

İleri Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Rekabet Stratejileri ve Performans Üzerindeki Etkisi*

Rahmi Yücel^a

Kayhan Ahmetoğulları^b

Öz: Bu çalışma, Batı Marmara Bölgesinde imalat sektöründe yer alan 300 yöneticiden oluşan örnekleme esas almaktadır. Bu çalışmanın amacı, ileri yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri ve firma performansı arasındaki etkileşimi incelemektir. Çalışmanın sonuçları olarak, ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının firma performansı ve rekabet stratejileri pozitif bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ek olarak, rekabet stratejileri firma performansı üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir. Ayrıca uzun vadeli stratejiye dayalı yönetim muhasebesi uygulamaları ile finansal olmayan firma performansı ve faaliyete dayalı yönetim muhasebesi uygulamaları ile finansal firma performansı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkiye sahiptir.

Anahtar Sözcükler: İleri yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri, performans.

JEL Sınıflandırması: M40, M49

The Effect of Advanced Management Accounting Practices on the Competitive Strategies and Performance

Abstract: This study is based on a sample of 300 managers from the production industry of West Marmara Region. The goal of this study is to examine the interaction among advanced management accounting practices, competitive strategies and company performance. As a result of study, it is found that advanced accounting management practices have a positive effect on the company performance and competitive strategies. In addition, competitive strategies have an effect on the company performance positively. Furthermore, there is a positive and significant relation between long-term strategy based on management accounting practices and non-financial company performance and between activity based on management accounting practices and financial performance.

Keywords: Advanced management accounting practices, competitive strategies, performance.

JEL Classification: M40, M49

*Bu çalışma Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde, Yrd. Doç. Dr.RahmiYÜCEL'in danışmanlığında Kayhan Ahmetoğulları tarafından hazırlanan "Rekabet Stratejilerinin Uygulanmasında Yönetim Muhasebesinin Rolü" başlıklı yüksek lisans tezinin sınırlı verilerinden elde edilmiştir.

^a Assoc. Prof., Abant İzzet Baysal University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Bolu, Türkiye, yucel_r@ibu.edu.tr

^b Mba, Abant İzzet Baysal University, Institute of Social Sciences, Bolu, Türkiye, kyhn_ibu_36@hotmail.com

1. Giriş

Tarihin çeşitli dönemlerinde ve farklı medeniyetlerinde muhasebe sistemleri, ekonomik faaliyetleri kontrol etme, karar alma ve planlama için bir çıkış noktası olarak kullanılmıştır. Pazar ekonomilerindeki modern çok yönlü girişimcilerin faaliyetleri hakkında bilgi sağlayan muhasebe, tarih boyunca ve ekonomik yapıların farklı şekillerinde hep önemli olmuştur. Son yıllarda ise, muhasebe sistemlerinin yeni boyutları olarak finansal olmayan performans ölçümü önem kazanmıştır. Strateji geliştirmenin de esasını oluşturan finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyaçları, yeni performans ölçüm modellerinin de temelini oluşturmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarından beslenen bu modeller, firmaların stratejik amaçlarına açıklık getiren ve rekabet avantajı sağlayan stratejiler ortaya koymaya çalışmaktadır (Abraham vd. 2008:3-4; Dixon, 1998:272).

Sürekli değişen, gittikçe karmaşıklaşan, rekabetçi ve talepkâr hale gelen, hata ve gecikmeleri affetmeyen firmaların yaşadığı hızlı çevresel değişimler, sadece üretim sistemleri ve ekipmanların değişimini değil aynı zamanda iş stratejilerini, örgüt yapılarını ve yönetim anlayışlarını da yakından etkilemektedir. Rekabet yoğunluğunun artması ve hızlı çevresel değişimler, yöneticilerin bu değişimleri ve buna uygun organizasyonel gelişimleri anlayacak bilgi ihtiyacını arttırmıştır. Bir taraftan müşterinin zamanlama, kalite, fiyat ve çevre konusunda duyarlılığının artması, öte yandan ürün fiyat ve ürün yaşam ömründe önemli düşüşler olması, firmaların yönetim ve karar alma süreçlerinde sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu yoğun rekabet ve hızlı değişen çevreye karşı firmaların rekabet avantajı elde etmek ve bunu devam ettirmek adına ilk yapacakları iş yenilikçiliği esas alan stratejiler geliştirmektir (Dixon, 1998:273; Yalçın, 2009:289). Öte yandan geliştirilen bu stratejilerin başarılı olması uygulanan stratejiyle uyumlu kurumsal kültür ve yapıyla beraber bunu da kontrol edecek bir yönetim kontrol mekanizmasının varlığına bağlıdır. Bu nedenle yönetim muhasebesi, yönetim faaliyetleri ve stratejik kararların alınmasında gerekli olan bilgiyi sunar ki bu da stratejik karar alma sürecindeki yönetim muhasebesi uygulamalarını ve kontrol stratejilerine yardım edecek yönetim kontrol sistemlerinin tasarımını etkiler. Bu da strateji ile yönetim muhasebesinin bir bütün olarak ele alınmasını gerektirir (Yücel, 2012:390).

Acar ve Tetik (2000)'e göre bilgi sistemi, işletme yöneticilerine bilgi sunan, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, oluşan bu kaynakların kullanılma biçimini, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen performans artış ve azalışları ile işletmenin mali bakımdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten sistemdir. Bu sistem firma içi bilgi sağlamasına karşın dış çevre bilgisi, finansal olmayan bilgi sistemleri ve değişimlere uyum sağlayan stratejiler gibi konularda eksik kalmıştır. Bu da rekabetçi pozisyonlarında ve sürdürülebilirliklerinde firmalara zorluk yaşatmaktadır. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki faaliyetlerin çoğu bir kıymet hareketini içermektedir. Mali işlemler olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim oluşturmaktadır. Sürekli olarak gerçekleşen bu mali nitelikteki işlemler ile ilgili verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi ya da gruplara sunulması gerekmektedir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebe bilgi sistemidir. Bu firma içi bilgi sağlamaya ek olarak finansal olmayan stratejik yönetim muhasebesi, dış çevre analizi, değişimlere uyum sağlama ve çevre farkındalığı gibi rekabetçi avantajlar sağlamaktadır.

Ömürbek (2003) muhasebenin bir alt sistemi olan yönetim muhasebesi sisteminin etkili kullanıldığı zaman, yeterli ve gerekli bilgi sunarak yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgi taleplerini karşıladığını belirtmektedir. Bilgi taleplerinin karşılanması kurumsal performans ve temel

etkileri hakkında daha iyi kararlar almada da yöneticilere önemli katkı sağlar. Doğası itibari ile belirsiz ve heterojen olan dinamik ekonomik çevrelerden sağlanan bilgi, rekabet avantajı ve sürdürülebilirlik içermiyorsa rekabet üstünlüğünü ve çevreye uyumu bir üstünlük olmaktan çıkartır. Bu durum yöneticiler tarafından stratejik yönetim muhasebesinin temel sorunu olarak algılanır. Yapılan literatür taramasında özellikle ülkemiz açısından da ileri yönetim muhasebesi uygulamaları ile rekabet avantajı ve rekabet stratejilerinin tercihi arasındaki ilişkileri ele alan yeterli çalışmanın olmadığı görülmektedir.

Bu bağlamda çalışmamızda ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelerin rekabet stratejileri ve performansları üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğu ele alınmaktadır. Araştırma kapsamında değişkenlerarası ilişkilerin tespiti için araştırma bütçesi de dikkate alınarak Batı Marmara bölgesinde yer alan, üretim ve sanayileşme düzeyleri yüksek İstanbul ve Bursa illeri örneklem kapsamına alınmıştır. Bu illerde yer alan üretim işletmelerini esas alan örneklem dâhilinde 300 firma yöneticisi ile yapılan anket çalışması ile toplanan veriler araştırmanın örneklemini oluşturmuştur. Çalışmada ülkemiz açısından detaylı bir şekilde incelenmemiş ileri yönetim muhasebesi uygulamaları ile işletmelerin rekabet strateji tercihleri ve performansları arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve özellikle bu uygulama tercihlerine yön veren yönetici örneklemini açısından ele alınması çalışmanın önemli katkılarından biridir. Araştırma bütçesi kapsamında ulaşılan bölge ve örnek kütlesinin sınırlı olması çalışmanın önemli sınırlarını oluşturmaktadır.

2. Kavramsal Çerçeve ve Hipotezler

Son yirmi yılda küresel rekabet düzeyinin artması ile firma performansını geliştirmenin ve rekabetçi avantaj kazanmanın daha etkili yollarını bulmaya çalışan yöneticiler için zorluklar artmıştır. Bunu elde etmenin bir yolu yenilikçi muhasebe sistemleri, esnek örgütsel yapılar ve net şekilde ifade edilen stratejilerin uyumlu olmasıdır. Bu doğrultuda yöneticiler, stratejilere karşı hareketleri denetlemek için onlara yardım etme ve artan çevresel belirsizlik içinde karar alma gereksinimlerine destek veren yönetim muhasebesi bilgisinin özel şekillerine gerek duyarlar (Baines ve Langfield-Smith, 2003).

Geleneksel maliyet muhasebesi ve çoğu modern yönetim muhasebesi uygulamaları da temel olarak ürün/hizmet üretimi ve diğer endüstriyel faaliyetler üzerine yönelmiştir. Fakat modern pazar ekonomileri bunu, otomasyon ve robot teknolojisinin hızlı yayılması, üretim endüstrilerindeki mevcut daralma ve sektördeki mavi yakalı çalışanların azalması gibi sebeplerden dolayı hizmet sektöründe nispi genişleme ve endüstriyel istihdamda bir daralma olarak tanımladılar. Bu nedenle yönetim muhasebecileri, yerel ve merkezi yönetimler, üniversiteler, okullar ve sağlık hizmetleri gibi kamu sektörü girişimcileri, profesyonel ofisler ve hizmet işletmelerini daha fazla tolere eden muhasebe sistemlerini geliştirmek için çalışmaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi üretim endüstrileri için bugün bile yetersizdir. Bu durum yeni muhasebe teknikleri ve stratejik yönetim muhasebesi gibi bazı kavramların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Abraham vd.2008:14-15).

2.1. İleri Yönetim Muhasebesi

İleri yönetim muhasebesi uygulamaları günümüzde firmaların uzun dönemde ayakta kalabilmek, stratejik kararlar almak, rekabetçi pozisyonlar elde etmek ve bunu korumak ve bir stratejik üstünlük kazanmak gibi organizasyonel üstünlüğü arttıran çok sayıda finansal ve finansal olmayan aracı içerir. Yapılan çalışmalarda, sadece muhasebe boyutunun değil aynı zamanda yönetsel uygulamalar boyutunun da firma performansını, kârlılığını ve verimliliğini

arttırdığını gösterdiğinden işletmeler için finansal olmayan yönetim muhasebesi araçlarını kullanmak kaçınılmaz olmuştur (Baines ve Langfield-Smith, 2003; Chenhall ve Langfield-Smith, 1998).

İleri yönetim muhasebesi uygulamaları olarak kalite geliştirme programları, ürün kârlılık analizi, kıyaslama, müşteri kârlılık analizi, paydaş değer analizi (ekonomik katma değer), hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim, değer zinciri analizi, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, tam zamanında maliyetleme, kalite maliyetleri, kaizen maliyetleme gibi unsurlar firmanın gerek finansal gerekse finansal olmayan performansının iyileşmesine yardım eden araçlar olarak sayılabilir. Kullanılan bu araçlar kullanım amaçları dikkate alındığında stratejik rekabet üstünlüğü elde etmek için yararlanılan araçlardır. Bu araçların rekabet avantajı elde etmede önemli etkilerinin olduğu birçok çalışma ile raporlanmıştır. Ürün tasarım aşamasında maliyet planlaması ve maliyet azaltmasını daha fazla uygulayan Japonların stratejik üstünlüklerinde tam zamanında üretim ve maliyetleme, kalite maliyetleri, kıyaslama, hedef ve kaizen maliyetleme gibi araçların ne derece önemli olduğu çok farklı çalışmalarla ispatlanmıştır. Örneğin Japon şirketlerinin Avusturya şirketlerinden daha sık yönetim muhasebesi uygulamalarını değiştirmesi iki ülke arasındaki farklılığı teyit etmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998; Baines ve Langfield-Smith, 2003; Cadez ve Guilding, 2008; Wijewardena ve De Zoysa, 1999).

Stratejik maliyet muhasebesi, maliyetleri finansal amaçlar ve maliyet avantajı elde etmek için sadece kısa dönemde değil uzun dönemde de yönetmektir. Yani işletmelerin stratejik konumlarını sürekli geliştirmek ve mal/hizmet maliyetlerini minimize etmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır. Bu sistem, maliyetleri minimize ederken müşteri istek ve taleplerini de göz ardı etmeyen sürekli gelişimi esas almayı içerir. Bu nedenle, stratejik rekabet avantajı sağlamada önemli araçlardan biri olan ileri yönetim muhasebesi uygulamaları firmalar için vazgeçilemez araçlardır (Yalçın, 2009:289). Stratejik yönetim muhasebesi ile yöneticiler, yoğun rekabetçi pazarlarda rekabet üstünlüğü elde etmek için bir organizasyona daha fazla yardım edebilirler ve daha fazla yaygın uygulamaları başarabilirler (Dixon, 1998:279). Stratejik maliyet yönetiminin amacı, firmanın stratejik pozisyonunu güçlendirirken aynı anda maliyetleri azaltmak ve firma performansını arttırmaktır (Cooper ve Slagmulder, 2003:25). Yapılan araştırmalar çerçevesinde bu tür ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının, organizasyonel performansı olumlu yönde etkilediği söylenebilir.

Bu açıdan bakıldığında ileri yönetim muhasebesi içerisinde yer alan bunca aracın genel itibarıyla iki amaçla kullanıldığı söylenebilir. Bunlardan ilki bu araçların stratejik amaçla (uzun vadeli) kullanılması ikincisi ise faaliyete dönük (kısa vadeli) kullanılmasıdır. Her iki kullanım şeklinde de nihai olarak performans artışı sağlamak amaçlanmış olsa da, kullanım amaçlarına bağlı olarak istenecek stratejik öncelikler farklılaşacaktır. Bu doğrultuda, genel olarak ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının firma performansını pozitif yönde etkilemesi (H1) beklenir. İşletme izleyeceği rekabet stratejisine bağlı olarak elindeki araçlardan yararlanır. Bu nedenle rekabet üstünlüğü elde etmek istediği alana dönük araçları ön plana çıkarır. İleri yönetim muhasebesi araçlarının birçoğundan yararlansa da hepsinden eşit oranda yararlanmak yerine stratejisi için en uygun olanları ön plana çıkarır.

Chenhall ve Langfield-Smith (1998), belirli stratejik öncelikler altında işletme performansını geliştiren yönetim teknikleri ve yönetim muhasebesi uygulamalarının nasıl birleştirileceğini açıklamaya çalışmışlardır. Firmalar için ürün farklılaştırma, düşük fiyat stratejileri ya da ikisinin birleştirilmesine önem vermenin gerekliliğine vurgu yapmışlardır. Çalışmalarında, yönetim teknikleri, insan kaynakları yönetim politikaları, takıma dayalı yapılar,

kalite sistemleri, üretim sistemlerinde yenilikler ve entegrasyon sistemleri gibi mevcut süreçler geliştirilmiştir. Bu yönetim tekniklerini uygulamada yöneticilere yardımcı olan önemli yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik planlama, kıyaslama, çalışan temelli ölçekler, dengeli performans ölçekleri ve faaliyet temelli teknikler ileri yönetim muhasebesi teknikleri olarak değerlendirilmektedir.

Baines ve Langfield-Smith (2003), özellikle yönetim muhasebesi sistemlerinin doğasında ki değişimlere cevap vermek ve rekabetçi baskılara ve dış çevre değişimlerine karşı firma yöneticilerinin nasıl başarılı olacağını araştırmıştır. Çalışmada dış çevre değişimlerinin sonucu olarak meydana gelen değişiklikler incelenmektedir. Araştırmanın sonuçları başarılı işletmelerin, ürün yeniliği ve müşteri hizmetine odaklanmada yardımcı olan stratejilere doğru yöneldiğini göstermektedir. Bu stratejiler, ürün kalitesini geliştirmenin yanı sıra müşteri tercihlerine daha ekonomik olarak cevap veren işletmelere yardımcı olan ileri imalat teknolojilerinin kullanılmasını cesaretlendirmektedir. Farklı bir strateji olarak ayrıca, müşteri odaklılığını desteklemek için tasarlanan ileri yönetim muhasebesi tekniklerini mükemmel bir şekilde kullanmanın, güçlü bir müşteri odaklılık temelini sağlamaya ve sürekli takıma dayalı yapılar kullanmaya yol açtığı gözlenmektedir. Bu girişimlerin her biri finansal olmayan performans ölçümlerine olan ihtiyacı ve bu konuda yönetim muhasebesi sistemine önemli bir bağlılığı ortaya koyar.

Stratejik (uzun vadeli) ileri yönetim muhasebesi uygulamaları kısa vadeli performans artışından ziyade sürdürülebilir uzun vadeli göstergelerle izleneceğinden sonuçları finansal olmayan performans göstergelerinde daha sağlıklı gözlenir. Bu açıdan stratejiye dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamaları finansal olmayan performansı doğrudan pozitif yönlü etkilemesi beklenir (H1a). Oysa faaliyete dayalı (kısa vadeli) uygulamalar (kısa vadeli) finansal performans göstergelerini doğrudan pozitif yönlü etkiler (H1b).

2.2. Rekabet Stratejileri

Porter (2008:26)'a göre rekabet stratejisi geliştirmek, temelde bir şirketin nasıl rekabet edeceğini, hedeflerin ne olduğu ve bu hedefleri gerçekleştirmek için ne tür politikalar gerekli olduğunu ortaya çıkarır. Baines ve Langfield-Smith (2003)'e göre rekabet stratejileri, küresel rekabet ortamında firmalara rakiplerine karşı taklit edilmez özellikler sağlamak, maliyetlerin düşürülmesiyle düşük fiyatlı ve kaliteli ürünler sunmak, müşteri ihtiyaçlarını ve taleplerini karşılayan eşsiz ürünleri düşük fiyatla sunmak gibi rekabetçi avantajlar sağladığından vazgeçilemez yönetim araçlarıdır. Firmaların verimliliklerini, performanslarını ve marka tanınırlığını arttırmalarında rekabetçi stratejiler önemli etkendir. Nitekim Porter (2000), Vanguard'ı maliyet liderliği stratejisine, Ikea'yı dar müşteri grubuyla maliyet tabanlı odaklanmaya, Neutrogena'yı ise odaklı farklılaştırmaya örnek vermektedir.

Porter (2000:27)'a göre bir rekabet stratejisi geliştirmek, temelde bir şirketin nasıl rekabet edeceğini, hedeflerinin neler olması gerektiğini ve bu hedefleri gerçekleştirmek için hangi politikaların gerektiği konularında genel bir formül geliştirmektir. Rekabet stratejisi, işletmelerin ulaşmaya çalıştığı sonuçlarla (hedefler), bu sonuçlara ulaşmakta kullandığı araçların (politikalar) bir kombinasyonudur.

Bir stratejik iş modeli geliştirirken, rekabet ve endüstriyel yapıdaki stratejinin esaslarını, stratejik fikir girdileri diye değerlendirmek gerekir. Firmalar mal ve hizmet sunumunda müşterilere ulaşmak için rakipleriyle yarışa girdikleri anda, mal veya hizmetlerin fiyatı ve kalitesi bağlamında direkt bir rekabet başlar. Bu rekabetteki esas varsayımlar, firmaların

rekabeti nasıl yürüttüğü ve mal ve hizmetlerin nasıl tasarlandığının ortaya konmasıyla başlar. Bu sebeple rekabet stratejisi, rekabet gücünün rekabet bağlamı ve mal/hizmet tasarım kabiliyeti gibi etmenlerine odaklanır (Betz, 2010:362). Rekabet stratejileri aşağıdaki temel gruplarla sınıflandırılabilir.

2.2.1. Maliyet Liderliği

Günümüzde rekabet stratejilerinden biri olan maliyet liderliği stratejisi, artan global rekabet nedeniyle her firmanın maliyetlerini düşürüp pazarda rekabet edecek fiyatlar sunarak müşteri memnuniyetini ve karlılığını arttırmak gibi amaçlarının bulunmasından dolayı tüm işletmelerin zaten istemese bile uyguladığı bir strateji halini almıştır. Uygulama seviyesi farklı olsa da artık tüm firmalar uygun fiyat, bunun içinde uygun maliyetle üretim gerçekleştirmek zorundadır. Zira kâr artık fiyatı arttırarak değil maliyeti düşürerek yönetilmektedir.

Porter'a göre; maliyet liderliği, işletmelerin faaliyetlerinde sektörde en düşük maliyetli üretici firma olmaya çalışan firma olmayı gerekli kılar. Abraham vd. (2008:461) göre rekabetçi avantaj kavramı da, maliyet liderliğini elde eden firmaya süper kârlılık potansiyeli kazandırır. Bu da teknolojiden, girdi kaynağı verimliliğinden ve ölçek ekonomilerinden daha iyi yararlanarak ortaya çıkabilen potansiyel avantajları değerlendiren firmaları kapsar.

Bu strateji, firmaların maliyetlerini düşürmeyi başararak buldukları sektörde düşük maliyetli konumu elde edip rakiplerine üstünlük sağlamasıdır. Maliyet liderliğini uygulayan işletmeler, rakiplerinin sunduğu fiyata yakın veya daha düşük fiyatla mallarını sunarak kârlılıklarını arttırmaları. Bununla birlikte maliyet liderliği, firmaların ürünlerini, en düşük fiyattan sunması değil, en düşük maliyetle üretiminin gerçekleştirilmesinden dolayı kâr payının artması anlamına gelmektedir. Bu stratejiyi uygulayan firmaların, maliyet avantajı sağlayan kaynakları elde etmesi ve bu kaynakları kullanması gerekir. Ölçek ekonomilerinin başarılması, taksitsiz hammaddelere ulaşılması ve ayrıcalıklı ilişkilere sahip olunması bunlardan bir kaçıdır (Bülbül, 2007:94). Nitekim Terzioğlu (2013) firma düzeyinde ihracat performansını belirleyenler adlı çalışmasında alan ekonomilerinden yararlanan firmaların küresel pazarda maliyetlerini düşürerek rekabet avantajlarını sağlayabileceklerini ifade etmiştir. Birden fazla alanda faaliyet gösteren firmaların bir alanda faaliyet gösteren firmalara göre ihracat yapma olasılığının daha fazla olmasının temelinde, ilgili firmaların alan ekonomilerinden yararlanarak verimlilik artışı sağlaması yatmaktadır.¹

Bryson ve Lombardi (2009:101), ürün geliştirme süreci içerisinde sürdürülebilirliği dâhil ettiğinde firmaların, ilk başta maliyetlerin artmasına rağmen, uzun dönemde potansiyel gelişmelerin değer katması, firma ağını genişletmek için sağlanacak yer temininde kolaylık sağlaması, uzun dönemde maliyetleri düşürmesi, işletme içinde bulunan kiracı yatırımcılara sosyal sorumluluk vererek ürün farklılaştırmasına katkıda bulunabileceğini ifade etmiştir.

2.2.2. Farklılaştırma

Farklılaştırma stratejisi, firmanın ürün kalitesi, özellikleri veya satış sonrası hizmetler gibi konularda müşterilerine taksitsiz ya da üstün değerler sunmasıyla rakiplerine kıyasla

¹Terzioğlu M. (2013). "Firma düzeyinde ihracat performansının belirleyicileri: Denizli tekstil ve hazır giyim sektörü örneği". İktisat İşletme ve Finans Dergisi, 28(324), 75-108. çalışmasında alan ekonomilerini, birden fazla üretim faaliyetleriyle uğraşan firmaların toplam maliyetleri tek tek bu üretim faaliyetleriyle uğraşan firmaların maliyetlerden düşük olmakta ve bu da firmaya maliyet avantajı sağlamaktadır. Ayrıca birden fazla üretim faaliyetlerinin aynı yönetim ve pazarlama hizmetlerinden veya üretim imkânlarından faydalanmaları da alan ekonomisinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır diye tanımlamıştır (s.93).

üstünlük elde etmesine dayanan bir stratejidir (Bülbül, 2007:94). Farklılaştırma stratejilerini gerçekleştiren firmalar için, farklılaştırma da odaklanmayı sürdürmek yerine firmaları eşsiz kılanı sürdürmek ve maliyet liderliğiyle takviye etmek firmalara tavsiye edilmez (Acquaah ve Yasai-Ardekani, 2008). Nitekim Box ve Miller (2011)'e göre, küçük işletmeler için Porter'ın rekabet stratejilerinden farklılaştırmayı benimseyen firmalar en başarılı stratejiye ulaşmıştır. Bir firma koruyabileceği bir farklılık oluşturabiliyorsa rakiplerine üstünlük kurabilir (Porter, 2010:68). Farklılaştırma, şirketlerin piyasaya sürdüğü mal veya hizmeti farklılaştırarak, herkes tarafından eşsiz olarak kabul edilen bir şey üretmektir (Porter2000:47). Rakiplere karşı sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için işletmeler uzun dönemde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin maliyetlerine katlanabildikleri ölçüde yeni ürün geliştirebilecekler ve ürünlerinde ürün farklılaştırmasına gidebileceklerdir (Akyüz, Gedik ve Akyüz, 2010). Küçük işletmelerin bunu sağlaması her zaman mümkün olmadığından maliyet liderliği ile desteklenen farklılaştırma stratejilerinde olduğu gibi kombine stratejiler de gerekir.

Proaktif geliştirmeye sahip şirketler, sürdürülebilirlik etrafında oluşturulan değer sistemlerinin entegrasyonu üzerinde endişeleri konusunda, büyüme ve kârlılık tarafından tanımlanan geleneksel değer yaratma kavramını takviye ederek kendi iş modellerine sürdürülebilirliği entegre ederek pazarda avantaj sağlayabilirler. Bryson ve Lombardi (2009) iki öncü gelişmiş şirketi inceledikleri çalışmada, farklılaştırmayı elde eden veya niş pazarı hedefleyen değer ile ilgili bir birleşim elde eden şirketlerin ayrı bir kombine iş stratejisi olabileceğini vurgulamışlardır.

2.2.3. Odaklanma

Odaklanma, belirli bir alıcı grubu, ürün yelpazesinin bir kesiti veya coğrafi pazarda daha geniş sahada mücadele eden rakiplerine karşı daha etkin ve verimli hareket etmek fikrine dayanır (Porter, 2000:48). Sektörde dar bir alanın hedef pazar olarak seçilmesine odaklanma stratejisi denir (Bülbül, 2007:94). Başka bir ifadeyle, odaklanma pazarın bir bölümüne veya belirli bir tüketici grubuna veya üretim hattının bir bölümüne hitap eder (Porter, 1980:38). Bu strateji işletmenin temel yeteneğinin ve uzmanlık alanının bulunduğu bir sektörde rekabet etme imkanını yükseltir (Çetinkaya, 2006:60). Bunu yaparken işletme her bölüm hakkında daha kapsamlı ve derin bilgi elde edebilir ve tanınmışlığın verdiği avantajla pazara yeni girecek rakipleri engeller (Çetinkaya, 2006:60). Maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri hedeflerini tüm sektörde geliştirmeyi esas alırken, odaklanma stratejisi sadece bir alanda en iyi ve etkili olmayı hedeflemiş ve her bir fonksiyonel politika bu düşünce etrafında geliştirilmiştir. (Porter, 2000:48). Bu doğrultuda firma, ya belirli bir hedefin ihtiyaçlarını daha iyi karşılayarak farklılaştırmayı ya da bu hedefe hizmet sunmakla maliyetleri düşürmeyi veya her iki stratejiyi de uygulamayı başarır (Porter, 2000:48). Bu stratejiyi uygulayan firmalar, kendilerine endüstri içinden bir bölüm veya grup seçerek onlara hizmet etmek için uygun olan stratejilere yönelirler. Bülbül (2007:94) odaklanma stratejisinin, hedef pazarında maliyete odaklanma veya farklılaştırmaya odaklanma diye iki türde olabileceğini vurgulamaktadır. Bu stratejiyi uygulayan firmalar, rakiplerinin yüksek fiyat veya eksik hizmet sunumundan kaynaklanan boşluğu, dar bir kitleye kendilerini adayarak, doldurup rekabet avantajı sağlarlar.

2.2.4. Yenilik

Yenilik, yeni ve iyileştirilmiş ürün, hizmet veya üretim yöntemi geliştirmek ve bunu ticari kazançta dönüştürmek için yapılan her türlü süreçleri kapsar (Dengiz ve Belgin, 2007). Yenilik, girişimcilerin farklı bir iş veya hizmet ortaya çıkarmak için değişiklik yapmalarını sağlayan araçtır (Drucker, 1985. Aktaran; Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Yenilik, farklı,

değişik, yeni fikirler geliştirmek ve uygulamak olarak tanımlanabilir (Dengiz ve Belgin, 2007). Amabile (1996)'e göre yenilik; 'Bir örgütte yaratıcı fikirlerin başarılı bir şekilde uygulanmasıdır' (Aktaran; Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Bu fikirler daha önce çözülmemiş problemleri çözmek ve daha önce karşılanmayan ihtiyaçları karşılamak amacıyla geliştirileceği gibi zaten mevcut bulunan ürün ve hizmetleri geliştirerek daha kullanışlı, daha güzel, daha çok insanın işine yarayacak hale getirmeyi de amaçlayabilir (Dengiz ve Belgin, 2007). Camison ve Villar-Lopez (2014), süreç yeniliği yeteneği geliştiren firmalar ile yeni yönetim teknikleri gibi organizasyonel yeniliği uygulayan firmaların arasında pozitif bir ilişki olduğunu; süreç yeniliği yeteneği üzerine, ürün yeniliği yeteneklerinde yeni yönetim teknikleri uygulayan bir firmanın etkisinin ara bulucu olduğunu; firma performansı ile yeni yönetim teknikleri gibi organizasyonel yeniliklerin oluşturulması arasında da pozitif bir ilişki olduğunu vurgulamışlardır. Yenilik, işletmelerin rekabet üstünlüğü kazanması, kârlarının ve nakit akışlarının artması, sektörde rakiplerini geçmesinde kilit bir araç ve güçlü bir rekabet silahıdır (Zerenler vd, 2007. Aktaran; Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Bunun da ötesinde Porter (2010:387), değer zincirinin her aşamasında yenilik yaparak, kaynak verimliliğini arttıracak ve ülkenin doğal olumsuzluklarını dengeleyecek teknolojiyi ve son derece uzmanlaşmış girdileri üreterek rekabetçi avantaj sağlanabileceğini de ifade etmiştir. Buna en güzel örnek olarak, Hollanda'nın çiçek sektörü verilebilir.

Yan (2010), Çin'deki küçük işletmelerin, Parners (2011) ise Amerikan oligopolistik otomotiv sektörünün hayatta kalabilmeleri ve sürdürülebilirliği için rekabet stratejilerinin önemli olduğunu vurgulamışlardır. Çalışmada işletmelerin rekabet avantajı sağlama ve performansını arttırmaları için rekabet stratejilerinin zorunluluğunun altı çizilmiştir. Küçük ve büyük işletmeler için kilit rol oynayan maliyet liderliği, farklılaştırma ve yenilik gibi rekabet stratejilerinin uygulanması, dinamik çevreye uyum, rekabet avantajı sağlama ve firma performansını arttırmaya olanak sağlar. Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008) ve Kamaşak (2010) bunlara ek olarak uzun dönemde, maliyet liderliğinin ürün farklılaştırması stratejisinden daha faydalı olacağı ve Porter'ın da ifade ettiği arada sıkışıp kalma gibi ikisini de uygulayamayan firmaların iflas, pazardan çekilme ve birleşmeye gideceği vurgulanmıştır. Dahası, tutarlı bir kombine strateji benimseyen ve başarıyla uygulayan yani maliyet liderliğini farklılaştırma ile destekleyen firmaların performans artışı da yadsınamaz.

Semerciöz ve Sözüer (2012) küçük işletmelerin büyüme şekillerini inceledikleri çalışmalarında, küçük işletmelerden rekabet stratejisi uygulayanların hiçbirinin rekabet stratejisi uygulamayanlara göre rekabetçi avantajlarının daha fazla olduğunu, sürdürülebilirliklerinin arttığını tespit etmişlerdir. Çalışmada ele alınan örnekteki küçük işletmeler üzerinde rekabetçi baskıların olduğu da belirtilmiştir. Sektörde lider konumunda olan şirketin maliyet liderliğini kullanması ve piyasayı domine etmesinin ele alınan küçük işletmelerin büyümesinde büyük bir engel teşkil ettiği bulunmuştur. Diğer küçük rakipler de müşteri ağına promosyon imkanları sunarak rekabetin yoğunluğunu ortaya koymuştur. İşletmelerin geliştirdiği rekabet stratejilerinin amacı, herhangi bir sektörde veya pazarda rekabet üstünlüğü elde etmek olduğu için ele alınan küçük işletmelerin bu baskıya karşı odaklanma ve farklılaştırma stratejilerini benimsediği ve bu sayede şirketlerin 6 yıl içinde Türkiye ekonomisi ve rakiplerinin büyümesinden daha hızlı bir büyüme ivmesi kazandığı gözlenmiştir. Genel olarak rekabet stratejilerinin amacına ulaştığı ve firma stratejileri ile rekabet stratejilerinin birbirini destekleyici ve tamamlayıcı olması gerektiğini söyleyebiliriz. Bu tespitler ışığında küçük işletmeler için etkin olan rekabet stratejilerinin; odaklanma, uzmanlaşma, farklılaştırma olduğunu ifade eden yazarlar, Porter (1980), Wright ve diğerleri (1993), Miller (1998) gibi yazarların yaklaşımlarıyla örtüşmektedir (Semerciöz ve Sözüer, 2012:251; Akyüz vd., 2010).

Bu araştırmalardan yola çıkararak, küçük işletmelerin rekabet baskısı karşısında eşanlı ortak stratejiler ile hareket edebileceğini ve rekabet stratejilerinin kullanımında esnek olabileceklerini söylemek mümkündür. Küçük işletmeler duruma göre iki veya daha fazla stratejiyi bir arada kullanarak pazar payı artışı, dinamizme ayak uydurma, satışlarının artması ve performans artışı gibi başarıları elde edebilirler. Buna karşı büyük ve pazara hakim işletmeler uzun dönemde tek bir ana rekabet stratejisi benimseyip uygulamayı tercih edeceklerdir. Çünkü uzun dönemde iki veya daha fazla strateji uygulayan büyük firmalar farklı stratejiler arasında sıkışıp kalırlar. Büyüklük eşanlı stratejilerin uygulanması ve stratejiler arasında geçiş esnekliğini azaltır. Bu nedenle büyük ve hakim firmalar eşanlı stratejilerin hiçbirini sağlıklı ve tam olarak uygulayamazlar. Bu açıdan sadece saf maliyet liderliği stratejisi geliştiren büyük firmaların uzun dönemde daha başarılı olacağı söylenebilir.

Ülkemiz işletmelerinin çok önemli bölümünün KOBİ olduğu düşünüldüğünde maliyet liderliğiyle desteklenen farklılaştırma stratejileri pazar(odaklanma) ve hizmetleri farklılaştırarak rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlarken yenilik stratejisi yeni ürün, süreç ve alt yapılar kurarak (ortaya koyarak) rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlar. İleri yönetim muhasebesi uygulamaları genel olarak rekabet stratejilerini pozitif yönde etkiler (H2). Strateji uzun vadeli bir araç olduğundan rekabet stratejileri de uzun dönemde firmalara üstünlük sağlayacaktır. Alt bileşenler açısından stratejiye dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının maliyet liderliğiyle desteklenen hizmet farklılaştırma stratejisi(H2a), maliyet liderliğiyle desteklenen pazar farklılaştırma (odaklanma) stratejisi (H2b) ve yenilik stratejilerini (H2c) doğrudan ve pozitif yönde etkiler. Ancak yenilik stratejisi süreç yeniliğini de içerdiğinden kısa vadede, faaliyete dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarından da doğrudan ve pozitif yönde etkilenmesi beklenir (H2d). Hepsinde amaç daha yüksek performans elde etmektir. Ancak kısa vadeli stratejiler finansal performansa hızlı yansırken uzun vadeli stratejilerin etkileri finansal göstergelerde kısa vadede sağlıklı olarak gözlenemezken bunlar ancak uzun vadeli finansal olmayan performans göstergeleriyle sağlıklı şekilde izlenebilirler.

2.3. Organizasyonel Performans

Nzuve ve Omolo (2012:48) bir organizasyonun performansının, belirlenen herhangi bir ekonomide hayatta kalması ile gözlenebileceğini ileri sürmektedir. Mackie (2008) organizasyonel performansı, amaçlarını elde etmede organizasyonun verimliliği olarak tanımlamıştır. Uygun performans değerlendirme ölçümlerinin yanı sıra hedeflenen performans seviyelerine ulaşmak için uygun yöntem ve araçlar kullanmak firmalar için faydalıdır. Bunun küresel iş dünyası bağlamında, yani giderek değerşen iş yapısı biçiminde, değerlendirilmesi gerekir.

Firmaların hayatta kalması için, kalitesi, verimliliği, teslimat hızı, esnekliği, birim maliyetinin düşük olması gibi unsurlar çok önemlidir. Rekabet ortamında firmalar finansal ve finansal olmayan performanslarını maksimum seviyeye çıkartmak zorundadırlar. Göreceli olarak finansal performans kısa vadede etkilenirken finansal olmayan performans nispeten uzun vadede etkilenmektedir.

işletme performansını lme uygulamalarının değerşim sürecinde önemini günümüze kadar koruyan en eski boyutlardan biri ekonomik performans anlayışıdır. işletmeler ekonomik yapılar olduğu için sosyal amaçlı kuruluşlar dışında en belirgin amaçlarından biri de krlarını arttırmak ve srekliyet sağlamaktır. Ancak kr, işletmelerde bir amaç olarak değeril, işletmelerin devamlılığını sağlayan sonuç olarak görülmelidir. Performans anlayışının gelişim sürecinde yer alan bir diğer boyutta verimliliktedir. İlk dönemler özellikle işgücü ve malzeme gibi üretim

kaynaklarının kullanımına odaklanan verimlilik artışları zamanla yerini sermaye ve enerji kaynaklarına bırakmıştır. Bu durum, işçilik ve malzemenin üretimde giderek sabit bir gider oluşturmaya başlaması ve teknolojik yatırımlara verilen ağırlığın sonucunda oluşmuştur (Zerenler, 2005:3-4).

Camison ve Villar-Lopez (2014) İspanya da 144 firmaya uyguladıkları anketle, organizasyonel yenilik ve teknolojik yenilik yetenekleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma, süreç ve ürün yeniliği yeteneklerinin teknolojik ve organizasyonel yetenekleri geliştirdiğini ve bunun da daha iyi firma performansı sağladığını ispat etmektedir. Dahası, firma performansı üzerine süreç yeniliği yeteneğinin etkisi ürün yeniliği yeteneklerinin geliştirilmesinde ara bulucu rol oynamaktadır.

Yaşar (2010), Gaziantep halıcılık sektöründe yapılan bir uygulamada rekabet stratejileriyle firma performansı arasında bir ilişki ortaya koymuştur. Çalışmada, küresel pazarlarda sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak ve firma performansını geliştirmek için farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerinin karar vericileri tarafından birlikte uygulandığı vurgulanmıştır. Çalışmada ayrıca, değer zinciri faaliyetleri ile firma performansı ve rekabet stratejileriyle firma performansı arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Performans değerlendirmede, firmalar genellikle organizasyon çevresinde stratejileri ve amaçları geliştiren anahtar performans göstergelerini göz önüne almak zorundadır. İster finansal ister finansal olmayan olsun bir firmanın performans seviyesini belirtmede anahtar performans göstergeleri kritik rol oynar. Anahtar performans ölçekleri, müşteri geliştirme, satışlar, finans, personel devri, verimlilik oranları gibi önemli ölçümleri içerir. Bir firmanın bütün performansını geliştirmede bu ölçümler kritik rol oynar (Nzuve ve Omolo, 2012:48).

Bunun yanında pazarda marka bağımlılığı oluşturan, kaliteli ve taklitsizlik sağlayarak hem müşteri memnuniyeti hem de firma kârlılığını arttıran hizmet ve pazar farklılaştırma stratejileri, rakiplerine üstünlük sağlamada ve dinamik çevre koşullarına ayak uydurarak rekabetçi avantaj elde etmede önemlidir. Ayrıca, bu avantajı devam ettirmede yenilik stratejisi de önemli bir uzun vadeli rekabet stratejisidir.

Performans geliştirme veya sürdürülebilir mükemmel performans seviyesini kazanma, doğru stratejiler geliştirmeyi gerektirir ki bu da uygun bilgi teknolojisi kaynakları, doğru yetenek veya kaliteli insan sermayesini elde etmek ve korumak, deney ve yeniliği cesaretlendiren politikalar geliştirmek, yaratıcı yeni pazarlar geliştirmek ve takım çalışmasını teşvik etmenin yanı sıra uygun performans ölçeklerini geliştirmek gibi bazı faktörleri içerir (Nzuve ve Omolo, 2012:48).

Günümüzde ileri yönetim muhasebesi, rekabet stratejileri ve bunların firma performansına etkisinin önemi gittikçe artmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamalarını profesyonelce uygulayan firmaların organizasyonel performansının arttığını birçok çalışma desteklemektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003; Chenhall ve Langfield-Smith 1998;Yücel, 2010). Ayrıca rekabet stratejilerinin firma performansı üzerinde etkisinin olduğu da bilinmektedir (Yaşar, 2010; Acquaah ve Yasai-Ardekani 2008; Parners 2011; Akbolat ve Işık 2012; Yan 2010; Kamaşak 2010).

Bu açıdan rekabet stratejilerinin uygulanması firma performansını genel olarak pozitif yönde etkilemektedir (H3). Ayrıca rekabet stratejileri uzun vadeli araçlar olduklarından performansa etkileri kısa vadeli finansal performans göstergelerinde değil uzun vadeli finansal

olmayan performans göstergelerinde gözlenmesi beklenir. Bu nedenle, maliyet liderliğiyle desteklenen hizmet farklılaştırma, pazar farklılaştırma ve yenilik stratejilerinin finansal olmayan performans üzerinde doğrudan, pozitif ve anlamlı bir etkisi olması beklenir (H3a, H3b, H3c). Ancak yenilik stratejisi süreç yeniliğini de içerdiğinden bunun maliyet iyileşmesi gibi kısa vadeli sonuçları da söz konusudur. Bu nedenle, yenilik stratejisinin kısa vadeli finansal performans üzerinde pozitif bir etkisinin olması da beklenir (H3d).

3. Araştırmanın Kapsamı, Veri, Değişkenler ve Yöntem

Bu çalışmada ileri yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabet stratejileri arasındaki ilişki ve bunların performansa etkileri ele alınmış olup araştırma kapsamında yer alan ve daha çok üretim işletmeleri tarafından kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları nedeni ile araştırmanın evreni Türkiye’de yerleşik üretim işletmelerinden oluşmaktadır. Ancak gerek ulaşılabilirlik ve gerekse araştırma bütçesi dikkate alındığından örnekleme yöntemi tercih edilmiş ve bu amaçla farklı özellikte çok sayıda sanayi işletmesinin yer aldığı Batı Marmara bölgesi uygulama alanı olarak tercih edilmiştir. Çalışma bu bölge kapsamındaki farklı büyüklüklerdeki üretim işletmelerinden toplanan verilerle yerine getirilmiştir. Firma büyüklüğünün tespiti için çalışan sayısı değişken olarak kullanılmıştır. Her büyüklükteki firmanın kendine uygun yönetim muhasebesi araçlarını ve uygun stratejileri kullanması mümkün olduğundan küçük, orta ve büyük firmaların örnekleme temsiline sağlanabilmesi için bir sınırlamaya gidilmemiş ancak 1-50, 50-100, 100-500 ve 500 üstü firmaların örnekleme temsil edilmesine özen gösterilmiştir. Elde edilen örnekleme firma büyüklüğünün 10 ile 4500 aralığında değişim gösterdiği görülmüştür.

Çalışmanın bulguları, Batı Marmara bölgesinde yer alan üretim işletmelerinde yönetici olarak çalışan deneklerden anket yardımıyla toplanan verilerin analiz edilmesiyle elde edilmiştir. Veri toplama sürecinde çalışma konusunda bilgilendirilmiş anketörler kullanılmış, rasgele seçilen işletmeler ziyaret edilerek çalışmaya katılmayı kabul eden yöneticilerden toplam 314 farklı yöneticiden veri derlenmiş ancak veri girişi sırasında uygun şekilde doldurulmadığı ve güvenilir olmadığı tespit edilen anketler örneklemden çıkartılarak toplam 300 gözlem analize dâhil edilmiştir.

Araştırma kapsamında yer alan değişkenlerin ölçümünde daha önce çeşitli çalışmalarda kullanılıp güvenilirliği ve geçerliliği ispatlanmış ölçeklerden yararlanılmıştır. Değişkenlerin ölçümünde kullanılan anket formunun oluşturulmasında ölçekler İngilizceden Türkçeye çevrilmiş anlam farklılıkları ve çeviri hataları kontrol edilerek düzeltilmiştir. Değişken ölçümünde 5’li Likert ölçeği kullanılmış ve analizler SPSS 18 paket programı kullanılarak yapılmıştır.

3.1. Değişkenlerin Tanımlanması

3.1.1. İleri Yönetim Muhasebesi

Çalışmamızda ileri yönetim muhasebesi değişkenini (İYM) ölçmek için Chenhall ve Langfield-Smith (1998) ve Abdel-Kader ve Luther (2008)’in kullandıkları ölçeklerden yararlanılmış ve 13 bileşenli bir ölçek elde edilmiştir. Değişkenler her bir bileşen için faktör ve güvenilirlik analizleriyle kontrol edilmiştir. Elde edilen 13 bileşenli ölçek grubuna verilen cevaplar 0-80 puan aralığında Likert ölçekle ölçülmüş 80 puana yakın sonuçlar İYM uygulamalarının yüksek düzeyde kullanıldığını, 0 puana yakın sonuçlar ise İYM uygulamalarının kullanılmadığını ifade etmektedir.

3.1.2. Rekabet Stratejileri

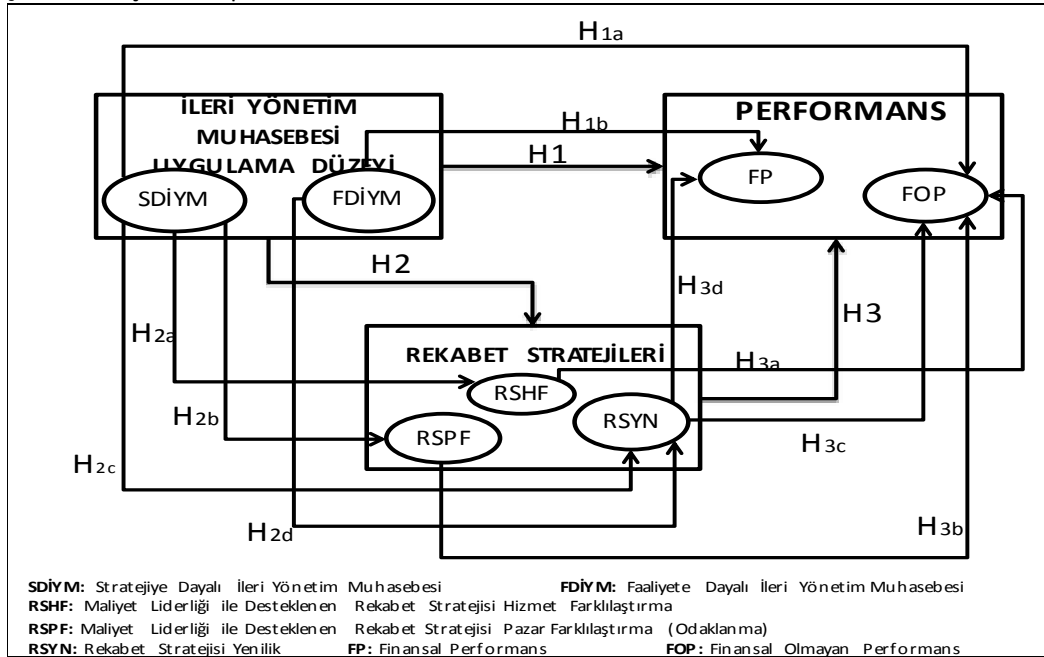
Rekabet stratejilerinin ölçümünde maliyet liderliği 3, pazar farklılaştırması (odaklanma) 3 ve hizmet farklılaştırması 3 bileşen olmak üzere toplam 9 bileşenle Morgan, Kaleka ve Katsikeas (2004)'ın ölçeklerinden yararlanılarak ölçülmüştür. Çalışmada ayrıca rekabet stratejilerinden yenilik stratejisinin ölçümü için ise süreç ve otomasyon yeniliği (3) ve yeni ürün geliştirmeyi (3) içeren 6 soruluk yenilik ölçeği Zahra ve Covin (1993)'den uyarlanmıştır. Sorulara verilen yüksek skorlu cevaplar yüksek uygulama düzeyini düşük skorlu cevaplar ise düşük uygulama düzeyini ifade etmektedir.

3.1.3. Performans

Bağımlı değişken olarak modelde yer alan performans değişkenlerini belirlemek için Devaraj ve diğerlerinin (2004) kullandıkları 10 bileşenden yararlanılmıştır. Değişkenler her bir bileşenler için doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizlerine tabi tutulmuştur. İki alt değişkene ayrılan faktör, daha önceki çalışmalarda olduğu gibi (Lin ve Johnson, 2004) finansal ve finansal olmayan performans boyutu olarak ele alınmıştır.

Açıklanan değişkenler ve kavramlar dayanarak oklar doğrultusunda hipotezlerin şekilsel gösterimi aşağıdaki gibidir.

Şekil 1. Araştırma Hipotezleri



4. Bulgular

Analiz sonucunda araştırmaya katılan yöneticilerin %36'sı bayan %64'ü ise erkeklerden oluşmakta ve ortalama 35 yaşındaki katılımcıların yaşlarının 21-65 arasında değiştiği görülmektedir. Yöneticilerin %71'i lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip, ortalama 11 yıllık (en az 1-en çok 45) iş tecrübesine sahiptirler. Anketin uygulandığı işletmelerin %41'i 1-50 arasında, %25'i 50-100 arasında, %25'i 100-500 arasında, %9'u da 500 ve üstü çalışan kişi sayısına sahip olup işletmelerin %61'i ulusal %32'side uluslararası faaliyet göstermektedir.

Firma yöneticilerinin %43'ü ihracat yaptıklarını %50'si de ihracat yapmadıklarını ve %34'ü firmalarında Ar-Ge bölümünün bulunduğunu, %47'si ise Ar-Ge bölümünün bulunmadığını ifade etmiştir.

Araştırma kapsamında veri toplamak için kullanılan ölçeklerin güvenilirliklerinin kontrolü için faktör ve güvenilirlik analizinden yararlanılmıştır. Faktör analizi (FA) için değişkenler faktör analizi modeli oluşturularak test edilmiştir. Faktör analizi sonucunda Tablo 1'de sunulan standardize yüklenme katsayıları ve faktör desenine ait güvenilirlik (Cronbach Alpha) değerlerine ulaşılmıştır. Tabloda (maliyet liderliği hariç) 0,5 ve üstü yükleme katsayılarına sahip değerlere yer verilmiştir.

Tablo 11. Faktör Analizi Standart Faktör Yükleri ve Güvenilirlik Sonuçları

	SDİYM	FDİYM	RSHF	RSPF	RSYN	FP	FOP	Cronbach α
SDİYM1	0,612							0,887
SDİYM2	0,781							
SDİYM3	0,774							
SDİYM4	0,618							
SDİYM12	0,607							
SDİYM13	0,527							
FDİYM5		0,710						0,905
FDİYM6		0,566						
FDİYM7		0,809						
FDİYM8		0,755						
FDİYM9		0,797						
FDİYM10		0,761						
FDİYM11		0,576						0,881
RSML1			0,486					
RSML2			0,467					
RSML3			0,330					
RSHF7			0,741					
RSHF8			0,828					
RSHF9			0,568					0,872
RSML1				0,547				
RSML2				0,545				
RSML3				0,626				
RSPF4				0,737				
RSPF5				0,770				
RSPF6				0,666				0,892
RSYN10					0,679			
RSYN11					0,662			
RSYN12					0,721			
RSYN13					0,798			
RSYN14					0,763			
RSYN15					0,705			0,835
FP1						0,715		
FP2						0,798		
FP4						0,679		
FP5						0,836		
FOP3							0,764	0,912
FOP6							0,628	
FOP7							0,747	
FOP8							0,654	
FOP9							0,883	
FOP10							0,886	

Faktör analizinden elde edilen bulgular dikkate alındığında, İYM uygulamalarının kavramsal çerçevede ileri sürüldüğü gibi stratejiye ve faaliyete dayalı uygulamalar olarak iki bileşenden oluştuğu görülmektedir. Faktörlerin gerek yüklenme katsayıları gerekse güvenilirlik değerleri kabul edilebilir sınırların üstündedir.

Rekabet stratejisine ilişkin değişkenin faktör dağılımı incelendiğinde ise ilginç bir bulgunun ortaya çıktığı ve farklı kaynaklarda sözü edilen kombine stratejilerin gözlemlendiği görülmektedir. Öyle ki maliyet liderliği değişkeninin ayrı bir faktör olarak değil farklılaştırma ve odaklanmaya yüklenen bir faktör deseni oluşturduğu gözlenmektedir. Dört boyutlu bir doğrulama beklenen rekabet stratejisi değişkeninde bu eğilim nedeni ile üçlü bir faktör yapısının oluştuğu görülmektedir. Faktör yükleri incelendiğinde maliyet liderliğinin sadece diğer iki faktöre anlamlı şekilde yüklendiği gözlenmektedir. Bu durum kombine stratejilere işaret eder. Dolayısıyla faktör yapısının maliyet liderliği ile desteklenen farklılaştırma, maliyet liderliği ile desteklenen odaklanma ve yenilik boyutundan oluştuğu söylenebilir.

Firma performansına ilişkin bağımlı değişkene ait analiz sonuçları ele alındığında ise iki alt boyuttan oluşan bir yapının varlığı görülmektedir. Bu ikili yapı finansal ve finansal olmayan performans boyutlarına işaret etmektedir.

Tüm faktör ve bileşenlerin güvenilirlik düzeyleri kabul edilebilir sınırların çok üstünde olduğundan güvenilirliğin sağlandığı söylenebilir.

Çalışma kapsamında yer alan işletmelerde gözlenen değerlerin teorik olarak orta değer olan 3'ün çok üzerinde olduğu görülmektedir (Tablo 2).

Tablo 2. Değişkenler arası korelasyon sonuçları

	SDİYM	FDİYM	RSPF	RSHF	RSYN	FP	FOP	IYM	RS	PERF	Ort.	Std. Sp.
SDİYM	1										3,379	1,194
FDİYM	,745**	1									2,919	1,314
RSPF	,430**	,394**	1								3,823	0,933
RSHF	,465**	,348**	,569**	1							3,971	0,913
RSYN	,514**	,441**	,613**	,609**	1						3,611	1,118
FP	,522**	,551**	,406**	,364**	,537**	1					3,046	1,111
FOP	,514**	,413**	,386**	,536**	,559**	,692**	1				3,565	1,015
IYM	,927 ¹	,940 ¹	,441**	,432**	,510**	,575**	,493**	1			3,149	1,172
RS	,549**	,462**	,852 ¹	,845 ¹	,869 ¹	,510**	,576**	,539**	1		3,763	0,939
PERF	,563**	,527**	,431**	,485**	,596**	,927 ¹	,912 ¹	,582**	,589**	1	3,305	0,978

**korelasyon değerleri %1 düzeyinde anlamlıdır.
¹Alt bileşenlerini oluşturduğundan çok yüksek korelasyona sahiptir.

Genel olarak değişkenlere bakıldığında sonuçlar gösteriyor ki, ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet stratejileri ile aralarında pozitif yönlü bir ilişkisi vardır. Benzer şekilde ileri yönetim muhasebesi uygulamaları işletme performansı ile de pozitif yönlü bir ilişkiye sahiptir. Rekabet stratejileri ile firma performansı arasında da pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı görülmektedir.

Değişkenler arası ilişkiler genel olarak bakıldığında pozitif ve anlamlı ilişkilerin varlığına işaret etse de otokorelasyona işaret edecek çok yüksek (0,80 ve üstü) bir korelasyon değerine rastlanmamıştır (0,80 ve üstü korelasyonlar sadece faktör ve bileşenleri arasında gözlenmektedir).

Korelasyon değerlerinin incelenmesiyle elde edilen ve değişkenler arasında gözlenen anlamlı ve nispeten yüksek korelasyonlar dikkate alınarak araştırma modelinin testinde regresyon analizinden yararlanılmış ve analizlerde maksimum olasılık yöntemi kullanılmıştır. Bu varsayımlar altında araştırma modelinin ve hipotezlerin test edilmesi için uygulanan regresyon analizinden aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Temel değişkenler olan ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının ve rekabet stratejilerinin performans üzerine etkisini de inceleyen regresyon modeli

$$PERF = B_0 + B_1 \times İYM + B_2 \times RS + e \quad (1)$$

şeklinde ifade edilmiştir. Modele ilişkin bulgular Tablo 3'te görülmektedir.

Analiz sonuçları, ileri yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabet stratejileri gibi temel değişkenlerin organizasyonel performansı doğrudan, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı şekilde etkilediğini göstermektedir. İleri yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişim firma performansı üzerinde 0,377 standart değerde anlamlı bir artışa neden olmaktadır. Rekabet stratejilerinde ki bir değişim firma performansı üzerinde 0,390 standart değerde bir artışa neden olmaktadır. Bu sonuçlar temel hipotezlerimizden H1 ve H3'ü desteklemektedir. Ayrıca oluşturulan bu model istatistiksel olarak anlamlı olup İYM ve RS ile performanstaki değişim %44,5'lik önemli bir kısmı açıklanmaktadır.

Tablo 3. İYM ve RS Bağımsız Değişkenlerinin Performans Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R^2	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
PERF	Sabit	B_0	0,667				0,445	120,70 0,00	
	İYM	B_1	0,314	H_1	0,377	7,440 0,00			Kabul
	RS	B_2	0,431	H_3	0,390	7,696 0,00			Kabul

İleri yönetim muhasebesi uygulamaları ile rekabet stratejileri arasındaki ilişkinin test edilmesinde

$$RS = B_0 + B_1 \times İYM + e \quad (2)$$

eşitliğinden yararlanılmış ve yapılan regresyon analizinde aşağıdaki (Tablo 4) bulgular elde edilmiştir.

Tablo 4. İYM Bağımsız Değişkeninin RS Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R^2	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
RS	Sabit	B_0	2,553				0,273	113,23 0,00	
	İYM	B_1	0,397	H_2	0,525	10,641 0,00			Kabul

İleri yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet stratejileri üzerinde doğrudan ve pozitif anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. İleri yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen değişim rekabet stratejileri üzerine 0,525 standart değerde anlamlı bir artışa yol açmaktadır. Bu sonuçta temel hipotezlerimizden H2'yi desteklemektedir. Bu sonuçlar önceki model bulguları ile birleştirildiğinde görülmektedir ki firmaların ileri yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanma düzeyi arttıkça hem rekabet stratejisi uygulama düzeyleri hem de performans düzeyleri birbirinden bağımsız olarak artmaktadır.

Çalışmada ele alınan ana faktörleri oluşturan bileşenler arası hipotezlerin test edilmesi için alt bileşenler arası ilişkilerin incelenmesine dönük regresyon modelleri oluşturularak ilişkiler incelenmiştir.

Bu amaçla maliyet liderliğiyle desteklenen ürün/hizmet farklılaştırma stratejisi ile SDİYM ve FDİYM arasındaki ilişkiler

$$RSHF = B_0 + B_1 \times SDİYM + B_2 \times FDİYM + e \quad (3)$$

eşitliği ile incelenmektedir. Eşitlikten elde edilen bulgular Tablo 5'teki gibidir.

Tablo 5. SDİYM ve FDİYM Bağımsız Değişkenlerinin RSHF Bağımlı Değişkeni Üzerine Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini	Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R^2	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu	
RSHF	Sabit	B_0	2,694						
	SDİYM	B_1	0,417	H _{2a}	0,545	7,231 0,00	0,244	49,221 0,00	Kabul
	FDİYM	B_2	-0,045		-0,064	-0,851 0,39			

Tablo 5'deki sonuçlar incelendiğinde SDİYM değişkenindeki değişim RSHF üzerinde 0,545 standart değerde anlamlı bir artışa yol açmaktadır. Bu nedenle H2 kabul edilmiştir. Bu da SDİYM bağımsız değişkeninin RSHF bağımlı değişkeni üzerinde %1 seviyesinde pozitif anlamlı bir etkisinin olduğunu fakat FDİYM bağımsız değişkeninin RSHF bağımlı değişkeni üzerinde hiçbir anlamlılık seviyesinde etkisinin olmadığını göstermektedir.

Maliyet liderliğiyle desteklenen pazar farklılaştırma (odaklanma) stratejileri ile SDİYM ve FDİYM arasındaki ilişkiler

$$RSPF = B_0 + B_1 \times SDİYM + B_2 \times FDİYM + e \quad (4)$$

eşitliği ile incelenmiş ve Tablo 6'daki bulgulara ulaşılmıştır. Bulgulara göre SDİYM değişkenindeki değişim 0,451 standart değerde RSPF üzerinde anlamlı bir artışa yol açmaktadır. Buna karşı FDİYM ile RSPF arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Bu durumda H2b kabul edilmiştir. Sonuçlar SDİYM bağımsız değişkeninin RSPF bağımlı değişkeni üzerinde %1 seviyesinde anlamlı olduğunu fakat FDİYM bağımsız değişkeninin RSPF bağımlı değişkeni üzerinde hiçbir anlamlılık seviyesinde olmadığını göstermektedir.

Tablo 6. SDİYM ve FDİYM Bağımsız Değişkenlerinin RSPF Bağımlı Değişkeni Üzerine Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R ²	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
RSPF	Sabit	B ₀	2,563				0,222	43,615 0,00	
	SDİYM	B ₁	0,353	H _{2b}	0,451	5,905 0,00			Kabul
	FDİYM	B ₂	0,023		0,033	0,432 0,66			

Yenilik stratejisi ile kullanılan İYM araçları arasındaki ilişki

$$RSYN = B_0 + B_1 \times SDİYM + B_2 \times FDİYM + e \quad (5)$$

eşitliği ile incelenmiştir. Sonuçlar Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. SDİYM ve FDİYM Bağımsız Değişkenlerinin RSYN Bağımlı Değişkeni Üzerine Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R ²	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
RSYN	Sabit	B ₀	1,972				0,267	55,276 0,00	
	SDİYM	B ₁	0,389	H _{2c}	0,416	5,596 0,00			Kabul
	FDİYM	B ₂	0,112	H _{2d}	0,132	1,774 0,07			Red

SDİYM değişkenindeki bir birimlik değişim RSYN üzerinde 0,416 standart değerde anlamlı bir artışa yol açmaktadır. Bu durumda H_{2c} kabul edilirken H_{2d} reddedilmiştir. Bu da SDİYM bağımsız değişkeninin RSYN bağımlı değişkeni üzerinde %1 seviyesinde anlamlı ve pozitif etkisinin olduğu ve FDİYM bağımsız değişkeninin RSYN bağımlı değişkeni üzerinde %1 seviyesinde anlamlı bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

Rekabet stratejileri ile ilgili elde edilen bulgular genel olarak dikkate alındığında rekabet stratejileri açısından uzun vadeli stratejiye dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının belirleyici olduğu kısa vadeli faaliyete dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının doğrudan bir etkiye sahip olmadığı doğrulanmaktadır.

Bağımsız değişkenlerin finansal performans üzerindeki etkilerinin analizi

$$FP = B_0 + B_1 \times SDİYM + B_2 \times FDİYM + B_3 \times RSHF + B_4 \times RSPF + B_5 \times RSYN + e \quad (6)$$

eşitliği ile incelenmiştir. Bulgular Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 8'deki bulgulara bakıldığında, FDİYM değişkenindeki değişim 0,314; RSYN değişkenindeki değişim 0,306 standart değerde firma finansal performansı üzerinde %1 düzeyinde anlamlı bir artışa yol açmaktadır. Ayrıca SDİYM, RSHF ve RSPF bağımsız değişkenlerinin firma finansal performansını %1 düzeyinde anlamlı etkilerinin olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, H_{1b} ve H_{3d} kabul edilmiştir. Modelle ilgili değişkenler yardımıyla finansal performans toplam değişkenliğin %40,7'sinin açıklandığı görülmektedir.

Tablo 8. SDİYM, FDİYM, RSHF, RSPF, RSYN Bağımsız Değişkenlerinin Finansal Performans Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R ²	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
FP	Sabit	B ₀	0,586				0,407	41,750 0,00	
	SDİYM	B ₁	0,096		0,104	1,410 0,16			Red
	FDİYM	B ₂	0,265	H _{1b}	0,314	4,572 0,00			Kabul
	RSHF	B ₃	-0,036		-0,030	-0,333 0,74			Red
	RSPF	B ₄	0,105		0,088	1,002 0,31			Red
	RSYN	B ₅	0,305	H _{3d}	0,306	4,833 0,00			Kabul

Finansal olmayan performans ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkilerin incelenmesinde

$$FOP = B_0 + B_1 \times SDİYM + B_2 \times FDİYM + B_3 \times RSHF + B_4 \times RSPF + B_5 \times RSYN + e \quad (7)$$

eşitliğinden yararlanılmıştır. Bulgular Tablo 9'daki gibidir.

Tablo 9. SDİYM, FDİYM, RSHF, RSPF, RSYN Bağımsız Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performans Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	Parametre Tahmini		Hip.	Standart Parametre Tahmini	t Değeri/ Anlamlılık (P)	Model/ Alt Model R ²	F Değeri/ Anlamlılık (P)	Test Sonucu
FOP	Sabit	B ₀	0,917				0,415	43,110 0,00	
	SDİYM	B ₁	0,185	H _{1a}	0,219	2,996 0,00			Kabul
	FDİYM	B ₂	0,042	-	0,055	0,799 0,42			Red
	RSHF	B ₃	0,432	H _{3a}	0,389	4,341 0,00			Kabul
	RSPF	B ₄	-0,204	H _{3b}	-0,187	-2,139 0,03			Red
	RSYN	B ₅	0,265	H _{3c}	0,291	4,629 0,00			Kabul

Analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 9 incelendiğinde, SDİYM, RSHF ve RSYN'nin finansal olmayan performansı doğrudan ve %1 düzeyinde anlamlı şekilde pozitif yönde etkilediği görülmektedir. SDİYM değişkenindeki değişim 0,219;RSHF değişkenindeki değişim 0,389; RSYN değişkenindeki değişim 0,291 standart değerde finansal olmayan performans üzerinde artışa yol açmaktadır. FDİYM ile FOP arasında anlamlı pozitif bir ilişki gözlenmezken RSPF ile FOM arasında negatif yönlü bir ilişki gözlenmiş ancak bunun %1 düzeyinde anlamlı olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, H1a, H3a ve H3c desteklenirken H3 reddedilmiştir.

Performansa ilişkin bulgular dikkate alındığında, kısa vadeli ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının ve yine nispi olarak kısa vadeli süreç geliştirmeye dayalı yenilik stratejilerinin kısa vadede gözlenen finansal performans üzerinde etkisinin olduğu görülmüştür. Buna karşı,

uzun vadeli perspektifi esas alan stratejiye dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının ve rekabet stratejilerinin ise uzun vadeli finansal olmayan performans üzerinde etkili olduğu görülmektedir.

5. Değerlendirme ve Sonuç

Performansın önemli olduğu günümüzün küresel rekabetçi koşullarında onu etkileyen faktörlerinde önemli olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda çalışmada firmaların performansını arttırmak için gerekli araçlardan olan rekabet stratejilerinin ve gittikçe önemi artan ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının performans üzerinde etkisinin olup olmadığı incelenmektedir.

Çalışmada elde edilen bulgular göstermektedir ki işletmelerin performanslarını arttırmaları, rekabet stratejilerini etkin şekilde kullanmalarıyla ilişkilidir. Özellikle yenilikçi rekabet stratejileri finansal ve finansal olmayan firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir. Maliyet liderliği ile desteklenen pazar farklılaştırma (odaklanma) stratejisi ile firma performansı arasında da pozitif bir ilişki var olmasına rağmen, firma finansal performansı üzerindeki doğrudan etkisi anlamlı değildir. Bu durum örneklem açısından odaklanma stratejisinin finansal ve finansal olmayan performansı doğrudan etkileyen bir araç olmadığını ortaya koymaktadır. Bunun aksine maliyet liderliği ile desteklenen ürün/hizmet farklılaştırması, finansal olmayan uzun vadeli performans üzerinde %1 seviyesinde anlamlı pozitif bir doğrudan etkiye sahiptir. Ürün/hizmet farklılaştırma stratejisindeki değişim 0,389 standart değerde finansal olmayan (uzun vadeli) performans üzerinde artış sağlamaktadır. Bu durum pazar ayrışmasının performansta doğrudan gözlenen bir etki doğurmazken buna karşı ürün/hizmet farklılaştırmanın performansa doğrudan yansıyan bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Bulgular hizmet farklılaştırma ve yenilik gibi stratejilerin firmaların uzun dönemde finansal olmayan performanslarını doğrudan ve pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Yenilik stratejisinin her iki performans değişkenini de doğrudan ve pozitif etkilemesi bu stratejinin firmalar için hayati öneme sahip olduğunun da göstergesidir. Rekabet stratejileri ile performans arasında elde edilen bu sonuçlar Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008), Kamaşak (2010), Yaşar (2010), Yan (2010), Parners (2011), Akbolat ve Işık (2012), Camison ve Villar-Lopez (2014)'in elde ettiği sonuçlarla paralellik göstermektedir.

İleri yönetim muhasebesi değişkenlerinin firma performansı ile ilişkisi anlamlı ve pozitif yönlü bir etkiye işaret etmektedir. İleri yönetim muhasebesi uygulamalarının etkin şekilde kullanılmasının firma performansına 0,377 standart değerde doğrudan bir katkı sağlaması işletmeler için göz ardı edilemeyecek kadar önemli bir bulgudur. Stratejiye dayalı ileri yönetim muhasebesi (uzun vadeli), finansal olmayan firma performansı (uzun vadeli) üzerinde 0,219 standart değerde ve %1 anlamlılık seviyesinde; faaliyete dayalı ileri yönetim muhasebesi (kısa vadeli) finansal firma performansı (kısa vadeli) üzerinde 0,314 standart değerde ve %1 anlamlılık seviyesinde doğrudan ve pozitif bir etkiye sahiptir. Bu durum göstermektedir ki, küresel rekabet pazarında firmaların ve firma yöneticilerin vazgeçemeyecekleri kadar önemli olan finansal ve finansal olmayan performans arttırıcı faktörlerden biri de ileri yönetim muhasebesi uygulamalarıdır. Bu sonuçları destekleyen Cadez ve Guilding (2008), çalışmalarında stratejik yönetim muhasebesinin uygulanmasının, strateji tipini koruma, firma büyüklüğü, pazar oryantasyonu, kasıtlı strateji oluşturma ve stratejik karar alma sürecinde yönetim muhasebesinin katılımı gibi değişkenleri pozitif yönde etkilemekte olduğunu ve stratejik yönetim muhasebesinin de firma performansına pozitif yönde katkı sağladığını vurgulamaktadır. Benzer şekilde Chenhall ve Langfield-Smith (1998), Baines ve Langfield-Smith (2003) ve Yücel (2010)'de yönetim muhasebesi uygulamalarının performans üzerindeki

olumlu etkisini raporlamışlardır. Ayrıca, Lay ve Juson (2012), Malezya da üretim işletmeleri üzerine yaptıkları çalışmalarında stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini kullanan firmaların hem firma performansı ile hem de farklılaştırma stratejileri arasında bir ara buluculuk rolü üstelenebileceğini ve aralarında pozitif bir ilişki bulunduğunu tespit etmişlerdir. Yazarlar muhasebenin stratejik rolü ile rekabet stratejileri arasında pozitif ilişki bulmalarına karşın firma performansı ile negatif ilişki tespit etmişlerdir.

Çalışmada elde edilen bulgular ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının artarak ve etkin kullanımının rekabet stratejileri ile de pozitif ve anlamlı ilişkisi olduğunu ve bu stratejilere etkisinin doğrudan ve pozitif olduğunu göstermektedir. Bu anlamlılık ve etkinin performansa olan etkiden daha fazla olması, ileri yönetim muhasebesini uygulayan firmaların rekabetçi pozisyonlarının sadece rekabet stratejilerini uygulayan firmalara göre daha iyi olduğunu ve sürdürülebilirliğinin arttığını söyleyebiliriz. Bunların alt değişkenleri olarak tanımlanan SDİYM'nin (uzun vadeli) RSPF üzerinde 0,451 standart değerde ve %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğu gözükmektedir. SDİYM'nin RSHF üzerinde 0,545 standart değerde ve %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ve pozitif bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. FDİYM'nin ise bu farklılaştırma stratejileri üzerinde etkisinin olmadığı görülmektedir. Ayrıca, SDİYM'nin RSYN üzerinde de 0,416 standart değerde ve %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ve pozitif olduğu görülürken, FDİYM ise RSYN üzerinde 0,132 standart değerde ancak anlamsız bir etkiye sahiptir. Bunlar, uzun vadeli stratejiye dayalı yönetim muhasebesi uygulamalarının firmaların rekabetçi stratejiler geliştirmesi ve bunu sürdürmesinde çok kilit rol oynadıklarını göstermektedir. Kısa vadede faaliyete dayalı ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının bu tarz uzun dönemli stratejilere doğrudan etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Baines ve Langfield-Smith (2003), giderek artan rekabet ortamında farklılaştırma stratejilerine odaklanmanın öneminin vurgulandığı çalışmada, ileri imalat teknolojileri ve ileri yönetim muhasebesi uygulamalarının örgüt tasarımındaki değişimleri etkilediği tespit edilmiştir. Bu nedenle organizasyonel performansın gelişmesine neden olan finansal olmayan performansın gelişiminde ileri yönetim muhasebesi uygulamaları büyük bir etkiye yol açmıştır. Buda çalışmamızın temel bulgularını doğrular niteliktedir. Sonuçlar yenilik ve müşteri hizmetlerine daha fazla yoğunlaşan stratejiler doğrultusunda firmaların başarılı olacağını göstermektedir. Bir farklılaştırma stratejisi, müşteriye odaklılığı desteklemek için ileri yönetim muhasebesi uygulamalarını daha fazla kullanmaya ve daha güçlü müşteri odaklılık sağlanmaya sebep olur. Bu girişimlerin her biri finansal olmayan performans ölçümlerinin bir serisini sağlama yoluyla yönetim muhasebesi sistemine daha fazla güven doğurur.

Dahası %41'i küçük işletmelerden oluşan araştırmamız, hizmet ve pazar farklılaştırma gibi stratejilerin maliyet liderliği stratejileriyle desteklenmesi ve bunun sonucu olarak bir kombine strateji benimsenmesinin önemini ortaya koymaktadır. Küçük ölçekli işletmeler bunu gerçekleştirerek çevresel dinamizme uyum sağlayan esneklik yeteneklerini arttırlar. Bu küçük işletmeler belli bir pazar farklılaştırmasına odaklanarak bunu da maliyet liderliği stratejileriyle kombine ederek firma performanslarını uzun dönemde arttırlar. Zira büyük işletmeler için maliyet liderliği stratejilerini uygulamanın bir zorunluluk haline geldiği günümüz rekabetçi ortamında farklılaştırmaya da yönelmeleri ve kombine stratejiler oluşturmaları kaçınılmaz olmuştur. Bulgular kombine stratejiler konusunda da Chenhall ve Langfield-Smith (1998), Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008) ve Bryson ve Lombardi (2009)'nin elde ettikleri sonuçları destekler niteliktedir. Ayrıca Estonya'daki 65 şirketin 2004 ile 2007 arasında dinamik çevrelerde yönetim muhasebesi sistemlerini ve uygulanan metotları

inceleyen Laats ve Haldma (2012) sonuçları da, ileri yönetim muhasebesi uygulamaları olarak bilinen ekonomik katma değer, faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanımının artması ve buna paralel olarak müşteri taleplerine cevap verme, yatırımın geri dönüş oranı, zamanında teslimat, müşteri memnuniyeti, maliyet etkinliği, yenilik, pazar taleplerine hızlı cevap verme, rakiplerinin faaliyetlerine hızlı karşılık verme gibi rekabet stratejileri ve performans olarak adlandırılan değişkenler arasında elde edilen bulgular benzerlik sergilemektedir.

Tüm bu bulgular göstermektedir ki, işletmelerin belirsiz ve heterojen olan dinamik çevre koşullarına uyum sağlayıp sürdürülebilirlik ve rekabetçi pozisyon yakalamaları için ileri yönetim muhasebesi sistemleri/uygulamaları kritik bir rol oynamaktadır. İşletmelerin uzun dönem başarıları için ileri yönetim muhasebesi uygulamalarına adapte olmaları ve gerekli teknik alt yapıyı oluşturmaları gereklidir. Çünkü hem müşteri memnuniyetinin artması hem de, firmaların maliyetlerini düşürüp kontrol etmesi, sürekli gelişimi, eğitilmiş personele sahip olmayı, ürünlerin daha tasarım aşamasında iken firma için uygun olup olmadığına karar vermeyi sağlayan bu ileri yönetim muhasebesi sistemleri, organizasyonların rekabetçi stratejilerini geliştirmek ve aynı zamanda performanslarını arttırmak gibi yararlar sağlamaktadır.

Bu çalışma, Batı Marmara bölgesinde sadece üç ildeki yöneticilere anket uygulanması nedeniyle verilerin sınırlı olması gibi bir sınırlılığa sahiptir. Bu nedenle daha kapsamlı ve daha fazla veriyle elde edilecek çalışmaların yapılması ve ileri imalat teknolojilerinin de dâhil edilmesi gelecekteki çalışmalar için faydalı olacaktır.

Kaynaklar

- Abdel-Kader M., & Luther R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Abraham A., Glynn J., Murphy M., & Wilkinson B. (2008). *Accounting for managers*. London: Cengage Learning EMEA.
- Acquaah, M., & Yasai-Ardekani, M. (2008). Does the implementation of a combination competitive strategy yield incremental performance benefits? A new perspective from a transition economy in Sub-Saharan Africa. *Journal of Business Research*, 61, 346–354.
- Ah Lay T., & Juson R. (2012). Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and Their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7 (1), 59-94.
- Akbolat, M., & Işık O. (2012). Hastanelerde rekabet stratejileri ve performans. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 401-424.
- Akyüz K.C., Gedik T., & Akyüz İ. (2010). Trabzon Arsin OSB’de yer alan işletmelerin rekabet stratejileri ve kalite anlayışları. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 2(4), 65-82.
- Baines A., & Langfield-Smith K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.

- Betz, F. (2010). Yönetim stratejisi/stratejik yönetim ve enformasyon teknolojisi. (Çev. Şensoy Ü.), Ankara: Tübitak Popüler Bilim Kitapları.
- Box T.M., & Miller W.D. (2011). Small-firm competitive strategy. *Academy of Strategic Management Journal*, 10(2), 55-59.
- Bryson J.R., & Lombardi R. (2009). Balancing product and process sustainability against business profitability: Sustainability as a competitive strategy in the property development process. *Business Strategy and the Environment*, 18, 97-107.
- Bülbül, H. (2007). Türkiye'deki büyük gıda sanayi firmalarının rekabetçi ve yenilikçi uygulamaları. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(1), 91-120.
- Cadez S., & Guilding C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Camison C., & Villar-Lopez A. (2014). Organization alinnovation as an enabler of technological innovation capabilities and firm performance. *Journal of Business Research*, 67, 2891-2902.
- Çetinkaya Ö. (2006). Rekabet stratejilerinin belirlenmesinde portföy analizi ve TARIŞ üzerine bir araştırma. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), 57-76.
- Chenhall R.H., & Langfield-Smith (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Cooper R., & Slagmulder R. (2003). Strategic cost management: expanding scope and boundaries. *Cost Management*, 17(1), 23-30.
- Coşkun S., Mesci M., & Kılınç İ. (2013). Stratejik rekabet üstünlüğü sağlama aracı olarak inovasyon stratejileri: Kocaeli otel işletmeleri üzerine bir araştırma. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 101-132.
- Dengiz B., & Belgin Ö. (2007). KOBİ'lerin iş süreçlerinde inovasyon: Benzetimin rolü. 4.KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, İstanbulKültür Üniversitesi, 267-273.
- Devaraj S., Hollingworth D.G., & Schroeder R.G. (2004). Generic manufacturing strategies and plant performance. *Journal of Operations Management*, 22, 313-333.
- Dixon R. (1998). *Accounting for strategic management: A practical application*. Elsevier Science Ltd., 31(2), 272-279.
- Jun Lin Z., & Johnson S. (2004). An exploratory study on accounting for quality management in China. *Journal of Business Research*, 57, 620-632.
- Kamaşak, R. (2010). Jenerik stratejilerinin işletme karlılığı ve pazar performansına etkisi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi-Yönetim*, 21 (65), 47-64.
- Laats K., & Haldma, T. (2012). Changes in the scope of management acoounting systems in the dynamic economic context. *Economics and Management*, 17(2), 441-447.
- Morgan, N.A., Kaleka, A., & Katsikeas, C.S. (2004). Antecedents of export venture performance: a theoretical model and empirical assessment. *Journal of Marketing*, 68, 90-108.

- Nzuve, S.N.M., & Omolo, E.A. (2012). A study of the practice of the learning organization and its relationship to performance among Kenyan commercial banks. *Problems of Management in The 21. Century*, 4, 45-56.
- Ömürbek, V. (2003). Kurumsal kaynak planlamasında muhasebe bilgi sisteminin rolü: gıda sektöründe bir uygulama. Yayınlanmış Doktora Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Parners, D. (2011). Competitive strategies and exit decisions in oligopolies. *Journal of Multi disciplinary Research*, 3(2), 43-65.
- Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy*. America: Library of congress cataloging in publication data.
- Porter, M.E. (2000). Rekabet stratejileri sektör ve rakip analizi teknikleri. (Çev. Ulubilgen G.), İstanbul: Sistem Yayınları.
- Porter, M.E. (2008). The five competitive forces that shape strategy. *Special Issue on HBS Centennial. Harvard Business Review*, 86(1), 78-93.
- Porter, M.E. (2010). Rekabet üzerine. (Çev. Tanrıyar K.), İstanbul; Optimist Yayınları.
- Semerciöz, F., & Sözüer A. (2012). Küçük işletmelerin büyüme yolu: Rekabet stratejileri ve bir örnek olay incelemesi. 8. KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi, 243-252.
- Terzioğlu, M. (2013). Firma düzeyinde ihracat performansının belirleyenleri: Denizli tekstil ve hazır giyim sektörü örneği. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 28(324), 75-108.
- Wijewardena, H., & De Zoysa, A. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49-70.
- Yalçın, S. (2009). Ürün tasarım ve ürün hayat seyrinde maliyetlerin stratejik yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 289-301.
- Yan, S. (2010). Competitive strategy and business environment: The case of small enterprises in China. *Asian Social Science*, 6(11), 64-71.
- Yaşar, F. (2010). Competitive strategies and firm performance: case study on Gaziantep carpeting sector. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(14), 309-324.
- Yücel, R. (2010). Bütçesel kontrol ve gevşeklik ilişkisinde bütçesel katılım, dağıtımsal adalet ve iletişimin rolü. *Ege Akademik Bakış*, 10(4), 1257-1268.
- Yücel, R. (2012), İşletme Bütçeleri ve Önemi. İçinde Z.Doğan ve Z.Hatunoğlu (ed.), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (s.389-421), İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Zahra S.A., & Covin J.G. (1993). Business strategy, technology policy and firm performance. *Strategic Management Journal*, 14, 451-478.
- Zerenler, M. (2005). Performans ölçüm sistemleri tasarımı ve üretim sistemlerinin performansının ölçümüne yönelik bir araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 1-36.