdir. Batık maliyetlerin temel özellikleri;

- Geleceğe ilişkin olmaması
- Farklı seçenekler arasında değişme göstermemesidir.

Amortisman ve kira gideri gibi sabit maliyetler farklı seçenek arasında farklılık göstermedikleri için batık maliyettir. Genel olarak sabit maliyetler, verilecek karara göre değişme göstermedikleri için batık maliyet niteliğindedir.

Örneğin, bir hastanede psikiyatri kliniğinde, hastalara 14 yatak ile hizmet verilmektedir. Klinikte, doktorlar dışında altı çalışan bulunmaktadır. Doktorlar dahil olmak üzere klinikte çalışanlara yapılan aylık ödeme toplam tutarı, 50.000 TL'dir. Hastane yönetimi, yatak sayısını artırmak istemektedir. Yatak sayısı, 20 oluncaya kadar, aylık personele yapılan ödemede değişme olmayacağı belirlenmiştir. Bu durumda personelin aylık 50.000 TL'lik gideri, verilecek yatak artırma kararından etkilenmeyeceği için batık maliyet niteliğindedir²¹¹.

Burada açıklanan maliyet ayrımları, az sayıda seçenek arasında bir seçim yapılmasını gerektiren tüm yönetim kararlarında önem taşır. Bu tür yönetim kararlarına aşağıdaki tipik örnekler gösterilebilir²¹²:

- İndirimli bir fiyat talep eden bir siparişin kabulü veya reddi

²¹⁰Kaygusuz ve Dokur, s.34.

²¹¹Kaygusuz ve Dokur, s.36.

²¹²Büyükmirza, s.574.

- Kullanılmakta olan bazı araç ve makinelerin yenileriyle değiştirilip, değiştirilmemesi
- Zararda gözüken bir mamulün üretiminin sürdürülmesi veya durdurulması
- Bir yarı mamul veya parçanın işletmede üretilmesi veya dışarıdan satın alınması
- Bir yarı mamulün ara mamul olarak satılması veya üretimine devam edilerek tam mamul haline dönüştürüldükten sonra satılması

Bu örnekleri daha da artırmak olanaklıdır. Ancak karar ne olursa olsun yapılacak analiz ek maliyetle varsa fırsat maliyetinin saptanması ve bu ikisinin toplamının beklenen ek gelirle karşılaştırılması şeklinde yürütülecektir. Sonuçta eğer üzerinde düşünülen seçenek gerçek ek bir kar bırakabiliyorsa o seçenek, aksi halde diğer seçenek benimsenecektir. Ancak, kesin karar için nitel etkenlerin de dikkate alınması gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır.

3.4.2.3. Maliyet Verilerinin Karar Alma Sürecinde Kullanımına İlişkin Örnekler

Örnek-1

Özsoy işletmesi tarafından halen 5 yıllık yararlı ömrü bulunan bir makinenin hurdaya ayrılarak, yerine daha verimli bir başka makinenin alınmasının düşünüldüğünü varsayalım. Eski makinenin piyasa değeri bulunmadığından, hurdaya ayrıldıktan sonra satılması söz konusu değildir. Yine 5 yıl kullanılabilecek yeni makinenin yıllık sabit giderlerde 5.800 TL'lik bir artışa yol açarak, toplam sabit maliyeti 365.800 TL'ye çıkaracağı saptanmıştır. Buna karşılık yeni makinenin alınması halinde birim değişken maliyetin 4 TL'den 3,80 TL'ye ineceği tahmin edilmektedir. İşletmenin halen 75.000 birim olan satış hacminde gelecek beş yıl içerisinde pek büyük bir değişiklik beklenmemektedir.

Bu veriler ışığında bugünkü değerler üzerinden yıllık bazda düzenlenmiş analiz tablosu Tablo-4'te verilmiştir.

Görülüyor ki makinenin yenilenmesi halinde başabaş noktası yaklaşık 1.000 birim (10.000 TL) azalacak ve işletmenin yıllık karında 9.200 TL’lik bir artış olacaktır. Şu halde yeni makine ile ilgili ilk izlenim olumludur. Ancak kesin bir karara varabilmek için makinenin yenilenmesinden sağlanacak ek karın yeni makineye yapılan yatırıma oranının yeterince yüksek olup olmadığının incelenmesi gerekir. Çünkü, eğer yeni makine için ödenecek bedelin daha karlı bir işte kullanılması olanağı varsa, makinenin yenilenmesi karlı da olsa işletme için bir kayba (fırsat maliyetine) yol açacaktır. Nasıl ki, yeni makinenin finansmanı yabancı kaynaklardan sağlandığında, ortaya çıkacak faiz yükü yeni makinenin sabit maliyeti kapsamında yer alacaksa, özkaynakla finansman durumunda da bu fırsat maliyetini dikkate almak gerekecektir.

Tablo 4: Makine Yenilenmesinin Etkileri

	Eski Makinenin Kullanılması	Yeni Makinenin Kullanılması
Net Satışlar (75.000 birim)	750.000	750.000
Toplam Değişken Maliyet	300.000	285.000
Toplam Katkı Payı	450.000	465.000
Toplam Sabit Maliyet	360.000	365.800
Kar (Zarar)	90.000	99.200
Kar Marjı	% 12	% 13,2
Katkı Payı	6 TL	6,20 TL
Katkı Oranı	% 60	% 62
B.B.N. Satış Miktarı	60.000	59.000
B.B.N. Satış Tutarı	600.000	590.000

Kaynak: Kamil Büyükmirza, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.446.

Makine ve donanımın yenilenmesi kararlarında önem taşıyan bir nokta da, eski ve yeni makinelerin aynı tutarda kar sağladıkları satış hacmidir. “Kritik nokta” adını verebileceğimiz bu nokta aşağıdaki şekilde hesaplanabilir²¹³:

$$\text{Kritik Nokta} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetlerdeki Artış}}{\text{Katkı Payındaki Artış}}$$

Uygulamamızda kritik noktayı hesaplarsak:

$$\text{Kritik Nokta} = \frac{5.800}{0,2} = \underline{\underline{29.000 \text{ birim}}}$$

Demek ki, yıllık satışlar 29.000’in üzerinde olduğu sürece makinenin yenilenmesi ek bir kar (veya zarardan tasarruf) sağlayacak, satışlar bu miktarın altına düştüğü taktirde ise yeni makine eski makineden daha az kar (veya daha çok zarar) getirecektir. Kritik nokta beklenen satış hacmine oranla ne kadar düşükse yeni makine o denli avantajlıdır. Kritik noktanın beklenen satış hacminden fazla olması halinde ise yenilemeden kesinlikle kaçınılması gerekmektedir.

Bir önceki sayfada belirtildiği üzere makine yenileme kararında yeni makineye yapılacak yatırımın da göz önüne alınması gerekmektedir. Bu makineye yapılacak yatırım (ek yatırım) karşılığında doyurucu bir minimum ek kar sağlanamıyorsa, yatırımdan vazgeçmek daha doğru olur. Eski ve yeni makineler arasındaki kar farkının (yeni makinenin sağlayacağı ek karın) öngörülen minimum ek kara eşit olduğu satış hacmi “kayıtsızlık noktası” adıyla anılır ve şu şekilde hesaplanır²¹⁴:

$$\text{Kayıtsızlık Noktası} = \frac{\text{Öngörülen Minimum Ek Kar} + \text{Top. Sabit Mal. Artış}}{\text{Katkı Payındaki Artış}}$$

²¹³Büyükmirza, s.446.

²¹⁴Büyükmirza, s.447.

Örnek-2

Özsoy işletmesi örneğimizde, yeni makinenin net maliyetinin (alış bedeli + alış giderleri + montaj giderleri – eski makinenin hurda değeri) 20.000 TL, özkaynakla finanse edilen sabit yatırımlar için öngörölmüş minumum yatırım karlılığının (öz kaynakların sermaye maliyetinin) ise % 50 olduğunu varsayarak, kayıtsızlık noktasını hesaplayalım²¹⁵:

Öngörülen Minumum Ek Kar = Ek Yatırım Tutarı x Minumum Yatırım Karlılığı

$$= 20.000 \text{ TL} \times \% 50$$

$$= 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kayıtsızlık Noktası} = \frac{10.000 + 5.800}{0,2} = \underline{\underline{79.000 \text{ birim}}}$$

Görölüyor ki, yeni makine ile istenilen ek karın sağlanması, ancak 79.000 birimlik satış hacminden itibaren mümkün olmaktadır. İşletmenin satış hacmi 75.000 birim olduğuna ve bu miktar kayıtsızlık noktasının altında kaldığına göre, eski makine ile üretime devam edilmesi daha uygun gözükmeğdir. Böylelikle yeni makineye harcanacak 20.000 TL'den tasarruf edilecek ve bu para minumum % 50 kazandıracak bir başka alanda değeriendirileceğdir.

²¹⁵Büyükmirza, s.447.

Örnek-3

Yaman işletmesinin Haziran ayı için gerçekleşen sonuçlarının aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım²¹⁶:

	<u>TL</u>
Satışlar (60.000 birim)	714.000
Değişken Maliyetler	483.000
Toplam Katkı Payı	231.000
Toplam Sabit Maliyet	(163.000)
Haziran Ayı İçin Gerçekleşen Net Kar	<u>68.000</u>

Planlanan dönemin sonunda yönetim, geçmiş çalışmalarını değerlendirerek planlanan amaçlara hangi ölçüde ulaşılabildiğini, sapmaların ne kadar olduğunu ve bu sapmaların hangi faktörlerden hangi nedenlerle kaynaklandığını belirleyecektir. Elde ettiği bu bilgilere dayanarak, geçmişte yapılan hatalarını görecektir ve bir daha aynı hatalara düşmemek için gerekli dikkati gösterecektir.

Şimdi planlanan verilerle gerçekleşen verileri karşılaştırarak sapmaları bulalım²¹⁷:

	<u>Haziran Ayı Bütçelenen (TL)</u>	<u>Haziran Ayı Gerçekleşen (TL)</u>	<u>Sapma (TL)</u>
Satışlar	720.000	714.000	(a) 6.000
Değişken Maliyetler	480.000	483.000	(b) 3.000
Toplam Katkı Payı	240.000	231.000	9.000
Toplam Sabit Maliyet	(165.000)	(163.000)	(c) 2.000
	<u>75.000</u>	<u>68.000</u>	<u>7.000</u>

²¹⁶Ali Kartal, **Belirsizlik Düzeyinde Maliyet-Hacim-Kar Analizlerine Normal Dağılım Yaklaşımı**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1985, s.11.

²¹⁷Kartal, s.11.

Sapmalar yukarıda görüldüğü gibi belirlenmiştir. Bu belirlenen sapmalar, yöneticilerin dikkatlerini ilgi göstermeleri gereken önemli noktalara çekecektir. Sapmaların yanında ayrıca, sapma nedenlerini açıklayıcı tanımlamalara da yer verilmesi yararlı olacaktır.

İnceleme sonucunda sapmaların aşağıdaki nedenlerden kaynaklandığının belirlendiğini kabul edelim:

- a) Mamulün kalitesindeki düşüklük sebebiyle, iskonto talebinde bulunan müşterilere 6.000 TL tutarında iskonto yapılması
- b) Direkt hammaddelerin istenilen nitelikte olmaması nedeniyle, değişken maliyetlerde 3.000 TL'lik olumsuz sapmanın oluşması
- c) Planlanan bazı bakımların gelecek döneme ertelenmesi nedeniyle, sabit maliyetlerin 2.000 TL daha az oluşması

Sapmalar tanımlandıktan sonra, gelecek aylarda ne gibi değişikliklerin yapılabileceğine karar verilecektir. İşletme mamulünün kalitesindeki düşüklük, direkt hammaddelerin istenilen nitelikte olmamasından kaynaklanmaktadır. Yapılan araştırmada, kalite kontrol bölümündeki görevli Şenol Bey'in görevini kötüye kullanması sonucunda, düşük kaliteli direkt hammaddelerin işletmeye alındığı belirlenmiştir. Düşük kaliteli direkt hammaddelerin kullanılması sonucunda da; bir yandan diğer işçilik maliyetleri artarken, öte yandan da imalat artıkları artmıştır. Tüm bunların sonucunda da işletmenin değişken maliyetleri artmıştır.

Kalite kontrol bölümünde alınacak önlemlerle istenilen nitelikte direkt hammaddelerin işletmeye alınması sağlanarak, imalat artıklarının azalması ve hem direkt işçilik hem de direkt hammadde maliyetlerinin olumsuz sapması önlenecektir. Mamulun kalitesindeki düşüklük önleildiğinde dolayısıyla, satış gelirlerini azaltan satış iskontoları ortadan kaldırılabilecektir.

3.4.3. Finansal Analiz Verilerinin Kullanımı

Finansal analiz işletmelerde muhasebe kayıtlarını baz alarak işletmenin gelir, gider ve nakit akımlarını analiz eden bir disiplindir. Finansal analizin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- ❖ İşletmelerin finansal politikalarının değerlendirilmesi ve işletme kararları için temel oluşturulması
- ❖ Potansiyel büyüme ve gelişme olanaklarının tespit edilmesi
- ❖ İşletmenin ihtiyacı olan kaynakların temini
- ❖ Kredi veren kurumlar için işletmelerin finansal yeterliliğinin ölçülmesi

İşletme sahipleri koydukları sermayenin korunup korunmadığı ile ilgili yatırımlarının kârlılığını; yöneticiler de işletmeyi çeşitli yönlerden hangi başarı noktasına getirdiklerini ve bundan sonrası için gelişmelerin nasıl olacağını görmek isterler. Kredi kurumları, satıcı ve müşteriler, potansiyel yatırımcılar, devlet ve kamu gibi işletme dışından olanlar da kendi çıkarlarının gerektirdiği noktalarda işletmeyi tüm ayrıntısıyla tanımak ihtiyacındadır. İşte bu nedenlerle her bir taraf kendi bakış açısına göre finansal analiz yapmak ister.

Günümüzde işletmelerde karar alıcıların doğru karara ulaşmada kullanmaları gereken en önemli yöntemlerden biri finansal analizdir. Mesela; bir işletme içerisinde üretimden sorumlu yöneticilere; üretim girdileri maliyetinin, üretim girdilerinin stoklanmasından dolayı oluşan finansman maliyetinin, ürün stoklarında oluşan maliyetin bilanço ve gelir tablosu üzerine etkisi böylece işletmenin mali performansının finansal analiz ile gösterilmesinin neticesinde stok maliyetlerinde optimal noktaya ulaşılabileceğini ifade ediyor olmamız finansal analizin etkili bir şekilde kullanımının sonucudur. Kısaca işletmelerde alınan her kararın mali tablolar üzerinde olumlu ya da olumsuz etki yarattığını, yaratılan bu etkinin sonuçlarının ne olduğunu işletme yöneticilerine göstermenin en iyi yolu finansal analizdir.

İşletmelerde kısa vadeli alacakların, stokların, krediler ve borçların oluşumu orta kademe yöneticilerinin alacakları kararlardan direkt etkilenmektedir. Kısaca bilançoda kısa vadeli varlık ve yükümlülükler bir anlamda orta kademe yöneticilerin performans göstergesidir. Bilançoda uzun vadeli varlıklar, yükümlülükler ve sermaye ise işletmenin üst yönetimi ve ortakları tarafından alınan kararlar ile şekillendiğini söyleyebiliriz.

Finansal analiz, işletme yöneticileri açısından önemli bir araçtır ve aşağıdaki konuların gerçekleştirilmesinde yönetime büyük kolaylıklar sağlamaktadır:

- ❖ Geleceğe yönelik planlar hazırlanmasında, firma faaliyetlerini denetleme ve değerlendirmede
- ❖ Firmanın amaçlarına ulaşip ulaşmadığını belirlemede, şayet istenen amaca ulaşılmamışsa nedenlerini araştırmada
- ❖ Firma faaliyetlerinin verimlilik ve başarı derecesini ölçmede
- ❖ Üretilcek mal ve hizmetler ile izlenecek fiyat politikasını kararlaştırmada

Bir finansal analizin başarılı olabilmesi için öncelikle finansal tabloların sağlıklı bir biçimde hazırlanması ve analize temel alınan verilerin, bilgilerin doğru olması gerekliliği vardır. Eğer finansal tablolar gerçeği yansıtmıyorlarsa, analize temel alınan veriler doğru değilse, hangi tür analiz yöntemi kullanılırsa kullanılsın, sağlıklı bir analiz ve yorum yapmaya olanak yoktur. Finansal analize temel olacak verilerin doğru ve tam olma niteliklerine sahip bulunmaları için, işletmede iyi bir muhasebe sisteminin bulunması gerekir. Ayrıca finansal analizi verimli kılan diğer unsurlar²¹⁸;

- ❖ Analiz edilen işletmenin yer aldığı sektörün ve işletmenin özelliklerinin kavranması
- ❖ İncelenen işletmenin türlü politikalarının (üretim, fiyat, finansman, kâr dağıtımı, vb.) ve muhasebe yöntemlerinin bilinmesi, inceleme dönemindeki ekonomik koşullar ve eğilimlerin saptanması, çevre koşullarının bilinmesi

²¹⁸<http://www.danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi/> (12 Ağustos 2013).

- ❖ Finansal analistin, yaratma ve sezgi yeteneğine sahip olması
- ❖ Yöneticilerin doğru kararlara ulaşmada risklerin giderilmesi ve minimize edilmesi adına risk yönetiminin etkili bir şekilde uygulanmasıdır.

3.4.3.1. Alternatif Strateji Seçimleri ve Yönetmel Karar Sürecinde Analiz Türleri

Analiz açısından anlam ve kapsamalarının sınırları belirlenen mali tablolar gerek işletme yöneticileri, gerek yatırımcılar, gerekse kredi verenler açısından çeşitli yöntemlerle analiz edilerek değerlemeye tabi tutulmakta ve analiz yapan ve yaptıranların amaçları doğrultusunda elde edilen bilgiler değerlendirilmektedir. Bu kısımda mali tabloların analizinde kullanılan yöntemler üzerinde durulacaktır.

Mali tabloların analizinde kullanılan temel yöntemler (teknikler) şunlardır;

-  Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)
-  Yüzde Yöntemi İle Analiz (Dikey Analiz)
-  Eğilim Yüzdeleri Yöntemi (Trend Analizi)
-  Oran Analizi

3.4.3.1.1. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)

Karşılaştırmalı mali tablolar analizi, bir işletmenin birbirini izleyen en az iki veya daha fazla faaliyet dönemine ait mali tablolarının, karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi ve bu tablolarda yer alan kalemlerin zaman içinde göstermiş olduğu gelişmelerin ve değişikliklerin tespit ve incelenmesidir²¹⁹.

Karşılaştırmalı mali tablolar analizinde mali analist işletmenin birkaç döneme ait mali tablolarını yan yana koymak suretiyle inceleyerek, işletmenin iktisadi ve mali yapısındaki, karlılığındaki, verimliliğindeki gelişmeler konusunda önemli bilgiler elde

²¹⁹ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, **Mali Tablolar Analizi**, 1. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Bursa, 2005, s.145.

edebilir. Bu teknikle işletmenin geçmişteki durumu ile bugünkü durumu karşılaştırılmak suretiyle elde edilecek bilgiler işletmenin geleceğiyle ilgili kararlara da ışık tutar.

Mali tablolarda yer alan rakamların karşılaştırılabilmesi için faaliyet dönemlerinin eşdeğer olması, tablolardaki bilgilerin aynı muhasebe kavram ve ilkesine göre hazırlanmış olması gerekir. Bu çerçevede hazırlanan mali tabloların karşılaştırılması ve analizi sonucu alınacak kararların isabet derecesi de artar.

Karşılaştırmalı analizin amacı yıllar itibariyle alınan sonuçları diğer yıllarla karşılaştırarak başarı durumu hakkında fikir edinmektir. Ancak bu, enflasyon ortamında dikkatli uygulanması gereken bir tekniktir. Çünkü enflasyon, analizde kullanılan mali tablo rakamlarını bozar ve yüksek enflasyon yaşandığında mali tabloların karşılaştırılmaları sonucu elde edilen farklar anlamlı biçimde yorumlanamaz. Bunun giderilmesi için karşılaştırılan mali tabloların enflasyonun bozucu etkisinden kurtarılması gerekir.

Karşılaştırmalı mali tablolar analizinde hesaplanan değişimler hem tutar hem de yüzde olarak dikkate alınmalıdır. Sadece tutar veya sadece yüzde değişimlere bakılması, değişimin işletme açısından öneminin gözden kaçırılmasına veya gerekenden fazla önemli görülmesine neden olabilir. Bu da değişimlerle ilgili yorumu zayıflatır. Mali tablo içinde nispi olarak küçük bir kaleminde yüzde olarak büyük sayılabilecek bir değişim gerçekte işletmeyi pek etkilemeyebilir. Ancak mali tablonun bütünü bakımından tutardaki küçük değişim de sadece tutar değişimine bakılarak inceleme dışı bırakılmamalıdır²²⁰.

3.4.3.1.2. Yüzde Yöntemi İle Analiz (Dikey Analiz)

Mali tabloların analizinde kullanılan tekniklerden biri de dikey analizdir. Dikey yüzde analizi ile mali tablolarda bulunan bir kalemin toplam veya grup içindeki oransal büyüklüğü incelenir.

Bu yöntemle her bir mali tablo kaleminin bulunduğu grup toplamı içinde yüzde payı ile mali tablo içindeki yüzde payı hesaplanır. Örneğin, bilanço bu yöntemle analiz

²²⁰Çabuk ve Lazol, s.146.

edilirken, bir aktif kalemin, toplam aktifler içindeki payı ve bulunduğu grup içindeki payı yüzde olarak hesaplanır. Gelir tablosunda ise her bir gelir tablosu kaleminin net satışlar içindeki payı ve her kalemin ait olduğu grup içindeki payı hesaplanır.

Dikey analiz yöntemine göre düzenlenmiş mali tablolar, farklı büyüklükteki işletmeler arası karşılaştırma için ortak bir baz oluştururlar. Bu yöntemle, işletmenin mali tabloları rakip işletmelerin mali tabloları ile karşılaştırılabilir. Dikey analiz yöntemi ile tek bir döneme ait mali tablolar analiz edilebileceği gibi birden fazla dönemin mali tabloları da analiz edilebilir. Dikey analiz yöntemi işletmeler arası karşılaştırmalar veya işletmenin sektör içindeki yerini belirleme açısından veya işletmenin mali yapısında meydana gelen değişiklikleri izleme açısından yararlı bir araç niteliğindedir.

Mali tabloların dikey yüzde yöntemi ile düzenlenmesinde mali tablo toplamı (gelir tablosunda net satışlar toplamı) yüz kabul edilir ve her bir mali tablo kaleminin toplam içindeki yüzde payı hesaplanmak suretiyle mali tablo yüzdelerle ifade edilir²²¹.

Bu analiz metodunun, diğer tekniklere kıyasla iki önemli üstünlüğü vardır. Bunlar²²²:

a) Diğer analiz teknikleri, mali tablolarda yer alan kalemlerin toplam içindeki göreceli önemlerini gösteremedikleri halde, bu yöntem, her bir kalemin toplam içindeki yüzdesini, payını açıkça ortaya koyar.

b) Mali tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemlerdeki değişiklikler salt rakamsal olarak gösterildiğinde, aynı endüstri kolunda benzer işletmeler arasında anlamlı karşılaştırmalar yapmak olanağı yoktur. Örneğin, aynı endüstri kolunda A işletmesinin stoklarının 100.10⁹ TL. , B işletmesinin ise stoklarının 200.10⁹ TL olması halinde, salt rakamları esas alarak yapılacak bir karşılaştırma anlamlı olmayabilir. Buna karşılık, stokların A işletmesinde varlık toplamının %10 nu oluşturmasına karşılık B işletmesinde %30 unu oluşturduğunun ifadesi, çok daha anlamlı olmaktadır.

²²¹Çabuk ve Lazol, s.147.

²²²Akgüç, s.347-348.

3.4.3.1.3. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi (Trend Analizi)

Mali tabloların analizinde kullanılan tekniklerden bir diğerini de eğilim yüzdeleri yöntemi oluşturur. Eğilim yüzdeleri (Trend) analizi ile işletmenin gösterdiği gelişmeler yıllar itibarıyla görülür. Bu yöntemde, birbirini izleyen dönemlere ait mali tablolarda yer alan kalemlerin temel alınan mali tablo kalemlerine göre gösterdiği artış veya azalışlar yüzde olarak hesaplanır. Bu şekilde işletmenin mali tablolarında yer alan her bir kalemin temel kabul edilen yıla göre yüzde olarak gelişme trendi bulunur. Temel yıl olarak mali tablo serisinin ilk yılı kabul edilir. Temel yıla göre hesaplanan yüzdelere belli tarih veya dönemler arasındaki mali durumu ve faaliyet sonuçlarında meydana gelen değişimleri açık olarak gösterir ve karşılaştırmalı mali tablolara ait verilerin analizine imkan verir. Mali analist, mali tablo kalemlerindeki artış ve azalış eğilimlerinin olumlu veya olumsuz olduğunu belirlerken aralarında anlamlı ilişkiler kurulabilecek kalemleri birlikte değerlendirir. Ayrıca analizin anlamlı olabilmesi için temel olarak seçilen yılın her bakımdan işletme faaliyetlerini yansıtacak normal bir yıl olması gerekir²²³.

Hesaplanan eğilim yüzdeleri yorumlanırken fiyatlar genel seviyesindeki değişimlerin de gözden uzak tutulmaması gerekir. Aslında mali tablolar analiz edilmeden önce fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak bunların mali tablo kalemleri üzerindeki etkisinin giderilmesi ve mali tablo kalemlerinin temel yıl olarak seçilen yıldaki paranın satın alma gücüyle ifade edilmesinde yarar vardır.

Eğilim yüzdeleri hesaplanacak dönemin analizinden beklenen yararın sağlanabilmesi için mümkün olduğu kadar uzun bir süreyi kapsamaması gerekir. Sadece birkaç yıldaki eğilime bakarak sağlıklı karar vermek mümkün değildir. Eğilim yüzdeleri hesaplanmasında seçilecek temel yılın her bakımdan normal ve olağanüstü faktörlerin etkisinde kalmamış bir yıl olması gerekir. Aksi halde yapılacak analiz ve yorum hatalı olabilir²²⁴.

²²³Çabuk ve Lazol, s.154-155.

²²⁴Çabuk ve Lazol, s.155.

3.4.3.1.4. Oran Analizi

İşletme performansının en temel göstergelerinden birisi olan finansal oranlar, finansal tablolar analizinde en çok bilinen ve en yaygın kullanılan yöntemlerden biridir. “Oran yöntemi ile analiz” biçiminde adlandırılan bu yöntemde, hesap veya hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurulmak suretiyle, işletmenin; ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık, çalışma durumu hakkında bir yargıya ulaşılmaya çalışılmaktadır²²⁵. İki çokluğun birbiriyle matematiksel ilişkisini ifade eden oranların hesaplanması basit aritmetik işlem olmasına karşın yorumlanması daha karmaşıktır²²⁶. Bir oranın hesaplanabilmesi kolay olmakla birlikte, bir işletmenin performansını etkili bir biçimde ölçebilmek için her oranın dikkatlice analiz edilmesi gerekmektedir²²⁷. Diğer birçok teknikte olduğu gibi, tek başına kullanıldığında anlamlı olmayan oranlar; daha önceki dönemlerle karşılaştırıldığında, önceden belirlenmiş standartlarla ve rakiplerin oranlarıyla karşılaştırılarak yararlı bir şekilde yorumlanırlar.

Farklı büyüklükteki işletmelerin performansları karşılaştırılırken parasal tutarların kullanılması, karşılaştırılan işletmeler hakkında yanlış yorum yapılmasına neden olabilir. Bu durumda, parasal tutar yerine oran kullanılarak karşılaştırmanın yapılması daha sağlıklı olacaktır. Finansal tablolardaki verilere dayanarak hesaplanan oranların işletme içine ve işletme dışına sağladığı yararlar şu şekilde özetlenebilir²²⁸:

- ❖ Performans ölçümü. Örneğin, işletmede oranlara dayanarak yöneticilerin performansının değerlendirilmesi ve buna bağlı olarak teşviklerin belirlenmesi
- ❖ Birden çok bölümü olan işletmelerin bölümlerinin performansının değerlendirilmesi
- ❖ Geçmiş dönem oranlarına bakarak geleceğe ilişkin öngöründe bulunma

²²⁵Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.606.

²²⁶John Wild ve Diğerleri, **Financial Statement Analysis**, 9th Edition, Mc-Graw Hill Companies, New York, 2007, s.30.

²²⁷T. J. Gallagher ve J. D. Andrew, **Financial Management**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1997, s.81.

²²⁸Stehen A. Ross ve Diğerleri, **Fundamentals of Corporate Finance**, McGraw Hill Companies, New York, 2003, s.75-76.

- ❖ Mevcut ve potansiyel yatırımcılara bilgi sağlama
- ❖ İşletmeye borç veren finansal kuruluşlara ve tedarikçilere bilgi sağlama
- ❖ Rakip işletmelerin durumlarını değerlendirme

Finansal analiz içerisinde kullanımı en kolay teknik olan oran analizleri analistlerin birçok ihtiyacına cevap verebilecek kadar geniştir. Büyük miktardaki finansal verileri özetlemek ve işletmelerin performanslarını karşılaştırmak için uygun bir araçtır²²⁹.

Oran analizinden başta işletme yönetimi olmak üzere ortaklar, çalışanlar, yatırımcılar, müşteriler, işletmeye girdi sağlayanlar ve kredi verenler yararlanmaktadır²³⁰.

Oranlar mali tablolardaki kalemler arasında oluşturulan ilişkiler yoluyla ortaya çıkmaktadır. Buna göre oranlar; likitide, finansal yapı, faaliyet oranları ve karlılık oranları olmak üzere dört ana grupta toplanmıştır.

3.4.3.1.4.1. Likitide Oranları

Değerinden en az kayıpla ve en kısa sürede nakde dönüşebilme gücüne sahip olan varlıklar, likit varlıklar olarak tanımlanabilir. Likidite oranları, işletmelerin faaliyetleri sırasında vadesi gelen kısa vadeli yabancı kaynaklarını ölçme gücünün tespitinde kullanılır. Söz konusu bu oranların düşük olması, işletmelerin kısa vadeli borçlarını karşılamakta zorlandığını göstermektedir. Ancak, bu oranların çok yüksek olması da istenmez. Çünkü bu durum da işletmenin elindeki likit varlıkların atıl tutularak kârlılık hedefine ulaşamadığına işaret etmektedir. Likidite ölçümünde kullanılan temel oranlar; cari oran, asit-test oranı ve nakit orandır²³¹.

²²⁹Richards A. Brealey, **Principles Of Corporate Finance**, McGraw Hill Companies, New York, 1995, s.439.

²³⁰Ferruh Çömlekçi, **Finansal Kararlarda Kullanılacak Bilginin Mali Analizle Üretilmesi**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1-2, Eskişehir, 1990, s.17.

²³¹Ali Bülent Pamukçu, **Finans Yönetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 1999, s.43.

3.4.3.1.4.1.1.Cari Oran

Cari oran, işletmenin sahip olduğu dönen varlıklarının kısa vadeli borçlarını ödemek için yeterli olup olmadığını ölçmek amacıyla kullanılır. Cari oran, işletmenin sahip olduğu bir yıl içerisinde paraya dönüşmesi beklenen dönen varlıklarının, işletmenin yine bir yıl içerisinde karşılamakla yükümlü olduğu kısa vadeli yabancı kaynaklarına bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

Cari oranın hesaplanmasındaki amaç; işletmenin kısa süreli borçlarını ödeme gücünü ölçmek ve net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını ortaya koymaktır.

Genel bir kural olarak cari oranın 2 olması yeterli görülmektedir. Bu çok genel bir kural olup bazı sektörlerde 2'nin üzerinde bir oran yetersiz olarak yorumlanabilmekte, bazı sektörlerde ise daha düşük bir değer yeterli olabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise likiditenin çok yüksek olmaması ve bankaların daha çok kısa vadeli kredi verme eğiliminde olmaları gibi nedenlerden dolayı cari oranın 1,5 civarında olması normal karşılanmaktadır.

3.4.3.1.4.1.2. Asit-Test Oranı

Likiditenin hesaplanması açısından asit-test oranı, cari orandan daha hassas bir orandır. Paraya çevrilme kabiliyeti bakımından dönen varlıklarda yer alan hesap kalemlerinden bazıları diğerlerine göre daha zayıflardır. Bu oranın cari orandan farkı, hesaplama yapılırken dönen varlıklar arasında likiditesi en düşük kalem olan stoklara yer verilmemesidir. Stokların likiditesinin düşük olması nedeniyle, paraya çevrilirken kayıpların olması ihtimali yüksektir. Bu sebeple işletmelerin kısa vadeli yabancı kaynaklarını karşılayabilme yeteneğinin, stokların satışından bağımsız olarak ölçülmesi önem taşımaktadır. Asit-test oranı dönen varlıklardan stoklar düşüldükten sonra elde edilen tutarın kısa vadeli yabancı kaynaklara bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır.

$$\text{Asit-Test Oranı} = \frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

Bu oranın 1 olması istenmektedir. Oranın 1'den düşük çıkması durumunda, işletmenin stoklarına aşırı derecede bağımlı olduğu söylenebilir.

3.4.3.1.4.1.3. Nakit Oran

Bu oran işletmenin faaliyetlerinden sağladığı fon girişlerinin durması ve alacakların tahsil edilememesi durumu göz önüne alındığında, işletmenin elindeki mevcut para ve benzeri hazır değerleri ile kısa vadeli yabancı kaynaklarını karşılamadaki kabiliyetini ölçmektedir. Nakit oran, işletmenin acil para durumunu ölçmesi nedeniyle, cari oran ve asit-test oranına göre daha duyarlı bir ölçüm yapmaktadır. Bu sebeple, birinci derece likidite oranı olarak da adlandırılmaktadır. Nakit oran, aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Nakit Oran} = \frac{\text{Hazır Değerler + Serbest Menkul Kıymetler}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

Nakit oranın çok düşük çıkması, işletmenin nakit sıkıntısı içerisinde olduğunu göstermektedir. Diğer yandan bu oranın çok yüksek çıkması da, işletmenin elinde atıl bir nakit fazlası olduğuna işaret etmektedir. Gelişmiş ülkelerde, nakit oranının % 20'nin altına düşmemesi istenmektedir.

3.4.3.1.4.2. Finansal Yapı Oranları

Bu grupta işletmenin mali yapısının ve uzun vadeli borç ödeme gücünün göstergesi olan oranlar yer alır. Kaldıraç oranları olarak da adlandırılan bu oranlar varlıkların ne kadarlık kısmının kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla ne kadarlık kısmının ise özkaynak ile finanse edildiğini, özkaynaklarla yabancı kaynaklar arasında uygun bir denge bulunup bulunmadığını tespit için kullanılırlar. Finansal yapı oranları işletmenin faaliyetlerini zararlar kapatması, varlıklarının değerinin düşmesi ve beklediği nakit hareketlerinin gerçekleşmemesi durumunda işletmenin yabancı kaynaklarını zamanında ödeyip, ödeyemeyeceği konusunda önemli bilgi sağlar. Özkaynakların

toplam kaynaklar içindeki oranının yüksek olması, kredi verenler açısından riski azaltır. Özkaynak ve yabancı kaynak dengesini, işletmenin özelliklerini ve faaliyet alanını da dikkate almak suretiyle optimal düzeyde kurmak finans yöneticilerinin temel görevidir. Aksi halde işletme ya yabancı kaynaklarını ödemekte güçlüklerle karşılaşır ya da borçlanmanın işletmeye sağlayacağı avantajlardan hak ettiği ölçüde yararlanamaz²³².

Finansal yapı oranları sırasıyla şu kısımlardan oluşmaktadır²³³:

3.4.3.1.4.2.1. Toplam Borçların Aktif Toplamına Oranı

Finansal kaldıraç oranı olarak da bilinen bu oran, kısa ve uzun vadeli borçların, aktif toplamına (pasif toplamına) bölünmesi ile elde edilmektedir.

$$\text{Finansal Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Yabancı Kaynaklar}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

Bu oran varlıkların ne kadarlık kısmının borçla finanse edildiğini, başka bir ifadeyle de yabancı kaynakların toplam kaynaklar içindeki payını göstermektedir. Oranın yüksek olması işletmenin spekülatif bir şekilde finanse edildiğini, kredi verenler açısından emniyet payının düşük olduğunu, özellikle kriz dönemlerinde işletmenin faiz ve borçlarını ödeyememe nedeniyle mali yönden sıkıntıya düşme olasılığının yüksek olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan ise oranın yüksek olması, işletme sahiplerinin az bir sermaye ile daha geniş kaynaklara egemen olmasını sağlamakta ve faaliyetlerden elde ettikleri kar oranının yabancı kaynak maliyetinden yüksek olması durumunda da öz kaynakların karlılığını arttırmaktadır.

Genel bir kural olarak kaldıraç oranının 0,5 civarında olması istenmektedir. Ancak ülkemizde, özkaynak sağlamadaki kurumsal güçlükler ve borçlanmanın daha avantajlı olması gibi nedenlerden dolayı, anılan oranın 0,5 üzerinde olması normal karşılanmaktadır.

²³²Çabuk ve Lazol, s.194.

²³³Talip Torun, **Kayseri’de Faaliyet Gösteren Seçilmiş Üç Tekstil Firmasının Finansal Analizi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2001, s.47.

3.4.3.1.4.2.2. Özkaynakların Aktif Toplamına Oranı

$$\text{Özkaynak Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

Bu oran, varlıkların yüzde kaçının işletme sahip ve ortakları tarafından finanse edildiğini ortaya koymaktadır. Başka bir ifadeyle, özkaynakların toplam kaynaklar içerisindeki payını göstermektedir. Oranın yüksek olması işletmenin kredi değerini artırdığı gibi ekonomik kriz dönemlerinde işletmenin sıkıntıya düşme olasılığını da azaltmaktadır.

3.4.3.1.4.2.3. Özkaynakların Toplam Borçlara Oranı

Finansman oranı olarak da ifade edilen bu oran özkaynakların, yabancı kaynaklara bölünmesi suretiyle hesap edilmektedir.

$$\text{Finansman Oranı} = \frac{\text{Özkaynaklar}}{\text{Yabancı Kaynaklar}}$$

Genel bir kural olarak finansman oranının 1 olması yeterli görülmektedir. Oranın 1'den büyük olması işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların büyük kısmının özkaynaklarla finanse edildiğini göstermektedir. Bu da işletmeyi, alacaklı durumunda bulunan üçüncü kişilerin baskısından kurtarmaktadır. Bu durum, aynı zamanda işletmenin borçlarından fazla özkaynağa sahip olduğunu gösterdiğinden, kredi verenler için emniyet payını artırmaktadır. Oranın 1'den küçük olması ise işletmeye kredi verenlerin, işletme sahip ve ortaklarından daha fazla işletmeye yatırımda bulunduklarını göstermektedir. Bu durum, alacakların güvencesini azaltmakta ayrıca ekonomik kriz dönemlerinde işletmeyi ağır bir faiz yükü altına sokarak finansal açıdan sıkıntıya düşmesine neden olabilmektedir²³⁴.

²³⁴Torun, s.49-50.

3.4.3.1.4.2.4. Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı

Bu oran, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan varlıkların ne ölçüde kısa vadeli varlıklarla borçlarla karşılandığını gösterir.

$$\text{Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı} = \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Pasif Toplamı}}$$

Oranın 1/3'ü aşmaması genel kural olarak benimsenmiştir. Ancak ülkemizde sermaye piyasasının yetersizliği ve bankaların daha çok kısa vadeli kredi verme eğiliminde olmaları gibi nedenlerden dolayı oranın 1/3'ün üzerinde olması normal karşılanmaktadır.

3.4.3.1.4.2.5. Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı

Oran, işletmenin sahip olduğu varlıkların finansmanında ne ölçüde uzun vadeli borçlardan yararlandığını göstermektedir.

$$\text{Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı} = \frac{\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{Pasif Toplamı}}$$

Ticari işletmeler genellikle uzun vadeli borçlardan daha az yararlandıkları için özellikle sanayi işletmeleri için anlamlı olan bir orandır. Genel kural olarak oranın 0,20 civarında olması arzu edilmektedir.

3.4.3.1.4.2.6. Uzun Vadeli Borçların Devamlı Sermayeye Oranı

Bir işletmenin devamlı sermayesi, özkaynakları ile uzun vadeli borçlarından oluşmaktadır.

$$\text{Uzun Vadeli Borçların Devamlı Sermayeye Oranı} = \frac{\text{Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{UVYK} + \text{Özkaynaklar}}$$

Belirtildiği gibi sanayi işletmelerinde bu oranın, sanayi işletmelerinde 1/3 olması yeterli görülmektedir.

3.4.3.1.4.2.7. Kısa Vadeli Borçların Toplam Borçlara Oranı

$$\text{Kısa Vadeli Borçların Toplam Borçlara Oranı} = \frac{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}{\text{KVYK} + \text{UVYK}}$$

Genel bir kural olarak bu oranın 2/3 civarında olması arzu edilmektedir.

3.4.3.1.4.2.8. Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı

Arsa, arazi, bina, makine ve teçhizat gibi maddi duran varlıkların ne ölçüde özkaynaklarla finanse edildiğini gösteren bir orandır.

$$\text{Maddi Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı} = \frac{\text{Maddi Duran Varlıklar (Net)}}{\text{Özkaynaklar}}$$

Maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki net tutarlarıyla oranın payında yer almaktadırlar. Genel olarak, maddi duran varlıkların tamamının özkaynaklarla finanse edilmesi arzulanmaktadır. Bu nedenle de oranın 1'den küçük olması istenmektedir²³⁵.

3.4.3.1.4.2.9. Maddi Duran Varlıkların Uzun Vadeli Borçlara Oranı

$$\text{Maddi Duran Varlıkların Uzun Vadeli Borçlara Oranı} = \frac{\text{Maddi Duran Varlıklar (Net)}}{\text{UVYK}}$$

Uzun vadeli kredi verenler tarafından oranın 1'den büyük olması istenmektedir. Çünkü oranın 1'den büyük olması durumunda, işletmenin 1 TL'lik uzun vadeli borcuna karşılık 1 TL'den daha fazla maddi duran varlığı var demektir ki bu da alacaklıların emniyet payını artırmaktadır.

²³⁵Torun, s.52.

3.4.3.1.4.2.10. Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı

Bu oran, duran varlıkların ne ölçüde özkaynaklarla finanse edildiğini gösterir.

$$\text{Duran Varlıkların Özkaynaklara Oranı} = \frac{\text{Duran Varlıklar (Net)}}{\text{Özkaynaklar}}$$

Genellikle bir işletmede duran varlıkların tamamının özkaynaklarla finanse edilmesi beklenmektedir. Bu nedenle de oranın 1'den küçük olması arzu edilen bir durumdur.

3.4.3.1.4.3. Faaliyet Oranları

Faaliyet oranları, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların ne derece etkin kullandıklarını ölçmek amacıyla kullanılır.

3.4.3.1.4.3.1. Alacak Devir Hızı

İşletmenin alacaklarını yönetmedeki etkinliğini gösteren bu oran, işletmelerin alacaklarının yıl içerisinde kaç defa tahsil edildiğini ifade etmektedir. Alacak devir hızı, firmanın mevcut kredili satışlarının veya firmaya ilişkin kredili satış tutarı verilmemişse, firmanın net satışlar tutarının, ticari alacaklarına bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır. Bu hesaplama aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir²³⁶:

$$\text{Alacak Devir Hızı} = \frac{\text{Kredili Satışlar}}{\text{Ortalama Ticari Alacaklar}}$$

Alacak devir hızı hesaplanırken, kredili satış tutarının net satışlar tutarına tercih edilmesinin nedeni, alacaklar kaleminin kredili satışlar sonucunda ortaya çıkmasıdır. Buradan hareketle, kredili satış uygulamasıyla ortaya çıkan alacaklara yapılan yatırımın satış yaratma kapasitesi görülmüş olacaktır²³⁷.

²³⁶Osman Okka, **Finansal Yönetime Giriş**, 1. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.92.

²³⁷Bilge Leyli Demirel, **Faaliyet Raporlarında Oran Analizinin Kullanımı: İmkb Çimento Sektörü Üzerine Bir Araştırma**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ağustos, 2006, s.40.

Ortalama ticari alacaklar ise, aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Ortalama Ticari Alacaklar} = \frac{\text{DBTA} + \text{DSTA}}{2}$$

Alacak devir hızının yüksek çıkması işletmenin alacaklarını kısa bir sürede tahsil edebildiğini, düşük çıkması ise alacakların tahsilinde bazı sorunların olduğunu gösterir.

İşletme alacaklarının ortalama tahsil süresi şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Alacakların Ortalama Tahsil Süresi} = \frac{365}{\text{Alacak Devir Hızı}}$$

Alacakların ortalama tahsil süresi, alacakların yılda kaç defa tahsil edildiğini gün olarak göstermektedir.

3.4.3.1.4.3.2. Stok Devir Hızı

Stok devir hızı, stokların ne kadar bir süre içerisinde üretim faaliyetlerinde tüketildiğini veya satış hasılatı unsuru haline geldiğini göstermektedir. Başka bir ifadeyle stokların bir yıl içerisinde kaç defa yenilendiğini göstermektedir.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satışların Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}}$$

$$\text{Ortalama Stoklar} = \frac{\text{DBS} + \text{DSS}}{2}$$

Stok devir hızının yeterli olup olmadığı konusunda bir standart yoktur. Firmanın geçmiş yıl stok devir hızları veya aynı iş kolundaki diğer firmaların stok devir hızları ile karşılaştırılması gerekir. Stok devir hızının yüksek olması, firmanın daha

fazla kazanç elde etmek için stoklara daha az para bağladığının göstergesidir. Bu durumda firma daha etkili bir rekabet olanağına sahip olmaktadır²³⁸.

Stok devir hızından faydalananarak stok tutma süresi de hesap edilebilmekte ve finansal analizde kullanabilmektedir.

$$\text{Stok Tutma Süresi} = \frac{365}{\text{Stok Devir Hızı}}$$

Stok tutma süresi stokların satılmadan önce ne kadar süre işletmede kaldığını gün olarak göstermektedir. Düşük çıkması işletmenin lehinedir. Yüksek çıkması işletmenin stoklarını satışa çeviremediği anlaşılr.

3.4.3.1.4.3.3. Aktif Devir Hızı

Aktif devir hızı, işletmenin aktifi içerisinde yer alan tüm varlıkların verimliliğini ölçmek amacıyla kullanılmaktadır. Aktif devir hızı oranı, bir dönem içerisinde işletmenin sahip olduğu toplam varlıkları kaç defa devrettiğini ölçer. İşletmenin döneme ilişkin satışlarının toplam aktiflere bölünmesi yoluyla elde edilen bu oran, işletmenin mevcut tüm varlıklarını nasıl kullandığını ölçmektedir.

$$\text{Aktif Devir Hızı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ortalama Aktifler}}$$

Aktif devir hızı kredi analizlerinde hesaplanması gereken bir hesap olup, analistlere birçok konuda ipuçları vermektedir. İşletmelerde aktif kullanımının bir ölçüsü olan aktif devir hızı ile her bir birim varlığın yarattığı gelir hesaplanmaktadır. Bu oranın yüksek olarak hesaplanması, işletmenin tam kapasiteye yakın çalıştığını göstermektedir. Aktif devir hızı düşük olan işletmelerde, sabit değerlerin aktif toplamı içerisindeki yeri büyüktür. Aktif devir hızının düşük olması veya yavaşlama eğiliminde bulunması, işletme aktifinde tam olarak kullanılmayan varlıklar bulunduğuna, başka bir ifadeyle tam kapasite ile çalışılmadığına işaret etmektedir²³⁹.

²³⁸Metin Kamil Ercan ve Ünsal Ban, **Finansal Yönetim**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.41.

²³⁹Demirel, s.43

3.4.3.1.4.3.4. Özsermaye Devir Hızı

Kuruluşunda belirli bir özsermaye tutarı ile faaliyete başlayan işletmeler, iş hacimlerine paralel olarak özsermayelerini artırma ya da azaltma yoluna giderler. Özsermaye devir hızı oranı ile, iş hacmine göre işletmenin mevcut özsermayesinin yeterliliğinin ölçümü amaçlanmaktadır. Başka bir deyişle özsermaye devir hızı oranı, özsermayenin verimliliğini ölçmek amacıyla kullanılır. İşletmenin mevcut özsermayesi ile ne kadar satış hasılatı gerçekleştirdiğini göstermektedir.

$$\text{Özsermaye Devir Hızı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ortalama Özsermaye}}$$

Özsermaye devir hızı yorumlanırken belirli bir standardın bulunmaması ile beraber oranın yüksek çıkması, işletmenin özsermayesini verimli olarak kullandığını göstermektedir. Oranın düşük çıkması ise, işletmede atıl özsermaye bulunduğu anlamına gelmektedir. Düşük özsermaye devir hızına sahip işletmelerin, özsermaye kârlılığı da düşük olmaktadır. Bu durumu ortadan kaldırmak için, satış hacmini artıracak tedbirler alınması yoluyla her iki oranı da artırmak mümkün olacaktır²⁴⁰.

3.4.3.1.4.3.5. Borç Devir Hızı

Satıcılara olan borçların devir hızı, işletmenin kredili mal alımından doğan ticari borçlarının bir dönem içerisinde kaç defa ödendiğini göstermektedir.

$$\text{Borç Devir Hızı} = \frac{\text{Kredili Alışlar}}{\text{Ortalama Ticari Borçlar}}$$

İşletmenin ticari borçlarını ödeme süresi ise şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Borç Ödeme Süresi} = \frac{365}{\text{Borç Devir Hızı}}$$

²⁴⁰Demirel, s.43-44.

3.4.3.1.4.4. Karlılık Oranları

Kârlılık oranları, işletmelerin çok sayıdaki karar ve politikalarının sonucu ile birlikte, işletme yönetiminin etkinliği hakkında da nihai sonucu vermektedir. Kârlılık oranları, işletmelerin elde ettikleri kârın yatırımlara ve satışlara göre ölçülü, yeterli ve tatmin edici olup olmadığını ortaya koymaktadır. İşletmenin faaliyetlerindeki verimlilik, kârlılık oranları ile ortaya konmaktadır. Hesaplanan sonuçların yorumlanmasında aynı sektördeki diğer işletmelerin ilgili oranlarının, ekonominin genel durumunun ve enflasyonun da dikkate alınmasında fayda vardır²⁴¹.

3.4.3.1.4.4.1. Brüt Kâr Marjı

Brüt kâr marjı, işletmenin satış kârlılığını göstermektedir. Bu oranın yükselme eğilimi göstermesi, satılan malın maliyetinin toplam satışlar içerisindeki payının azaldığını göstermektedir. Bu nedenle, oranın yükselmesi işletme için iyidir.

$$\text{Brüt Kar Marjı} = \frac{\text{Brüt Satış Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

3.4.3.1.4.4.2. Net Kâr Marjı

Net kâr marjı, satılan her bir birimlik malın yüzde kaçının vergiden sonraki net kâr olduğunu göstermektedir.

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

3.4.3.1.4.4.3. Aktif Kârlılık Oranı

Aktif kârlılık oranı, her bir liralık varlığın ortalama olarak ne kadar gelir yarattığını göstermektedir. Bu oran, işletmenin aktiflerini (varlıklarını) etkili bir şekilde kullanıp kullanmadığını belirlemektedir²⁴².

²⁴¹Demirel, s.45.

²⁴²Demirel, s.46.

$$\text{Aktif Karlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

3.4.3.1.4.4.4. Özsermaye Kârlılık Oranı

Bu oran, mali rantabilite oranı olarak da adlandırılmaktadır. Aktiflerin kârlılığı bütün işletmenin kârlılığını ölçerken, özsermaye kârlılığı kârı yatırımcıların perspektifinden incelemektedir. Özsermaye kârlılık oranı, işletmenin ortaklarının işletmeye koydukları sermayeye karşılık ne oranda getiri elde ettiklerini ölçmek amacıyla kullanılır. Bu nedenle ortakların en çok ilgilendikleri kârlılık oranı, özsermaye kârlılık oranıdır.

$$\text{Özsermaye Kârlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Özkaynaklar}}$$

3.4.3.1.4.4.5. Ekonomik Rantabilite Oranı

Bu oran, işletmenin kullandığı toplam kaynakların getirisini ölçmede kullanılmaktadır. Oran, işletmeye yatırılan fonların getirisini ölçmede kullanılır.

$$\text{Ekonomik Rantabilite} = \frac{\text{Vergi Öncesi Kar} + \text{Finansman Giderleri}}{\text{Pasif Toplamı}}$$

3.4.3.2. Finansal Analiz Verilerinin Karar Alma Sürecinde Kullanımına İlişkin Örnek

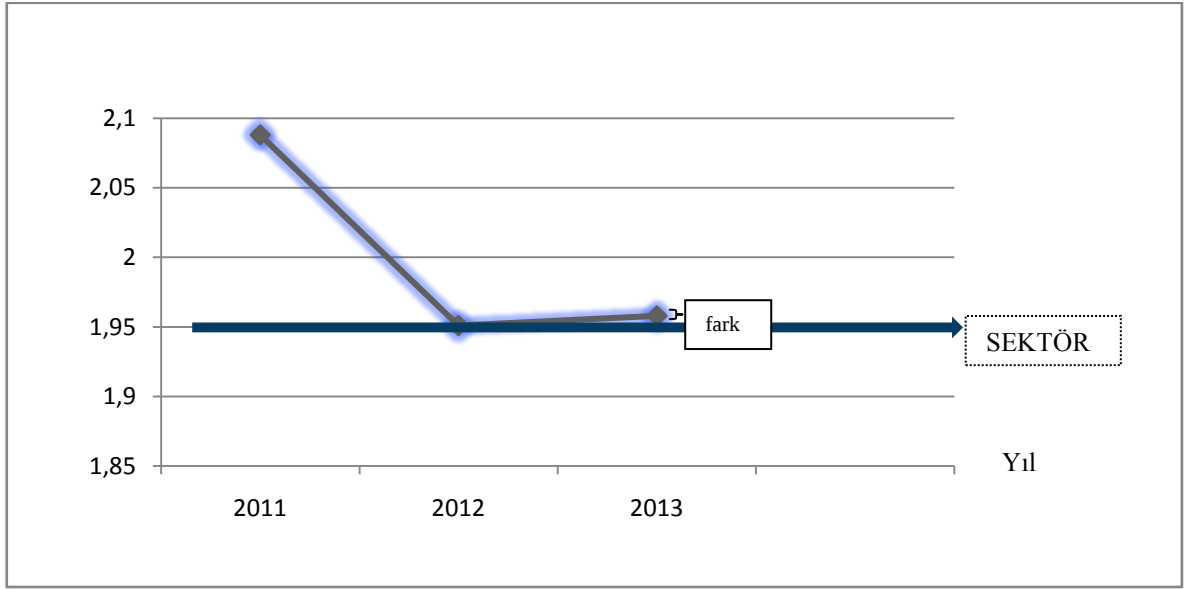
Gökkuşığı Spor Malzemeleri Anonim Şirketi'nin 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait oranları şu şekildedir²⁴³:

Tablo 5: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. nin 2011-2012-2013 Yılına Ait Verileri

	2011	2012	2013
Cari Oran	2.088	1.951	1.958
Asit-Test Oranı	1.029	0.878	0.645
Stok Devir Hızı	4.08 defa	3.93 defa	2.92 defa
Stok Tutma Süresi	89.39 gün	92.87 gün	125 gün
Alacak Devir Hızı	14.71 defa	13.55 defa	17.32 defa
Alacak Tahsil Süresi	24.81 gün	26.93 gün	21.07 gün
Toplam Borçlar/Toplam Özkaynaklar	0.17	0.17	0.41
Uzun Vadeli Borçlar/Aktif Toplamı	0.05	0.05	0.19
Brüt Kar Marjı	%28.6	%29	%29.1
Net Kar Marjı	%15.3	%13.3	%10.6
Aktif Devir Hızı	0.57 defa	0.59 defa	0.53 defa
Aktif Getiri (Karlılık) Oranı	%8.8	%8	%5.6
Faiz Kazanç Gücü	13.73	13	4.53

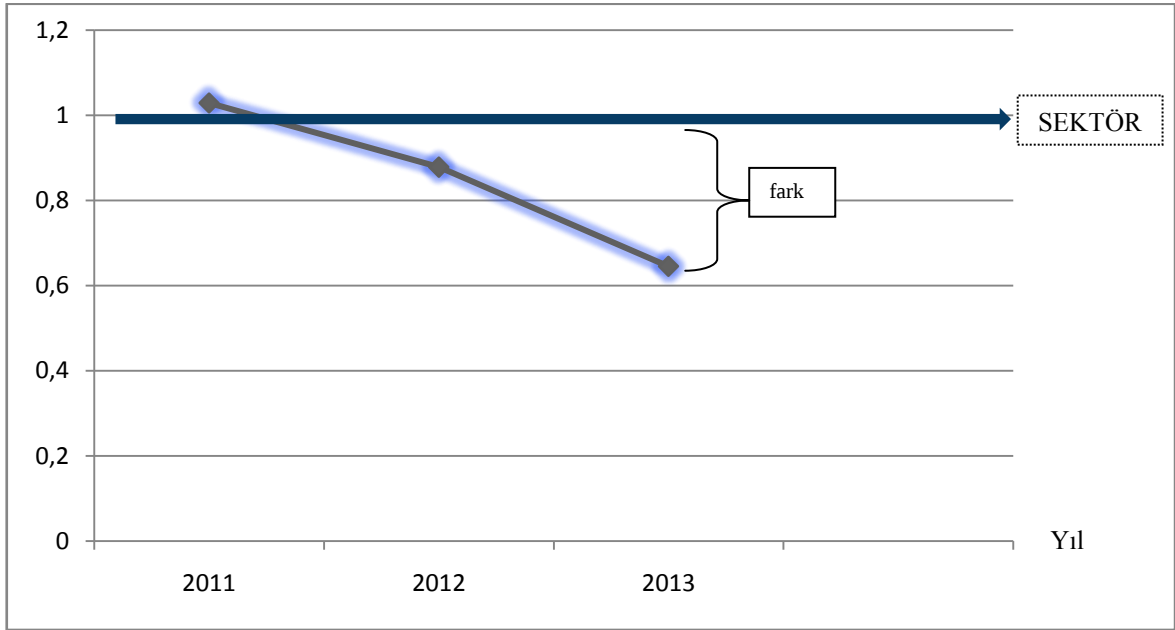
Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.1.

²⁴³http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay-2.2 (1 Eylül 2013).



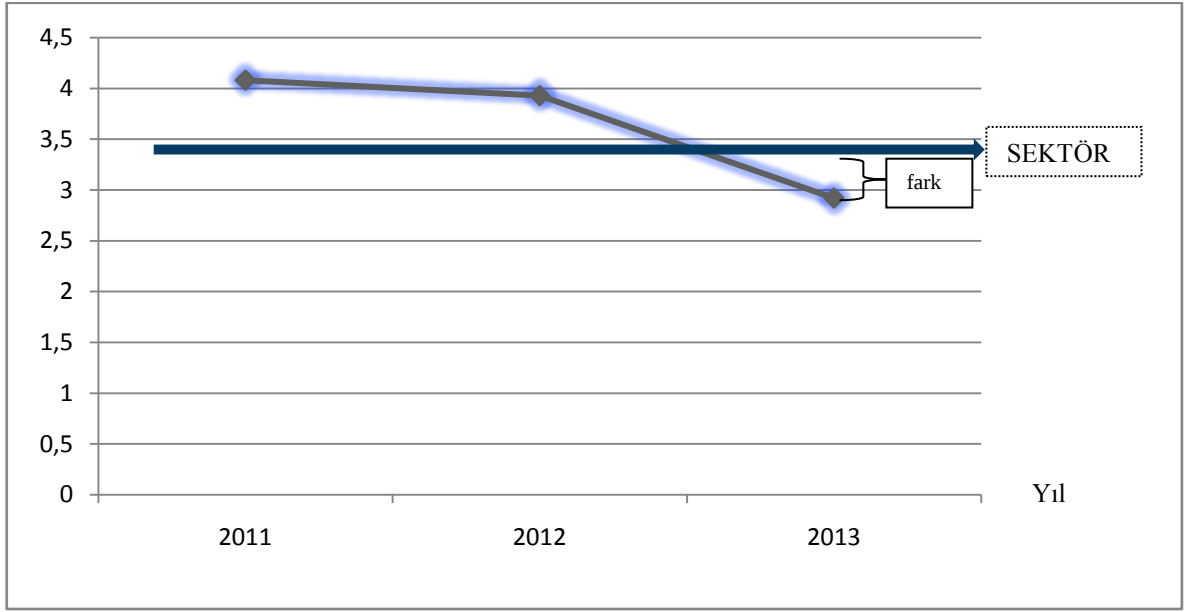
Şekil 11: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Cari Oran Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.2.



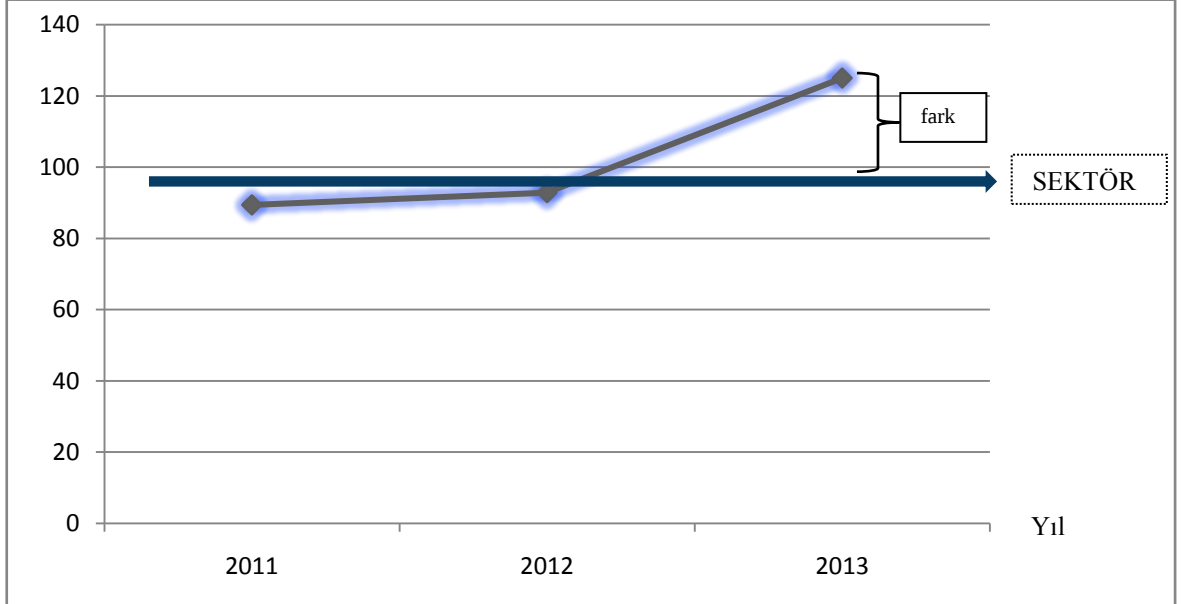
Şekil 12: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Asit-Test Oranı Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.2.



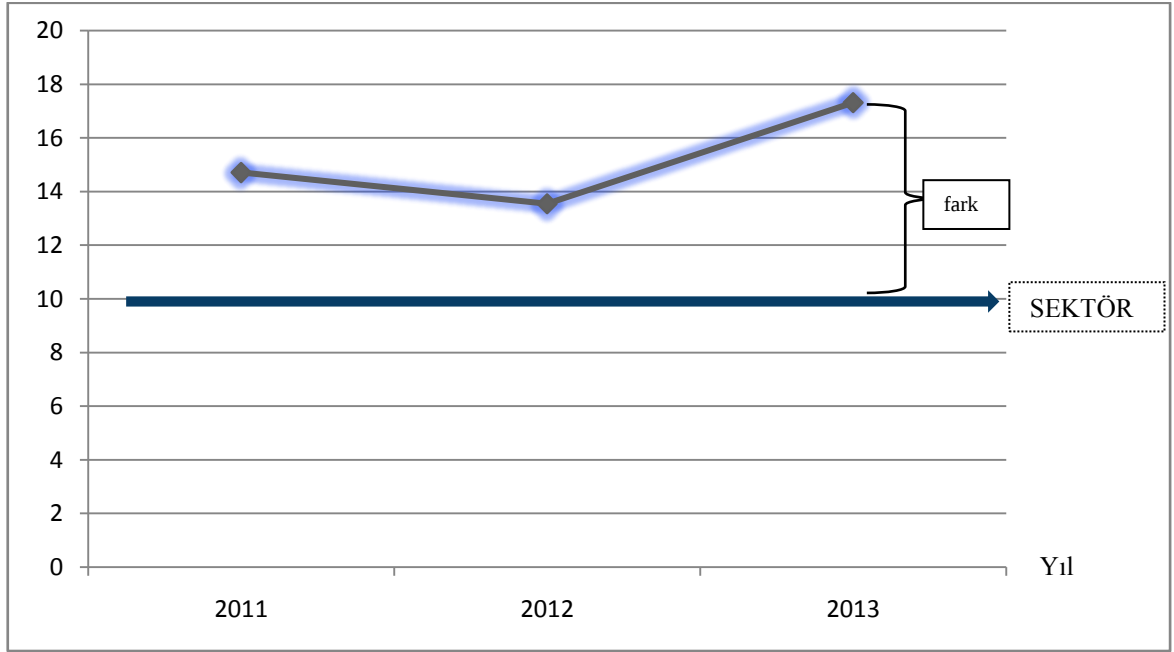
Şekil 13: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Stok Devir Hızı Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.3.



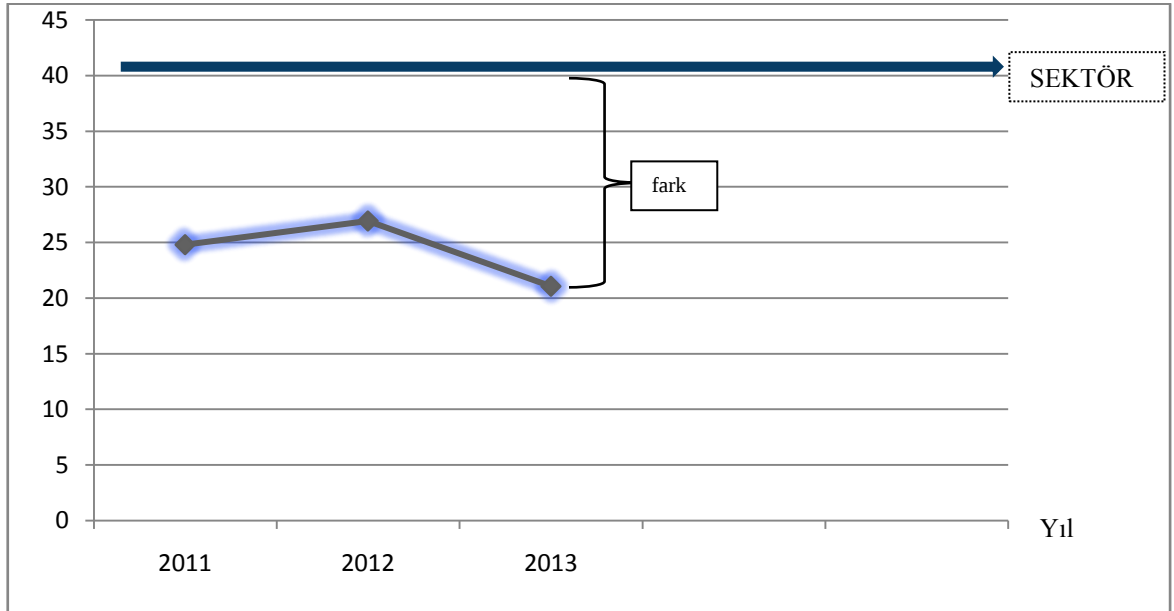
Şekil 14: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Stok Tutma Süresi Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.3.



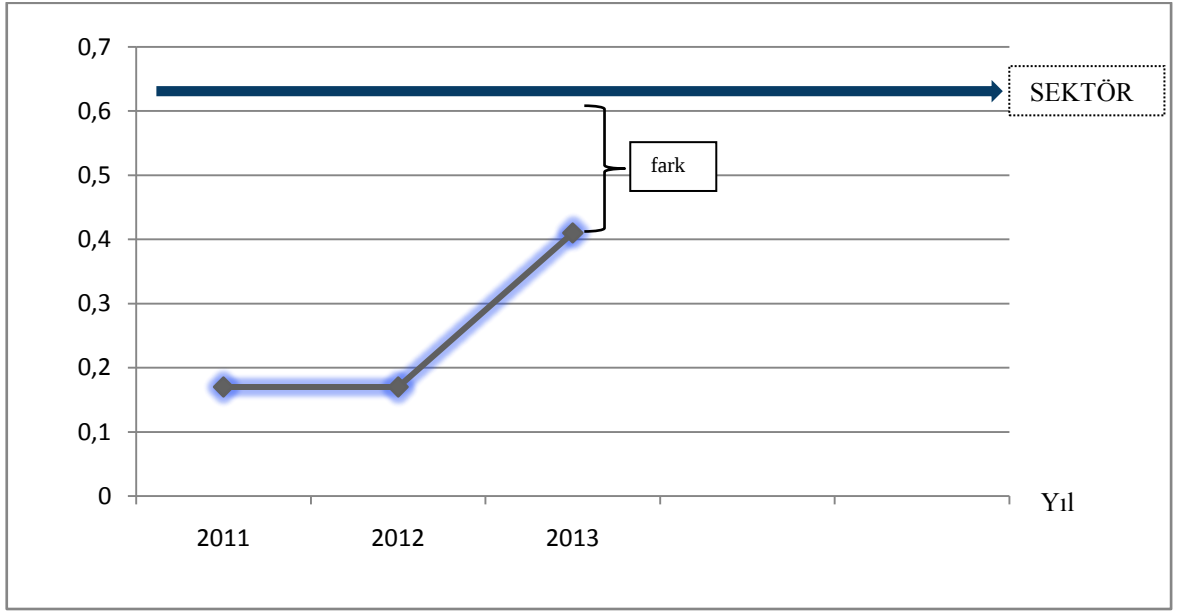
Şekil 15: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Alacak Devir Hızı Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.4.



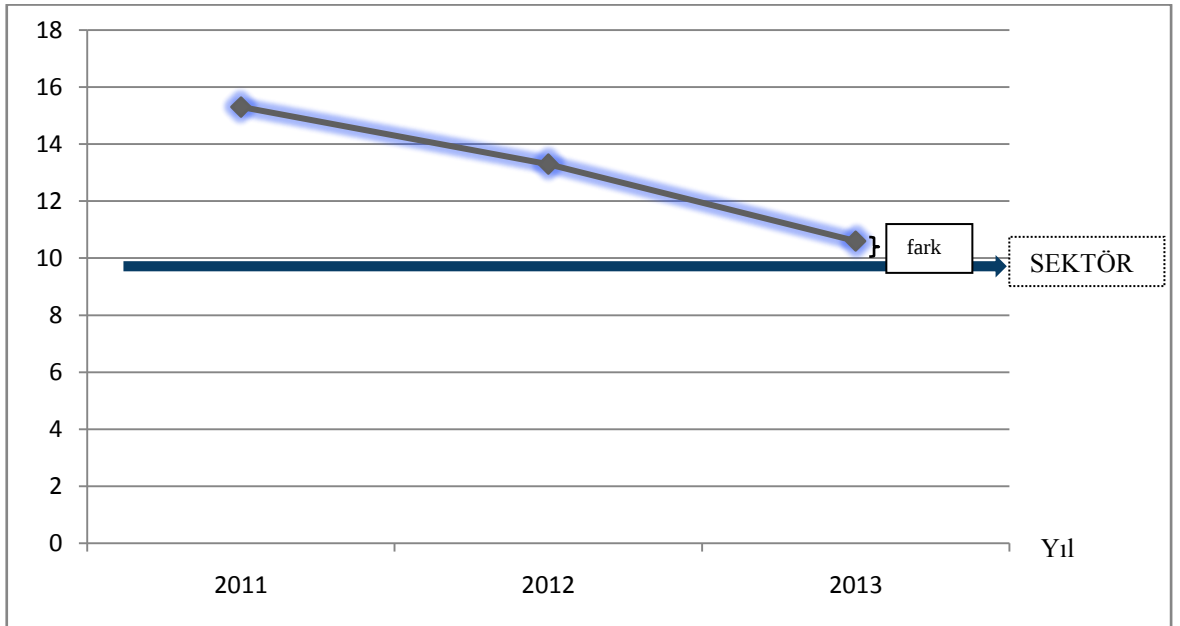
Şekil 16: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Alacak Tahsil Süresi Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.4.



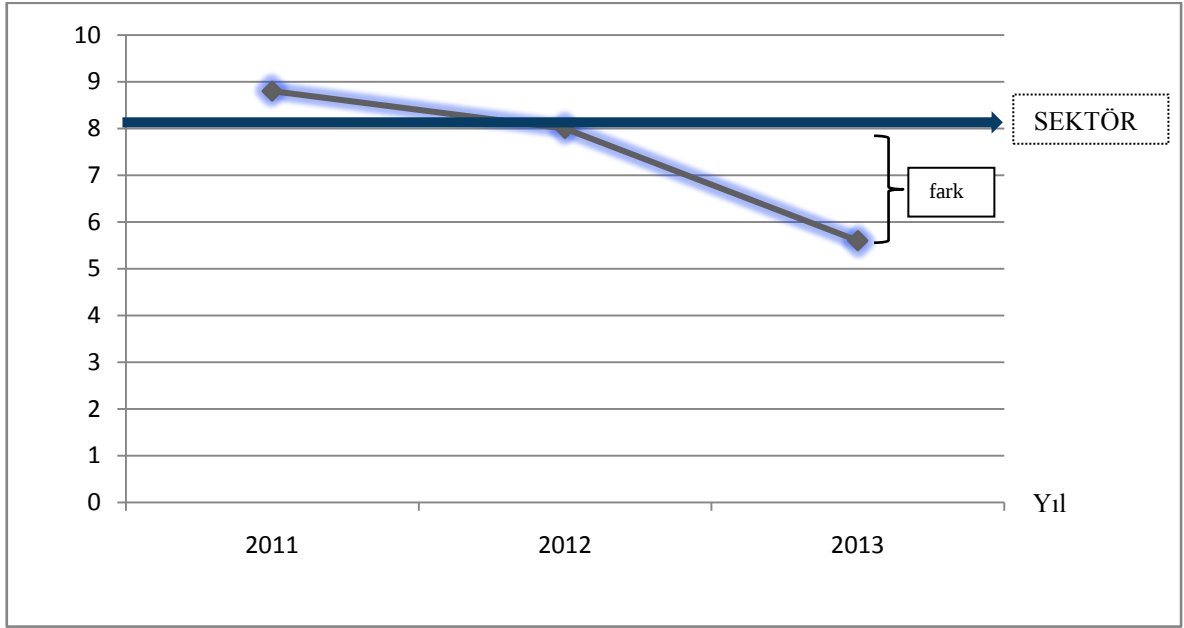
Şekil 17: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Borçlar / Özkaynaklar Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.5.



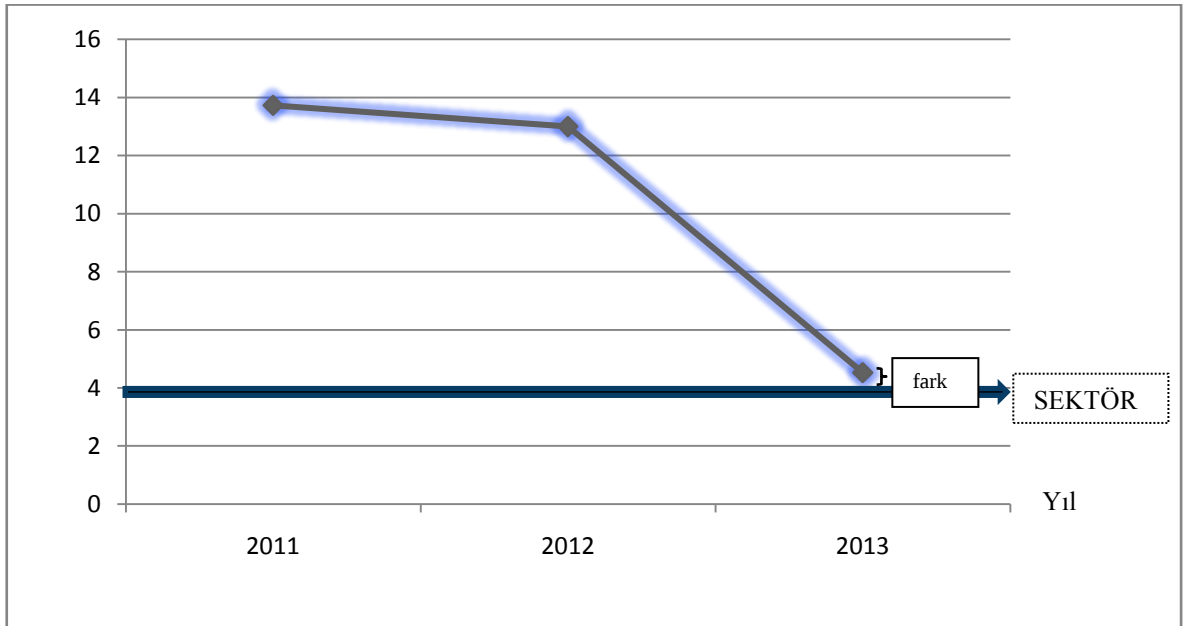
Şekil 18: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Net Kar Marjı Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.5.



Şekil 19: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Aktif Getiri Oranı Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.6.



Şekil 20: Gökkuşığı Spor Malzemeleri A.Ş. İle Sektörün Faiz Kazanç Gücü Trendi

Kaynak: http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282, Örnek Olay 2, 2013, s.6.

Gökkuşağı Anonim Şirketi'nin yıllara ve sektöre göre finansal durumuna bakacak olursak şunları söyleyebiliriz:

Sektörün **cari oranı** 1.95'tir. Cari oranın 2 olması uygun olarak görülmektedir. Sektöre karşılık Gökkuşağı A.Ş.'nin 2011 yılı cari oranı 2.088, 2012'de 1.951, 2013'de ise 1.958 olup bu rakamlar bize 2011 yılındaki oranın diğerlerine göre ideale en yakın cari oran olduğunu göstermektedir. Yani Gökkuşağı A.Ş. 2011 yılında kısa vadeli yükümlülüklerini dönen varlıklarıyla daha iyi bir şekilde finanse edip söz konusu yükümlülüklerden böylelikle kurtulabilecektir. Bunun yanında Gökkuşağı Anonim Şirketi sektör ortalamasının çok üzerinde bir değere sahip olsaydı elinde atıl kapasite kalma riski doğacaktı. 2012 ve 2013 yıllarındaki cari oranların da sektör ortalamasına yakın olması bu oranların riskli olmadığını göstermektedir.

Piyasadaki **asit-test oranı** 0,96'dır. Genel olarak kabul edilen kanaate göre asit-test oranının 1 olması istenir. Örneğimizdeki şirketin asit-test oranı verilerini incelersek 2011 yılında 1.029, 2012 yılında 0.878, 2013 yılında 0.645'tir. Şirketin 2011 yılı asit-test oranı sektörden bile daha iyi bir konumdadır. Ancak aynı başarılı gösterge 2012 ve 2013 yıllarında sağlanamayarak bu yıllarda şirketin kısa vadeli borçlarını stoklarına bağımlı olarak karşılamaya başladığı söylenebilir. İşletme son iki yıldaki stok bağımlılığından mutlaka kurtulmalıdır aksi taktirde işletmenin likitidesi devamlı düşüşe geçip işletmeyi sıkıntıya düşürecektir.

Stok devir hızı ve stok tutma süresi incelendiğinde 2011 yılında Gökkuşağı A.Ş. stoklarını yılda ortalama 4.083 defa ve 89.39 günde bir yenileyebilmektedir. 2012 yılında yılda ortalama 92.87 günde bir 3.93 defa, 2013 yılında ise firma 2.92 defa ve 125 günde bir stoklarını yenileyebilmektedir. Bu sonuçlar Gökkuşağı Anonim Şirketi'nin 2011 yılındaki stok kullanım likitidesinin istenen seviyede olup doğal olarak finansal durumunun sektöre göre (3,4 defa ve 95 günde bir yenileme) daha iyi olduğunu, 2012 yılı durumunun ise 2011'e göre kötüleştiğini ve 2013 yılında ise stoğu elde tutma süresinin artışıyla beraber durumun daha çok bozulup sektörün çok gerilerinde kaldığını göstermektedir. İşletme yönetimi nakit sıkıntısı çekmemek için, acilen kullanamadığı stoklarını elden çıkarmaya yönelik kararlar almalıdır.

Alacak devir hızı ve alacak tahsil süresi incelendiğinde Gökkuşığı Anonim Şirketi'nin 2011 - 2012 - 2013 yıllarındaki rakamları sektör ortalamalarından çok daha iyidir. Sektör alacaklarını 8.9 defa 40.3 günde tahsil ederken Gökkuşığı Anonim Şirketi 2011 yılında 14.71 defa 24.81 günde, 2012 yılında 13.55 defa 26.93 günde, 2013 yılında 17.32 defa 21.07 günde tahsil etmektedir. 2013 yılında firma alacaklarını geçmişe oranla daha kısa sürede daha sık zamanda tahsil edebilmektedir. Bu durum firmaya özellikle 2013 yılında alacaklar vadesinde çok daha uygun bir şekilde tahsil edildiği için buradan gelecek kaynağın etkin yatırımlarda kullanılması ve dolayısıyla diğer yıllara göre karlılığın daha fazla olması avantajını sağlar.

Sektörün **toplam borçlar/toplam özkaynaklar** oranı 0.63 tür. Bu oran ne kadar az olursa şirketin finansal durumu o oranda iyi olur. Çünkü bu borçlarının az olması demektir. Gökkuşığı Anonim Şirketinin 2011 ve 2012 yılında bu oranı 0.17'dir. Ve bu çok iyi bir rakamdır. 2013 yılına gelindiğinde ise rakam 0.41'lere ulaşmıştır. Bu firmanın borçlarının arttığını gösterir. Ama sektöre göre bu rakam bile iyidir.

Uzun vadeli borçlar/aktif toplamı sektör ortalaması 0.49'tur. Gökkuşığı Anonim Şirketinin ise 2011 ve 2012 yılında 0.05, 2013 yılında ise 0.19'tur. Uzun vadeli borçların aktif karşılama oranı ne kadar düşük olursa şirketin o borcu ödememe riskini o kadar düşürür, yüksek olur ise gerekli fon ihtiyacı için firmanın tedbir alması gerektiğini gösterir. Rakamlar incelendiğinde Gökkuşığı Anonim Şirketinin bu oranının sektörden çok daha iyi rakamlara sahip olduğunu borcunu ödememe riskinin olmadığını ve herhangi bir tedbir alması gerekmediğini göstermektedir.

Gökkuşığı Anonim Şirketinin **brüt kar marjı** 2011 yılında %28.6, 2012 yılında %29 ve 2013 yılında %29.1 olup sektörün ise %23.5 tir. Brüt kar marjı oranı son derece önemlidir. Bütün giderleri karşılayacak ve net kara imkan verecek kar bu karıdır. Oranın yüksekliği firma için iyi ve gerekli bir durumdur. Gökkuşığı Anonim Şirketinin oranları sektörün üstündedir ve durumu iyidir.

Net karın da brüt kar marjı gibi yüksek olması işletmenin geleceği açısından iyi ve gerekli bir durumdur. Gökkuşığı Anonim Şirketinin 2011 net kar marjı %15.3, 2012 yılı %13.3 ve 2013 yılı %10.6 olup sektörle kıyaslandığında (%9.7) Gökkuşığı

Anonim Şirketinin 2011 - 2012 - 2013 oranlarının sektöre göre daha iyi olduğu görülmektedir.

Aktif devir hızı, toplam aktifin bir dönem içerisinde kaç kez devredildiğini gösterir ve firmada yapılan yatırımların etkin kullanımının bir ölçüsüdür. Bu oranın yüksek olarak hesaplanması, işletmenin tam kapasiteye yakın çalıştığını göstermektedir. Sektörün aktif devir hızı 0.9 defadır. Gökkuşuğu Anonim Şirketi'nin ise 2011 yılındaki aktif devir hızı 0.57 defadır. 2012 yılında 0.59 ve 2013 yılında ise 0.53 defadır. Bu rakamlar sağlıklı bir firma için olması gerekenden çok düşüktür. Oranın düşük olması aktiflere aşırı yatırım yapılarak tam kapasite ile çalışılmadığını göstermektedir. Gökkuşuğu Anonim Şirketi aktiflerine aşırı yatırımdan vazgeçerek var olan aktiflerini maksimum kapasiteyle kullanıp aktif verimliliğini arttırıcı reaksiyonlar gösterme yoluna gitmelidir. Aksi takdirde işletme aktifinde tam olarak kullanılamayan varlıklar kalacak ve bu durum da işletmede verimsizliğin yanı sıra yeni yatırım imkanlarının değerlendirilememesine sebep olacaktır.

Aktif getiri oranı ne ölçüde yüksekse, firmanın karlılığı o ölçüde maksimize edilir. Sektörün Aktif getiri oranı %8.1'dir. Gökkuşuğu Anonim Şirketi'nin 2011 yılındaki aktif getiri oranı %8.8 rakamı ile sektörden daha iyidir. 2012 yılında da sektör ile hemen hemen aynıdır. Ama 2013 yılına gelindiğinde bu rakam %5.6'ya düşmektedir. Yani şirketin 2013 yılında karlılığı düşmektedir. Şirket diğer yıllarda bu düşüşün daha da büyüterek zarara dönüşmesini önleyici yeni tedbirler alma yoluna gitmelidir.

Faiz kazanç gücü oranı firmanın ilgili dönemde faizin kaç katını kazandığını, faizlerin hangi ölçüde risk oluşturduğunu gösterir. Bu oran ne ölçüde büyükse firmanın faiz ödeme gücünün o ölçüde büyük olduğunu, finansal riskinin azlığını ifade eder. Sektörün faiz kazanç gücü oranı 4,25'tir. Gökkuşuğu Anonim Şirketi'nin 2011 yılındaki faiz kazanç gücü oranı 13.73, 2012 yılında 13, 2013 yılında ise 4.53'tür. 2011 ve 2012 yılında 2013 yılına göre, oran daha iyidir. Fakat 4.53 rakamı ile 2013 yılında da sektör oranının üzerindedir. Son yıldaki düşüşe rağmen sektör ortalaması dikkate alınarak işletmede her üç yıl için de finansal risk derecesinin yüksek olmadığı ve işletmenin ağır bir faiz yükü altında bulunmadığı görülmektedir.

SONUÇ

Değişimle beraber çevresel koşulların giderek daha karmaşıklaştığı günümüzde işletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve rakiplerine üstünlük sağlamak adına geleceklerine bir yön vermek zorundadırlar. Bu durum da işletmelerde karar almanın önemini ortaya koyar. Yöneticilik mesleğinin en önemli gerekliliklerinden birisi karar alma kavramıdır. Rekabet ortamında yöneticiler işletme yapısına en uygun kararı çeşitli analizleri ve verileri kullanarak alırlar. Bu analiz ya da veriler yöneticilere ışık tutarak yönetim sürecinde işletmelerin stratejik bir şekilde yönetilmesine imkan verir. Dolayısıyla stratejik açıdan iyi yönetilen bir işletme de kendi kültürüne en uygun kararı vermiş demektir. Yani birtakım muhasebe verileri aracılığıyla, işletmeler kendi organizasyonları için ideal karar türüne ulaşip bu kararı uygulayabilme ve daha sonra işletmelerin stratejik açıdan iyi bir şekilde yönetimine ortam hazırlar. Aynı zamanda stratejik açıdan iyi yönetilen bir işletmede muhasebe verilerinin de yardımıyla daha hızlı ve etkili kararlar alınır.

İşletmeleri başarı ya da başarısızlığa götüren etmenler yöneticilerin verdiği kararlar sonucunda ortaya çıkmaktadır. O halde yöneticiler işletme faaliyetleri ile ilgili alacakları kararlarda belirsizliği en aza indirmek için sayısal değerlerden yararlanmalıdır. Yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bu sayısal bilgiler muhasebe verileri aracılığıyla sağlanabilir.

İşletme sahipleri bazen bilinçli bazen de bilinçsiz bir şekilde muhasebe servislerinden üretilen bilgilere itibar etmemekte, işletmesinin finansal durumu ile ilgili olarak muhasebe dışı verilerden üretilen bilgilerden yararlanmaktadır. İşletmeyi ilgilendiren ve para ile ifade edilebilecek şekilde ölçümlenebilen iktisadi olayların temelde belirlenen birtakım ölçümleme esaslarına göre hesaplanarak kayıt ve raporlanması, bu kayıt ve raporlardan hareketle bilgi ihtiyaçlarını karşılayan yöneticilere de yanlış bilgi verilebilme ihtimalini de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla muhasebe kavramı sadece vergi idaresine beyanname hazırlayan ya da cari hesapları takip eden bir birim olarak algılanarak işletme yöneticisinin muhasebe

verilerinden yararlanarak işletmesini yönetip yerinde kararlar alması noktasında yararlı olamamaktadır. Bu yüzden muhasebe verileri işletmeler tarafından dikkate alınarak, stratejik yönetim ve dolayısıyla yerinde kararlar alınması açısından bu verilere, işletmenin rakiplerine göre önemli avantajlar sağlaması gereken bir algıyla bakılmalıdır.

Stratejik yönetim ve muhasebe bilgi sistemleri birbirinden iki ayrı kavram olarak görülmektedir. Halbuki muhasebe bilgi sistemlerinin stratejik yönetimdeki etkinliği yadsınamaz. Bir işletmenin kurumsal bir kimlikle stratejik açıdan uygun bir şekilde yönetilmesi stratejik yönetim süreçlerinin işletmeye iyi bir şekilde uygulandığının bir göstergesi olup aynı zamanda bu süreçlerin sonucunda çeşitli analiz ve muhasebe verileri yardımıyla elde edilmiş olan kararların da isabetliliğini gösterir. Bundan dolayı muhasebe bilgi sistemlerinin stratejik yönetimde gerçekçi bir etkisi olup stratejik yönetim sonucunda ulaşılan kararların etkili olmasında bu sistemler büyük rol oynamaktadırlar.

Sonuçta; farazi olarak ve sağlam temellere oturtulmadan birtakım fikirler altında alınan kararlarla yönetilen işletmelerin günümüzde gitgide kızışan rekabet ortamında sürekliliklerini korumaları beklenmemelidir. Bu yüzden işletmeler gelişen çevre koşullarını da dikkate alarak muhasebeyi sadece bir kayıt aracı olarak görmeyip bir yönetim aracı olarak görmeli, muhasebe verilerini de oluşturacağı bu yönetim havuzunda kullanıp değerlendirerek, böylelikle hem stratejik yönetim ve dolayısıyla hem de verimli kararlar alma konusunda kendi sektöründe rakiplerinin önüne geçmeyi başarabileceklerdir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Acar, Durmuş ve Nilüfer Tetik. **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Tuğra Ofset, Isparta, 2000.
- Adler, Nancy. **International Dimension Of Organizational Behavior**, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1994.
- Akdemir, Ali, Derman Küçükaltan ve Diğerleri. **Stratejik Yönetim**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2681, Eskişehir, 2012.
- Akdemir, Ali. **Vizyon Yönetimi**, Ekin Kitapevi, Bursa, 2008.
- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, 10. Baskı, Arayış Basım ve Yayıncılık, İstanbul, 2002.
- Alpugan, Oktay. **İşletme Bilimine Giriş**, Derya Kitabevi, Trabzon, 1996.
- Alpugan, Oktay ve Diğerleri. **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, 3. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1989.
- Andrews, R. Kenneth. **The Concept of Corporate Strategy**, Dow Jones-Irwin Inc., Illinois, 1971.
- Ansoff, H. Igor. **Corporate Strategy**, Penguin Books, London, 1975.
- Aras, Oğuz. **İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 548, İstanbul, 1976.
- Aşkun, İnal Cem ve Bülent Tokat. **İşletmelerde Yönetim ve Örgüt**, Eğitsel Yayın, İstanbul, 2003.
- Atamanalp, M. Celaleddin. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Merkezi Yayınları, Cilt: 1, No: 101, Erzurum, 1984.
- Bosemann, Glenn ve Arvind Phatak. **Strategic Management: Text and Cases**, 2nd Edition, John Wiley-Sons, New York, 1989.

- Brealey, A. Richards. **Principles Of Corporate Finance**, McGraw Hill Companies, New York, 1995.
- Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Genişletilmiş 4. Baskı, 72TDFO Ltd. Şti., Ankara, 1995.
- Büyükmirza, Kamil. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- Chandler, A. D. **Strategy and Structure**, The Mit Press, Massachusetts, 1962.
- Cofey, Robert ve Diğerleri. **Management And Organizational Behavior** Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1994.
- Coombs, Hugh ve Diğerleri. **Management Accounting Principles and Applications**, Sage Publications, London, 2005.
- Çabuk, Adem ve İbrahim Lazol. **Mali Tablolar Analizi**, 1. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Bursa, 2005.
- Çaldağ, Yurdakul ve Yıldız Ayanoglu. **Genel Muhasebe**, Ankara, 2004.
- David, R. Fred. **Strategic Management: Concepts and Cases**, 13. Edition, Global Edition, Pearson Education, 2010.
- Demirci, Kemal. **İşletmecilik Kuram ve Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Dinçer, Ömer. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 2. Baskı, Timaş Yayınevi, İstanbul, 1992.
- Doğan, Selen. **İşletmelerde Vizyon ve Misyon Bildirisi Geliştirme ve Önemi**, 8. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı, Erciyes Üniversitesi, Nevşehir, 2000.
- Drucker, Peter. **Yönetim Uygulaması**, Çeviren: E. Sabri Yarmalı, İstanbul, 1996.
- Ercan, Metin Kamil ve Ünsal Ban. **Finansal Yönetim**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- Erdoğan, Murat. **Finansal Muhasebe**, 1. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002.
- Eren, Erol. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 6. Baskı, Beta Basım A.Ş., İstanbul, 2002.
- Eren, Erol. **Yönetim ve Organizasyon**, 3. Basım, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1996.

- Eren, Erol **Yönetim ve Organizasyon, (Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar)**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- Ergin, Esin. **İşletme Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1992.
- Gallagher, T. J. ve J. D. Andrew. **Financial Management**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1997.
- Garrison, H. Ray ve Diğerleri. **Managerial Accounting**, McGraw Hill/Irwin, New York, 2008.
- Gürsoy, Cudi Tuncer. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1999.
- Güvemli, Oktay. **İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama**, 2. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.
- Hall, A. James. **Accounting Information Systems**, 8th Edition, Cengage South-Western Publisher, Boulevard, 2012.
- Harcar, Talha. **Karar Verme**, Kara Harp Okulu Komutanlığı Yayını, Ankara, 1992.
- Harrison S. Jeffrey ve John H. Caron. **Strategic Management of Organizations and Stakeholders**, Second Edition, South Western College Publishing, Ohio, 1998.
- Hickman R. Craigh ve Michael A. Silva. **Creating Excellence**, New American Library Publisher, New York, 1984.
- Hornigren, T. Charles. **Cost Accounting**, 4th Edition, Englewood Cliffs N.J. Prentice Hall Inc., 1977.
- Hornigren, T. Charles ve Diğerleri. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 14th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2012.
- Ivancevich, M. John, James H. Donnelly ve James L. Gibson. **Managing For Performance**, Business Publisher, A.B.D., 1983.
- Karakaya, Mevlüt. **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara, 1994.
- Karaoğlu, Batuhan. **Stratejik Yönetim**, 1. Basım, Etap Yayınevi, İstanbul, 2010.
- Karcıoğlu, Reşat ve Suphi Orhan. **Maliyet Bilgilerinin Alternatif Seçim Kararlarında Kullanılması**, Atatürk Üniversitesi Yayınları, No:810, Cilt:9, Sayı:3-4, 1992.
- Kartal, Ali. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi-II**, Eskişehir, 2001.
- Kaygusuz, Y. Sait ve Şükrü Y. Dokur. **Yönetim Muhasebesi**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın, Bursa, 2012.
- Kempner, Thomas. **A Handbook Of Management**, Penguin Books, Middlesex, 1980.

- Koçel, Tamer. **İşletme Yöneticiliği**, Genişletilmiş 9. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2003.
- Kotler, Philip, Roland Berger ve Nils Bickhoff. **The Quintessence of Strategic Management**, Springer-Verlag Publisher, London, 2008.
- Laft, D. Richard. **Management**, 6th Edition, Thomson South Western, Landmark Ltd., 2003.
- Lazol, İbrahim. **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2004.
- Levy, Margi ve Philip Powell. **Strategies For Growth In SMEs**, 1st Edition, Elsevier Butterworth-Heinemann Publications, Burlington, 2005.
- Lewis, S. Pamela, Stephan H. Goodman ve Patiricia M. Fondt. **Management: Challenges in 21st Century**, West Publishing Company, Minneapolis, 1995.
- Luffman, George ve Diğerleri. **Business Policy: An Analytical Introduction**, Basil Blackwell Ltd., Oxford, 1987.
- Luffman, George ve Diğerleri. **İşletme Politikası Analitik Giriş**, İbrahim Anıl (Çev.), 1. Basım, Beta Basım A.Ş., 2000.
- Mccarthy, J. Daniel, Robert J. Minichiello ve Joseph R. Curran. **Business Policy and Strategy: Concepts and Readings**, Richard D. Irwin Inc., 1975.
- Miller, Alex. **Strategic Management**, 3rd Edition, Irwin/McGraw-Hill, ABD, 1998.
- Okka, Osman. **Finansal Yönetime Giriş**, 1. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.
- Özalp, İnan ve Diğerleri. **Yönetim ve Organizasyon**, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2564, Eskişehir, 2012.
- Pamukçu, Ali Bülent. **Finans Yönetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 1999.
- Peker, Alparslan. **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Vakfı Yayınları, Yayın No: 53, İstanbul, 1998.
- Romney, Marshall ve Paul John Steinbart. **Accounting Information Systems**, 8th Ed., Prentice Hall, New Jersey, 2000.
- Ross, A. Stehen ve Diğerleri. **Fundamentals of Corporate Finance**, McGraw Hill Companies, New York, 2003.
- Sargut, Selami. **Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim**, V Yayınları, Ankara, 1994.
- Sevgener, Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Yönetim Muhasebesi**, 7. Baskı, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2000.

- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Ankara, 2003.
- Sürmeli, Fevzi. **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 115, Eskişehir, 1996.
- S Starr, K. Martin ve David G. Dannenbring. **Management Science**, McGraw-Hill Inc., Japan, 1981.
- Thompson, Arthur ve Alonzo Strickland, **Strategic Management, Concepts and Cases**, Richard D. Irwin Inc., Chicago, 1995.
- Tüzün, Gürel. **Kurumsal Stratejik Planlama: Sık Karşılaşılan Sorulara Cevaplar**, Bölgesel Çevre Merkezi: REC Türkiye, Ankara, 2008.
- Ülgen, Hayri ve Kadri Mirze. **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- Üstün, Rıfat. **İmalat İşletmelerinde Bilgisayar Destekli Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.
- Üstün, Rıfat. **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1982.
- Wheelen, L. Thomas ve J. David Hunger. **Strategic Management and Business Policy**, Addison-Wesley Publishing Company, 1989.
- Wild, John ve Diğerleri. **Financial Statement Analysis**, 9th Edition, McGraw Hill Companies, New York, 2007.

Makaleler

- Aktan, Coşkun Can. **Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama**, Çimento İşveren Dergisi, Sayı:4, Cilt:22, 2008.
- Aysan, A. Mustafa. **Muhasebe Ve Kurumsal Yönetim**, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:35, 2007.
- Bekçi, İsmail ve Şule Kutlu. **Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 29, 2009.
- Çömlekçi, Ferruh. **Finansal Kararlarda Kullanılacak Bilginin Mali Analizle Üretilmesi**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1-2, Eskişehir, 1990.

- Dinç, Engin ve Uğur Kaya. **Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlak Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma**, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, 2006.
- Dinç, Engin ve Hasan Abidoğlu. **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:12, Sayı:21, 2009.
- Duman, Haluk, Rabia Özdemirci ve Muhammet Bezirci. **Bilgi Çağının Değiştirdiği 21. Yüzyılın Rekabet Anlayışına Bağlı Olarak Geleneksel Muhasebeden Stratejik Muhasebeye**, Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:2, 2005.
- Ehtiyar, V. Rüya ve Ömer Akgün Tekin. **Yönetimde Karar Verme: Batı Antalya Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otelde Çalışan Farklı Departman Yöneticilerinin Karar Verme Stilleri Üzerine Bir Araştırma**, Yaşar Üniversitesi, Vol:5, No:20, 2010.
- Fahey, Liam. **On Strategic Management Decision Processes**, Strategic Management Journal, Vol:2, No:1, 1981.
- Garvin, A. David ve Michael A. Roberto. **What You Don't Know About Making Decisions**, Harvard Business Review, Vol:79, No:8, 2001.
- Gökdeniz, Ümit. **İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım**, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:27, 2005.
- Güzel, Tülay ve Zerrin Mersin. **Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim**, Muhasebe Ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:35, 2007.
- Harrison, E. Frank ve Monique A. Pelletier. **The Essence of Management Decision**, Management Decision, Vol:38, No:7, 2000.
- Kaygusuzoğlu, Mehmet ve Osman Uluyol. **İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeylerinin Araştırılması**, Yönetim Bilimleri Dergisi, 9:2, 2011.
- Kısakürek, M. Mustafa ve Ahmet Pekcan. **Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, 2005.
- Mintzberg, Henry ve Frances Westley. **Decision Making: It's Not What You Think**, MIT Sloan Management Review, Vol:42, No:3, 2001.
- Özdemirci, Fahrettin ve Cengiz Aydın. **Kurumsal Bilgi Kaynakları Ve Bilgi Yönetimi**, Türk Kütüphaneciliği, 21:2, 2007.

- Rowe, C. Kenneth. **Analysing Management Decision – Making Further Thoughts After The Bradford Studies**, Journal of Management Studies, Vol:26, No:1, 1989.
- Yazıcı, Nusret. **Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin Kobi’lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:47, 2010.

Tezler

- Akaytay, Ali. **Karar Verme Sürecinde Maliyet Verilerinin Rolü: ABC Makine ve Ticaret Sanayii A.Ş. Uygulaması**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2004.
- Başar, Ayşe Banu. **İşletmelerin Stratejik Planlama ve Karar Alma Sürecinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi Tusaş Motor Sanayi A.Ş. Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1998.
- Cebecioğlu, Cengizhan. **Swot Analizi ve Bir İşletme Üzerine Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Gebze, 2006.
- Dalgın, Burcu. **Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2008.
- Demirel, Bilge Leyli. **Faaliyet Raporlarında Oran Analizinin Kullanımı: İmkb Çimento Sektörü Üzerine Bir Araştırma**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ağustos, 2006.
- Doğan, Deniz Umut. **Yönetimsel Kararlar Almada Muhasebe Bilgilerinin Önemi ve İşlevi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1999.
- Kartal, Ali. **Belirsizlik Düzeyinde Maliyet-Hacim-Kar Analizlerine Normal Dağılım Yaklaşımı**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1985.
- Ömürbek, Vesile. **Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Isparta, 2003.

- Savsar, Cihat. **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİLER) Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi Çorum İlindeki Kobi'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.
- Torun, Talip. **Kayseri'de Faaliyet Gösteren Seçilmiş Üç Tekstil Firmasının Finansal Analizi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2001.
- Yağmurlu, Nurcan. **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.
- Yaşar, Ayşe Banu. **İşletmelerin Stratejik Planlama ve Karar Alma Sürecinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: Tusaş Motor Sanayi A.Ş. Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1998.
- Yıldıztekin, İhsan. **Maliyet Verilerinin Alternatif Seçim Kararlarında Kullanılması**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Erzurum, 1996.

İnternet Kaynakları

- <http://ikdanismanlik.com/sozluk/uvxyz/> (23 Mayıs 2013).
- <http://www.kirklareli.edu.tr/download/by-files/38414490.html> (25 Mayıs 2013).
- <http://www.tdksozluk.com/sozara.php?qu=karar&ne=a> (27 Mayıs 2013).
- <http://www.saglikkitabi.org/karar-turleri> (30 Mayıs 2013).
- <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/03a/06.htm> (3 Temmuz 2013).
- http://www.rec.org.tr/dyn_files/32/195-6-StratejiAnalizi-PCM3.pdf (4 Temmuz 2013).
- <http://doctrinesofworklife.wordpress.com/2010/12/24/vizyon-misyon-hedefler-politika-stratejiler/> (6 Temmuz 2013).
- <http://yapimlab.blogspot.com/2013/11/amac-nedir-amac-olmadan-hedef-olur-mu.html> (6 Temmuz 2013).
- <http://www2.aku.edu.tr/~eabi/duyuru/str10.pdf> (10 Temmuz 2013).

Akın, Özgür. **SWOT (FÜTZ) Analizi: Kavramsal Bir Modelleme**, <http://www.ozyazilim.com/ozgur/marmara/stratejik/futz.htm> (13 Temmuz 2013).

Özakın, Nadir. **Finansal Tablolar Analizi, Yorumlanması**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mezunları ve Mensupları Vakfı, http://www.iktisatlilar.net/index.php?option=com_content&view=article&id=242%3Afinansaltablolar&catid=81%3Aarastirmayayin&Itemid=1 (28 Temmuz 2013).

Kaya, Arslan. **İşletme Yöneticileri İçin Bilanço Okuma Teknikleri**, http://arslankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=9 (30 Temmuz 2013).

Gelir Tablosu Örneği, <http://muhasibeogretmenleri.com/> (31 Temmuz 2013).

<http://www.muhasibedersleri.com/maliyet-muhasebesi/satislarin-maliyeti-tablosu.html> (31 Temmuz 2013).

<http://www.danismend.com/kategori/altkategori/finansal-analiz-ve-risk-yonetimi/> (12 Ağustos 2013).

http://www.osmanokka.com/icerik/Ornek_Olay_Cozumleri/282 Örnek Olay-2.2 (1 Eylül 2013).