

Örgüt Stratejilerinin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları İle İlişkisi: Kapadokya Bölgesi Otelleri Örneği

Şerife UĞUZ ARSU^a
Aksaray Üniversitesi

Talip ARSU^b
Aksaray Üniversitesi

Haluk DUMAN^c
Aksaray Üniversitesi

Öz

Otel işletmeleri, birçok hizmeti barındıran bir endüstri durumunda olmaları, emek yoğun çalışmaları, farklı konumlar ve kültürlerle karşı karşıya kalmaları, müşteri beklentilerinin sürekli olarak değişmesi ve değişken bir çevrede faaliyet göstermeleri nedeniyle; karar verme sürecini destekleyen etkili bir yönetim ve sistem anlayışına sahip olmalıdırlar. Ayrıca varlıklarını devam ettirmeleri ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmelerinin yolu sağlam bir stratejilerinin olması ve birden çok faktörü idare ve kontrol etmede gösterdikleri başarıdır. Bu anlamda yönetim muhasebesi, karar verme sürecine yardımcı olmakta, tahmin ve kontrol tekniklerinin kullanılmasına imkân tanımakta ve örgütsel stratejilerin izlenmesinde gerekli olan finansal bilgileri sağlamaktadır. Özellikle son zamanlarda geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamaları, daha çok stratejik yönde odaklanan finansal ve finansal olmayan bilgiler sağlamaktadır. Bu araştırmanın amacı; yönetim muhasebesi uygulamalarının Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde kullanım sıklıklarını incelemek ve ayrıca söz konusu otellerin sıklıkla hangi örgüt stratejilerini kullandıkları ve bu stratejilerin yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisini ortaya koymaktır. Araştırmaya göre; otel işletmelerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamaları ile benimsedikleri örgüt stratejileri ilişkilidir ve bu uygulamalar örgüt stratejileri üzerinde etkilidir sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler:

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları; Örgüt Stratejileri

Turizm sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler, otel işletmelerinin içinde buldukları piyasa koşulları ve artan rekabet, müşteriye sunulan özel hizmetler ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konuların ön plana çıkması; otel işletmelerinin rakiplerinin sunduğu bu farklı ve çeşitli hizmetler arasında rekabet üstünlüğü sağlayacak yöntem ve araçları kullanmalarını zorunlu hale getirmiştir.

Otellerin birçok hizmeti barındıran bir endüstri durumunda olmaları, emek yoğun çalışmaları, farklı konumlar ve kültürlerle karşı karşıya kalmaları, müşteri beklentilerinin sürekli olarak değişmesi ve değişken bir çevrede faaliyet göstermeleri nedeniyle; sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamak ve beklenen kar hedeflerine ulaşabilmek için öncelikle iç süreçlerinde etkinlik ve verimliliği yakalamaları gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi, karar verme

sürecini destekleyen etkili bir yönetim ve sistem anlayışını zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda yönetim muhasebesi, karar verme sürecine yardımcı olmakta, tahmin ve kontrol tekniklerinin kullanılmasına imkân tanımakta ve örgütsel stratejilerin izlenmesinde gerekli olan finansal bilgileri sağlamaktadır. Özellikle son zamanlarda geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamaları, daha çok stratejik yönde odaklanan finansal ve finansal olmayan bilgiler sağlamaktadır (Angelakis vd., 2010: 87).

Yönetim muhasebesi literatürü öncelikli olarak örgüt stratejisini ortaya koymak daha sonra organizasyonun muhasebe ve kontrol sistemi tasarımı ile stratejik seçimler arasındaki ilişkiyi incelemektedir (Ittner & Larcker, 2001: 363). Bu çalışmalar genellikle, işletmelerin izlediği maliyet liderliği stratejisi ya da yenilik stratejisi arasında sürekli olarak stratejik ölçüm

^a Sorumlu Yazar: Şerife UĞUZ ARSU, Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, serifeuguz@gmail.com

^b Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, arsutalip@gmail.com

^c Doç. Dr., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, halukduman70@hotmail.com

odaklıdır (Langfield-Smith, 1997: 213). Bütüncül bir bakış açısı ile, işletme stratejisinin; yönetim muhasebesi uygulamaları, uygun örgüt tasarımı ve etkili üretim süreçleri gibi uygun örgütsel faktörler tarafından desteklenmesi gerekmektedir. (Al& McLellan, 2013: 2).

Çalışmada; örgüt tarafından benimsenen yönetim muhasebesi uygulamaları ile örgüt stratejileri arasındaki ilişkinin ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada; Chenhall ve Langfield-Smith (1998) ve (Al & McLellan, (2013)'in uygulamalarında yönetim muhasebesi literatürüne ekledikleri 42 yönetim muhasebesi uygulamasının, Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde kullanım oranlarının belirlenmesi; İkinci aşamada ise; söz konusu otellerin sıklıkla hangi örgüt stratejilerini kullandıkları ve bu stratejilerin yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilişkisinin ortaya konulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde örgüt stratejileri ve stratejik öncelikler ile yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin açıklamalara değinilmiştir. Örgüt stratejileri ile yönetim muhasebesine ilişkin literatür taramasına yer verilmiş ve bu konuda daha önce yurtdışında ve Türkiye'de yapılmış olan çalışmalar incelenmiştir. İkinci bölümde ise, Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamaları ve örgüt stratejilerine ilişkin anket uygulamasına ve araştırmanın metodolojik bilgilerine yer verilmiştir. Son bölümde ise, elde edilen bulgular ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Literatür Taraması

Bu bölümde, işletmeler tarafından kabul edilen yönetim muhasebesi uygulamaları ile işletmeler tarafından kullanılan örgütsel stratejilere ilişkin literatür ile birlikte daha önce yapılan çalışmalar incelenecektir.

Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Yönetim muhasebesi; kaynakların hesap verilebilirliği ve uygun kullanımı ile örgüt içinde planlama, kontrol, değerlendirme faaliyetleri için yönetim tarafından kullanılan finansal bilgilerin toplanması, hazırlanması,

kaydedilmesi, ölçülmesi, analiz edilmesi, yorumlanması, raporlanması ve iletilmesi sürecidir (Crossman, 1985: 222). Yönetim muhasebesi, işletmenin verimlilik ve karlılığına yardımcı olmak için finansal muhasebenin ürettiği verileri; maliyetleme, karar destek, bütçeleme ve performans değerlendirme gibi sistemlerden oluşan kendi alt sistemlerinde üretilen verileri kullanarak yönetimin kararlarına yardımcı olmaktadır (Özdoğan, 2010: 13). Değişen rekabet ortamında gerek yönetimin gerekse işletmenin başarısı ve sürdürülebilirliği açısından, aynı zamanda yönetim muhasebesi sisteminin mevcut ve geleceğe ilişkin karar verme sürecinde ihtiyaç ve beklentileri karşılayabilmesi için yeni teknikler geliştirilmesi ve mevcut tekniklerin ise uyarlanması gerekmektedir (Chenhall & Langfield-Smith, 1998: 1).

Bütçeleme, karlılık analizi gibi geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, çoğunlukla finansal ve iç örgütsel konulara odaklanmaktadır. Son zamanlarda geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamaları ise daha çok stratejik yönde odaklanan finansal ve finansal olmayan bilgilerden oluşmaktadır (Angelakis vd., 2010: 87). Modern yönetim muhasebesi uygulamalarına ise faaliyet tabanlı maliyetleme, performans ölçüm sistemleri ve kıyaslama teknikleri örnek gösterilebilir. Çağdaş ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının tüm dünyada benimsenmesi ve faydaları üzerine analizler yapılmaktadır (Baird vd., 2004).

Literatürde, pek çok araştırmacı, çeşitli yönetim muhasebesi uygulamalarının, kendi ülkelerindeki işletmeler tarafından benimsenme oranı üzerine çalışmalar yapmıştır. Chenhall and Langfield-Smith (1998), 140 Avustralyalı büyük işletmeyi araştırmış ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları'nın stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları'ndan daha yaygın bir şekilde benimsendiğini bulmuşlardır. Belirsizliğe dayalı yönetim muhasebesi araştırmalarında, örgütsel performansın bağımlı bir değişken olarak kullanılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Farklı stratejik öncelikler ile ilişkili bir dizi yönetim muhasebesi uygulamaları ve performans arasındaki bağlantıyı incelemek için genel bir sistem yaklaşımı olan kümeleme analizi, kullanmışlardır.

Joshi (2001), yönetim muhasebesi uygulamalarının uluslararası yayılımını ve Hindistan'daki kullanım oranlarını incelemiştir. Araştırma; Hindistan'da bulunan 60 büyük ve orta ölçekli işletme üzerinde yapılmıştır ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı ile stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranları karşılaştırılmıştır. Bulgular, Hindistan'da geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarının son zamanlarda geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamalarına göre daha fazla olduğunu göstermiştir. Ayrıca bu yeni geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme oranının oldukça düşük olduğunu ortaya koymuştur.

Süleyman vd. (2004), Malezya, Singapur, Çin ve Hindistan'da geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının hangi ölçüde benimsendiğini incelemiştir. Analiz sonucunda, 4 ülkenin hepsinde stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımının yetersiz olduğunu; aynı zamanda ankete katılanların, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılmasıyla gerçekleşecek faydaların "çok yüksek" olacağını tespit etmişlerdir. Hyvönen (2005), Finlandiya'da benzer bir çalışma yapmış ve çeşitli yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme oranlarını ölçmüştür. Bulgular, ürün karlılık analizleri ve maliyet kontrolü için bütçeleme gibi ölçümlerin gelecek için çok önemli olduğunu ve ayrıca çalışan tutumları ve müşteri memnuniyet anketleri gibi daha yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının daha büyük önemi olacağını vurgulamaktadır. Angelakis vd. (2010) ise; Yunan işletmelerinde geleneksel ve yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarını belirlemek, sonuçlarını Hyvönen (2005)'in çalışmasındaki Finlandiya ülkesi ile karşılaştırmak için bir çalışma yapmışlar ve Avrupa ülkeleri ile Yunanistan ve Finlandiya ülkelerini karşılaştırmayı, benzerlik ve farklılıkları ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırma sonucuna göre; yeni geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarının diğer ülkelerle benzer şekilde yüksek oranda kullanıldığını ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının ise

yeni uygulamalardan çok az oranda yüksek olarak uygulandığını ortaya koymuştur.

Özdoğan (2010), Türkiye'deki Anemon Otellerinde yönetim muhasebesi sistemine ilişkin işleyiş ve araçların kullanımını değerlendirmiştir. Anemon oteller zincirinin yönetim muhasebesi sistemi genel olarak değerlendirildiğine tüm araçların aktif bir şekilde kullanıldığı söylenememektedir. Anemon otelleri üst yönetimi yeni yaklaşımları uygulamaya koyma konusunda temkinli davranmaktadır. Özellikle son yıllarda geliştirilen birçok yönetim muhasebesi sistemi araçlarına Anemon otellerinde rastlanamamıştır. Bunlara ek olarak, Anemon otellerinde hazırlanan yıllık bütçeler vasıtasıyla hem finansal planlama hem de performans değerlendirme fonksiyonları yerine getirilmektedir. Hazırlanan yıllık bütçeler aylık olarak kontrol edilmekte ve bütçeden olası sapmalar tespit edilerek müdahale edilmektedir. Ancak otelin bütçeleri sadece yılda bir kez hazırlanmaktadır ve bütçe esnekliği yoktur. Performans değerlendirmelerine ilişkin yöntemler ise üst yönetim için finansal değerlerin sonuçlarından, alt kademeler için ise finansal olmayan değerlerin sonuçlarından oluşmaktadır. Ancak Özdoğan (2010), üst yönetim için finansal olmayan değerlerin sonuçlarına bakılmamasının uzun vadede sıkıntı yaratacağını düşünmektedir. Bunun yerine, Balanced Scorecard gibi performans değerlendirmelerinden ve diğer birçok yöntemlerden yararlanılması sistemin daha etkin işlemesine katkı sağlayacaktır.

Rasim (2004) ise, Türkiye' de faaliyet gösteren işletme belgeli otel işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesinin uygulanma düzeyini incelemiştir. Bu bağlamda 500 işletme araştırma kapsamında yer almıştır. Araştırma sonucuna göre, yaklaşık %50' si geleneksel maliyet muhasebesi sistemini kullanırken, bir kısmı basit maliyet hesaplaması bir kısmı da faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Otel işletmeleri ürün/hizmet maliyetlerini genellikle aylık olarak hesaplamaktadır. Rasim (2004)'e göre; bu durum işletmelerin etkin fiyat politikasına olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir. Yine otel işletmelerinin %86' sı finansal planlama ve bütçeleme yapmaktadır. Sonuç olarak, yeni tekniklerin kullanımı

her ne kadar %50' leri aşmasa da otel işletmelerinin yeni gelişmeleri benimsemeye başladığını göstermektedir.

Şavlı (2006), Türkiye' de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemiştir. Araştırma, 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul' da işlem gören 224 işletmeyi kapsamaktadır. Araştırma sonuçlarına göre işletmelerin bir çoğu yönetim muhasebesi aracı olarak bütçeyi kullanmaktadır. İşletmelerin % 27' si Balanced Scorecard'ı benimsemesine rağmen, sistemin etkililiği 1 (çok etkili)- 7 (etkili değil) arasında sadece 2.79 olarak puanlanmıştır. Ayrıca işletmelerin % 38'i Ekonomik Katma Değer (EVA) kullanmakta ancak % 27' si EVA' yı stratejik yönetim muhasebesi aracı olarak düşünmektedir. Sonuçlar, her yönetim muhasebesi aracının her işletme için uygun olmadığını göstermektedir.

Ersoy vd. (2006), Türkiye' de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde finansal tablolar ve analizlerine ilişkin uygulamalar ile geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı ve hangi departmanlar tarafından hangi uygulamaların kullanıldığını incelemeyi amaçlamışlardır. Araştırma, İstanbul Sanayi Odası' nın 2002 yılı için yayımlanmış olduğu ilk 500 işletme içerisinde tesadüfi olarak seçilen 250 işletme üzerinde yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre; İşletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları arasında en çok kullandıkları yöntemler %72,6 oranında maliyet-hacim-kar analizleridir. En az kullanılan yöntem ise %2 ile yaşam boyu maliyetlemedir. Esnek bütçeleme, diğer maliyet ve yönetim muhasebesi konularına göre büyük oranda finans departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir.

Örgüt Stratejileri

Strateji; değişen çevre içinde pazarların ihtiyaçlarını karşılamak ve paydaşların beklentilerini yerine getirmek için kaynakların yapılandırılması yoluyla örgüte avantaj sağlayan, örgütün uzun vadeli yönü ve kapsamıdır (Johnson vd., 2005: 10; Braam & Nijssen, 2004: 340). Açıkça tanımlanmış olsun veya olmasın her işletmenin mutlaka bir stratejisi vardır (Özkan, 2007: 44). Ancak, özellikle otel işletmeleri gibi bünyesinde bir çok hizmeti barındıran işletmelerin varlıklarını devam

ettirmeleri ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmelerinin yolu sağlam bir örgüt stratejilerinin olması ve birden çok faktörü idare ve kontrol etmede gösterdikleri başarıdır (Angay, 2003:1).

Rekabetçi Stratejiler: Rekabet, işletmelerin başarı ya da başarısızlıklarının merkezinde yer almaktadır ve aynı zamanda yenilik, uygun kültür ve uygulama gibi işletmenin performansına katkıda bulunan faaliyetlerin uygunluğunu belirlemektedir. Rekabetçi strateji ise, rekabetin meydana geldiği sektörde elverişli bir rekabet pozisyonu aramakta ve sektörün rekabetini belirleyen güçlere karşı karlı ve sürdürülebilir bir pozisyon oluşturmayı amaçlamaktadır (Porter, 1985: 1). Porter (1980: 35; Porter, 1985: 11). İşletmelerin sektördeki diğer işletmeler üzerinde sürdürülebilir bir rekabet avantajı ele etmeleri için iki genel strateji tespit etmiştir: "Düşük Maliyet" ve "Farklılaştırma".

Düşük maliyet stratejisi, bir sektördeki en düşük masrafa katlanmak gerektiğini vurgulamaktadır (Govindarajan, 1988: 830). Bu strateji; sadece mal ve hizmetlerin fiyatların düşürülmesini değil aynı zamanda reklam, satış gücü, hizmet, AR-GE gibi alanlarda maliyet minimizasyonu, marjinal müşteri hesaplarından kaçınma, genel masrafların kontrolü sıkı maliyet ve deneyimlerden gelen maliyetlerin düşürülmesinin yoğun takibi gibi tüm faaliyetlerde maliyetlerin düşürülmesini gerektirir (Ülgen ve Mirze, 2010: 258; Porter, 1980: 35). Bu stratejiyi izleyen işletmeler; düşük maliyetler nedeniyle ürettikleri ürünleri rakiplerden daha ucuz fiyatta satarak hem aynı kârı elde etme hem de pazar paylarını arttırma gibi avantajlar sağlar (Eren vd., 2005: 207).

Farklılaştırma stratejisi ise; sektör kapsamında eşsiz olarak algılanan bir şey yaratan işletmenin sunduğu ürün ya da hizmetin farklılaştırılmasıdır (Porter, 1980: 37). Bir farklılaştırma stratejisi olarak işletme, alıcılar tarafından yaygın olarak değerlendirilen ölçüler arasında kendi sektöründe benzersiz olmayı amaçlamaktadır. Bu strateji kapsamında işletme, önemli olarak algıladıkları bir sektörde bir çok alıcının; bir yada daha fazla özelliklerini seçer ve bu ihtiyaçları karşılamak için kendini benzersiz olarak konumlandırır. İşletme, bir prim fiyatı ile farklılığı için ödüllendirilir (Porter, 1985: 14). Farklılaştırmada amaç; bir tek ürünün farklılaştırılması değil; rakip işletmelerden farklı bir

şekilde müşteri beklentilerini yerine getirerek ve karşılığında müşterinin ödemeye razı olduğu daha yüksek bir fiyatı elde ederek, değer yaratan tüm faaliyetlerinde farklılaştırma yapma ve sektör ortalaması üzerinde bir getiri sağlamaktır (Ülgen ve Mirze, 2010: 264). Dolayısıyla farklılaştırma stratejisi; tasarım ya da marka imajı, teknoloji, özellikler, dağıtım ağları vs. gibi bir çok şekilde olabilir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarında, örgüt stratejilerinin etkisi ve ilişkisi ya da bu ilişkinin performans üzerindeki etkisi konusunda yurtdışında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Araştırmalarda önemli bir koşullu değişken olarak strateji dahil edilmiştir. Araştırmanın temel odak noktası "iş birimi stratejileri" üzerinedir. Stratejinin uygulanmasına yönelik şu faktörleri içeren genel bir model belirlenmiştir:

- Örgüt tarafından seçilen strateji, örgütün mücadele etmek zorunda olduğu belirsizlikleri büyük ölçüde tespit eder.
- Farklı idari mekanizmalar (yönetimsel politikalar ve eylemler), örgütlerin belirsizlik ile başa çıkmalarına yardımcı olmak için kullanılabilir.
- Böylece eşleşen idari mekanizmalar ile stratejinin üstün performans ile ilişkili olması muhtemeldir (Miles vd., 1978: 558; Gupta & Govindarajan, 1984: 25-26; Govindarajan, 1988: 828-829).

Govindarajan (1988), bütünlük idari mekanizmalar ve iş birimi stratejileri arasındaki uyumu ve bunun performans üzerindeki uyuma etkisini ölçmüştür. İş birimi düzeyinde uygulanan stratejiler ve yöneticinin özellikleri, kontrol sistemleri ve örgütün yapısı gibi idari mekanizmalar arasındaki uyum üzerine entegre bir model geliştirilmiştir. Aynı işletme içindeki farklı iş birimlerinin farklı stratejiler izlediği ve bu iş birimlerini yönetmek için işletme merkezi tarafından kullanılan idari mekanizmaların farklı olması gerektiği sonucuna varmıştır. Govindarajan and Fisher (1990), kontrol sistemleri, kaynak paylaşımı ve rekabet stratejileri ile bunların iş birimi performansı üzerindeki interaktif etkileri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Diğer çalışmalarda, tam zamanında üretim, esnek üretim

sistemleri ve toplam kalite yönetimi gibi alt düzey operasyonel stratejiler incelenmiştir.

Cadez and Guilding (2008), Slovenya' daki 193 büyük işletmede stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenmesini incelemiştir. Uzun vadeli geleceğe yönelik bir zaman çerçevesi ve bir dış odaklı bakış açısına sahip yönetim muhasebesi uygulamaları ile içe dönük odaklanma ve bir yıllık zaman dilimine sahip geleneksel muhasebe uygulamaları arasında bir ayrım yapmıştır. Ayrıca yönetim muhasebesi uygulamalarının işletme performansı üzerindeki etkisini ölçmüşlerdir. İşletme büyüklüğü ve strateji gibi faktörlerin stratejik yönetim muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanmasında önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuşlardır.

McLellan & Sherine (2013), stratejik hedefler ile uyumlu bir organizasyon tarafından benimsenen yönetim muhasebesi uygulamalarının, örgütün iş performansına etkisini incelemiştir. Farklı endüstri kollarındaki Mısırlı imalat işletmelerinin yönetim muhasebesi uygulamasını benimseme oranlarını raporlamışlar ve bu işletmelerin "ileri" ve "ileri olmayan" endüstriler olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına ilişkin bir moderatör değişkeni uygulamaya koymuşlardır. Örgütsel performansın örgütsel içerik ve yapı arasındaki uyuma bağlı olduğunu ölçmek istemişler ve 3 bağımsız değişken dahil edilmiştir. Bu değişkenler;

- İşletmenin yönetim muhasebesi uygulamaları
- Organizasyonun stratejik öncelikleri,
- İlk iki bağımsız değişken ve bir bağımlı değişken (örgütsel performans) arasındaki uyum derecesi.

Araştırma sonucunda hem ileri hem de ileri olmayan sektörler için yönetim muhasebesi uygulamaları ve stratejiler arasında pozitif ve önemli bir ilişki olduğunu, ayrıca yönetim muhasebesi uygulamaları ile stratejiler arasındaki uyum işletmenin performansı üzerinde önemli derecede bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuşlardır.

Bunlara ek olarak; farklılaştırma stratejisi kullanan üretim işletmeleri için uyum derecesi ile performans arasında yüksek bir korelasyona rastlanmadığını ve

farklılaşma stratejisi kullanan ve daha gelişmiş stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını destekleyen kuruluşların daha fazla operasyonel sonuçlar elde ettiğini belirtmişlerdir. Sonuç olarak daha yüksek performans elde etmek isteyen işletmelerin daha ileri yönetim muhasebesi teknikleri kullandıklarını belirtmişlerdir.

Yöntem

Bu bölümde araştırmanın modeli, evreni ve örneklem seçimi, seçilen örneklem üzerine uygulanan veri toplama araçları, teknikleri ve araştırmadan elde edilen analizlerle ilgili bilgilere yer verilmektedir.

Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin :

- Yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım sıklığı,
- Uygulanan örgüt stratejileri,
- Örgüt stratejileri ile yönetim muhasebesi uygulamaları ilişkisini ortaya koymaktır.

Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Bu araştırma Kapadokya bölgesinde yer alan Nevşehir/Merkez, Aksaray/Merkez, Göreme, Ürgüp, Uçhisar ve Avanos destinasyonlarında faaliyet gösteren, booking.com rezervasyon sitesinde yer alan otelleri kapsamaktadır.

Araştırmanın Örnekleme, Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmada anket yöntemi uygulanmış ve veri toplama türü olarak da "soruların önceden saptanarak dolaysız sorulduğu veri toplama yönteminden" yararlanılmıştır. Veri toplama aracı olarak ise "Yüz yüze görüşme aracılığıyla bilgi elde etme" yöntemi kullanılmıştır. Çalışma tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden kartopu örnekleme yöntemi kullanılarak toplam 272 otelden 68 tanesine uygulanmıştır. Cevaplanmamış veya hatalı 3 anket elenerek 65 anket ile analizler yapılmıştır.

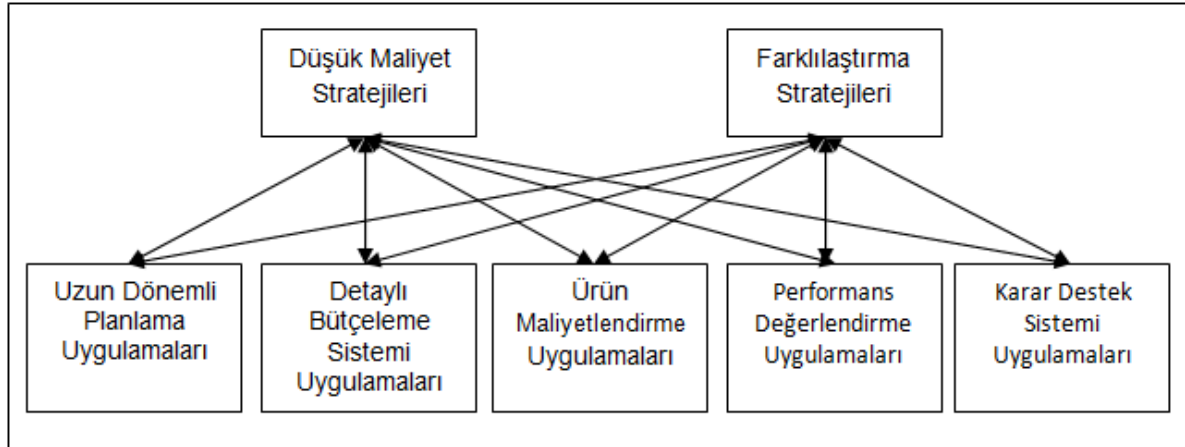
Söz konusu anketteki yönetim muhasebesi uygulamaları soruları Chenhall ve Langfield-Smith (1998)'in, örgüt stratejileri soruları ise McLellan ve Sherine (2013)'in çalışmasından alınarak oteller için uyarlanmıştır.

Uygulanan anketin birinci bölümünde, otellerin ve cevaplayıcıların özelliklerini belirlemeye yönelik 5 tane çoktan seçmeli soru ile 3 tane açık uçlu soru sorulmuştur. Anketin ikinci bölümünde, yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım sıklığını ölçmek adına 42 tane soru sorularak cevaplayıcılardan 1=Hiç bir zaman kullanmıyoruz, 5= Her zaman kullanıyoruz arasında cevap vermeleri istenmiştir. Anketin üçüncü bölümünde ise, örgüt stratejilerinin önem derecelerini belirlemek adına 8 soru sorulmuş ve cevaplayıcılardan 1= Hiç önemli değil ile 5= Çok önemli arasında cevap vermeleri istenmiştir.

Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırmanın ikinci bölümünde yer alan yönetim muhasebesi uygulamaları Chenhall ve Langfield-Smith (1998)'in çalışması bağlamında 5 faktör üzerinden incelenmiştir. Yine çalışmanın üçüncü bölümünde yer alan örgüt stratejileri soruları da McLellan ve Sherine (2013)'in çalışmasında 2 faktör üzerinden incelenmiştir. Bu çalışmada da bu faktörlerde yer alan sorular birleştirilerek tek soru haline getirilmiştir. Bu bilgiler ışığında oluşturulan araştırma modeli şekil 1'deki gibidir.

Şekil 1. Araştırma Modeli



Araştırma hipotezleri ise bu söz konusu faktörler göz önünde bulundurularak oluşturulmuş ve aşağıdaki gibidir.

H1: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile örgüt stratejilerinin alt faktörleri arasında ilişki vardır.

H1a: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile düşük maliyet stratejileri arasında ilişki vardır.

H1b: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile farklılaştırma stratejileri arasında ilişki vardır.

H2: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden düşük maliyet stratejilerini etkiler.

H3: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden farklılaştırma stratejilerini etkiler.

Bu hipotezlerden H1 hipotezini test etmek için alt faktörlere korelasyon analizi, H2 ve H3 hipotezlerini test etmek için ise alt faktörlere regresyon analizi uygulanmıştır.

Bulgular

Otel ve Cevaplayıcı Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan cevaplayıcıların %43,1'i muhasebe/ön büro ve resepsiyon bölümünde çalışanlardan oluşmakta, bunu departman müdürü

(%26,2), genel müdür (%16,9) ve otel sahibi (%13,8) takip etmektedir.

Tablo 1: Otel ve Cevaplayıcı Özellikleri Frekans Analizi

Otel ve Cevaplayıcı Özellikleri	FREKANS	YÜZDE (%)
Cevaplayıcının Pozisyonu		
Muhasebe/ Ön Büro/	28	43,1
Departman Müdürü	17	26,2
Genel Müdür	11	16,9
Sahip	9	13,8
Kuruluş Yaşı		
0- 10	40	61,5
11- 20	10	15,4
21- 30	12	18,5
31- 40	1	1,5
41- 50	1	1,5
50+	1	1,5
Ödenmiş Sermaye		
100.000'den az	4	6,8
100.000- 250.000	3	5,1
250.001-500.000	4	6,8
500.001-1.000.000	11	18,6
1.000.000'dan fazla	37	62,7
Otel Türü		
Butik Otel	36	55,4
2* Otel	3	4,6
3* Otel	2	3,1
4* Otel	14	21,5
5* Otel	5	7,7
Özel Belgeli Otel	5	7,7

Araştırmaya konu olan otellerin %61,5' i 0-10 yaş arasındadır. Bunu sırası ile 21-30 yaş (%18,5) ve 11-20 yaş (%15,4) takip etmektedir. Bu otellerden sadece %4,5' i 30 yaş ve üzerinde otellerdir. Yine araştırmaya katılan otellerden büyük çoğunluğunun ödenmiş sermayesi 1.000.000' dan fazladır (%62,7). Bölge özellikleri ve turizm yapısı itibarı ile araştırmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğu butik otel (%55,4) tipindedir.

Kullanılan Yönetim Muhasebesi Araçları İle İlgili Bulgular

Sistemi Uygulamaları (3,0817) izlemektedir. Söz konusu sonuçlar Tablo 2'deki gibidir.

Kullanılan yönetim muhasebesi araçları 5 faktörde incelenmiştir. Bu faktörler içerisinde en fazla kullanılan uygulamalar "Detaylı Bütçeleme Sistemi Uygulamaları (3,6176)" dır. Bu uygulamaları sırası ile Performans Değerlendirme Tabanlı Uygulamalar (3,6083), Ürün Maliyetlendirme Uygulamaları (3,4346), Uzun Dönemli Planlama Uygulamaları (3,2123) ve Karar Destek

Tablo 2: Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Kullanım Sıklığı Frekans Analizi Sonuçları

Faktör	Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	Ortalama	Std. Sap.	Faktör Ort.
Uzun Dönemli Planlama Uygulamaları	Formel stratejik planlama	3,0000	1,43614	3,2123
	Bütçelerden ayrı geliştirilmiş stratejik planlar	3,0308	1,59069	
	Uzun süreli tahminler	3,2923	1,41115	
	Sermaye bütçeleme teknikleri (Net Bugünkü Değer, İç Getiri Oranı, Geri Ödeme vs.)	3,3538	1,55554	
	Bütçeler ile geliştirilmiş stratejik planlar	3,3846	1,39969	
Detaylı Bütçeleme Sistemi Uygulamaları	Yöneticileri dengelemek için bütçeleme	2,8769	1,57627	3,6176
	Faaliyet tabanlı bütçeleme	2,9385	1,57992	
	Günlük işlemlerin planlanması için bütçeleme	3,6308	1,38710	
	İşletme birimleri arasında faaliyetlerin koordinasyonu için bütçeleme	3,7077	1,47609	
	Finansal durum planlaması için bütçeleme	3,8923	1,18747	
	Nakit akışları planlaması için bütçeleme	4,1231	1,09698	
	Maliyet kontrolü için bütçeleme	4,1538	1,21489	
Ürün Maliyetlendirme Uygulamaları	Faaliyet tabanlı maliyetleme	3,1385	1,53986	3,4346
	Ürün maliyetlendirme: değişken maliyet	3,3385	1,48194	
	Hedef maliyetleme	3,5846	1,49888	
	Ürün maliyetlendirme: karşılama maliyeti	3,6769	1,40432	
Performans Değerlendirme Tabanlı Uygulamalar	Nitel Ölçümler	3,0769	1,48227	3,6083
	Bölgesel Kar	3,2615	1,40620	
	Balanced Scorecard (Stratejik performans yönetim aracı)	3,2769	1,62507	
	Finansal Olmayan Ölçümler	3,3231	1,56233	
	Bütçe varyans analizi	3,3385	1,50288	
	Nakit Akışları Yatırım Getirisi	3,4462	1,39229	
	Yatırım Getirisi	3,5846	1,43497	
	Takım Performansı	3,6308	1,31778	
	Süregelen Tedarikçi Değerlendirmeleri	3,6615	1,30236	
	Çalışan Tutumları	3,7846	1,52574	
	Müşteri Memnuniyet Anketleri	3,9231	1,40654	
	Kar Kontrolü	4,2308	,99639	
	Net Gelir	4,3692	,85822	
Karar Destek Sistemi Uygulamaları	Yöneylem araştırması teknikleri	2,4615	1,49035	3,0817
	Hissedar değer analizi	2,4769	1,59205	
	Ürün yaşam döngüsü analizi	2,7538	1,44731	
	Yönetim süreçlerini kıyaslama	2,7538	1,52101	
	Değer zinciri analizi	2,7692	1,50799	
	Faaliyet tabanlı yönetim	3,0462	1,50448	
	Stratejik öncelikler kıyaslaması	3,0769	1,52385	
	Dış organizasyonlar ile kıyaslama	3,0923	1,60782	
	Operasyonel süreçler için kıyaslama	3,1846	1,57015	
	Organizasyon içinde kıyaslama	3,2308	1,59853	
	Benchmarking (Kıyaslama): Ürün özellikleri	3,5385	1,54188	
	Maliyet-hacim-kar analizi	3,6615	1,26586	
	Ürün karlılık analizi	3,7077	1,40003	

Söz konusu Yönetim muhasebesi uygulamaları arasında en fazla kullanılan yöntem Performans Değerlendirme: Net Gelir (4,3692), en az kullanılan yöntem ise Karar Destek Sistemi: Yöneylem Araştırması Teknikleridir (2,4615).

Bu durum otel yönetiminin işletmenin kısa süreli maliyet ve karlılığı bağlamında finansal performans üzerinde odaklandığı, buna karşılık geleceğe yönelik stratejileri oluşturma ve karar verme sürecinde ise uzun dönemli karar verme ve uygulamalar ile karar destek sistemi uygulamaları üzerinde daha az odaklanıldığı görülmektedir. Bu durum özellikle otel üst yönetimi için gelecekte ortaya çıkacak siyasi, ekonomik, ulusal ve uluslararası konjonktürün öngörülenmesi, sektörün yasal, teknolojik, alternatif otel, yöntem ve bölgelerin ortaya çıkması, mevcut ve potansiyel rakiplerin analiz edilmesi konusuna daha az önem verdiği anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda işletmelerin mevcut performansının yanında kuruluş felsefesine bağlı olarak orta ve uzun vadede kendisine uygun misyon ve vizyon belirlemesi ve bunları hayata geçirecek planların yapılması büyük önem arz etmektedir. Çünkü kar ve maliyet analizleri performansın ve başarının ölçülmesinde tek başına yeterli kriterler değildir.

Örgüt Stratejileri ile İlgili Bulgular

Araştırmaya katılan oteller daha fazla farklılaştırma stratejilerini (4,4062) benimsemektedirler. Bu stratejilerden ise en yoğun olarak "Müşteri ihtiyaçlarına göre ürün ve hizmetleri özelleştirmek (4,5846)" stratejisini benimsemektedirler.

Tablo 3. Örgüt Stratejileri Benimseme Düzeyleri Frekans Analizi Sonuçları

Faktör	Örgüt Stratejileri	Ortalama	Std. Sap.	Faktör Ort.
Düşük Maliyet Stratejileri	Düşük fiyat	2,9231	1,42859	3,6410
	Düşük üretim maliyetleri	3,5385	1,39280	
	Ürünün bulunabilirliği	4,4615	,90272	
Farklılaştırma Stratejileri	Tasarım değişiklikleri yapma ve yeni ürünü hızlı bir şekilde tanıtmaya	4,1692	1,06901	4,4062
	Eşsiz ürün özellikleri sunma	4,3846	,84210	
	Satış sonrası etkililik	4,4154	,93361	
	Yüksek kaliteli ürünler sunma	4,4769	,77273	
	Müşteri ihtiyaçlarına göre ürün ve hizmetleri özelleştirmek	4,5846	,86408	

Düşük maliyet stratejilerini (3,6410) daha az oranda önemli gören otellerin oluşturduğu örneklemede, en az benimsenen strateji ise düşük fiyat stratejisidir (2,9231). Bu durum kendi içerisinde doğru konumlanmıştır. Çünkü hizmetin ulaşılabilir ve yüksek miktarlarda üretilmesi hizmet başına düşen sabit maliyetlerin düşmesine, ikinci durum ise işletme faaliyetleri üzerinde odaklanarak maliyet minimizasyonunun sağlanmasıdır. Üçüncü durum ise işletmenin istenilen performansa ulaşamaması durumunda başvuracağı bir strateji olarak benimsenmesidir.

Otellerin farklılaştırma stratejilerini benimseyerek rekabet üstünlüğü elde etmeyi benimsediklerini görülmektedir. Bu strateji ile birlikte maliyet stratejilerinden olan hizmet üretim maliyetleri üzerinde odaklanma ve hizmet çeşitliliği etkin ve verimli bir örgüt yapısına işaret etmektedir. Bu durum hizmet kalitesinin artmasına doğrudan satış ve karlılık üzerinde olumlu etkilerinin yanında işletmenin sürdürülebilirliği, kurumsal imajı ve müşteri portföyü ve fiyatlandırma kararlarında da pozitif etki meydana getirebilecektir.

Hipotez Testleri

Yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile örgüt stratejilerine ilişkin H1 hipotezi test edilmeden

önce sıfır hipotezi ve alternatif hipotezler belirlenmiş ve analize geçilmiştir. Bu bağlamda;

H0: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile örgüt stratejilerinin alt faktörleri arasında ilişki yoktur.

H1: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile örgüt stratejilerinin alt faktörleri arasında ilişki vardır.

H1a: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile düşük maliyet stratejileri arasında ilişki vardır.

H1b: Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri ile farklılaştırma stratejileri arasında ilişki vardır.

Tablo 4. Korelasyon Sonuçları Tablosu (Hipotez 1)

KORELASYON		Düşük Maliyet	Farklılaştırma
Uzun Dönemli Planlama	Pearson Correlation	,148	0,592**
	Sig. (2-tailed)	,239	,000
Detaylı Bütçeleme Sistemi	Pearson Correlation	0,410**	0,687**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000
Ürün Maliyetlendirme	Pearson Correlation	0,272**	0,583**
	Sig. (2-tailed)	,028	,000
Performans Değerlendirme	Pearson Correlation	0,364**	0,640**
	Sig. (2-tailed)	,003	,000
Karar Destek Sistemi	Pearson Correlation	,228	0,559**
	Sig. (2-tailed)	,069	,000

Alt hipotezler test edilirken sig. Değerleri dikkate alınmıştır. Sig değerleri 0,05'den küçük değerlerin bulunduğu değişkenler arasında %95 anlamlılık düzeyinde bir ilişkiden söz etmek mümkündür. Hem düşük maliyet stratejileri hem de farklılaştırma stratejilerinin, yönetim muhasebesi uygulamaları alt faktörleri ile ilişkilidir. Başka bir ifade ile H0 hipotezi ret edilerek H1 hipotezleri kabul edilir.

Düşük Maliyet stratejisi ile Detaylı Bütçeleme Sistemi (0,41), Ürün Maliyetlendirme (0,272) ve Performans Değerlendirme (0,364) alt faktörleri arasında pozitif yönde ilişki vardır. Farklılaştırma stratejisi ile bütün alt faktörlerle pozitif yönde ilişkilidir sonucuna varılır.

Analiz sonucunda örgüt üst yönetimi mevcut ve geleceğe ilişkin karar alma sürecinde örgüt stratejilerine

bağlı olarak her türlü finansal ve finansal olmayan bilgiyi kullanarak planlamasını kısa dönemli (bütçeleme yöntemi) ve uzun dönemli (sermaye bütçeleme) yapmakta ve planlanan ve bütçelenen arasındaki olumlu ya da olumsuz durumu performans değerlendirmesine tabi tutmaktadır. Örgüt üst yönetiminin kısa vadede satışları artırma ve yüksek karlılık elde etme stratejisinin yanında gelecek dönemlere ilişkin bir örgüt vizyonuna sahip olduklarını göstermektedir. Yönetim muhasebesi ve örgüt stratejilerine ait ilişki analizinde elde edilen sonuçlar örgüt stratejileri benimsenme düzeyleri analiz sonuçlarını desteklemektedir.

H2 hipotezini test etmeden önce sıfır hipotezi ve alternatif hipotezler belirlenmiş ve analize geçilmiştir.

H0= Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden düşük maliyet stratejilerini etkilemez.

H1= Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden düşük maliyet stratejilerini etkiler.

Analizin ilk aşamasında değişkenlerin regresyon analizine uygunluğunu test etmek adına "Anova" tablosu incelenmiş ve 4,790 F değerine karşılık gelen sig. değeri $0,001 \leq 0,05$ olduğu saptanmıştır. Bu sonuca göre H1 kabul edilir, ve otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden düşük maliyet stratejilerini etkilemektedir. Yani model bütün olarak anlamlıdır. Söz konusu değerler Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 5. Regresyon Uygunluğuna Dair Anova Değerleri (Hipotez 2)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	15,328	5	3,066	4,790	,001 ^b
	Residual	37,117	58	,640		
	Total	52,444	63			

Verilerin analize uygunluğu test aşamasından sonra otokorelasyon sorunu olup olmadığını araştırmak için Durbin-Watson değeri incelenmiştir. 1,5 ile 2,5 arasında normal düzeylerde olan Durbin-Watson değeri 1,808 bulunmuştur. Analize konu olan değişkenler arasında bir otokorelasyon sorunu yoktur.

Regresyon analizinde asıl amaç olan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama düzeyini

ölçmek için belirlilik katsayısına (R2) bakılmaktadır. Çok değişkenli regresyon analizinde bakılması gereken değer ise düzeltilmiş R2 değeridir. Yapılan analiz sonucunda ise bu değer 0,231 olarak bulunmuştur. Bu da bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni %23,1 oranında açıkladığını göstermektedir. Belirlilik katsayısı ve otokorelasyon incelemesi ile ilgili sonuçlar Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Belirlilik Katsayısı ve Otokorelasyon İncelemesi (Hipotez 2)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,541 ^a	,292	,231	,79996	1,808

Değişkenlerin regresyon analizine uygunluğu, otokorelasyon incelemesi ve belirlilik katsayısı değerlendirilen regresyon analizinde regresyon denkleme dahil edilecek değişkenleri belirlemeden önce son yapılacak işlem "tolerance" ve "VIF" değerlerinin yorumlanmasıdır. Eğer tolerance değeri 0,2'den büyük, VIF değeri de 10'dan küçük ise regresyon analizinde çoklu bağlantı sorunu yoktur sonucuna varılır. Ulaşılan değerler incelendiğinde bu eşik değerlerin dışında olan herhangi bir değişken olmadığından analizde herhangi bir çoklu bağlantı sorunu yoktur yorumu yapılabilir. Tablo 7'da söz konusu değerler ve regresyon denkleme dahil edilecek değişkenlere ait değerler gösterilmiştir.

Tablo 7. Regresyon Denklemi Değerleri ve Tolerance, VIF değerleri (Hipotez 3)

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	1,879	,434		4,332	,000		
Uzun Dönemli Planlama	-,622	,188	-,820	-3,305	,002	,224	5,042
Detaylı Bütçeleme Sistemi	,250	,184	,279	1,363	,178	,291	3,431
Ürün Maliyetlendirme	,065	,206	,084	,314	,755	,236	5,910
Performans Değerlendirme	,697	,255	,710	2,736	,008	,261	5,523
Karar Destek Sistemi	,046	,210	,057	,219	,827	,301	5,566

Daha önce incelenen ANOVA sonuçlarına göre yapılan regresyon analizinin anlamlı olduğu sonucu tespit edilmiştir. Şimdi yapılan işlem ise değişkenler bazında regresyon denkleme dahil edilecek anlamlı değişkenleri belirlemektir. Sig. değerleri incelendiğinde 0,05'den büyük sig değeri veren "Detaylı Bütçeleme Sistemi, Ürün Maliyetlendirme ve Karar Destek Sistemi değişkenleri" anlamsız olduğundan regresyon denkleme dahil edilmemiştir. Söz konusu değişkenler ile elde edilen regresyon denklemi aşağıda gösterildiği gibidir;

$$Y=1,879-0,622x1+0,697x4$$

Sig değeri istenilen aralıkta olan değişkenler denkleme B katsayıları ile girmişlerdir. B katsayısı bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni yüzde kaç oranında etkilediğini ifade etmektedir. B katsayısının işareti ise etkinin yönünü ifade eder. Yani eğer herhangi bir ifadenin işareti eksi ise bu değişken bağımlı değişkeni negatif yönde etkilemektedir.

Ulaşılan sonuca göre uzun dönemli planlama değişkeninin bağımlı değişkeni olan örgüt stratejisini (düşük maliyet stratejisi) negatif yönde performans değerlendirme değişkeninin de pozitif yönde etkilediği sonucuna varılmaktadır.

Bu durum yönetim muhasebesi uygulamalarında geleceğin getirdiği risk ve belirsizlikleri minimize etmede kullanılan sermaye bütçelemesi vb. tekniklerinin olumsuz etkisinin temelinde bugünkü

gerek ulusal gerekse uluslar arası siyasi, ekonomik, sektörel gelişmeler, rekabet düzeyi, iletişim ve ulaşım alanındaki değişimlerin gelecek dönemlerde doğru tahmin edememe başka bir ifade ile öngörülenme sorunudur.

Örneğin 2011 yılında başlayan Suriye krizi ve bölgede ortaya çıkan IŞİD terör örgütü Türkiye' nin Doğu ve Güney doğu bölgesindeki mevcut turizm potansiyelinin olumsuz yönde etkilenmesine yol açmıştır. Bu kriz aynı zamanda Türkiye'nin cari açığı ve uluslar arası imajı üzerinde olumsuz etkisinin yanında faiz oranlarının yüksek seviyelerde gerçekleşmesine yol açmıştır. Yüksek faiz seviyesi ve siyasi krizler ise bugün turizm sektörünün uzun vadeli sermaye yatırımları üzerinde olumsuz etkiler meydana getireceği muhakkaktır.

Diğer taraftan performans üzerinde odaklanması satış, karlılık, kapasite doluluk oranı, işgörenlerin katma değeri v.b. analizler ise işletmenin benimsediği örgüt stratejisinin ve işletmeye en büyük katma değer sağlayan "insan faktörünün" doğru yönetildiğini ve işletmeye "katma değer" eklediklerini ifade etmektedir.

H3 hipotezi test edilmeden önce sıfır hipotezi ve alternatif hipotezler belirlenmiş ve analize geçilmiştir.

H0= Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden farklılaştırma stratejilerini etkilemez.

H1= Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden farklılaştırma stratejilerini etkiler.

Etkileri ölçmeden önce değişkenlerin regresyon analizine uygunluğunu test etmek adına "Anova" tablosu incelenmiş ve 9,862 F değerine karşılık gelen sig. değeri $0,001 \leq 0,05$ olduğu saptanmıştır. Bu sonuca göre H1 hipotezi kabul edilir, Otellerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamalarının alt faktörleri, örgüt stratejilerinden farklılaştırma stratejilerini etkilemektedir. Model bütün olarak anlamlıdır. Söz konusu değerler Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 8. Regresyon Uygunluğuna Dair Anova Değerleri (Hipotez 3)

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	14,247	5	2,849	9,862	,000 ^b
	Residual	16,757	58	,289		
	Total	31,004	63			

Verilerin analize uygunluğunu test aşamasından sonra otokorelasyon sorunu olup olmadığını araştırmak için Durbin-Watson değeri incelenmiş ve be değer 1,854 olarak bulunmuştur. Analize konu olan değişkenler arasında bir otokorelasyon sorunu yoktur.

Analiz sonucunda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni %41,3 oranında açıkladığını göstermektedir. Belirlilik katsayısı ve otokorelasyon incelemesi ile ilgili sonuçlar Tablo 9'da yer almaktadır.

Tablo 9. Belirlilik Katsayısı ve Otokorelasyon İncelemesi (Hipotez 3)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,678 ^a	,460	,413	,53751	1,854

Değişkenlerin regresyon analizine uygunluğu, otokorelasyon incelemesi ve belirlilik katsayısı değerlendirilen regresyon analizinde regresyon denkleminde dahil edilecek değişkenleri belirlemeden önce son yapılacak işlem "tolerance" ve "VIF" değerlerinin yorumlanmasıdır. Eğer tolerance değeri 0,2'den büyük, VIF değeri de 10'dan küçük ise regresyon analizinde çoklu bağlantı yoktur sonucuna varılır. Ulaşılan değerler incelendiğinde "tolerance" ve "VIF" değerleri eşik değerler içerisinde. Analizde herhangi bir çoklu bağlantı sorunu yoktur. Tablo 10'da söz konusu değerler ve regresyon denkleminde dahil edilecek değişkenlere ait değerler gösterilmiştir.

Tablo 10. Regresyon Denklemi Değerleri ve Tolerance, VIF değerleri (Hipotez 3)

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Beta	Tolerance
(Constant)	2,604	,291		8,937	,000		
Uzun Dönemli Planlama	,021	,127	,036	,165	,869	,224	5,042
Detaylı Bütçeleme Sistemi	,268	,123	,389	2,174	,034	,291	3,431
Ürün Maliyetlendirme	-,001	,138	-,001	-,005	,996	,236	5,910
Performans Değerlendirme	,203	,171	,269	1,187	,240	,261	5,523
Karar Destek Sistemi	,015	,141	,025	,109	,914	,301	5,566

ANOVA sonuçlarına göre yapılan regresyon analizi ile kurulan modelin anlamlı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu aşamada yapılan işlem ise değişkenler bazında regresyon denklemine dahil edilecek anlamlı değişkenleri belirlemektir. Sig. değerleri incelendiğinde 0,05'den küçük sig değeri veren sadece Detaylı Bütçeleme Sistemi değişkenidir. Yani sadece bu değişken anlamlı olduğundan regresyon denklemine sadece bu değer dahil edilecektir.

$$Y=2,604+0,268x2$$

Ulaşılan sonuca göre detaylı bütçeleme sistemi değişkeninin örgüt stratejisi (farklılaştırma stratejisi)'ni pozitif yönde etkilediği sonucuna varılmaktadır.

Turizm sektörünün müşteri odaklı olarak memnuniyeti ve doyumunu üzerine faaliyet gösterdiği için gerek yurt içinden gerekse yurt dışından gelen müşteri portföyünün beklenti, gelir, kültür, ihtiyaç ve alışkanlıkları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bu bağlamda örgüt stratejisi; müşteri beklentileri ile işletme hedeflerini fiyat-maliyet dengesinde optimize edecek bir ürün çeşitliliğini sağlayacak planlama ile bunun para ile ifade edilen kısmı ise bütçeleme olarak büyük önem arz etmektedir. Bu durum Kapadokya bölgesi otelleri açısından kısa vadede sürdürülebilir uygun örgüt stratejisi olarak kabul edilebilir.

Tartışma

Otel işletmeleri turizm sektörünün en temel yapı taşları arasında olduğundan profesyonel bir şekilde yönetilmeleri hayati önem arz etmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamaları da bu profesyonel yönetimin en önemli unsurudur. Bu çalışma da otel işletmelerinin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamaları belirlenmiş ve bu uygulamaların benimsedikleri örgüt stratejileri ile ilişkileri ortaya konmuştur.

Araştırma sonucunda geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinden "Detaylı Bütçeleme Sistemi" uygulamalarının yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Elde edilen sonuç Langfield- Smith (1998), Joshi (2001), Süleyman v.d. (2004), Hyvönen (2005) ve Rasim (2004)'le elde ettikleri sonuçları desteklediği ve geçen zaman içerisinde uygulamada stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarında yeterli bir değişimin olmadığı görülmektedir. En fazla detaylı bütçeleme sistemi uygulamalarının tercih edilmesinin sebebi daha çok kısa dönemli (sezonluk) planlamaların yapıldığı basit uygulamalar içermesinden kaynaklanmaktadır. En az karar destek sistemleri uygulamalarının tercih edilmesinin sebebi ise hesaplama ve uygulamalarının teknik bilgi içermesi ve uzman personel gerektirmesidir. Otellerin sürdürülebilirliği ve geleceğe başarılı taşınabilmesi için ve daha profesyonel yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanabilmesi için profesyonel muhasebe çalışanı istihdam edilmelidir.

Kapadokya'daki otel işletmelerinin örgüt stratejisi olarak düşük fiyat stratejisi benimsememelerinin sebebi ürettikleri hizmetleri düşük fiyattan satmak değil, kaliteli hizmetleri yüksek fiyattan satarak prestij çabasında olmalarındandır.

Düşük maliyet stratejilerinin uzun dönemli planlama uygulamaları ve karar destek sistemi uygulamaları ile ilişkili olmamasının sebebi, örnekleme dahil olan otellerin genelinin butik otel olmasından kaynaklanmaktadır. Butik oteller genelde az yatak kapasitesine sahip küçük oteller olduğundan profesyonel bir muhasebe departmanı barındırmamaktadır. Ayrıca bu oteller az sayıda olan yatak kapasitelerini yüksek fiyatlardan tüketicilere ulaştırmaktadır. Bu sebeplerden dolayı düşük maliyet stratejilerini benimsemeyen söz konusu küçük otellerin

uzun dönemli planlama uygulamalarını ve karar destek sistemi uygulamalarını kullanmadığı bunun için de bu değişkenler arasında bir ilişkiye saptanmadığı sonucuna varılır. Farklılaştırma stratejileri ise hemen her otelde benimsendiğinden dolayı bu stratejiler ile yönetim muhasebesi uygulamalarının hepsi arasında ilişkiye rastlanmaktadır.

Otellerde kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarının düşük fiyat stratejilerini etkileme düzeyinin ölçüldüğü analizler sonucunda bu stratejileri uzun dönemli planlama uygulamaları ve performans değerlendirme tabanlı uygulamaların etkilediği sonucuna varılmıştır. Başka bir ifade ile düşük maliyet stratejilerini benimseyen otellerin uzun dönemli planlama uygulamalarını kullanmadığı aksine performans değerlendirme tabanlı uygulamaları kullandığı sonucuna varılmıştır.

Yine otellerde kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarının farklılaştırma stratejileri üzerindeki etkisinin araştırıldığı analizler sonucunda ise araştırmaya katılan oteller daha fazla farklılaştırma stratejilerini benimsemektedirler. Bunun nedeni ise turizm sektöründe yer alan birçok otel işletmesi olması ve bu işletmelerin rekabet avantajı sağlamak için farklılaştırma stratejilerine gereksinim duymalarıdır. Çünkü farklılaştırma stratejisinde amaç işletmelerin alıcılar tarafından yaygın olarak değerlendirilen ölçüler arasında kendi sektöründe benzersiz olmaktır. Bu bağlamda yapılan araştırmalar da otel işletmelerinin farklılaştırma stratejilerini sık sık kullandıklarını göstermektedir. McLellan & Sherine (2013)'in çalışmasında da; farklılaştırma stratejisi kullanan üretim işletmeleri için uyum derecesi ile performans arasında yüksek bir korelasyona rastlanmadığını ve farklılaşma stratejisi kullanan ve daha gelişmiş stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını destekleyen kuruluşların daha fazla operasyonel sonuçlar elde ettiğini belirtmişlerdir. Yine yönetim muhasebesi uygulamalarının farklılaştırma stratejileri üzerindeki etkisinin araştırıldığı analizler sonucunda farklılaştırma stratejilerini yalnızca detaylı bütçeleme sistemi uygulamalarının etkilediği sonucuna varılmıştır.

Yüksek performans elde etmek isteyen işletmelerin daha ileri yönetim muhasebesi teknikleri

kullandıklarını belirtmişlerdir. En çok kullanılan stratejileri "Müşteri ihtiyaçlarına göre ürün ve hizmetleri özelleştirmek" stratejisinin izlemesinin nedeni de yine otel işletmelerini yer aldıkları sektörün özelliklerinden kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak otel işletmelerin kullandıkları yönetim muhasebesi uygulamaları benimsedikleri örgüt stratejileri ile ilişkilidir ve bu uygulamalar örgüt stratejileri üzerinde etkilidir. Bu çalışmanın gelecek çalışmalarda geliştirilmesi mümkündür. Bunun için gelecek çalışmalarda farklı bölgeler de dahil edilerek örnek sayısı arttırılabilir. Bu şekilde çalışma sonuçları da bütün oteller için genellenebilir.

Kaynakça

- Angay, F. (2003). Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri (Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Antalya). <http://tez2.yok.gov.tr/adresinden edinilmiştir>.
- Angelakis, G., Theriou, N.& Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 26, 87-96. doi:10.1016/j.adiac.2010.02.003
- Baird, K. M., Harrison, G. L. & Reeve, R. C. (2004). Adoption of Activity Management Practices: A Note on The Extent of Adoption and The Influence of Organizational and Cultural Factors. *Management Accounting Research*, 15, 383-399. doi:10.1016/j.mar.2004.07.002
- Braam, G. J.M.& Nijssen, E. J. (2004). Performance Effects of Using The Balanced Scorecard: A Note on The Dutch Experience. *Long Range Planning*, 37, 335-349. doi:10.1016/j.lrp.2004.04.007
- Cadez, S.& Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation Of An Integrated Contingency Model Of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863. doi:10.1016/j.aos.2008.01.003
- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19. doi:10.1006/mare.1997.0060
- Crossman, Y. P. (1958). The Nature of Management Accounting. *The Accounting Review*, 33, 2, 222-227.
- Eren, E., Alpan, L. ve Erol, Y. (2005). Temel Fonksiyonel Yeteneklerin Firmanın Yenilik ve Finansal Performansına Etkileri. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4, 7, 201-224.
- Ersoy, A., Utku Demirel, B., Dönmez, A. ve Berberoğlu, B. (2006). Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 1-12.

- Hayvönen, J. (2005). Adoption And Benefits Of Management Accounting Systems: Evidence From Finland And Australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97-120. doi:10.1016/S0897-3660(05)18005-2
- Itnner, C. D. & Larcker, D. F. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349-410. doi:10.1016/S0165-4101(01)00026-X
- Johnson, G., Scholes, K. & Whittington, R. (2005). *Exploring Corporate Strategy*. London: Prentice Hall.
- Joshi, P. L. (2001). The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case Of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 10, 85-109. doi:10.1016/S1061-9518(01)00037-4
- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 2, 207-232. doi:10.1016/S0361-3682(95)00040-2
- Mc-Lellan, J. D. & Sherine, F. A. A. (2013). Strategy and Management Accounting Practices Alignment and Its Effect on Organizational Performance. *Journal of Accounting – Business & Management*. 20, 1, 1-27.
- Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D. & Coleman, H. J. (1978). Organizational Strategy, Structure and Process. *The Academy of Management Review*, 3, 3, 546-562. doi: 10.5465/AMR.1978.4305755
- Özdoğan, B. (2010). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri ve Uygulaması (Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Manisa). <http://tez2.yok.gov.tr/> adresinden edinilmiştir.
- Özkan, R.B. (2007). Rekabet Stratejileri Ve Örnek Bir Sektör Analizi (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı, İstanbul). <http://tez2.yok.gov.tr/> adresinden edinilmiştir.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- Rasim, Z. (2004). Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma (Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Konya). <http://tez2.yok.gov.tr/> adresinden edinilmiştir.
- Sulaiman, M., Ahmad, N. N. & Alwi, N. (2004). Management Accounting Practices in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19, 4, 493-508.
- Şavlı, H. T. (2006). Management Accounting Practices Evidence From Turkey (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Ve Finansman (İngilizce) Bilim Dalı, İstanbul). <http://tez2.yok.gov.tr/> adresinden edinilmiştir.
- Ülgen, H. Ve Mirze, S.K. (2010). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (5. Basım). İstanbul: Beta Yayınları.

