

Muhasebecilerin Stratejik Yönetim Sürecindeki Rolü Ve Stratejik Yönetim Sürecine Katılım Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Pınar FALCIOĞLU

Işık Üniversitesi
pinarf@isikun.edu.tr

Ayşegül GÜNER

Işık Üniversitesi
aysegul.guner@isikun.edu.tr

Muhasebecilerin Stratejik Yönetim Sürecindeki Rolü Ve Stratejik Yönetim Sürecine Katılım Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

Özet

Muhasebecilerin işletmelerdeki geleneksel rolü, karar vericiler için gerekli bilgi ve veri üretimini sağlamak iken, yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı ve son gelişmeler ile ilgili yapılan güncel çalışmalar, muhasebecilerin görev ve sorumluluk alanlarının genişlediğini ve stratejik yönetim sürecine dahil olmaya başladıklarını ortaya koymaktadır. Bu çalışmanın amacı, İstanbul'da faaliyet gösteren 109 işletmede çalışan muhasebecilerin, pasif bilgi sağlayıcıları olarak mı yoksa karar mekanizmalarında aktif karar alıcılar olarak mı rol oynadıkları araştırılarak, stratejik yönetim sürecine katılım derecesinin ortaya konulmasıdır. Bu doğrultuda, muhasebecilerin işletmelerdeki temel görev ve sorumlulukları, sahip oldukları ve kullandıkları temel bilgi ve beceriler, ve karar mekanizmalarına katılım şekilleri, stratejik yönetim sürecinin temel taşlarına esas olacak şekilde, anket yoluyla sorgulanmakta ve farklı sektörler açısından stratejik yönetime katılım düzeyi araştırılmaktadır. Analiz sonuçları, muhasebecilerin, çalıştıkları işletmelerdeki stratejik yönetim sürecine katıldıklarını ve üretim sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan muhasebecilerin, stratejik yönetim sürecine katılım düzeylerinin, daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: yönetim muhasebecisi, stratejik yönetim, katılım, İstanbul

A Research on Determining Accountants' Roles and Their Level of Participation in Strategic Management Process

Abstract

While the traditional role of accountants is limited to providing necessary information and data for the decision-makers, accountants' duties and responsibilities have broadened and they have begun to participate in strategic management process since the emergence of management accounting. In this study, investigating the accountants working in 109 companies which are based in Istanbul whether they act as passive information providers, or active players in decision-making process, we aim to expose the degree of participation of accountants in strategic management process. We used a survey questioning the accountants' basic duties and responsibilities, knowledge and skills and their ways of participation in decision-making mechanisms on the basis of strategic management process. Also, the degree of participation in strategic management is investigated for different sectors. The survey findings indicate that accountants participate in strategic management process and those working at companies in manufacturing sector participate the most.

Keywords: Management accountant, strategic management, participation, İstanbul

Kabul Tarihi / Accepted: 04.03.2016

1. Giriş

Son yıllarda, muhasebecilerin, özellikle yönetim muhasebecilerinin, işletme içindeki değişen rolü, hem akademik hem de profesyonel çevrelerde araştırma konusu olagelmektedir. Bu rol değişimi, muhasebe çalışma alanının temel fonksiyonlarının yürütülmesine ek olarak, işletmelerdeki karar verme süreçlerine artan oranda katılım sağlamak şeklindedir. Muhasebecilerin, işletmelerdeki muhasebe ön büro sorumluluğundan, yönetim danışmanlığına ve iş ortaklığına geçişi, özellikle yönetim muhasebesi literatürünün temel konularından birini oluşturmaktadır (Kaplan, 1995; Granlund ve Lukka, 1998; Malmi, 2001; Burns ve Baldvinsdottir, 2005).

Muhasebecilerin, işletme yönetimine katma değer sağlayarak, karar verme ve kontrol süreçlerinde yer almaları, iş ortaklığını benimsemeleri ile mümkün olmaktadır. Ek olarak, muhasebe teknikleri ve faaliyetleri, yalnız muhasebe bölümlerinde değil, işletmenin tüm bölümlerinde uygulanabilir (Scapens ve Jazayeri, 2003).

Küreselleşme, teknolojik hamleler, muhasebe skandalları ve kurumsal trendler, şirketlerin geleneksel muhasebe faaliyetlerine ilave olarak, finansal ve finansal olmayan katma değeri yüksek verilerin toplamasını, birlikte analiz etmesini, stratejik planlama, tasarım ve uygulama gibi yönetim muhasebesi tekniklerini kullanmasını zorunlu kılmıştır. Yönetim muhasebesi, birim satışlar, fiyatlar, stoklar gibi maliyet ve gelir hesapları ile birlikte finansal veya finansal olmayan ölçümlere dayanan genişletilmiş performans ölçümlerini de kapsamaktadır (Atkinson vd., 2001).

Gelişen teknolojik imkanlarla birlikte modern finansal ve operasyonel muhasebe kontrol sistemlerinin artan oranda kullanılmaya başlanması da, muhasebecilerin stratejik karar süreçlerinde artan oranda yer almasına imkan vermektedir (Granlund ve Malmi, 2002; Scapens ve Jazayeri, 2003). Bu yazılım paketleri sayesinde muhasebeciler, rutin faaliyetleri daha etkin bir biçimde yürütme, büyük veri setleri ile çalışabilme ve daha hızlı ve sayısal raporlama yapabilme imkanına sahip olmaktadır. Ayrıca, günümüzün gelişen ve değişen işletme yönetimi anlayışı ile, tüm örgüt çalışanları için, müşteri ve pazar odaklılık, etkin takım çalışması becerisi ve delegasyon yeteneği beklentisi, muhasebe çalışanlarının da işletmenin yönetim ve karar verme süreçlerine entegrasyonuna katkı sağlamaktadır (Jarvenpaa, 2007).

Bu çalışmada, İstanbul'da faaliyet gösteren, farklı sektör gruplarına dahil işletmelerde çalışan ve Işık Üniversitesi Muhasebe Denetim Yüksek Lisans programına veya KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standardları Kurumu) sertifika programına kayıtlı muhasebe çalışanlarının, mevcut yetkinlik ve

faaliyet konularının sorgulanarak, çalıştıkları kurumlardaki stratejik yönetim sürecine katkı düzeylerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle, çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren muhasebecilerin, stratejik yönetim sürecine katılımıyla ilgili yazın taraması yer alacaktır. Sonraki bölümde, çalışmada kullanılan veri seti ve metodoloji ortaya konacaktır. Son bölümde ise, anket sonuçlarının analizi ve genel değerlendirme yapılmaktadır.

2. Yazın Taraması

Çalışmamıza temel teşkil eden yazındaki ilk klasik çalışmalar, muhasebecilerin işletme içindeki rolünü ortaya koymayı hedeflemektedir (Simon vd., 1954; Hopper, 1980; Mouritsen, 1996). Simon vd. (1954), yönetim muhasebecilerinin pasif olarak finansal veri üretim yapan rolünün değişerek, karar verme sürecine aktif olarak katılım sağlama ve finansal olan veriye ilave olarak çok daha geniş kapsamlı bir veri seti ile çalışma şeklinde bir rol edindiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, ön büro veya gişecilik rollerinden, iş ortaklığına geçiş olarak da düşünülebilir. Mouritsen (1996), muhasebecilerin temel görevlerini, mali hesapların tutulması, danışmanlık, banka ilişkilerinin yürütülmesi, mali kontrol ve genel yönetim hizmetleri olmak üzere beşe ayırmaktadır. Araştırma bulgularına göre, yönetim danışmanlığı da yapan muhasebe bölümleri, işletmenin diğer birimleri ve tepe yöneticileri ile sürekli iletişim halindeyken, satış, maliyet ve karlılık tahminlemelerini de daha fazla yapmaktadırlar.

Literatürdeki güncel çalışmalar ise muhasebecilerin işletme içindeki değişen ve gelişen rolünü farklı bakış açılarıyla ele almaktadırlar. Araştırmalar, muhasebecilerin değişen rolünün, muhasebecilerin faaliyetleri yürütmek için gerekli olan bilgi ve becerileri de etkilediğini ortaya koymaktadır (Burns vd., 1999; Lapsley ve Oldfield, 2000; Baldvinsdottir vd., 2009). Genel olarak, muhasebeciler, iş yaşamında iyi bir muhasebe ve finans bilgisine ihtiyaç duyarken, iş ortağı gibi çalışan yönetim muhasebecilerinin, muhasebe ve finans bilgisine ek olarak, yazılı ve sözlü iletişim yeteneklerinin gelişmiş olması da önemli ve gerekli bulunmuştur.

Birkett (2002), yönetim muhasebecilerinin sahip olması gereken bir yeterlilikler çerçevesi oluşturmuştur. Bu çerçeveye göre, yönetim muhasebecileri, kariyer planlaması yaparken öncelikle tecrübe derecelerini belirlemeyi, sonrasında bilgi ve becerilerini tanımlamayı ve son olarak da ilgili tecrübe derecesi için gerekli olan bilgi ve becerileri kazanmayı hedeflemektedir. Birkett (2002), yönetim muhasebecileri için gerekli olan bilgi ve becerileri, bilişsel (muhasebe ve finans bilgisi, analiz ve sentez yeteneği) ve davranışsal (iyi kişilik özellikleri, iletişim yetenekleri ve örgütsel uyum) olarak iki alanda inceleyerek bir yeterlilikler çerçevesi oluşturmaktadır. Bots vd. (2009), Birkett'in çerçeve modelini 224

Hollandalı muhasebeci ve denetçi için ampirik olarak test ettikleri çalışmalarında, çerçeve modelin, kullanılan örneklem grubun büyük çoğunlukla yeni mezunlardan oluşmasına rağmen, uygunluğunu doğrulamaktadırlar.

Hassall vd. (2005), İspanya ve İngiltere'deki muhasebeci ve denetçilerin bilgi, beceri ve yeterliliklerini ortaya koymayı hedefledikleri çalışmalarında, anket yoluyla İngiltere'den 214 ve İspanya'dan 55 çalışandan veri toplamışlardır. Araştırma bulgularına göre, İspanyol muhasebecilerin en çok önem gösterdiği beceri, takım çalışması iken, İngiliz muhasebeciler en çok iletişim becerilerine önem göstermektedirler. Her iki grup da, muhasebe görevini etkin bir şekilde yürütebilmek için teknik olmayan bilgi ve becerilerin de çok gerekli olduğunu düşünmektedirler. Jarvenpaa'nın (2007), Blueco firmasında yürüttüğü 5,5 yıl süren gözlem ve görüşmeler sonucunda edindiği ampirik bulgular, iş ortaklığı yapabilen bir muhasebe biriminin oluşturulabilmesinin, sadece modern muhasebe tekniklerinin uygulanması veya yönetsel görevlerin atanması ile değil, ancak örgüt kültüründe muhasebe biriminin yönetime dahil edilmesine yönelik bir değişim anlayışı ile mümkün olabileceğini ortaya koymaktadır.

Ma ve Tayles (2009), 33 farklı ülkede faaliyet gösteren tıbbi teknoloji şirketi İngiliz Meditech Grup' da bir vaka analizi yürüterek, şirket bünyesindeki muhasebe anlayışı ve muhasebe çalışanlarının değişim ve gelişimini raporlamışlardır. Araştırmacılar, çeşitli bölüm ve kademelerde görevli çalışanlar ve muhasebe departmanı çalışanları ile yaptıkları görüşmeler sonucunda, Meditech bünyesinde çalışan muhasebe elemanlarının, hem firma operasyonlarıyla ilgili finansal ve finansal olmayan bilgileri, hem de firmanın faaliyet gösterdiği sektör ve pazarın geneli ile ilgili bilgileri toplama, derleme ve analiz etme görevlerinden sorumlu olduklarını ve kapsamı gittikçe genişleyen bilgi analizi yetenekleri ile karar verme sürecinde her geçen gün daha fazla yer aldıklarını ortaya koymaktadırlar. Aver ve Cadez (2009), Slovakya'daki yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetim sürecine katılım derecesini ortaya koyarken sektörel farklılıkları dikkate almıştır. Araştırmacılar, stratejik yönetime katılım derecesinin üretim, ticaret ve turizm sektörleri için yüksek iken; kamu hizmetleri, inşaat, taşımacılık ve lojistik sektörlerinde düşük olduğunu ifade etmektedirler. Araştırmacılar, yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetime katılım derecesini, Wooldridge ve Floyd (1990)'un çalışmalarında orta sınıf yöneticilerin stratejik yönetim sürecine katılımını araştırırken tanımladıkları problem ortaya koyma, hedef belirleme, seçenek üretme, seçeneklerin değerlendirilmesi, değişimin yapılabilmesi için gerekli adımların atılması olarak tanımladıkları faaliyetlere katılım derecesi ile sorgulamışlardır.

Faure ve Rouleau (2011) çalışmalarında stratejik yönetim kavramının, muhasebecilerin günlük ve rutin işlerinin bir parçası olduğunu ortaya koymaktadırlar. Muhasebeciler, işletmenin günlük iş akışı içerisinde veri toplama,

derleme, analiz ve rapor faaliyetlerini stratejik bir bakış açısı ve yöntemle yaparak örgütün stratejik karar verme sürecine katkı sağlamaktadırlar. Araştırmacılar, Fransa’da faaliyet gösteren bir inşaat firmasında, muhasebecilerin, bütçe yapma sürecindeki rolü ve faaliyetlerini birebir görüşme yoluyla inceleyerek stratejik karar verme ve yönetimin muhasebe faaliyetinin doğası gereği olduğunu ortaya koymaktadırlar. Paulsson (2012), yönetim muhasebecilerinin yeni kamu yönetimi düzenindeki rolünü anket yoluyla sorgulayarak, kamu yönetimini stratejik planlama ve stratejik karar verme ekseninde ele almış ve muhasebecilerin kendi görev ve sorumluluklarının, sahip oldukları bilgi ve becerilerin stratejik kamu yönetimi içindeki yerini ortaya koymuştur. Clinton ve White (2012), 2011 yılında Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü üyeleri arasında yaptıkları, yönetim muhasebecilerinin güncel görev ve sorumluluklarını tanımlamayı ve yönetim muhasebecilerinin günümüz ve gelecekte işletmedeki yeri ve önemini ortaya koymayı hedefleyen ankete ek olarak çalışmalarında, 2003 yılında Ernst ve Young firması ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü’nün ortaklaşa gerçekleştirdiği benzer yönetim muhasebecilerinin rolünü araştıran anket sonuçlarını karşılaştırmaktadırlar. Araştırmacılar, yıllar geçtikçe yönetim muhasebecilerinin stratejik iş ortağı olma yönünde görev ve sorumluluk alanlarının genişlediğini, finansal bilgiye ek olarak müşteri memnuniyeti, çalışan performansı, yeni ürün performansı gibi finansal olmayan verilere de odaklandıklarını ortaya koymuşlardır.

Çeşitli ülkelerde olan yapılmış çalışmalar, yönetim muhasebesi faaliyetlerinin, stratejik yönetim süreci içinde aktif şekilde kullanıldığını ortaya koymaktadır. Bunun yanında, Türkiye’de, muhasebecilerin ve muhasebe bilgisinin stratejik yönetim süreçlerine katılımı ile ilgili olan çalışmalar, oldukça sınırlıdır. Kalmış ve Dalgın (2010), muhasebe bilgilerinin kullanımı ile işletmenin karar süreci arasında ilişki olup olmadığını belirlemek amacıyla yürüttükleri çalışmalarında Çanakkale’deki 60 işletmeyi ele almaktadırlar. Araştırma bulguları, stratejik kararların alınmasında muhasebe bilgilerinin kullanılmadığı sonucunu göstermektedir. Bulgular, mali tabloların tamamının bir arada hazırlanma düzeyinin düşük olmasını dikkate alarak, işletmelerin karar alma sürecinde muhasebe bilgilerinden tam olarak yararlanmadığını ortaya koymaktadır. Kaygusuzoğlu ve Uluyol’un (2011), Adıyaman’daki 56 işletmede, işletme yöneticilerinin muhasebe bilgilerini kullanım düzeyini araştırdıkları çalışmada, muhasebe bilgilerinin özellikle fiyatlama kararları ile maliyet kontrolü konularında kullanıldığı ortaya konmaktadır. Araştırma bulgularına göre, uzun vadeli, stratejik özellikli karar alanlarında muhasebe bilgilerinin kullanım oranı düşüktür. Tekşen ve Kalkan (2012), Batı Akdeniz Bölgesi’nde faaliyette bulunan mermer işletmelerinin yönetim kararlarında muhasebe bilgi sisteminin etkisini araştırdıkları

çalışmalarında, muhasebe bilgilerinin yönetim kararlarına olan etkisinin % 74,97 oranında olduğu sonucuna ulaşmaktadırlar. Alagöz vd. (2013), inşaat, alışveriş merkezi gibi birçok alanda faaliyet gösteren bir holdingde vaka analizi yaparak, günlük nakit giriş ve çıkışının, bütçe hazırlamada oluşan giderlerin, gerek satış, üretim ve pazarlama bölümlerinin gelirlerinin, kapasiteleri, vb. konulara ilişkin işletmedeki tüm birimlerden gelen verilerin sistemsel olarak analiz edilip raporlandığını ve işletme fonksiyonlarına ve karar süreçlerine bilgi sağlandığını ortaya koymaktadır. Hatunoğlu ve Demir (2014), Kahramanmaraş'da faaliyet gösteren tekstil firmalarında uygulanan maliyet yönetimi faaliyetlerinin, işletmelerin karar verme süreci üzerindeki etkilerini araştırmaktadırlar. Araştırma bulguları, örneklem firmalarda çalışan muhasebecilerin, maliyet yönetimi kavramı ve stratejik yönetim üzerindeki etkileri hakkında bilinçli oldukları, ancak, teknik bilgi eksikliği nedeniyle uygulamaya geçemediklerini ortaya koymaktadır.

Türkiye'deki mevcut yazın incelendiğinde, vaka çalışmaları dışında, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin ele alındığı ve doğrudan, muhasebecilerin, stratejik yönetim süreçlerine katılımının sorgulandığı ve sektörler arası farkların ortaya konulduğu bir çalışma tespit edilememiştir. Bu çalışmada, örneklem grup içindeki muhasebecilerin mevcut ve gelecekte sahip olacakları görev ve sorumluluklar ortaya konarak, karar alma süreçlerine katılım düzeyleri araştırılmakta ve ayrıca katılım düzeyleri sektörel olarak da karşılaştırılmaktadır.

3. Veri Seti ve Metodoloji

Bu çalışmada kullanılan veri seti, İstanbul'da faaliyet gösteren, farklı sektör gruplarına dahil işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışan ve Işık Üniversitesi Muhasebe Denetim Yüksek Lisans programına kayıtlı 145 öğrenciye ve KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standardları Kurumu) sertifika programına kayıtlı 255 öğrenciye gönderilen anket yoluyla elde edilmiştir. Ankete katılım oranı %27 olup, 109 adet kullanılabilir cevap toplanmıştır.

Türkiye'de muhasebeciler, Serbest Muhasebeciler (SM) 10.080 kişi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) 86.128 kişi ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) 4.478 kişi olmak üzere toplam 100.786 muhasebeci faaliyet göstermektedir. Bu çalışmada analiz edilen 109 muhasebeci, toplam evrenin küçük bir kısmını temsil ediyor olsa da, sağladıkları veriler itibarıyla muhasebecilerin, işletmelerin stratejik yönetim süreçlerindeki roller hakkında sonuçlar üretebilmemize yardımcı olmaktadır. Araştırmanın, ileriki zamanlarda, TÜRMOB'a (Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kayıtlı geniş bir kitleye ulaşarak zengileştirilmesi gerekmektedir.

Ek olarak, dünya yazınında, özellikle yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetim kararlarına dahil olduğuna dair ampirik araştırmalar bulunmakla birlikte, yönetim muhasebesi kavramı, Türkiye yazınında yerleşmemiştir. Türkiye’de, yönetim muhasebecilerinin, daha çok holding düzeyindeki işletmelerde çalıştığı söylenebilir. Ancak, analize dahil edilen muhasebeciler, denetim ve danışmanlık bürosu, banka vs. gibi finans sektörü, sağlık, eğitim, turizm gibi hizmet ve ticaret sektörü, makina, demir-çelik, gıda vs. gibi üretim sektöründe faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmeler ve holdinglerde çalışmaktadırlar. Dolayısıyla, analize dahil edilen katılımcı muhasebecilerin, görev ve ünvan dereceleri, sahip oldukları görev ve sorumluluklar itibarı ile stratejik yönetim sürecine katılım dereceleri sorgulanmaktadır. Daha geniş bir kitleye ulaşılan bir çalışmada, muhasebecileri çalıştıkları kurumlar ve sahip oldukları görev ve sorumluluklar altında, yönetim muhasebecisi olarak sınıflandırmak ve dünya yazınıyla karşılaştırma yapmak mümkün olabilecektir.

Anket soruları içinde yer alan, muhasebecilerin temel görev ve sorumlulukları, çalıştıkları işletmelerdeki faaliyetleri ve önümüzdeki beş yıl içinde faaliyet gösterecekleri ve sorumlu olacakları alanlar, Paulsson’ın (2012) çalışmasında yer alan, Norveç’teki kamu kurumlarındaki muhasebe çalışanlarıyla yapılmış yüzyüze görüşmeler sonucunda ortaya çıkan temel görev ve sorumluluklar arasından derlenmiştir. Örneklem grup içindeki muhasebe çalışanlarından, çalıştıkları işletmelerde sahip oldukları ve önümüzdeki beş yıl içinde sahip olacakları, ilgili 13 adet görev ve sorumluluğun, derecelendirmeleri istenmiştir. Ayrıca, örneklem grubun, çalıştıkları işletmelerdeki faaliyetlerini yürütebilmek için öncelikli olarak kullandıkları bilgi tipi ve sahip olmaları gerekli olduğunu düşündükleri bilgi ve becerilerin, hem mevcut durum hem de önümüzdeki beş yıl için derecelendirmeleri istenmiştir.

Ek olarak, örneklem gruptaki muhasebecilerin çalıştıkları işletmeler, faaliyet gösterdikleri sektörler göre, üretim, üretim-dışı ve finans sektörü olarak üç grupta toplanarak, tek yönlü Anova yöntemi ile sektör türü ve karar verme sürecine katılım durumu arasındaki ilişki incelenmiştir. Ayrıca, farklı sektörler için stratejik yönetim sürecine katılım derecesi, grafiksel olarak da analiz edilmiştir. Bu çalışmadaki tüm istatistik analizler, SPSS 20.0.0 istatistik paket programı ile yürütülmüştür.

Kişisel bilgiler ve işletmelere ait veriler hariç, tüm sorular, 1’den (katılmıyorum) 5’e (tamamen katılıyorum) şeklinde Likert Derecelendirme Ölçeğine göre hazırlanmıştır.

4. Bulgular

Ankete katılan toplam 109 muhasebeciden 77'si erkek, 32'si kadın iken, 19 kadın katılımcı 35 yaş ve altında, 9 kadın katılımcı 35-50 yaş aralığında ve 4 kadın katılımcı da 50 yaş ve üstündedir; 22 erkek katılımcı 35 yaş ve altında, 34 erkek katılımcı 35-50 yaş aralığında ve 21 erkek katılımcı da 50 yaş ve üstündedir. Katılımcılar arasında, 34 muhasebeci, 10 yıl ve altı iş deneyimine sahipken, 28 muhasebeci, 11-20 yıl ve 47 muhasebeci de 21 yıl ve üstü iş deneyimine sahiptir. 17 katılımcı uzman yardımcısı, 56 katılımcı uzman ve 36 katılımcı da müdür seviyesinde çalışmaktadırlar. Muhasebecilerin çalıştıkları işletmeler arasında, 32 işletme, üretim (gıda, tekstil ve deri, demir ve çelik, otomotiv, madencilik), 26 işletme üretim-dışı (lojistik, ticaret, hizmet, turizm, sağlık, eğitim) ve 51 işletme de finans (denetim, danışmanlık, muhasebe bürosu) sektöründe faaliyet göstermektedir. Üretim sektöründe, 2 kişi uzman yardımcısı, 12 kişi uzman, ve 18 kişi müdür seviyesinde çalışmaktadır. Üretim-dışı sektörde ise, 10 kişi uzman yardımcısı, 12 kişi uzman, 4 kişi müdür seviyesinde çalışmaktadır. Son olarak, finans sektöründe ise, 4 kişi uzman yardımcısı, 32 kişi uzman, ve 14 kişi de müdür seviyesinde çalışmaktadır. Aşağıda yer alan Tablo 1.' de örneklem grubun özellikleri özetlenmektedir:

Tablo 1: Veri Tanımı

<i>Yaş / Cinsiyet</i>	<i>Kadın</i>	<i>Erkek</i>	<i>Toplam</i>
>35 yaş	19	22	41
35-50 yaş arası	9	34	43
<50 yaş	4	21	25
<i>Sektör-Tecrübe/ Görev</i>	<i>Uzman Yard.</i>	<i>Uzman</i>	<i>Müdür</i>
Üretim <10 yıl	2		
Üretim 11-20 yıl		4	2
Üretim > 20 yıl		8	16
Üretim dışı <10 yıl	10	2	
Üretim dışı 11-20 yıl		10	
Üretim dışı > 20 yıl			4
Finans < 10 yıl	5	4	1
Finans 11-20 yıl		25	
Finans > 20 yıl		3	13
Toplam	17	56	36

Paulsson'ın (2012), Norveç'teki kamu kurumlarındaki muhasebe çalışanlarıyla yapmış olduğu yüz yüze görüşmeler sonucunda ortaya çıkan temel görev ve sorumluluklar arasından derlenen 13 farklı görev ve sorumluluk, İstanbul'da

faaliyet gösteren işletmelerde çalışan örneklem muhasebeci grubu tarafından aşağıdaki tabloda verildiği şekilde derecelendirilmektedir:

Tablo 2: Maliyet ve Yönetim Muhasebecilerinin Görevleri

Görevler	Güncel Görevler		5 Yıl İçinde Beklenen Görevler		Beklenen Değişim
	Ortalama	Stand. Sapma	Ortalama	Stand. Sapma	
Finansal olmayan göstergelerin takibi ve raporlaması	2.33	1.52	2.95	1.64	26.77%
Tahminleme	3.16	1.53	3.69	1.41	16.86%
Bütçeleme	3.35	1.62	4.09	1.27	22.19%
Hedef belirleme	3.19	1.41	3.94	1.20	23.28%
Faaliyet planlaması	3.19	1.40	3.72	1.26	16.38%
Üretim planlaması	1.90	1.23	2.58	1.50	35.75%
Finansal göstergelerin takibi ve raporlaması	3.45	1.56	4.14	1.25	19.95%
İç kontrol	3.30	1.57	3.89	1.42	17.78%
Stratejik planlama	2.83	1.35	3.64	1.31	28.90%
Örgütsel gelişim	2.91	1.49	3.42	1.41	17.67%
Kalite kontrol	2.23	1.53	2.84	1.58	27.57%
Örgüt içi eğitim	2.68	1.57	3.39	1.52	26.37%
Kurumsal zeka kullanımı	2.13	1.41	3.11	1.64	46.12%

Tablo 2' de izlenebileceği gibi, örneklem grup içinde yer alan muhasebeciler, anket sorularında yer alan 13 adet görev ve sorumluluğun, farklı derecelerde olmakla birlikte, tamamına sahiptir. Muhasebecilerin, en yüksek dereceyle sorumlu oldukları görev kalemi, işletmeye ait finansal göstergelerin takibi ve raporlaması iken; bütçeleme, maliyet ve satış tahminlemeleri, faaliyet planlaması ve hedef belirleme kalemlerinden de yüksek ölçüde sorumlu olduğu gözlenmektedir.

Katılımcı muhasebeciler, çalıştıkları işletmelerde, benzer oranlarda, işletmeye ait müşteri memnuniyeti, hizmet/ürün kalitesi/kritik iş süreçlerinin niteliği gibi finansal olmayan göstergelerin de takibini ve raporlamasını yapmaktadır.

Tablo 2'deki verilere göre, katılımcı muhasebecilerin, SAP, IMDB, Oracle gibi kurumsal zeka çözümleri olarak da adlandırılan ileri yönetim muhasebe araçlarının, göreceli olarak daha düşük oranda kullandıkları görülmektedir. Ancak, anket bulguları, gelecek beş yıl içinde, bu çözümlerin kullanımının, diğer görev tanımları arasında, göreceli olarak daha çok artacağını düşünüldüğünü ortaya koymaktadır.

Ayrıca, anket sonuçları, gelecek beş yıl içinde, muhasebecilerin tüm görev ve sorumluluk alanlarında daha fazla faaliyette bulunacağını ortaya koymaktadır. Gelecek beş yıl içinde yapacakları faaliyetlerde en büyük değişimler stratejik planlama ve hedef belirlemede beklenmektedir. Bu durum, ankete katılan muhasebecilerin büyük çoğunluğunun uzman yardımcısı ve uzman seviyesinde çalışması, gelecek beş yıl içerisinde ise orta seviye müdür pozisyonlarına ulaşarak

stratejik planlama ve yönetim sürecine katılımlarının artması beklentisi sonucu oluşmaktadır.

Örneklem grup içinde yer alan muhasebecilerin çalıştıkları işletmelerin, çoğunlukla üretim-dışı ve finans sektöründe faaliyet göstermesi sonucu, üretim planlama ve kalite kontrol görevlerinin, daha kısıtlı bir kitle tarafından yapıldığı görülmektedir.

Aşağıda Tablo 3 'de görüldüğü gibi, anket katılımcılarının önemli bir çoğunluğu için, finansal verilerin kullanımı önceliklidir. Öncelikli olarak finansal olmayan bilgileri kullanan muhasebecilerin oranının, göreceli olarak düşük olması ve bu durumun yukarıda tanımlanan görev ve sorumluluklar arasında finansal göstergelerin rapor ve takibinin en yüksek oranda yapılması ile tam olarak tutarlı bir seyir izlemesi, örneklem grup içindeki muhasebecilerin, öncelikle finansal işlerden sorumlu olduklarını sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 3: Kullanılan Bilgi Tipi

	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
İşimi yaparken öncelikle finansal olmayan bilgileri kullanıyorum.	2.42	1.34
İşimi yaparken hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri kullanıyorum.	4.00	1.21
İşimi yaparken öncelikle finansal bilgileri kullanıyorum.	4.31	0.97

Anket katılımcıları arasında, 'işimi yaparken öncelikle finansal olmayan bilgileri kullanıyorum' ifadesine 'tamamen katılıyorum' ve 'katılıyorum' derecelendirmesini yapan muhasebecilerin, müdür seviyesinde çalıştıkları saptanmaktadır. Bu doğrultuda, muhasebe çalışanının sahip olduğu ünvan derecesi ile işletmeye ait stratejik kararlara katılım derecesi arasında doğru orantılı olduğu anlaşılabilir.

Tablo 4: Karar Verme Sürecine Katılım

	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
Şirketteki karar vericiler için veri derleme, aktarma ve analiz etme faaliyetlerini yürütüyorum.	3.61	1.22
Şirketteki karar vericiler için veri derleme ve aktarma faaliyetlerini yürütüyorum.	3.60	1.28
Karar verme sürecine aktif olarak katılıyorum.	3.18	1.31

Tablo 4'de izlenebileceği gibi, muhasebeciler, karar vericiler için öncelikle veri derleme ve aktarma faaliyetlerini yerine getirirken, daha düşük bir oranda hem derleme, hem aktarma, hem de analiz faaliyetlerini yürütmektedirler. Karar verme sürecine aktif olarak katıldığını ifade eden muhasebecilerin oranı ise göreceli olarak oldukça düşük seyretmektedir.

Tablo 5'de izlenebileceği gibi, muhasebecilerin en büyük kısmı için muhasebe bilgisi en önemli bilgidir ve düşük standard sapma değeri, tüm muhasebeciler açısından benzer bir önem derecesini işaret etmektedir. İşletmenin faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olmak, farklı departmanlarda çalışan bireylerle uyum içinde çalışabilmek, gelişmiş yazılı ve sözlü iletişim becerileri de önemli sayılmaktadır.

Anket katılımcısı muhasebecilerimiz, gelecek beş yıl içinde ilgili bilgi ve becerilere verilen önemin artacağını ortaya koymaktadırlar. Aynı sonuç, Baldvinsdottir vd. (2009), çalışmalarında, muhasebecilerin işletmelerde iş ortağı olma yönünde değişen rolleri ile birlikte, işlerini yürütürken gerekli bilgi ve becerilerin de çeşitlenerek arttığını gösterir şekilde, daha önce de tespit edilmiştir.

Tablo 5: Gerekli Bilgi ve Beceriler

<i>Bilgi ve Beceri</i>	<i>Güncel Önemi</i>		<i>5 Yıl İçindeki Önemi</i>	
	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
Muhasebe bilgisi	4,81	0,48	4,79	0,56
Sözlü iletişim becerileri	4,06	1,28	4,33	1,15
Yazılı iletişim becerileri	4,51	0,83	4,74	0,63
Takım çalışması	4,55	0,82	4,66	0,64
Performans yönetimi bilgisi	4,19	1,01	4,61	0,71
İşletme faaliyetleri bilgisi	4,67	0,61	4,72	0,70

Muhasebecilerin iş yaşamında kullanmaya önem verdikleri ve önümüzdeki yıllarda da önemi artarak devam eden bu bilgi ve beceriler konusunda, anket katılımcısı muhasebecilerimiz arasında oldukça küçük farklar gözlenmektedir. Ek olarak, gelecek beş yıl içinde gerekecek bilgi ve becerilerde en büyük değişimler, yine stratejik yöneticilik becerileri içinde yer alan sözlü iletişim becerileri, performans yönetimi bilgisi ve işletme faaliyetleri bilgisinde beklenmektedir.

Karar verme sürecine katılım derecesini ölçmek için kullanılan “şirketteki karar vericiler için veri derleme, aktarma ve analiz etme faaliyetlerini yürütüyorum”, “şirketteki karar vericiler için sadece veri derleme ve aktarma faaliyetlerini yürütüyorum” ve “karar verme sürecine aktif olarak katılıyorum” anket sorularına verilen cevapların, muhasebecilerin çalıştığı sektör bazında farklılık gösterip göstermediğini tek yönlü Anova testi ile sorguladığımızda, sektörler bazında bir farklılık tespit edilmektedir.

Tablo 6: ANOVA Test Sonuçları

<i>Faaliyet</i>	<i>Toplam Kareler</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Ortalama Kareler</i>	<i>F değeri</i>	<i>F olasılık değeri</i>
Veri derleme, aktarma ve analiz	29,299	2	14,649	5.843	0,004*
Veri derleme, aktarma	26,879	2	12,856	0,149	0,862
Karar verme sürecine katılım	32,882	2	16,441	14.593	0,000*

*%5'de istatistiki olarak anlamlı

Tablo 6'daki test sonuçlarına göre, veri derleme, aktarma ve analiz ile karar verme sürecine katılım durumu sektörler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Analiz bulguları, sadece veri derleme ve aktarma faaliyetlerinde anlamlı bir farklılık ortaya koymamaktadır. Aşağıda, Tablo 7 ve Tablo 8, bu

faaliyetler için varyans homojenite ve çoklu karşılaştırmalar için ampirik sonuçları sağlamaktadır.

Tablo 7: Varyans Homojenite Test Sonuçları

<i>Faaliyet</i>	<i>Levene İstatistiği</i>	<i>Sd1</i>	<i>Sd2</i>	<i>Olasılık değeri</i>
Veri derleme, aktarma ve analiz	60,576	2	106	0
Karar verme sürecine katılım	5,155	2	106	0,007

Tablo 7’de görüldüğü gibi, veri derleme, aktarma ve analiz ve karar verme sürecine katılım faaliyetlerinde grup dağılımlarının homojen olup olmadığı Levene testi ile sınanmış ve grup dağılımlarının homojenliği reddedilmiştir. Aşağıda, Tablo 8’de, varyans analizi sonrası ortaya çıkan gruplar arası farklılığın, hangi gruplardan kaynaklandığını ortaya koyan post-hoc çoklu karşılaştırma test sonuçları verilmektedir. Grup varyanslarının homojen olmaması nedeniyle, çoklu analizde, Dunnet’s C istatistiği tercih edilmiştir.

Tablo 8: Post-hoc Çoklu Karşılaştırma Test Sonuçları

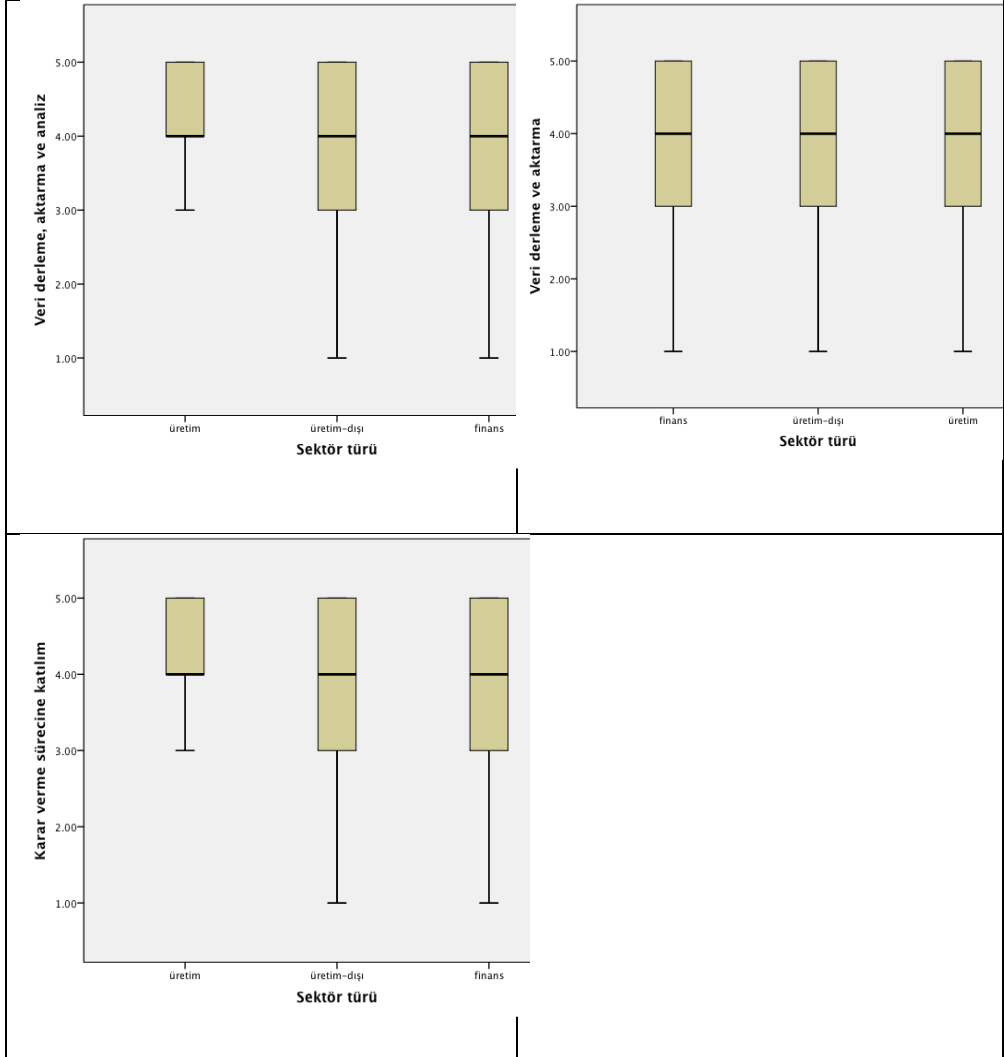
<i>Faaliyet</i>	<i>(I) sektör</i>	<i>(J) sektör</i>	<i>Ortalama Fark (I-J)</i>	<i>Std. Hata</i>	<i>%95 Güven Aralığı</i>	
					<i>Alt Sınır</i>	<i>Üst Sınır</i>
Veri derleme, aktarma ve analiz	<i>üretim</i>	<i>üretim-dışı</i>	0,34615	0,43933	-0,7446	1,4369
		<i>finans</i>	0,85294*	0,25615	-1,481	-0,2249
	<i>üretim-dışı</i>	<i>üretim</i>	-0,34615	0,43933	-1,4369	0,7446
		<i>finans</i>	-1,1991	0,39216	-2,1734	-0,2248
	<i>finans</i>	<i>üretim</i>	0,85294*	0,25615	0,2249	1,4810
		<i>üretim-dışı</i>	1,19910	0,39216	0,2248	2,1734
Karar verme sürecine katılım	<i>üretim</i>	<i>üretim-dışı</i>	-0,34375	0,29668	-1,0804	0,3929
		<i>finans</i>	-1,22610*	0,18889	-1,6880	-0,7642
	<i>üretim-dışı</i>	<i>üretim</i>	0,34375*	0,29668	-0,3929	1,0804
		<i>finans</i>	-0,88235*	0,27729	-1,5697	-0,1950
	<i>finans</i>	<i>üretim</i>	1,22610*	0,18889	0,7642	1,6880
		<i>üretim-dışı</i>	0,88235	0,27729	0,1950	1,5697

*%5’de istatistiki olarak anlamlı

Test sonuçlarına göre, veri derleme, aktarma ve analiz faaliyetinde, üretim sektöründe, finans, finans sektöründe ise üretim farklılığa yol açmaktadır. Karar verme sürecine katılım faaliyetinde ise, üretim sektöründe finans, üretim-dışı sektörde hem üretim hem finans, finans sektöründe ise üretim farklılık yaratmaktadır.

Aşağıdaki grafiklerde ise, karar verme süreci içinde tanımlanan faaliyetler için, sektörler arası grup ortalamaları arasındaki farklar sunulmaktadır:

Grafik 1: Karar Verme Süreci Faaliyetlerinde Sektörel Farklılıkların Grafikselleştirilmesi



Yukarıda yer alan Grafik 1’de analize dahil edilen üretim, üretim-dışı ve finans sektörleri arasında, muhasebecilerin “veri derleme, aktarma ve analiz”, “veri derleme ve aktarma” ile “karar verme sürecine katılım” sorularına verdiği cevaplara verdiği farklılıklar, grafiksel olarak ortaya konulmaktadır. Buna göre, Anova test sonuçlarında da ortaya konulduğu gibi, “veri derleme, aktarma ve analiz” ile “karar verme sürecine katılım” değişkenleri arasında sektörel olarak farklılık görülmekle birlikte bu farklılık en belirgin biçimde üretim sektöründen kaynaklanmaktadır. Grafiklerin de ortaya koyduğu gibi, veri derleme, aktarma ve

analiz ile karar verme sürecine katılım faaliyetleri, üretim sektöründe çalışan muhasebeciler tarafından daha fazla oranda gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, üretim sektöründe çalışan muhasebecilerin, işletmelerdeki stratejik yönetim sürecine katılım derecesinin daha yüksek olduğu söylenebilir.

5. Tartışma ve Sonuç

İstanbul'da faaliyet gösteren ve Işık Üniversitesi Muhasebe Denetim Yüksek Lisans programına veya KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) sertifika programına kayıtlı muhasebe çalışanlarının, çalıştıkları kurumlardaki stratejik yönetim sürecine katkı düzeylerinin ortaya konulmasının amaçlandığı bu çalışmada, analiz bulguları, örneklem grup içindeki muhasebecilerin, en çok işletmeye ait finansal göstergelerin takibi ve raporlaması, tahminleme ve bütçeleme yaparken, aynı zamanda, işletmeye ait müşteri memnuniyeti, hizmet/ürün kalitesi/kritik iş süreçlerinin niteliği gibi finansal olmayan göstergelerin de takibini ve raporlamasını da yaptıklarını ortaya koymaktadır.

Anket sonuçları, muhasebe çalışanlarının, gelecek beş yıl içinde, halen sahip oldukları görev alanlarının genişleyeceğini, görevlerinin stratejik niteliklerinin artacağını ve bu duruma uygun yetkinliklerin kendilerinden beklendiğini düşündüklerini göstermektedir. En büyük değişimin görüleceği faaliyetler, stratejik planlama ve hedef belirleme olarak beklenmektedir. Bu faaliyetleri yürütürken kendilerine gereken ve kendilerinden beklenen yetkinliklerin işletmenin faaliyetleri konusunda bilgi sahibi olmak, farklı departmanlarda çalışan bireylerle uyum içinde çalışabilmek, gelişmiş yazılı ve sözlü iletişim becerileri olduğunu belirtmişler ve gelecek beş yıl içinde gereken bilgi ve becerilerde en büyük değişimler stratejik yöneticilik becerileri olan sözlü iletişim becerileri, performans yönetimi bilgisi ve işletme faaliyetleri bilgisinde beklenmektedir.

Elde edilen bulgular, dünya yazınında gözlemlenen bulgularla da uyuşmaktadır. Finansal olmayan bilgilerin, gelecekte, stratejik olarak daha çok kullanılacak olması, iletişim becerileri gibi daha "yumuşak" olarak tabir edilen becerilerin önem kazanması güncel araştırmalarda da ortaya çıkan ortak sonuçlardır. Bu çalışmayla ortaya çıkarılan ayırteci bir sonuç, sektörler arasında stratejik yönetim konusunda bulunan farklılaşmadır. Analiz sonuçlarına göre, veri derleme, aktarma ve analiz ile karar verme sürecine katılım faaliyetleri, üretim sektöründe çalışan muhasebeciler tarafından daha fazla oranda gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, üretim sektöründe çalışan muhasebecilerin, işletmelerdeki stratejik yönetim sürecine katılım derecesinin daha yüksek olduğu söylenebilir. Böylece, üretim sektörünün ön plana çıkmış olması, yazında yeni bir pencere açmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, farklı sektörlerde ve şirketlerde, farklı yetkinliklere sahip

muhasebeciler tarafından işlenen muhasebe verileri farklı şekillerde sentezlenmekte ve stratejik süreçler üzerinde farklı etkiler yaratmaktadır.

Bu çalışma, sonuçları itibarıyla tutarlı olmakla birlikte, çalışmanın bazı kısıtları ve geliştirilmesi gereken yönleri bulunmaktadır. Özellikle, yabancı yazında sıklıkla karşımıza çıkan yönetim muhasebesi kavramı Türkiye'deki işletmelerde çok fazla gelişmemiştir. Yabancı yazınla karşılaştırmalar yapılırken dikkat edilmesi gereken bir nokta, çalışmanın farklı statülerdeki muhasebe meslek mensuplarını kapsayan bir araştırma olmasıdır. Bu nedenle, ileri ki çalışmalarda daha büyük ve çeşitlendirilmiş bir kütleye ulaşılmaya çalışılmalıdır. Bu şekilde, farklı seviyelerde ve alanlarda çalışan muhasebe çalışanlarının da fikirlerine ulaşılabilecektir.

Bu çalışma, şirket genel müdürleri, sahipleri, muhasebe çalışanları vb. ile yapılarak yüzyüze görüşmeler gibi nicel araştırma teknikleriyle zenginleştirilebilir. Ayrıca, bu yolla, üretim sektöründe tespit edilmiş olan olumlu gelişmelerin nedenleri de araştırılarak, bulunan belirleyicilerin, diğer sektörlerde nasıl oluşturulabileceğine ilişkin uygulamaya yönelik araştırmalar yapılabilir.

Kaynaklar

- Alagöz, A., Öge S. ve Koçyiğit N. (2013), "Muhasebe Bilgi Sistemi ve Karar Destek Sistemleri İlişkisinin Yönetmel Karar Alma Faaliyetlerine Etkisi", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30:27-40.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S. ve Young, S. M. (2001), "Management Accounting", Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Aver, B. ve Cadez, S. (2009), "Management Accountants' Participation in Strategic Management Processes: A Cross-Industry Comparison", Journal of East European Management Studies, 14 (3): 345-363.
- Baldvinsdottir, G. J., Burns, J., Nörreklit, K. ve Scapens, R. (2009), "The Management Accountant's Role", Financial Management (July/August).
- Burns, J. ve Baldvinsdottir, G. (2005), "An Institutional Perspective of Accountant's New Roles: The Interplay, of Contradictions and Praxis", The European Accounting Review, 14(4): 256-277.
- Burns, H., Ezzamel, M. ve Scapens, R., (1999), "Management Accounting Change in the UK", Management Accounting (March).
- Clinton, B. D. ve White, L. R. (2012), "The Role of Management Accountant: 2003-2012", Management Accounting Quarterly, 14(1): 186-201.
- Birkett, W. P. (2002), "Competency Profiles of Management Accounting Practice and Practitioners", A Report of the AIB, Accountants in Business Section of the International Federation of Accountants, New York: IFAC.
- Bots J. M., Groenland E. ve Swagerman D. M. (2009), "An Empirical Test of Birkett's Competency Model for Management Accountants: Survey Evidence from Dutch Practitioners", Journal of Accounting Education, 27:1-13.
- Burns, J. ve Baldvinsdottir, G. (2005), "An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis", European Accounting Review, 14(4): 725–757.
- Granlund, M. ve Lukka, K. (1998), "Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context", Management Accounting Research, no. 9: 185-211.
- Granlund, M. ve Malmi, T. (2002), "Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome?", Management Accounting Research, 13, (3) : 299-321.

Hassall, T., Joyce J., Montano J. J. A. ve Anes J. A. D. (2005), "Priorities for the Development of Vocational Skills in Management Accountants: A European Perspective", *Accounting Forum*, 29: 379-394.

Hatunoğlu, Z. ve Demir S. (2014), "The Effect of Cost Management in Business Decision-Making Process: A Research in the Textile Sector in Kahramanmaraş", 3rd International Symposium on Accounting and Finance ISAF, Tokyo

Hopper, T. M. (1980), "Role Conflicts of Management Accountants and Their Positions with Organization Structures", *Accounting, Organization and Society*, 5(4): 401-411.

Järvenpää, M. (2007), "Making Business Partners: A Case Study on How Management Accounting Culture was Changed", *European Accounting Review*, 16(1): 99-142.

Kalmış, H. ve Dalgın B. (2010), "Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemı ve Çanakkale'de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama", *Journal of Accounting & Finance*, 46: 112-128.

Kaplan, R. S. (1995) "New roles for management accountants", *Journal of Cost Management*, Fall: 6–13.

Kaygusuzoğlu, M. ve Uluyol O. (2011), "İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeyinin Araştırılması: Adıyaman Örneđi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 9(2) : 61-76.

Lapsey, I. ve Oldfield, R. (2000), "The Past is the Future: Constructing Public Sector Accountants", *Pacific Accounting Review*, 11(12): 117-132.

Ma, Y. ve Tayles M. (2009), "On the Emergence of Strategic Management Accounting: An Institutional Perspective", *Accounting and Business Research*, 39(5): 473-495.

Malmi, T. ve Granlund, M. (2009), "In search of management accounting theory", *European Accounting Review*, 18(3): 597-620.

Malmi, T. (2001), "Balanced scorecards in Finnish companies" *Management Accounting Research*, 12(2), 207–220.

Paulsson, G. (2012), "The Role of Management Accountants in New Public Management", *Financial Accountability and Management*, 28 (4).

Rickwood, C. P., Coates J. B. ve Stacey R. J. (1981), "Stapylton: Strategic Management Accounting to Gain Competitive Advantage", *Management Accounting Research*, 1: 37-50.

Scapens, R. W. ve Jazayeri, M. (2003), "ERP Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? A research note.", *European Accounting Review*, 12(1) : 201-233.

Shank, J. K. ve Govindarajan V. (1988), "Making Strategy Explicit in Cost Analysis: A Case Study", *Sloan Management Review*, 29(3): 19-29.

Simon, H. A., Guetzkov, H., Kozmetsky ve Tyndall, G. (1954), "Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department" (New York: The Controllershship Foundation).

Simmonds, K. (1981), "Strategic Management Accounting", *Management Accounting*, 59(4): 26-30.

Tekşen, Ö. ve Kalkan Y. (2012), "Yönetim Kararlarında Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkisi: Batı Akdeniz Bölgesi'nde Faaliyette Bulunan Mermer İşletmeleri", *World of Accounting Science*, 14(1): 127-142.

Wooldridge, B. ve Floyd, S. W., (1990), "The Strategy Process, Middle Management Involvement and Organizational Performance", *Strategic Management Journal*, Vol. 11.