

**T.C**

**BAYBURT ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETME PROGRAMI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Çetin AVCI**

**EYLÜL- 2014**

**BAYBURT**

**T.C**

**BAYBURT ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETME PROGRAMI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Çetin AVCİ**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Nurullah KAYA**

**EYLÜL- 2014**

**BAYBURT**

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

**Çetin AVCİ**

**26.09.2014**

## ÖNSÖZ

Teknolojideki olağanüstü gelişmeler ve tüketici tercihlerindeki hızlı değişimler dünyamızı köy haline getirmiş buna paralel olarak amansız rekabetin yaşanması kaçınılmaz olmuştur. Bu durum işletmeleri yerel piyasalardan küresel piyasalara doğru yöneltmiştir.

Bu kapsamda küresel piyasalarda rekabet edebilme ve sürdürülebilir bir faaliyet yürütebilmenin şartları da değişmiştir. Müşteri memnuniyetinin öne çıkması, kalite, tüketici taleplerine olabildiğince hızlı cevap verebilme ve maliyetleri minimize etme çabası, bu sürecin en önemli unsurlarıdır. Yine bu değişimlerin sonucunda işletmelerin yönetimi ve ihtiyaç duydukları bilginin temini ve bu bilginin uygun bir şekilde değerlendirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu ihtiyaç, işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılayan muhasebe bilgi sisteminin yapısında ve kullandığı araçlarda da değişimi gerekli kılmıştır.

İşletmelerin daha önceki yıllarda tasarlayıp ürettikleri ve endişe duymadan satabildikleri ürünler, artık tüketici tercihlerine göre tasarlanıp üretilme ve zamanında teslim sürecine girmiştir. Bu çerçevede yalnızca üretim sürecini içine alan üretim maliyetleri, değer zinciri kapsamında ele alınarak ürünlerin tasarımından satış sonrası hizmetleri de kapsayacak stratejik bir bakış açısı geliştirilmiştir. Bu kapsamda ortaya çıkan Hedef Maliyetleme, Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Sistemi, Transfer Fiyatlaması, KaizenMaliyetleme, Kıyaslama, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim, Çevre Maliyetleri, Toplam Kalite Maliyetleri, Entelektüel Sermaye, Esnek Üretim Sistemleri, Kısıtlar Teorisi gibi kavramlar, küresel pazarda işletme yöneticilerinin başarısı için önemli birer anahtar olmuşlardır.

Bu gelişmeler çerçevesinde muhasebe bilgi sisteminin yapısında ortaya çıkan değişim ihtiyacı, bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılayan maliyet ve yönetim muhasebesinin de finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de üreten ve yöneten “Stratejik Maliyet Yönetimi” kavramını ön plana çıkarmıştır.

Bu çalışmanın ilgi duyanlara faydalı olmasını ümit ederek çalışmada emeği geçen Erkan KESKİN ve Taner ATEŞ’ e teşekkürü bir borç bilirim.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET .....	IX
ABSTRACT .....	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. MALİYET VE MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....</b>	<b>2-15</b>
1.1 Maliyet Kavramı.....	2
1.2 Maliyetin Unsurları.....	3
1.3 Maliyet Türleri.....	4
1.4 Maliyet Muhasebesi Yöntemleri.....	8
1.4.1 Sipariş Maliyet Yöntemi.....	8
1.4.2 Safha Maliyet Yöntemi.....	9
1.4.3 Tam Maliyet Yöntemi.....	10
1.4.4 Değişken Maliyet Yöntemi.....	10
1.4.5 Standart Maliyet Sistemi.....	12
1.4.6 Birleşik Maliyet Sistemi.....	13
1.4.7 Fiili Maliyet Yöntemi .....	14
1.4.8 Tahmini Maliyet Yöntemi.....	14

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. STRATEJİK YÖNETİM VE MALİYET YÖNETİMİ.....</b>	<b>16-43</b>
2.1 Strateji Kavramı.....	16
2.2 Yönetim.....	20
2.3 Stratejik Yönetim.....	23
2.3.1 Stratejik Yönetimin Özellikleri.....	26
2.3.2 Stratejik Yönetimin Yararları.....	27
2.3.3 Stratejik Yönetimin Temel Unsurları.....	28
2.3.4 Stratejik Yönetim Süreci ve Aşamaları.....	29
2.4 Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi.....	33
2.5 Maliyet Yönetiminin Amaçları.....	35
2.6 Maliyet Yönetimi İlkeleri.....	35
2.6.1 Maliyet İlkeleri.....	36
2.6.2 Performans İlkeleri.....	36
2.6.3 Yatırım Yönetimi İlkeleri.....	37
2.7 Maliyet Yönetim Sistemleri.....	38
2.7.1 Maliyet Yönetimi Sistemi.....	39
2.7.1.1 Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları.....	40
2.7.1.1.1 Birim Maliyetleri Daha Doğru Hesaplama.....	41
2.7.1.1.2 Maliyet Etkinliği.....	41
2.7.1.1.3 Maliyet Raporları.....	42
2.8 Maliyetlerin Direkt İzlenebilirliği.....	43

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. ÜRETİM SÜRECİNDE YAŞANAN DEĞİŞMELER.....</b>	<b>44-87</b>
3.1 Üretim Sistemlerindeki Ve Teknolojilerindeki Gelişmeler.....	44
3.1.1 Bilgisayarlı Entegre Üretim.....	45

3.1.2 Esnek Üretim Sistemi .....	46
3.1.3 Tam Zamanında Üretim .....	46
3.1.4 Toplam Kalite Yönetimi.....	48
3.2 Geleneksel Üretim Sistemleri İle Modern Üretim Sistemlerinin Karşılaştırılması...49	
3.3 Üretim Sistemleri Ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri.....	50
3.4 Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Yetersizlikleri.....	50
3.5 Üretim Maliyetleri Bileşiminde ve Dağıtım Anahtarlarında Meydana Gelen Değişim.....	52
3.6 Tam Zamanında Üretim Yönteminin ve Toplam Kalite Yönetiminin Etkileri.....	54
3.7 Genel Üretim Giderlerinin Hesaplanmasında Meydana Gelen Değişim.....	58
3.8 Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri.....	59
3.9 STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI.....	62
3.9.1 Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı.....	64
3.9.2 Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi.....	67
3.9.3 Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları.....	69
3.9.4 Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri.....	70
3.10 Stratejik Maliyet Yönetiminde Maliyetlere Değer katan ya da katmayan maliyetlerin sınıflandırılması.....	72
3.11 Stratejik Maliyet Yönetimi Unsurları.....	73
3.11.1 Değer Zinciri Analizi.....	73
3.11.2 Stratejik Konumlandırma Analizi.....	76
3.11.3 Maliyet Etkenleri Analizi.....	77
3.12 Stratejik Maliyet Yönetimi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması.....	80

3.13 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları.....	80
3.13.1 Hedef Maliyetleme.....	80
3.13.2 KaizenMaliyetleme.....	82
3.13.3 Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme.....	83
3.13.4 Geriye Dönük Maliyetleme.....	85
3.13.5 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.....	85
<b>SONUÇ.....</b>	<b>88</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>91</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>101</b>



## ÖZET

Modern işletmeler, üretim ve satış odaklı anlayışlarını geride bırakmalarıyla birlikte pazar hakkında sağlıklı ve detaylı bilgi almaya çalışırken, üretim, ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, tüketici ihtiyaç ve taleplerinin değişmesi, işletmeleri küreselleşmeye doğru sürüklemektedir. Bu gelişme ve değişimler işletmelerin iletişim kurmak zorunda olduğu coğrafyayı genişletmiş ve elde edilecek bilgilerinin yorumlanmasını zorlaştırmakla beraber pazar ağını da genişletmiş ve rekabeti daha şiddetli hale getirmiştir.

İşletmelerin sürdürülebilir bir politika yürütebilmeleri, vizyon, misyon, strateji ve aksiyonla mümkün olacaktır. Bu dört unsur stratejik yönetimin temel unsurlarını oluşturmaktadır.

Stratejik yönetim, ister özel sektör, ister kamu sektörü ve isterse kâr amacı gütmeyen gönüllü sektörde faaliyet gösteren tüm organizasyonlarda geleceğe yönelik amaç ve hedeflerin belirlenmesine ve bu hedeflere ulaşılabilmesi için yapılması gerekli işlemlerin tespit edilmesine imkân sağlayan bir yönetim tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küresel rekabetin baskısı altında kalan işletmeler, modern teknolojileri kullanmak suretiyle üretim sistemlerini değiştirmişlerdir. Değişen üretim sistemlerine paralel olarak mevcut maliyet sistemlerini de değiştirme ihtiyacı duymuştur. Artık standart maliyet sistemi gibi geleneksel maliyet sistemleri de günümüzün rekabet şartlarında yetersiz kalmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, şiddetli rekabet ortamında değişen üretim yöntemlerinin ve buna bağlı olarak değişen maliyet ve maliyet yönetim muhasebesi sistemlerinden oluşan bir modern maliyet yönetim yaklaşımıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Rekabet, Stratejik Yönetim, Maliyet Yönetimi, Sürdürülebilirlik

## **ABSTRACT**

With the modern enterprises' laying down their manufacturing and sale focused concept while the enterprises trying to get healthy and detailed data about the market, the developments in the fields of manufacturing, transportation and communication technologies besides the changing consumer need and demands pull the enterprises to the globalization. These developments and transformations widened the geography that the enterprises must contact with and complicated the interpretation of the data which will be derived while enlarging the market area and increasing the intensity of competition.

Running a sustainable policy for enterprises is possible with vision, mission, strategy and action. These four items are the basics of strategic management

Strategic management confronts as a management technique that is providing possibility to determine the future goals and targets, and ascertaining the steps to these targets at either private sector, public sector or all non-profit organizations.

The enterprises that are under the pressure of global competition are forced to change their production systems with using modern technologies. They also need to change their current cost systems due to changing their production systems. Furthermore traditional cost systems like standart cost system are insufficient in current competition conditions.

Strategic cost management is a modern cost management approach that consists of changing production methods in rough competition situations and relatively changing cost and cost management accounting systems.

**KeyWords:**, Competition, Strategic Management, Cost Management, Sustainability

## KISALTMALAR LİSTESİ

DİMM : Direkt İlk Madde Malzeme

HM : HedefMaliyetleme

SMY : Stratejik Maliyet Yönetimi

MYSM : Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme

GDM : Geriye Dönük Maliyetleme

FTM : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

DİM : Direkt İşçilik Maliyetleri

GÜM : Genel Üretim Maliyetleri

DM : Değişken Maliyetler

SM : Sabit Maliyetler

## GİRİŞ

Günümüzde meydana gelen sürekli değişim ve gelişmeler, tüketici istek ve ihtiyaçlarının farklılaşması ve artması bununla beraber kaliteli mal ve hizmet talebinin daha düşük fiyatlarla talep edilmesi ve bu talebi en düşük maliyet ve işletme içinde beklenen kâr ile karşılama isteği, teknolojinin üretim safhalarına oldukça dahil olması sonucu küreselleşen pazarlar değişmeyi ve gelişmeyi zorunlu hale getirmiştir. Bunun yanında müşteri odaklı pazarının olması rekabetin şiddetlenmesine neden olmaktadır.

Yönetim muhasebesi, artan rekabet şartlarında muhasebenin fonksiyonunu sadece tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışına çıkarmış, işletmeyle ilgili geleceğe yönelik plân ve stratejilerin oluşturulması ve ortaya çıkabilecek ihtiyaçların önceden belirlenmesine imkân tanıyacak önemli bir araç konumuna getirmiştir. Muhasebe fonksiyonu içerisinde yer alan maliyet muhasebesi ve geleneksel maliyet muhasebesine dayanan muhasebesi yöntemleri, yoğun rekabet ortamında yönetimin duyduğu bilgileri sağlamada yerini küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeye imkân tanıyan, daha kesin, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten bir yönetim muhasebesi yaklaşımına bırakmıştır. Bu yaklaşım, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerin gerçekleştirilmesine yardımcı olan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımıdır.

Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların çok daha ön plânda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Stratejik maliyet yönetimine göre, maliyet verileri, sürekli ve güçlü olan rekabet ortamında avantaj sağlamaya yönelik stratejiler geliştirmek için kullanılır. Günümüzde mamul ve hizmet üretimi yapan birçok işletmede stratejik maliyet yönetimi uygulanmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmakta, birinci bölümde maliyet muhasebesi kavramı ve çeşitleri ele alınacak, ikinci bölümde stratejik yönetim kavramı ve maliyet yönetimi kavramı ve üçüncü bölümde ise yukarıda gelişmelere paralel olarak ifade edilen kavramlar üzerinde durulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. MALİYET VE MALİYET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

#### 1.1 Maliyet Kavramı

Maliyet, hem üretim işletmeleri hem de ticari işletmeler açısından karar süreçlerinde değerlendirilmesi gereken önemli bir veridir. Bu durum ticari işletmelerde basit bir yapıdayken, üretim işletmelerinde daha karmaşık bir hal almaktadır (Yağmurlu, 2009: 3). Bu açıdan maliyet kavramı esnek bir kavram olarak değişik şekillerde tanımlanabilmektedir.

Genel anlamda maliyet, herhangi bir şeyi elde etmek için katlanılan fedakârlıklardır (Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, 2000: 4)

Maliyetin olağan şartlarda tükenmesi gideri oluşturmakla beraber, harcama: Aktiften bir azalma ya da pasifte bir artıştır. Buna göre yapılan harcama bir değer birikimi oluşturuyorsa maliyet, oluşturmuyorsa giderdir. Elde edilen değer birikimi olağan biçimde elden çıkıyorsa maliyet gidere dönüşmüştür. Elde kalan kısım ise stok'a dönüşmüştür. Bir değer birikiminin olağan dışı bir yolla elden çıkışı ise zararı ifade eder (Yazıcı, 2007: 6)

Maliyet ile gidere bakıldığına ise bu kavramlar birbirinden farklı olmasına rağmen literatürde çoğu zaman birlikte kullanılmaktadır. Maliyetin gider haline gelebilmesi için işlemler, kullanılma, zaman aşımı ve teknolojik yıpranma gibi dört faktörden birinin ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Maliyetlerin üretime etkisi esas olarak alındığında, belirtilen bu dört unsurdan birinin ortaya çıkması nedeniyle maliyetler üretime dönüştürülmektedir ve gider olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında gider, belirli bir zaman dilimi içerisinde kullanılan ve tüketilen varlıkların parasal değeri olarak ifade edilebilir (Yazıcı, 2007: 6).

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi, gider kavramı, hâsılatın düşülen, yararı tükenmiş maliyet biçiminde tanımlanabilir. Bunun yanında harcama ise genellikle işletmelerden nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Harcamayı şu şekilde tanımlamak mümkündür (Akdoğan, 2000:9):

- Harcama bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.
- Harcamaya konu olacak değerler, para vb. ödeme araçları ile maddi ya da maddi olmayan varlıklar olabileceği gibi; enerji, zaman, yer, emek, makine gücü vb. üretim faktörleri de olabilir. Harcanan bu faktörler, faydaları gelecek dönemlere taşınıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunulan dönemde tamamlanıyorsa gider olarak ortaya çıkarlar. Diğer bir ifadeyle, harcama bir tüketim ise maliyet ya da gider, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ise ödeme özelliği taşır. Bu kapsamda, ödeme kavramı ile maliyet-gider kavramları arasında ortak bir anlam bulunmamaktadır. Zaman içinde ödeme ile maliyet ve gider kavramları arasında farklı ilişkiler ortaya çıkar. Buna göre (Nubin, 2006: 16-17);
- Maliyet karşılığı bir ödeme aynı anda gerçekleşebilir. Örneğin; Nakit ödeme karşılığı ticari mal satın alınması. (Nakit ödeme ve alım maliyeti aynı anda). Ya da bozulan makine tamiri karşılığında alıcı çeklerinin ciro edilerek verilmesi (Çek ile ödeme ve genel üretim maliyeti aynı anda).
- Ödemeler, ilgili maliyetlerden önce gerçekleşebilir. Örneğin; Fabrika kirasının bir yıllık peşin olarak nakden ödenmesi (Önce nakit ödeme, sonra genel üretim maliyeti).
- Bedeli ödenmiş duran varlıkların amortismanları (önce ödeme, sonra genel üretim maliyeti).

## 1.2. Maliyetin Unsurları

Bir mal veya hizmet üretim sürecine yönelik maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üç grupta toplanabilir.

Direkt İlk Madde Ve Malzeme Maliyetleri: DİMM üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı izlenebilen ve iktisadi nitelik taşıyan hammadde ve malzemelerin oluşturduğu maliyetlerdir. Örneğin demir madeni, demir çelik fabrikaları için ilk madde ve malzeme olurken, işlenip demir çubuk haline gelen ürün, bu ürünü kullanan inşaat işletmeleri için demir çubuk, ilk madde ve malzeme olmaktadır (Kartal vd., 2007: 31)

Direkt İşçilik Maliyetleri: DİM daha çok ana üretim gider yerlerinde yapılan ve üretilen mal ve hizmetlerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçilikler, direkt işçilik olarak tanımlanabilir. Bir işçiliğin DİM olarak kabul edilebilmesi için ana üretim yerinde yapılmış olması ve ürünün maliyetine herhangi bir dağıtım kriteri kullanılmadan doğrudan yüklenebilmesi gereklidir (Uslu, 1985: 91).

Genel Üretim Maliyetleri: GÜM işletmenin mal ve hizmet üretimi için yaptığı direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin dışında kalan giderlere genel üretim maliyetleri denir. Bu giderlerin üretim maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması ve gerek çeşit ve gerekse değer yönüyle dorudan doğruya değil de ancak dağıtım yoluyla üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir. Örneğin elektrikte enerji girdisi olarak kullanılan elektrikten aydınlanma amacıyla yararlanılmasında olduğu gibi maliyetleri içine almaktadır. (Savcı, 1999: 41).

### **1.3.Maliyet Türleri**

Maliyetleri türlerine ayrılmasının nedeni hem maliyetleri ayrıntılı bir şekilde tanımak hem de maliyet hesaplamalarını daha sağlıklı bir şekilde yapabilmektir. Maliyetleri türlerine ayırırken, maliyet yönetiminden beklenen amaçlar da, sürekli göz önünde tutulmalıdır. Dolayısıyla yapılacak sınıflama şu sonuçları elde etmeyi kolaylaştırmalıdır (Savcı, 1999: 67).

- Etkili bir kontrole olanak vermesi gerekir.
- Planlama ve karar verme bakımından yönetimin gereksinimlerini karşılayabilmeli.

Maliyetler yönetimin verdiği önem, yasal sınırlar, işin niteliği vb. faktörlere bağlı olarak değişik biçimlerde sınıflandırılabilir.

- Hesaplandığı noktaya göre maliyetler
- Hesaplandığı zamana göre maliyetler
- Yönetim açısından maliyetler
- Mamullerle İlişisine Göre Maliyetler
- Üretim Hacmine (Miktarına) Göre Maliyetler
- Diğer maliyet türleri

*Hesaplandığı Noktaya Göre Maliyetler:* Bu maliyetlerden birincisi satın alış bedeli ile çeşitli masraflar (yükleme, taşıma, depolama, sigorta, ambalajlama) için yapılan

ödemeleri kapsayan alış maliyetleridir. Diğeri ise bir üretim döneminde üretim faaliyetlerinin tamamlandığı veya üretimin gerçekleştiği noktada oluşan maliyet olan üretim maliyetidir. Bir diğeri ise mamullerin alıcılara hazır duruma getirilmesi ve satışı sırasındaki tedarik, üretim, yönetim, finansman ve satış faaliyetleriyle ilgili bütün fedakârlıkları kapsayan satış maliyetleridir. Üretime sevk maliyeti ise satın alınan mamullerin üretime gönderilmesi sırasında oluşan maliyetlerdir (Savcı, 1999: 68-69).

*Hesaplandığı Zamana Göre Maliyetler:* Bu maliyetleri aşağıda kısaca açıklanacaktır. Sonradan saptanan (Fiili Maliyet) maliyetler maliyetlerin faaliyette bulunduktan sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak hesaplandığı yöntem olan maliyetlerdir. Diğeri ise önceden saptanan maliyetlerdir ki bu maliyetleri iki kısımda incelemek mümkündür bunlardan ilki maliyetlerin geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak önceden tahmin edilmesi ve kayıtları bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan tahmini maliyet yöntemidir. İkincisi ise maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtları bu maliyetlere göre tutulmasını öngören standart maliyet yöntemidir (Akdoğan, 2000: 44-45).

*Yönetim Açısından Maliyetler:* Bu maliyetler belirli bir amacı gerçekleştirmek için başka bir amacın gerçekleşmesinden vazgeçilmesi durumunda, vazgeçilen amacın sağlayacağı çıkarın net tutarı, tercih edilen amacın alternatif maliyetini ifade eden fırsat maliyetidir. Diğeri ise geçerli maliyet ve batmış maliyettir. Geçerli maliyetler bir yönetim kararının alınmasında göz önünde bulundurulması zorunlu olan maliyetlerdir, batmış maliyetler ise, alınacak kararlardan etkilenmeyen, bu nedenle karar alma sırasında göz önünde bulundurulması gerekmeyen maliyetlerdir. Geçerli maliyet özelliği taşımayan tüm maliyetler, batmış maliyet olarak nitelendirilebilir. Ayrıca bu maliyetler içerisine yapısal maliyetler olarak adlandırılan ve işletme yönetiminin kısa dönemde vazgeçemediği kontrol edilemeyen maliyetler (amortismanlar, bina vergileri, yönetici ve üretim personelinin maaşları) ve işletmenin uzun dönemli amaçları üzerinde olumsuz etkisi az olan, bu nedenle yönetimin kısa dönemler için vazgeçebileceği maliyetler olan (reklam gibi) kontrol edilebilen maliyetlerdir (Kartal vd., 2007: 31).

Marjinal maliyetler ise üretime eklenen en son birimin neden olduğu maliyetlerdir. Bu maliyetlerin belirlenmesi kolayolmamakla beraber işletmelerde alınacak kararlarda



marjinal maliyetlerin marjinal gelirleri ne şekilde etkileyeceği dikkate alınmaktadır (Savcı, 1999: 76).

*Mamullerle İlişisine Göre Maliyetler:* Bu maliyetlerin kapsamına üretilen mamullerin maliyetine doğrudan yüklenebilen üretim ile ilgili bir maliyetin herhangi bir kriter veya ölçüye ihtiyaç duyulmadan, hangi mamul için ne kadar olduğu kolaylıkla belirlenebilen maliyet olan direkt (dolaysız) maliyetler (kitap için kullanılan kağıdın maliyeti) ve mamullerin maliyetine doğrudan yüklenemeyen üretimle ilgili bir maliyeti mamullerin maliyetine yükleyebilmek için bir dağıtım ölçüsü veya kriterine ihtiyaç duyulan maliyetler olan endirekt maliyetler girmektedir (Karakaya, 2006: 16-17).

*Üretim Hacmine (Miktarına) Göre Maliyetler:* Bu maliyetlerin ilki iş hacmindeki değişikliklerden etkilenmeyen maliyet türü ve kapasite maliyetleri olarak da söylenebilen sabit maliyetlerdir (SM). Kira, sigorta, amortisman (yıpranma/eskime) maliyetleri tipik örnekleridir. Sabit maliyetler geçen zaman dilimi (süre) ile yakından ilgilidir. Örneğin, aylık kira, yıllık kira gibi maliyetleri ifade eder(Karakaya, 2006: 16-17).

Bir diğeri ise değişken maliyetlerdir (DM). Bu maliyetler iş hacmindeki değişikliklerden direkt olarak etkilenen maliyet türüdür. İş hacmiyle aynı yönde değişir. Yani iş hacmi arttıkça maliyet artar, iş hacmi azaldıkça maliyet azalır. İş hacmi sıfıra düştüğünde maliyet de sıfırdır (Kartal, 2004:80)

Direkt maliyet unsurlarının çoğu değişken nitelikteki maliyet unsurlarıdır. Ambalaj malzemesi, satış miktarı üzerinden ödenen satış primi ve komisyonlar, değişken maliyetlerin tipik örnekleridir. (Karakaya,2006:16-17).

Değişken maliyet kâra geçiş noktasının belirlenmesinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında da etkili bir maliyettir. Maliyetler sabit ve değişken olarak ayrıldığından yönetim alacağı kararlar karşısında etkilenebileceği değişken maliyetleri de, oluşacak değişiklikler kolayca saptanabilir. Diğer taraftan sabit maliyetlerin dağıtımını söz konusu olmadığından, maliyetlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalarından ortaya çıkacak hatalar ve anlaşmazlıklar önlenbilir (Akdoğan, 2000: 42).

Diğer bir üretim hacmine göre maliyet olan karma maliyetleri (KM) ise şu şekilde açıklanabilir.

Karma maliyetler, belli bir faaliyet hacim aralığında sabit olan, fakat bu hacim aralığı değiştiğinde bir sıçrama göstererek artan giderlerdir. Bunlara örnek olarak bakım onarım giderleri, enerji ve temizlik giderleri gösterilebilir (Uslu, 1985: 44).

Bünyesinde hem değişken, hem sabit değişken bulunan maliyet türüdür. Direk işçilik, bakım onarımla ilgili maliyetler tipik örneğidir.

**Diğer Maliyet Türleri:** Bu maliyet türleri de aşağıda şu şekilde açıklanabilir.

*Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler:* işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerinin yürütülebilmesi için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Örneğin tanıtım, reklam, elektrik, su, doğal gaz, dışarıdan alınan bakım, onarım ve kiralama hizmetleri gibi maliyetlerdir (Savcı,1999:67)

*Sermaye Maliyetleri (finansman giderleri):* işletmenin varlığını, faaliyetini sürdürmek için belli bir dönemde kullanılan sermaye karşılığı değer kullanımlarıdır. Örneğin faiz ve komisyon gibi (Savcı, 1999: 67).

*Çevresel Maliyetler:* işletmenin çevreyi korumak, çevreye verdiği zararı azaltmak veya çevreyi güzelleştirmek amacıyla kullandığı fedakârlıklara denir. Örneğin filtrenin, arıtma tesislerinin amortismanları, tehlikeli kimyasal atıkların bertaraf edilmesi, park ve bahçelerin süslenmesi ve bakımı, ürünlerde çevreye duyarlı malzemelerin kullanılması, geri dönüşüm yapılması vb. gibi (Can, 2006: 36).

*Sosyal Maliyetler:* işletmenin sosyal ve kültürel amaçlar için ihtiyari ve karşılıksız olarak kendi bünyesi dışındaki bireylere veya kurumlara yaptığı yardımlar bu gruba girer. Bunların ne dereceye kadar maliyet sayılabileceği tartışmadır. Belirli bir karşılıkları olmamasına karşın bunları işletmenin sosyal düzen içindeki bir varlığının doğal gereği sayarak belirli sınırlar içinde maliyet ögesi sayma özelliği vardır (Uslu,1985:36)

*Vergi Resim ve Harçlar:* çeşitli vergi yasaları ve mevzuatları gereğince işletme aleyhine tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların izlendiği bir maliyet grubudur (Uslu, 1985: 38).

*Risk Maliyetleri:* işletmeye yönelen risk, tehdit veya tehlikelere karşı önceden alınan önlemler nedeniyle katlanılan fedakârlıkları ifade eder. Örneğin sigorta ve kasko

maliyetleri bu maliyetlerdendir. Ayrıca işletmenin ihtiyat için ayırdığı karşılıklar da bu başlık altına girer. Örneğin ödenmemeye riskine karşılık alacaklara için karşılık ayrılması veya değer düşüklüğü için karşılık ayırması gibi (Can, 2006: 36).

#### **1.4 Maliyet Muhasebesi Yöntemleri**

Son yıllarda üretim sistemleri, teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme ve rekabet sonucu ortaya çıkan maliyetler, geleneksel sistemleri, işletmelerdeki karar alma ve sağlıklı bilgi elde etme konusundaki etkinliğini azaltmaktadır(Yazıcı,2007:19,20,21).

Aslında ürün çeşitliliğinin daha az olduğu, büyük miktarlarda üretimin yapıldığı ve piyasanın talep ettiği ürünün değil, üreticinin belirlediği ürünlerin üretildiği ortamlar için tasarlanan geleneksel sistemler, neredeyse insansız çalışan otomatikleştirilmiş üretim ortamlarının ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bu sistemlerde mamul/hizmet maliyetleri; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (Yazıcı,2007:19,20,21)

DİMM maliyetleri ile DİŞ maliyetlerinin mamul maliyetine yansıtılmasında herhangi bir problem çıkmamasına karşın genel üretim maliyetlerinin mamul ve hizmetlere yansıtılmasında birtakım dağıtım anahtarlarına (direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyeti, direkt malzeme maliyeti, makine saati vb.) ihtiyaç duyulması, mamul ve hizmet maliyetlerinin doğru ve gerçeğe yakın olarak belirlenmesindeki güçlüğü ortaya çıkarmaktadır (Yazıcı, 2007: 19-20-21).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında geleneksel maliyet yöntemleri içinde kullanılan maliyet muhasebesi yöntemlerinden kısaca bahsedilecektir.

##### **1.4.1 Sipariş Maliyet Yöntemi**

Sipariş maliyet yöntemi, belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden farklı tür veya nitelikteki mamuller üreten işletmelerde, her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir. Sipariş maliyet sistemi inşaat, uçak, gemi, makine, mobilya, hazır giyim, döküm imalatı yapan işletmeler ve nitelikleri müşteri tarafından belirlenen mamullerin sipariş üzerine üretim yapan tüm işletmelerde kullanılabilir. Bu yöntemde önemli olan, üretim birimlerinin farklı olması ve değişik üretim işlemlerine tabi tutulmasıdır (Akdoğan, 2000: 428).

Sistemin adı her ne kadar sipariş maliyet yöntemi ise de, buradaki sipariş terimi sadece müşterilerin siparişi anlamına gelmemektedir. Üretim, müşteri talebini karşılamak için olabileceği gibi stok içinde olabilmektedir. Sipariş maliyet sistemi, masrafların doğrudan doğruya sipariş maliyet kartlarına biriktirilmesi temeline dayanır. Bu kartlar tamamlanan mamullerin maliyetleri ile yarı mamul maliyetlerinin hesaplanması, takibi ve maliyet kayıtlarına yardımcı olmaktadır (Kaya, 1996: 16-17).

Genellikle özellikli olan yüksek değerli mamuller için kullanılan bu sistemde her sipariş gerekli olan teknik işlemlere göre farklı üretim aşamalarından geçebilir. Ayrıca bu aşamalar da siparişlere ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri doğrudan doğruya yüklenir, genel üretim maliyetleri ise tahmini tutarlarla yüklenir (Savcı, 1999: 54).

#### **1.4.2 Safha Maliyet Yöntemi**

Safha maliyet yöntemi, genellikle aynı cins mamullerin kütle üretimi ile ilgili bir maliyet sistemidir. Bu sistemde, her bir üretim safhasında oluşan toplam maliyetlerin söz konusu safhada gerçekleştirilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle, her safhanın ortalama birim maliyeti bulunur. Her bir safhaya ait bulunan ortalama birim maliyet, ilgili safhada tamamlanıp, izleyen safhaya devredilecek birim sayısı ile çarpılmak suretiyle devredilen birimlerin toplam maliyeti bulunur. Bu sistemin kullanıldığı işletmelere örnek olarak un, kağıt, çimento ve benzer şekilde ürün üreten işletmeler verilebilir (Kartal vd., 2007: 12).

Bu yöntemde üretim tipi, müşterilerin özel isteklerine veya siparişlere göre değil, stoklama ve satış için yapılır. Birbirine benzerlik gösteren, eşdeğer özellikte üretimin devamı olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamulün maliyetini saptayabilmek için belirli dönemlerde üretimi durdurmak mümkün olmasa bile, durmuş gibi işlem yapılarak maliyetleri belirleme yoluna gidilebilir (Yılmaz, 2007: 33-34).

Bazı üretim işletmelerinde hem sipariş hem de safha maliyet yöntemi birlikte uygulanabilir. Örneğin; bir üretim işletmesinde mamulün standart parçaları devamlı üretilip, daha sonra bu parçalar birleştirilmek kaydıyla müşterilerin özel talepleri karşılanabilir. Standart mamul parçalarının maliyeti safha maliyet yöntemi ile

belirlenirken, her bir müşterinin özel taleplerin maliyeti sipariş maliyet yöntemine göre belirlenir (Yağmurlu, 2009: 10).

### **1.4.3 Tam Maliyet Yöntemi**

Geleneksel maliyet muhasebesinde en yaygın kullanılan yaklaşımlardan birisi olan tam maliyet yönteminde bütün üretim giderleri dikkate alındığı için ürünlerin işletmeye sağladığı net kârı görmek mümkündür. Fakat üretim maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için genel üretim giderlerinin ürün maliyetine yüklenmesinde kullanılacak dağıtım anahtarlarının mümkün olduğu kadar objektif kriterlere dayanması gerekmektedir (Gersil, 2006:43)

Bu yöntemde genel üretim giderlerinin tümünün hesaplamalara katılması, sabit değişken genel üretim gideri ayrımının yapılmaması, bir takım sorunlara neden olmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin, farklı üretim miktarları söz konusu olduğunda birim ürün maliyeti içindeki payı değişecektir. Bu giderler, üretim miktarı düşük olduğunda, birim ürün maliyetlerine daha yüksek miktarda, üretim maliyeti yüksek olduğunda ise daha düşük miktarlarda yüklenmiş olacaktır. Bununla beraber tam maliyet yöntemi, kısa dönemli maliyet analizlerinde kendisinden beklenen faydayı sağlamaktadır. Bu nedenle tam maliyet yöntemi, uzun dönemli maliyet analizlerinde kullanılmalıdır (Gersil, 2006:44)

Tam maliyet yönetiminde bazen sadece üretim maliyetleriyle kalmayıp dönem maliyetlerinin de tamamının ya da bir kısmının mamullere yüklendiği görülmektedir. Özellikle; maliyetler üzerine belirli bir kâr yüzdesi eklenerek fiyat saptandığı durumlarda satış maliyetlerim de içine alacak şekilde maliyetlerin geniş kapsamlı tutulması mümkündür (Altuğ,1996:249).

Bu giderler, üretim miktarı düşük olduğunda, birim ürün maliyetlerine daha yüksek miktarda, üretim miktarı yüksek olduğunda daha düşük miktarlarda yüklenecektir (Akdoğan, 2004: 40-41) Tam maliyet yöntemi kısa dönemli maliyet analizlerinde kendisinden beklenen faydayı sağlamamaktadır. Bu nedenle tam maliyet yöntemi, uzun dönemli itibariyle maliyet analizlerinde kullanılmalıdır (Kishalı, Işıklar,1999:549)

### **1.4.4 Değişken Maliyet Yöntemi**

Değişken maliyet yöntemi, üretim maliyeti hesaplamasında değişken üretim giderlerini dikkate alması nedeniyle, hesaplanan üretim maliyeti, tam maliyet yöntemine

göre daha düşük miktarda olacaktır (Erdoğan, 2002: 58) Değişken maliyet yöntemi, değişken üretim giderlerine odaklandığından, daha çok kısa vadeli yönetim kararlarında kullanılabilir.

Değişken maliyet yöntemi, maliyetler sadece değişken giderler esas alınarak hesaplanmaktadır (Akdoğan, 1998: 41) Bu yöntemde ana fikir, üretimle aynı yönde değişmeyen maliyetlerin ürün ya da üretim maliyeti olarak kabul edilmeyeceğidir. Buna bağlı olarak, sabit maliyetler dönem gideri olarak kabul edilmeli ve katlanıldıkları dönemin satış gelirlerinden indirilmelidir. Değişken maliyet yönteminde, üretim maliyetlerinin hangi kalemlerden oluşacağı üretim teknolojisinde bağlıdır. Emek yoğun teknoloji kullanan bir fabrikada değişken ya da dolaysız maliyet, “ dolaysız madde + dolaysız işçilik + değişken genel üretim giderlerinden” oluşurken; dolaysız işçiliğin sabit maliyete dönüştüğü ileri derecede otomasyona dayalı iş yerlerinde, değişken maliyetler “dolaysız maddeler + değişken genel üretim giderlerinden” meydana gelmektedir (Gürsoy,1999:307)

Bu yöntemin savunucuları sabit giderlerin üretim hacmi ne olursa olsun katlanması gereken giderler olduğunu ve üretim hiç yapılmasa dahi bu giderlerin gerçekleşeceklerini benimsemekte, değişken giderlerin ise tümüyle üretim miktarına bağımlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderler olduğunu bu maksatla değişken giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi ve sabit giderlerin dönem gideri kabul edilerek doğrudan satış gelirlerinden düşürülmesi gerektiğini savunurlar (Yükçü,1999: 814) Böylelikle, bu yöntem maliyet hesaplarına bütün maliyetleri katan tam maliyet yönteminden ayrılan bir “kısmi maliyet” yöntemi olarak kabul görmektedir (Bursal, Ercan, 1999:407).

Tam ve değişken maliyet yöntemleri, işletme gelirini hesaplama yöntemi olarak da kullanılmaktadır. İşletmeler karar alma sürecinde tam maliyet yöntemine göre hazırlanmış gelir tablosu yanında, değişken maliyet yöntemine göre hazırlanmış gelir tablosu da düzenlemektedir. Değişken maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosu kâr ile satış miktarı arasındaki ilişkiyi gösterecektir. Bu nedenle sabit giderler bu yöntemde kapsam dışı bırakılmaktadır. Tam maliyet yönteminde ise kâr –üretim miktarı-satış hacmi arasındaki ilişki esas olmasından dolayı tüm maliyetler, hesaplamalara katılmaktadır (Kışalı,İşıklar, 1999:549).

#### 1.4.5 Standart Maliyet Sistemi

Karar verme ve kontrol, eski zamanlardan beri modern yönetim faaliyetlerinin temel bileşenleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Standart maliyetler bu temel bileşenler ölçüsünde yıllardan beri destek görmüş ve özellikle küresel rekabet döneminde devamlı ilerleme ve maliyet azaltımı gibi konularda önemini muhafaza etmiştir (Saygın, 2008:15)

Standart maliyet sisteminin amacı, işletmede fiilen oluşan üretim maliyetlerinin olması gereken tutarlara göre kontrol edilmesini sağlamaktır. Oluşacak sapmaların analizi ederek mümkün olduğunca maliyetleri olması gerekene yaklaştırmaktır. Bu sistemde maliyetler, tahmin edilen maliyetlere değil, bilimsel olarak tespit edilen maliyetlere yaklaştırılmak hedeflenmektedir. Dolayısıyla standart maliyet sistemi, bir yönetim aracı olarak, işletme yönetimine giderlerini kontrol etme ve planlama olanağı sağlamaktadır. Bu sayede işletmede verimlilik artışını sağlamak mümkün olabilmektedir (Kara, 22.07.2014,<http://muhasbeciyorumluyor.com/standart-maliyet-sistemi-1/>)

Literatürde standart maliyetler sabit standart maliyetler, teorik standart maliyetler ve beklenen standart maliyetler olmak üzere üç kısma ayrılmaktadır. Ancak beklenen standart maliyetler dışındaki diğer standart maliyet yöntemlerinin kullanımı çok az rastlanmaktadır. Çünkü beklenen standart maliyetler, her faaliyet dönemi başında piyasa şartları (cari dönem alım fiyatları, satış ve üretim miktarları, satış ve stok politikaları) ile üretim safhasında boşa geçecek işçilik, fire, bozuk ürünler gibi kontrol dışı şartlar göz önüne alınarak tespit edilmeye çalışılır (Kara, 22.07.2014,<http://muhasbeciyorumluyor.com/standart-maliyet-sistemi-1/>).

Bu yöntem sayesinde mamul maliyetinin bulunmasında hız kazanılmaktadır. Mamul maliyetinin hesaplanması için standart maliyet kartlarından faydalanılmaktadır. Bu yolla hesaplanan mamul maliyeti stok değerlemesi ve satılan mamul maliyetinin bulunmasında kullanılabilirdiğinden ara bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasında kolaylık sağlanmaktadır. Bu yöntem muhasebe kayıtlarında da tasarruf elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu yararlarına ek olarak, finansal pozisyonun ve net gelirlerin tespiti ve işletmede yapılacak özel maliyet çalışmaları için gerekli bilgileri de sunmaktadır. Tüm bu kolaylıklarına rağmen, standart rakamların bulunması ve hesaplanması oldukça uzun bir zaman gerektirmektedir. Standartların denetimi ve kontrolü iyi yapılmazsa hatalı karar

alınmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle de standartların zaman içerisinde kontrol edilerek değiştirilmesi gerekmektedir (Saygın, 2008: 17)

Standart maliyet yöntemi, her işletme için geçerli olamamaktadır. Standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için standartların her mamul için belirlenmiş olması veya belirlenebilir olması gerekir bu da üretilen mamullerin belirli tip olmasını ve aynı tipten olan mamullerin aynı işlemlerden geçmesini gerektirmektedir (Ertuna, 1982: 184)

#### **1.4.6 Birleşik Maliyet Sistemi**

Birleşik maliyetler, ayrılma noktasında elde edilen her bir mamulün maliyetinin saptanmasında dağıtılacak giderlerdir. Ayrılma noktasından önceki üretim maliyetleri belirli ürünler itibariyle izlemek mümkün olmadığından bu noktaya kadar oluşmuş üretim maliyetleri toplamına birleşik maliyet adı verilir. Ayrılma noktasından sonra gerekli ise mamullerin üretimine, işlenmesine devam edilmekle birlikte her mamul ayrı olarak üretime alındığı için, katlanılan üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde bir sorun yoktur; katlanılan giderler her bir mamule ayrı ayrı yüklenebilmektedir. Başka bir ifade ile ayrılma noktasından sonra birleşik mamullerin her biri ayrı bir mamul olmaktadır (Akça, 2010: 41)

Birleşik ürünler, birden fazla ürün üretmek hususunda yönetim tarafından verilen bir kararın değil, üretim tekniğinin veya hammadde yapısının bir sonucudur. Birleşik maliyetler direkt malzeme, direkt işçilik ve GİM'den meydana gelen üretim maliyetlerinin başka bir tipidir. Bir rafineri şirketinin madenin yerini tayin etmek, kazıp çıkarmak ve o madeni işlemek için katlandığı maliyetler, maden ocağından daha sonra çıkarılan çeşitli madenlere dağıtılması zorunlu birleşik maliyetlerdir. Bu birleşik maliyetler madenden çıkan demir, çinko ve kurşunla tek tek tanımlanamamalarından dolayı söz konusu birleşik maliyetlerin her bir birleşik ürüne dağıtılması gerekmektedir. Birleşik maliyetleri, imal edilen ürünlere doğru dağıtan bir yöntem, sadece stok maliyetlemesi açısından yararlıdır. Çünkü bu dağıtım, gelir tablosunu ve bilançoyu etkileyecektir. Doğru bir maliyet dağılımı, maliyet planlaması ve kontrolü amaçları açısından önemli değildir (Topçu, 1997: 19).

Uzun vadeli yönetim kararlarında, sabit maliyetleri de kapsayan yöntemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca, modern üretim sistemlerinde, teknolojik yatırımların yüksek olması nedeniyle, sabit maliyetler geleneksel üretim sistemlerine göre çok daha yüksek olmaktadır. Bu nedenle modern üretim sistemleri değişken maliyet yöntemine dayalı karar alma sürecini olumsuz etkilemektedir (Erdoğan, 2002:58).



#### **1.4.7 Fiili Maliyet Yöntemi**

Fiili maliyet yönteminde maliyetlerin dönem sonlarında belirlenmesi nedeniyle, gelecek dönemlere ilişkin planlama faaliyetlerinde bu maliyetler kullanılamamaktadır. Günümüzde modern üretim sistemlerinde maliyetlerin planlanması ve yönetiminin önem kazanması, fiili maliyet yöntemine dayalı karar almayı olanaksız kılmaktadır. Çünkü fiili maliyet yönteminde üretim süreci sona erdikten sonra maliyetler hesaplandığı için, gerek üretim sürecinde gerekse üretim öncesi aşamalarda maliyet tasarrufu sağlayıcı önlemlerin alınması mümkün olmamaktadır (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000: 179).

#### **1.4.8 Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tahmini maliyet yönteminde ise fiili maliyet yönteminin tersine, maliyetler oluşmadan öngörülmeye çalışılmaktadır. Maliyetlere ilişkin öngörülerde kişisel deneyim ve maliyetlerin geçmiş dönemlerdeki trendi tahminler için dayanak noktası olmaktadır. Tahmini maliyet yönteminde öngörüler ileriye yönelik kısa vadeli bir periyod için yapılmaktadır. Periyodun sonunda öngörüler ile fiili maliyetler karşılaştırılmakta ve farklar belirlenmektedir. Bu yöntemde temel beklenti, tahmin edilen maliyetler ile gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmaların mümkün olduğunca az olmasıdır (Kışhalı, Işıklar,1999:550). Ancak, bu yöntemde öngörüler için sadece geçmiş dönemlere ilişkin maliyet verilerinin kullanılması yöntemin etkinliğini azaltmaktadır. Bu nedenle, bu yöntemin uygulanmasında bütçeleme tekniği kullanılmak zorundadır (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000: 179).

Tahmini maliyet yönteminde öngörülerin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, üretilen ürünlere ilişkin üretim sürecinin fazla karmaşık olmamasına bağlıdır. Üretim işlemlerinin basit olması üretilen ürünlerin teknolojik açıdan düşük olmasını gerektirmektedir. Ayrıca, ürün çeşitliliği az olmalıdır. Öngörüler, maliyetlerin dönemler itibariyle büyük sapmalar göstermesi durumunda, istenilen faydaları sağlamayacaktır (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000, 179).

Bir maliyet sistemi, her bir maliyet yöntemi gruplarında yer alan yöntemlerin bir araya getirilmesi ile oluşmaktadır. Maliyet sistemi işletmenin gereksinimlerine göre şekillenecektir. Üretim teknolojisinde ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme, işletmeleri her yönüyle etkilemektedir. Bu gelişmelerden en çok etkilenen de, muhasebe ve onun alt sistemi olan maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesinin değişen koşullara ve buna bağlı olarak işletme yönetiminin değişen bilgi ihtiyaçlarına cevap verebilmesi gerekmektedir. Özellikle üretim teknolojisindeki ve sistemlerindeki gelişmeler, geleneksel maliyet muhasebesinin işletme yönetimine sunduğu bilgiler açısından yetersiz kalmasına neden olmaktadır (Erden, 2004:173-174).

Geleneksel üretim sistemlerine uygun olarak şekillenen geleneksel maliyet muhasebesinin yaklaşımları, bugünün modern üretim sistemlerinde geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Bu nedenle, modern üretim sistemlerine ve işletme yönetiminin değişen ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte yeni yöntemler geliştirilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizenmaliyetleme ve ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemleri, şimdiye kadar geliştirilen yöntemlerin başlıcalarıdır. Ancak, küreselleşmenin işletmeler üzerindeki etkisinin artarak devam etmesi, teknolojideki ve üretim tekniklerindeki gelişmeler ve bu gelişmelerin hızının artması, bu üç yönteme ilave yeni yöntemlerin geliştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkaracaktır (80 Erden,2004:173-174).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. STRATEJİK YÖNETİM VE MALİYET YÖNETİMİ

Günümüz dünyasının kamu örgütlerinde temel amaç, topluma en iyi hizmeti en verimli ve etkin şekilde sunacak strateji ve yöntemlerinin geliştirilmesi ve böylece hedef ve amaçlara ulaşılmasıdır. Bu da ancak çok hızlı değişen dünyada bu değişimlere karşı kamu örgütlerinin ayak uydurabilmesi için uzun dönemli vizyona sahip olmaları ve bu uzun dönemli perspektif ile gerekli stratejilerin belirlenerek uygulamaya konmasıyla mümkündür. Stratejisi olmayan bir örgüt, önünü göremeyen ve yönü olmayan örgüttür. Günlük rutin çalışmalar, uygun ve ahenkli bir hedef oluşturamaz. Bu bağlamda söylenen şu söz stratejinin önemini vurgulamaktadır; “strateji stratejik harekete rehberlik edecek planları, manevraları, modelleri, pozisyonları ve perspektifleri geliştirerek, bir örgüt için bir odak noktası, uyum ve ahenk ile amaç yaratmak için kullanılır” (Nut ve Backoff1992:55).

#### 2.1 Strateji Kavramı

İşletmelerin çevresinde yaşanan sürekli değişimler, belirsizliğin artması, artan rekabet ortamı, teknolojiye bağlı değişim hızının yüksekliği, pazardaki değişim gibi, birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde olan birçok nedenden dolayı işletmelerin organizasyonel yapılarının sürekliliğini sağlayabilmeleri her geçen gün daha da zor hale gelmiştir. Artık işletmelerin sadece klasik düşünce yapısına sahip başarılı yöneticilerle yönetilmesi ve en iyi örgüt yapılarına sahip olmaları başarıya ulaşmak için yeterli değildir. Bu yüzden işletmeler; yeni düşünce ve bakış açılarına sahip, değişimleri zamanında, doğru ve hızlı bir şekilde uyum sağlayabilen ve strateji geliştirebilen yöneticilere ihtiyaç duymaktadırlar (Akgemici , 2004:3).

Strateji kavramı, işletme ve diğer bilim dallarına askeri literatürden gelmiştir. Askeri strateji, bir savaşta orduların girişecekleri harekât ve faaliyetlerin tasarlanması ve yönetilmesi sanatıdır. Amaç mevcut kaynakları en etkili ve ekonomik biçimde kullanarak en az kayıp, gider ve zararla zafere ulaşmaktır. Bunun yanında strateji kelimesi birçok oyun ve spor karşılaşmalarında da kullanılan bir kavramdır. Örneğin; satranç, tenis, basketbol maçı gibi... (Ülgen ve Mirze, 2007:33-34).

Strateji Kavramının işletmeler için önemli bir kavramdır. İşletme faaliyetlerinde kararlar stratejik olarak büyük önem taşımaktadır (Özer, 2004:123). Ne tür bir işletme olursa olsun strateji amaç tayiniyle ilgili olduğuna göre, stratejiye sahip olmayan bir işletme amaçlarını açıkça ve kesinlikle saptayamaz, amaç saptamak için gerekli hesapları yapamaz ve böylece yeni girişimlerine öncü olacak kurallardan yoksun kalır.

Stratejinin bulunmadığı işletmelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılamaz. Çünkü mali ve beşeri güçleri ya da kaynakları ekonomik biçimde kullanacak stratejik bir analiz yapılmamaktadır. Uygun bir ürün pazar politikası yerine müşteri çoğaltma alanı geniş tutulacaktır. Belirlenmeyen bir strateji, amaçları saptayarak faaliyetlerini ona göre düzenleyip yararlı görünen şansları arayacak yerde, onları farkına varmadan geçiştirecektir. Bu durumda işletmeler hiçbir zaman belli bir mal ve pazar üzerinde rekabet avantajına sahip olmayan, optimist düşünceden yoksun kuruluşlar olacaklardır. Bu nedenle, piyasanın en önemsiz dalgalanmalarından ve tehlikelerinden de büyük ölçüde etkilenmiş olurlar (Özer, 2004:123).

İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve SMY kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eren, 2002:182). - Maliyet liderliği stratejisi (işletmeler düşük maliyetlere sahip olarak ), - Ürün farklılaştırma stratejisi (üstün ürünler sunarak) rekabet edebilirler. Bu iki temel rekabetçi avantaj, işletmenin izlediği rekabetçi amaçlarla karşılaştırılır. İşletme iki tür rekabetçi amaca sahiptir. Bunlar; geniş müşteri hedefi ve dar müşteri hedefidir. Temel rekabetçi avantajlarla rekabetçi amaçlar bir araya getirildiğinde Porter'injenerik stratejiler matrisi oluşmaktadır (Eren, 2002:182)

Sonuç olarak, stratejik konum analizinde rakip değer zincirleri tanımlanmalıdır ve buna göre rakiplerin göreceli maliyet pozisyonları ve rakiplere göre maliyet farklarının sebepleri belirlenmelidir. Amaç, işletmenin rekabetçi pazar yapısında rekabetçi avantajı sürdürmek ve güçlendirmektir. Aksi takdirde işletme ortadan kalkacaktır (Kaygusuz, 2000:87).

Maliyet Etkenleri Analizi Maliyetlere neden olan şey nedir? SMY’de maliyetler birçok faktörden kaynaklanmaktadır. SMY’de maliyetlerin birbiriyle ilişki içinde olan farklı faktörlerin etkisiyle ortaya çıktığı kabul edilirken, yönetim muhasebesinde geleneksel bakışa göre maliyet, esas olarak sadece üretim miktarı yani tek bir maliyet etkeninin fonksiyonudur. Bununla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayırımı, ortalama ve marjinal maliyet ayırımı, maliyet-hacim-kar analizi, başa baş noktası analizi, katkı payı vb. kavramlar maliyet literatüründe yaygın olarak kullanılmalarına karşın SMY’de maliyet yapısının zenginliğini üretim miktarı çok az yansıtan bir etken olarak görülmektedir (Saygın, 2008:80-81). Maliyet etkenleri ile ilgili birçok liste oluşturulmuştur. Bu listelerden birinde maliyet etkenleri; yapısal maliyet etkenleri ve yönetsel etkenler olarak ikiye ayrılmaktadır (Yalçın, 2006:30).

Maliyet etkenlerinden birincisi; yapısal maliyet etkenleridir. Bu etkenlerin her biri; mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Bir takım varsayımlardan yola çıkarak, her bir yapısal etkinin maliyet hesabı bildirilebilir (Altınbay, 2006:39). İkinci maliyet etkenler grubu ise, yönetsel etkenlerdir. Yapısal etkenler, performans ile ölçeklenmezken, yönetsel etmenler ölçeklenebilir. Buna göre her bir yapısal etken için “çok” her zaman daha iyi demek değildir. Daha karmaşık ve zor bir mamul hattı daha iyi anlamına da gelebilir, daha kötü de düşünülebilir. Dinamik bir çevrede, çok fazla deneyim, çok az deneyim kadar kötü olabilir. Fakat buna karşılık, yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, daima daha iyidir (Şakrak, 1997:113). Yönetsel maliyet etkenleri aşağıdaki gibidir (Saygın, 2008:81-82).

- İş gücünü sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi, - Kapasite kullanımı,
- Fabrika yerleşim etkenliği,
- Ürün özellikleri,
- Firma değer zinciri içinde satıcılar ve müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir

Stratejik yönetim düşüncesinin bilimleşebilmesi için öncelikle yönetim düşüncesinin neden ve sonuç ilişkisi üzerinde durulmuştur. Bu oluşum endüstri devrimi sonrasında yani yaklaşık olarak 1880'li yılları kapsamaktadır. Stratejik düşüncenin geçirdiği bilimsel evreleri aşağıda verilen çizelgede gösterebiliriz (Pamuk ve diğerleri, 1997:15- 16).

Bilimsel Olmayan Yönetim Dönemi 1880 Bilimsel Yönetim Döneminin başlangıcı  
1950 Planlama 1960 Uzun Vadeli Planlama 1965 Toplu Planlama 1970 Stratejik Planlama  
1980 Stratejik Yönetim 1985 Stratejik Senaryolar 1990 Stratejik Görüş

Stratejik yönetim, stratejik düşünmenin ve bu düşüncenin ardındaki felsefenin yaşama geçirildiği sistematik yaklaşımın adıdır. Bu yaklaşım belli aşamaları içeren bir süreçtir (Pamuk, ve diğerleri, 1997:25).

1950'li yıllar geleceğin tahmin edilebilmesi için önceden düşünme sürecinin oluşturulduğu yıllardır. Bu girişimleri planlama olarak adlandırabiliriz. Bu planlar iş planları niteliğindedir. 1960'lı yıllara gelindiğinde daha uzak noktalan görme, algılama ve değerlendirme ihtiyaçları ortaya çıkmıştır. Bu nedenle uzun vadeli planlama yaklaşım teknikleri gelişmiştir (Pamuk, ve diğerleri, 1997:25).

1965'li yıllarda ise planlama, işletmenin bölümlerine yönelik değil, bir bütün olarak planlamasını gerektirmiştir. Kısmi planlamadan, toplu planlamaya geçilmiştir. Böylelikle planlamadaki yetersizlikler ortadan kalkmıştır.1970'li yıllarda geleceği tahmin etme, hedeflere ulaşmadaki zorluklar bu yıllarda yeterli olmadığını göstermiştir. Bu durumda ulaşılacak hedefler belirleme yerine izlenecek yön çiziminin daha önemli olduğu benimsenmiştir ve stratejik planlama dönemi başlamıştır. Bu dönem 1980'lere kadar sürer (Pamuk, ve diğerleri, 1997:25).

Stratejilerin sonuçlarının çevresel değişimler çerçevesinde değerlendirilmesi ve bu değerlendirmelerden alınan geribildirimlerle örgütün kendisini yeniden biçimlendirmesi, gereği onaya çıkmıştır. Bunun sonucunda Stratejik Yönetim süreci kurulur (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

1985’li yıllarda stratejik yönetimden stratejik senaryolar yaklaşımına geçilir. Ancak bu dönem uzun sürmez. Stratejik planlama, gelecekte amaçların gerçekleşmesi için nelerin yapılabileceğini belirlemektedir. Stratejik yönetim belirlenen çevresel değişimler karşısında uygulamaya geçişi kolaylaştırmaktadır. Stratejik senaryo yaklaşımı ise gelecekteki farklı durumlarda nasıl davranılacağını göstermektedir (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

Hızla değişen koşullar içinde hızla değişip kendini yeniden üretebilecek bir değerler bütünü, bir kültür, bir ortak görüş, 1990’lı yılların stratejik anlayışını belirler (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

Stratejik yönetim düşüncesinin evrimini bir bütün olarak değerlendirirsek, dönemler arası geçişi ve farklılıkları aşağıdaki şekilde gösterilebilir (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

Stratejik Yönetim Düşünce Evriminin Dönemler Arası Geçişi ve Farklılıkları  
Planlama Görünür gelecek, parçacı yaklaşım, ulaşılabilecek nokta, kapalı örgüt Uzun Vadeli Planlama Uzun gelecek, zaman ufku Toplu Planlama Sistem görüşü, bütüncül yaklaşım iç etkileşim Stratejik Planlama Yön belirleme, yol çizme Stratejik Yönetim Açık Örgüt, çevre ile etkileşim, geribildirim Stratejik Senaryolar Alternatif yönler, alternatif yollar, senaryolar Stratejik Görüş Öngörülme gelecek, bilinmeyen çevre, stratejik değerler, kültür gibi değerleri kapsar (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

## **2.2 Yönetim**

Yönetim evrensel bir kavramdır. Önceden ne yapacağının kestirilmesi oldukça zor olan insanla uğraşır. İnsanın toplumsal yaşama gereği olan diğer kişilerle ilişkilerini, onların çeşitli etmenler altındaki davranışlarını inceler. Bu anlamda hepimiz birer yönetici sayılırız. Ustalığımızı, zamanımızı ve faaliyetimizi planlayıp, örgütler, onları yönlendirir ve kontrol ederiz. Böylece kendimizi yönetiriz. Ana-baba işlerini, ev faaliyetlerini ve çocuklarını yönetirler. Öğrenciler okulda çeşitli konu ve derslerde başarılı olmak için zamanını kullanmayı yönetmek ve denetlemek zorundadır. Daha üst düzeyde ele alınırsa başhekim hastaneyi, müsteşar bakanlığını, ziraatçı çiftliğini, genel müdür şirketini, dekan fakültesini yönetmek zorundadır. Bu çeşitli uğraşlar farklı alanlara aitmiş gibi görünse de hepsinin ortak yönü, farklı amaçlara yönelik örgütsel çabanın yönetilmesidir (Can, 2001).

Yönetim en küçüğünden (aile, işletme gibi), en büyüğüne (devlet, uluslararası örgütler gibi) kadar tüm örgütlerde geçerli ve gerekli bir işlevdir. Yönetim, örgütlerin amaçlarına etkin ve verimli ulaşabilmeleri bakımından zorunlu bir işlevdir (Tortop ve diğerleri, 1993:20). Diğer bir deyişle yönetim, örgütler için hayati bir öneme sahiptir. Bir toplumun örgütlerindeki yönetim anlayışı ve uygulamaları ile o toplumun kalkınmışlık düzeyi arasında doğrusal bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Yönetim kalitesi tüm toplumu etkiler.

Yönetim, insan ve diğer kaynakları mümkün olan en iyi şekilde birleştirerek, örgütsel amaçlara etkin ve verimli ulaşma sürecidir. Diğer bir ifade ile yönetim; iş gücü, sermaye, teknik donanım vb. gibi örgütsel kaynakların, örgütsel amaçları gerçekleştirmek üzere etkin bir şekilde koordine edilmesidir (Rachman ve diğerleri, 1993:154) Yönetim kısaca, örgütsel kaynakların, örgütsel amaçları başarmak için kullanılmasıdır.

İki veya daha çok insan bir amaç doğrultusunda bir araya gelip bir grup oluşturduklarında, bu grubun belirlenen amaçlarının gerçekleştirilmesi için üyelerinin birlikte çalışmaları gerekecektir. Bir grubun ya da bir biçimsel örgütün amaçlarını gerçekleştirirken başarı veya başarısızlık yönetim ile yakından ilişkilidir (Karaman 2000:37-38).

Yönetim biliminin gelişimine tarihsel açıdan bakıldığında; (a) Yapıya ağırlık veren geleneksel (klasik) yaklaşımlar (1887-1927), (b) İnsana ağırlık veren davranışçı (neo klasik) yaklaşımlar (1909-1945) ve (c) örgütü bir sistem olarak ele alan sistem yaklaşımları (1946'dan günümüze kadar) görülür. Bunlar kısaca aşağıda özetlenmiştir (Düren, 2000:6-8; Erdoğan, 2000:19-21):

20. yüzyılın başından İkinci Dünya Savaşına kadar olan dönemde, Taylor'un "bilimsel yönetim" yaklaşımı çerçevesinde, işletmelerde içe dönük rasyonellik arayışları söz konusu olmuştur. Bu rasyonellik arayışı, ikinci aşamada insan ilişkileri yaklaşımı ile daha beşeri bir nitelik kazanmıştır. Ancak, bu dönemde örgütlerin çevreleri, fazla bir dikkat ve araştırma konusu olmamıştır (Erdoğan, 2000:19-21).



Önceliğin mal ve hizmet arzı olarak belirlendiği 1950’li yıllara kadar en önemli çalışma konusu, mekanistik kalite kontrol çabalarıdır. Büyük üretim merkezlerinden çıkan mallar nitel olarak farklılaştırılmadan, fazla bölünmemiş pazarlarda rahatlıkla alıcı bulabilmiştir. Bu dönemde amaç, mümkün olduğu kadar ucuza çok miktarda üretmek ve sürümden kazanmaktır. Fransız yönetim bilimci Fayol’un, 1916’da yazdığı “Sınai ve umumi işlerde idare” isimli eserinde ortaya koyduğu beş fonksiyonel aşamalı yönetim süreci ve on dört yönetim ilkesi, 1950’li yıllara kadar genel kabul gören yaklaşım olmuştur (Düren, 2000:6-8).

1950’li ve 1960’lı yıllar, yönetim biliminin gelişiminde önemli bir hareketlenmenin yaşanmaya başladığı dönem olmuştur. Rekabetin tehdit edici şekilde artmaya başlaması, Batılı şirketleri, arz ekonomisinden, müşterinin belirleyici olmaya başladığı bir talep ekonomisine geçiş ile karşı karşıya getirmiştir. Dikkatler süratle rekabet edebilirliğin ve dolayısıyla da dışa dönük duyarlı örgüt yapılarının önemine çevrilmiştir. İşletmeler, farklılaşan pazar taleplerine göre ürünlerini çeşitlendirmek ve tüketici ihtiyacına göre kişiselleştirmek zorunda kalmışlardır. Böylece, yönetim düşüncesine, açık sistem anlayışı ve en iyinin durumdan duruma göre değiştiğini kabul eden durumsallık yaklaşımı hâkim olmaya başlamıştır (Erdoğan, 2000:19-21).

1960’lı yıllar tüketim toplumu ve pazarlama anlayışının geliştiği ve yönetsel yaklaşımlarda radikal değişikliklerin yaşandığı bir dönüm noktası olmuştur. Bu yıllarda, işletmeler, özellikle ticari fonksiyonlarını geliştirmeye yönelik büyük yenilikleri yaygınlaştırma çabası içine girmişlerdir. Bu yeniliklerin başlıcaları, anket ve kamuoyu yoklamaları ile pazar araştırmaları yapmak ve satış yöntemlerinde çeşitlendirmelerdir. Bu dönemde ilk bilgisayarların kullanılmaya başlanması da, pazarlama fonksiyonuna destek verici nitelikten olmuştur. Aynı yıllarda, hizmet sektöründe de belirgin bir gelişme yaşanmaya başlamıştır. Tamamen müşteriye yönelik olan hizmet faaliyetleri, pazarlama anlayışına gelişiminde önemli rol oynamıştır (Düren, 2000:6-8).

1970’li yıllarda, işletme yönetiminde strateji kavramı ön plana çıkmıştır. Pazarlardaki gelişmeler rekabeti yoğunlaştırmaya başlamıştır. Rekabetin giderek artan baskısı, işletmelere yatırım ve pazarlama konularında stratejik hedefler belirlemeye yöneltmiştir. Stratejik yönetim yaklaşımı, işletmelerde ticari fonksiyonun rolünü güçlendirmiştir. Ar- Ge fonksiyonu, işletmenin değişen koşullara uyum sağlama yeteneğini geliştirici yönde, ürün ve yöntemler bazında faaliyetlere yönlendirmiştir. (Gersil 2003: 61)

1980’li yıllar, işletme yönetimlerinin 1970’lerde baş gösteren ve giderek pekişen üç önemli faktörü artık veri olarak kabul etmeye başladıkları dönemdir (Düren, 2000: 11): Birincisi, Enerji ve hammadde konusundaki kısıtlılık ve artan baskılar, ikincisi, para ve finans piyasalarındaki sürekli istikrarsızlıklar ve üçüncüsü ise yeni ekonomik dünya düzenine geçiş, olarak ifade edilebilir(Gersil, 2003: 61).

Bu çerçevede 1980’li yıllardaki gelişmeler, işletmeleri, insan kaynaklarını daha etkin kullanımına yönlendirmiş ve bu amaçla, Japon yöntemleri de örnek alınacak şekilde yönetimde katılımcı anlayışının yaygınlaştırılması çabaları yoğunluk kazanmıştır.

1980’lere hâkim olan yönetimdeki katılımcı eğilimler, daha önceki on yıllarda ortaya çıkan stratejik yönetimle de yakından bağlantılıdır. Burada amaç çalışanların hedefleri ile örgütün hedefleri arasında bütünleşme sağlamaktır.

### **2.3 Stratejik Yönetim**

Stratejik yönetim kavramı, işletme ve yönetim alanında 20. yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlanmıştır. O dönemlerde anlam olarak konu üzerinde henüz bir fikir birliğine varılmamış olsa da, strateji işletmenin çevresi ile arasındaki ilişkileri düzenleyen ve rakiplerine üstünlük sağlayabilmek amacıyla kaynaklarını harekete geçiren bir anlam taşımaktadır. Peter Drucker, stratejik yönetimin ana görevinin bir işin misyonunu baştan sona düşünmek ve “Bizim işimiz nedir, ne olmalıdır?” sorularını sorarak, belirlenen amaçlar doğrultusunda, belirlenen kararların yarınki sonuçları vermesini sağlamak olduğunu söylemiştir (Drucker, 1999).

Bir örgütün stratejisinin tanımı, yönetim fonksiyonlarından sadece bir tanesidir. Stratejik yönetim kararları aslında yönetim fonksiyonlarının tümünün önündedir. Stratejik yönetim ve stratejik yönetim süreci, örgütün ne yapması gerektiği ve nereye gitmesi gerektiği üzerinde kararlara ulaşmayla ilgilidir (Howe, 1993:27).

Stratejik yönetim geleceğin bir planının yapılması değildir. Nitekim işletmenin çevresi devamlı değiştiğine göre planlar bir defa yapılarak bunlar değişmez kalıplar haline getirilmez (Hatiboğlu, 1986:44).

Bir örgütün bütün yönetim kademelerinde, fonksiyonel bölümlerinde, faaliyet gösterdiği bütün iş alanlarında; yönetim becerilerinin, örgütsel sorumlulukların, değerlerin, stratejik ve uygulamaya dönük karar mekanizmalarını birbirine bağlayan idari sistemlerin, hep birlikte geliştirilmesi ancak stratejik yönetimle mümkündür. Stratejik yönetimde, stratejik bakış ve davranış bütün organizasyona nüfus eder (Gümüş, 1995:315).

Stratejik yönetimde geleceği karşılamak yerine onu öngörülen şekilde biçimlendirmek, kendi geleceğine sahip olmak bütün organizasyonun hedefi olur. Günümüzde her tür ve büyüklükteki firmaların başarılı olabilmeleri, stratejik olarak yönetilebilmelerine bağlıdır.

Örgüt yönetiminin temel fonksiyonları (planlama, örgütlenme, koordinasyon, yürütme, kontrol), stratejik yönetimde de değişmemekte ancak bu fonksiyon ve yaklaşımlar dış çevre üzerinde odaklaşmaktadır (Üzün, 2000:39). Hiçbir örgüt tek başına değildir. Her örgüt kendisini çevreleyen koşullar içinde yaşar ve bu koşullardan etkilenir. Değişen teknoloji çevresinde kendisini yeniden yaratır. Çevre örgütler üzerinde belirleyici etki yapar ve örgütlerin nasıl şekilleneceklerini belirler.

Stratejik yönetim düşüncesinin temel felsefesi herhangi bir zaman ve çevre içinde örgütlerin varlıklarını sürdürebilmelerini sağlayacak planların geliştirilmesi ve yönlerinin belirlenmesi görüşlerine dayanır (Pamuk ve diğerleri, 1997:15-18).

Stratejik yönetim düşüncesinin evrimi incelendiğinde bir davranış ve bir tutum, bir yaklaşım olarak çok eski dönemlere kadar uzandığını söylemek mümkündür.

Maliyet Yönetimi Son zamanlarda işletmeler yoğunlaşan rekabet koşullarında üretim ve satış faaliyetlerini sürdürmeye çalışmaktadırlar. Artan rekabet ve işletmelerde yaşanan bu gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemlerinde değişiklikler yapılmasını gerekli kılmıştır (Gürdal, 2004:92). Müşterilerin işletmelerden kaliteli mamul ve hizmet beklentilerinin artması sonucunda, işletmeler, yüksek kalite düşük stok esnek üretim ve teknolojik bilgi kullanımı ile yeni üretim ortamları oluşturmaya çalışmaktadırlar. Yeni oluşan bu üretim ortamları bir takım değişikliklere sebep olmuştur. Özellikle de maliyet unsurlarında, değişiklikler meydana gelmiştir. Bunlar DİMM' deki değişiklik düşük seviyedeyken, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerindeki değişiklik önemli seviyededir (Gürdal, 2004:92).

Direkt hammadde ve malzeme ile özellikle de direkt işçilik maliyetlerinin toplam mamul maliyeti içindeki payı azalırken, genel üretim maliyetleri artmıştır. Yani, maliyet muhasebesinin esas fonksiyonu olan üretim, mamul ya da hizmetin maliyetinin saptanması yerini, maliyet bilgilerinin karar vermede, planlamada, maliyet azaltma ve kontrolde kullanılmasına bırakmaktadır (Karcıoğlu, 2000:61-62).

Maliyet yönetimi; küresel piyasalarda zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir, mamul ya da hizmet üretiminde kaynakların verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilginin sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Gürdal, 2007:20). Başka bir deyişle; işletmedeki üretim, hammadde yönetimi, araştırma ve geliştirme, mühendislik ve finansman fonksiyonları arasında bir eşgüdüm sağlayarak bütünlük bir sistem anlayışıyla çaba göstermelidir.

Değişen piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkabilmesi veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermesi ile olabilir. Zira gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa koşullarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. Bu durumda işletmeler ‘ Neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyatta satarım’ klasik yaklaşımından kurtulmalıdır. Bunun yerine artık ‘piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne kadar olsun ki kar elde edebileyim.’ düşüncesini benimsemeliler. Ekonomik anlamda gelişmiş bir çok dünya ülkesi de bu yönde gelişmektedir (Yükçü, 2000:23).

Modern Maliyetleme Yöntemleri Dünyamızda ekonomik ve teknolojik çevrelerde yaşanan hızlı değişim ve gelişim, üretim teknolojilerini önemli derecede etkilemiş bu da:

Üretim

Yönetim

Satış/Pazarlama

Mühendislik/AR-GE

Maliyet Yönetimi

Satın alma/Tedarik İnsan Kaynakları

İşletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır. Maliyet muhasebesi alanında da yaşanan hızlı gelişim birçok işletmenin gündemindedir. Bu durum işletme yöneticileri tarafından dikkatle incelenmektedir (Elitaş, 2004:139). Küreselleşme sürecinde her işletmenin ürettiği malları daha güvenilir, daha kaliteli olması ve daha hızlı-etkin dağıtması beklenmektedir. Bu yüzden bu ihtiyaçları yeterince karşılayamayan işletmelerin ulusal ya da uluslararası rekabete karşı koymaları giderek zorlaşmaktadır (Papatya, 1997:199).

Maliyet yönetimi sistemsel yaklaşımını bütünleyen çeşitli tasarım ve uygulama yaklaşımları bulunmaktadır. Maliyet yönetimi sistemlerinin amaç ve ilkelerini yansıtan yaklaşımlar aşağıdaki gibidir (Şakrak, 1997:79). - Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar, - Kaynak kullanımda kayıpları azaltıp etkinliği arttırmaya yönelik yaklaşımlar, - Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar. Yukarıdaki üç grup başlığı altında belirtilen yaklaşımlar maliyet yönetimi sistemlerini bütünleyen, birbiriyle etkileşimini sağlayan ve her biri diğerini bütünleyen yaklaşımlardır. Bu yaklaşımlar; - Mamul Yaşam Dönemince Maliyetleme, - Değer Mühendisliği, (DM) - Kalite Maliyetleri, - Hedef Maliyetleme, (HM) - KaizenMaliyetleme, - Tam Zamanında Üretim ortamında maliyet yönetimi, (TZÜ) - Dönüşüm Muhasebesi, - Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, (FTM) - Öğrenme Eğrileri, - Stratejik Maliyet Yönetimi ve analizidir (SMY).

### **2.3.1 Stratejik Yönetimin Özellikleri**

Stratejik yönetimin, her şeyden önce, genel yönetimin sahip olduğu özellikleri de kapsadığı belirtilmelidir. Ancak bu özelliklerden farklı olarak stratejik yönetimin kendine has bir takım özelliklerinden de bahsetmek mümkündür. Stratejik yönetimi diğer yönetimlerden ayırt etmeye yarayan özellikler şunlardır (Dinçer, 1998:18; Üzün, 2000:3):

1. Stratejik yönetim, örgütteki en üst yönetimin bir fonksiyonu olarak değerlendirilmelidir. Zira stratejik yönetim tümüyle işletmenin geleceğine yöneliktir.
2. İşletmenin vizyonuna yöneliktir; geleceğe yönelik uzun vadeli amaçları geliştirir, sonuca varmak için nelerin yapılması gerektiğini düşünür.

3. Stratejik yönetim, işletmeyi bir bütün olarak algılar; bütünü oluşturan diğer parçalar da ilgi alanı içindedir. Alınan stratejik kararların etkilerine yönelik bütün-parça ilişkisini göz önünde bulundurur.

4. Stratejik yönetim için işletme açık bir sistemdir. Bu nedenle çevre oldukça yakından takip edilen bir faktördür.

5. Stratejik yönetim, dış çevresine karşı toplumun çıkarlarını göz önüne alan bir sosyal sorumluluk taşır.

6. Stratejik yönetim, işletmenin temel amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik kaynak dağıtımını en etkili bir şekilde yapar.

7. Strateji yönetimin belirlediği amaçlar, alınan kararlar, faaliyetleri içinde en alt birimlere kadar herkesin ortak hareket noktasını oluşturur.

### **2.3.2 Stratejik Yönetimin Yararları**

Stratejik yönetim anlayışı, belirsiz, değişken ve oldukça riskli bir çevrede işletmeye belirli bir yön kazandırır. Bununla birlikte stratejik yönetim, niteliksel ve niceliksel bilginin düzenlenip, belirsiz şartlar altında etkili karar verebilme yaklaşımı olduğuna göre bu kararlar, inisiyatif kararlarla karşılaştırıldığında yöneticiye yaratıcı ve sezgisel düşünce yollarını açmaktadır. Sezginin bazen göz önüne alınması gereken özel, soyut faktörleri de açığa çıkartabileceği bir gerçektir (Pamuk ve diğerleri, 1997:25).

Stratejik yönetim, çevreyi değerlendirme ve geleceği tahmin etme imkânı verir. Bu nedenle işletme nasıl davranacağı ve ne gibi tedbirler alacağı konusunda hazırlık yapma fırsatı bulur. Fırsat ve tehditleri izleme imkânı yakalar. Stratejik yönetim, koordinasyon sağlamada ortak bir hedef oluşturarak, işletmenin alt bölümlerinin birbirlerinden ayrılarak, farklı amaçlara yönelmesine engel olur. Stratejinin olmaması halinde bölümler gittikçe farklılaşacak ve her biri ortak amacı değil, kendi amacını gerçekleştirme eğilimini gösterecektir (Üzün, 2000:10).

Jauch ve Glueck (1989:18), stratejik yönetimin yararlarını şöyle özetlemektedir: Stratejik yönetim değişen durumları önceden sezmek için örgütlere izin verir.

- Stratejik yönetim, açık amaçlar ve yönelimler sağlar.

- Stratejik yönetimde araştırma, sürecin yöneticilere yardım edebilmesi için ilerleme sağlar.

- Stratejik yönetimi yerine getiren işler daha etkilidir.

- Stratejik yönetim, iş kararlarını sistematik bir şekilde yürütmeye bir yoldur.

- Stratejik yönetim, bir şirketin temel problemlerini araştırmada yöneticilere yardım eder.

- Stratejik yönetim, şirketin iletişimine, bireysel projelerin koordinasyonuna, kaynakların tahsisine ve bütçe gibi kısa süreli planlamanın gelişmesine yardım eder.

### **2.3.3 Stratejik Yönetimin Temel Unsurları**

Üzün, stratejik yönetimin temel öğelerini; tepe yöneticileri, örgütün misyonu ve amaçları, dış çevre faktörleri ve kaynaklar olarak belirlemiştir (Üzün, 2000:11):

1. Tepe Yöneticileri: Stratejik yönetimin en temel ögesi tepe yöneticileridir. Çağımızda yöneticiler de değişim rüzgârlarından soyutlanamamaktadır. İyi bir yönetici her şeyden önce kendini yönetebilen biri olmak zorundadır. Verimlilik ve zamanlama problemlerini çözmüş ve toplam kalite anlayışını kendi hayatına uygulayabilmiş biri olması gereklidir.

Tepe yöneticiler ilk olarak, dikkatini işletmenin ana yön motifleri, amaç bir, stratejiler ve ana problemler üzerinde toplayarak, öncelikleri belirlemeli ve daha sonra fonksiyonel faaliyetleri bir bütün olarak birleştirerek dengeli faaliyet programlarına dönüştürmelidir. Bu açıdan tepe yönetici, bilgi toplama, analiz etme ve karar verme rolü nedeniyle, iyi bir stratejist, mimar ve koordinatör olarak, sezgisel ve katıcı yönüyle küresel bir yönetici olmalıdır.

2. Örgütün Misyonu ve Amaçları: Stratejik yönetimin önemli öğelerinden birisi de örgütün misyonu ve amaçlarıdır. Bir organizasyon misyonu, kendisini diğer aynı tip şirketlerden ayıran eğilimidir. İşletmenin veya işin kendisini tanımlayabilmek için “Ne tür bir işletmeyiz? Sorusuna cevabını vermek gerekmektedir. İşletmeler toplum değerlerine uygun bazı fonksiyonları yerine getirerek kendilerini yasallaştırmaya çalışırlar. Bu yasal olma çabası her işletmeye bir misyon yükler. Bu nedenle işletmeler kendi misyonlarını toplumda açık bir şekilde tanımlamak durumundadırlar. Ayrıca işletme bu işi niçin yaptığının da cevabını vermelidir. Bu da gerçekleştirilecek amaçları içerir. İşletme ne olmak istiyor ve niçin bu amaçlara ulaşmak istiyor belirlenmelidir. Misyon ve amaçların tanımlanması, stratejik yönetim sürecinde; analiz, yön belirleme, strateji seçme, uygulama ve değerlendirmede temel oluşturacaktır.

3. Dış Çevre Faktörleri: Stratejik yönetimin diğer bir ögesi de dış çevre faktörleridir. Dış çevre faktörlerindeki değişme ve gelişmeler stratejik yönetimin karar ve uygulamalarında en belirgin öğelerden bir tanesidir. Çevre, sürekli değişen bir unsurdur. Stratejik yönetimin doğası olarak, bu değişim uzun vadelerde daha belirsiz ve karmaşık bir yapı arz eder. Fırsatlar ve tehditlerin değişkenliği yönetimin karar vermesinde daima esas teşkil ederler.

4. Kaynaklar: Stratejik yönetimin diğer önemli ögesi ise işletmenin sahip olduğu kaynaklardır. Burada esas olan, bu kaynakların ürün-pazar bileşimlerinde rasyonel olarak kullanımınıdır.

#### **2.3.4 Stratejik Yönetim Süreci ve Aşamaları**

Stratejik yönetim süreci, üst kademelerden başlayarak alt kademelere doğru hareket eder. Kurumun stratejik yönünü kararlaştırmak üst kademe yönetiminin sorumluluğunda olmasına rağmen, iç ve dış çevre hakkında bilgiler, daha çok bölüm yöneticilerinden ve diğer yönetici gruplarından elde edilir (Dinçer, 1998).

Eren'e (2000) göre stratejik yönetim; “stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını, planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için örgüt içi her türlü yapısal ve motivasyonel tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını, daha sonra da kontrol edilmesini kapsayan ve işletmenin üst düzey kadrolarının faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamıdır.”



Stratejik yönetim, stratejik düşünmenin yaşama geçirildiği sistematik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım belli aşamaları içeren bir süreçtir (Pamuk ve diğerleri, 1997:25): (1) Strateji üretme, (2) Strateji uygulama ve (3) Stratejik öğrenmedir.

Strateji üretme aşaması bir "stratejik düşünme" sürecidir. Bu süreç sonucunda stratejiler oluşturulur. Strateji uygulama aşaması üretilen stratejilerin ve stratejik bilgilerin yaşama geçirildiği adımdır. Uygulama sırasında üretilen bilgilerin ve kazanılan deneyimlerin yeni stratejilerin oluşturulmasına yardımcı olması durumunu stratejik öğrenme adımı olarak değerlendirilebilir (Pamuk ve diğerleri, 1997:26).

- a. Strateji izleme
- b. Strateji değerlendirme
- c. Stratejik neden analizi
- d. Strateji geliştirme projeleri üretme
- e. Strateji geliştirme projeleri uygulama
- f. Stratejik iyileşmeyi kurumsallaştırma

Hatiboğlu ise stratejik yönetim süreci aşamalarını aşağıdaki gibi belirlemiştir (1986:45):

1. Çevrenin analizi: Çevre analizinin amacı, işletmelerin temel amaç ve misyonlarının belirlenmesi ve bunlara ulaşmak için neler yapılabileceğinin araştırılmasına başlangıçtır.

2. Amaçların belirlenmesi: İşletmelerin işi yapmaya başlamadan önce hangi işi yapacakları ve hangi yönde gideceklerinin saptanması ancak bazı amaçların belirlenmesiyle mümkün olacaktır. Ancak bu takdirde, halen var olan ve ileride beklenen çevreye uymak mümkün olacaktır.

3. Stratejik seçeneklerin analizi: Çevre ve amaçlar belirlendikten sonraki aşama ne gibi strateji seçeneklerinin var olduğunun araştırılmasıdır. Belirlenen amaçlara ulaşılabilecek genel yollara, araçlara, haritaya strateji denildiğini biliyoruz. Var olabilen her çeşit stratejinin teker teker araştırılması bu aşamada yapılacaktır.

4. Stratejik seçenekler arasında seçim yapılması: Stratejik olanakların ne olduğu bir kere belirlenince, bunlar arasından bazıları seçilecektir. Seçimin yapılması çeşitli şartların ve olanakların beraberce düşünülmesi sonucunda belirlenebilir.

5. Stratejilerin uygulanması: Beşinci aşama, seçilen stratejilerin uygulanması ve fiilen gerçekleştirilmesidir. İşletmenin birçok beşeri sorunları olacağı açıktır. Nitekim organizasyon, insanlardan oluşur. Bunları eğitip organizasyondaki yerine koymak, işleri benimsetip istekle çalıştırmak stratejilerin uygulanmasının en önemli yönüdür.

6. Kontrol ve değerlendirme: Stratejiler uygulandıktan sonra uygulanma sonuçlarına bakıp bunların değerlendirilmesi gerekmektedir. Uygulanan stratejilerle istenen sonuçlar alınabilmiş midir? Alınmamış ise bunların nedenleri araştırılacaktır. Bu amaçla yapılan işlerin neler olduğu ve beklenenden farklılığı konusunda haberleşme ve raporlama sistemleri belirlenecektir.

### **2.3.5 Stratejik Yönetim Yaklaşımları**

Bir işletme stratejisi, cevabını herkesin kolaylıkla verebileceği bir problemden çözümü oldukça karmaşık olan problemlere kadar, geniş bir alanda yer alır. Bu iki nokta arasında birçok farklı stratejiler geliştirilebilir (Eren, 2000).

Bu stratejilerin geliştirilmesinde yöneticilerin sezgilerinden ve deneme-yanılmaya dayalı yönetim yaklaşımından problemin ihtiva ettiği değişkenlerin özenli ve sistematik analizine kadar birçok değişik yaklaşım kullanılabilir. Bu sebeple, strateji geliştirilirken sayısız yaklaşımla karşılaşılabilir. Ancak burada stratejilerin geliştirilmesinde hangi yaklaşım kullanılırsa kullanılsın, duruma en uygun stratejinin seçilmesi gerektiği önemle vurgulanmalıdır. Çünkü stratejik yönetimin başarısı buna bağlıdır. Bununla birlikte problemlerin en uygun çözümünü sağlayacak sezgi ile analiz arasında açık bir sezginin bulunmadığı da belirtilmelidir. Stratejilerin geliştirilmesinde kullanılacak yaklaşımlardan bazıları şunlardır (Dinçer, 1998:42):

1. Bütünleşmiş Planlama Yaklaşımı: Stratejik problemlerin sistematik analizine dayanır ve problemlerin çözümünde bilimsel yöntemler kullanılır. Bütünleşmiş planlama yaklaşımında her şeyden önce şirketin stratejik planları hazırlanır. Örgüt misyonu, uzun vadeli politikalar, amaçlar ve stratejiler tanımlanır. Bunlara bağlı olarak şirketin daha alt kademelerine ait orta vadeli politika ve amaçlar tespit edilir. Daha sonra program hedefleri taktik kararlar ve yöntemler şekline dönüştürülerek uygulamaya konulur.

2. Uyumlaştırıcı Araştırma Yaklaşımı: Buna göre ilk olarak, geniş bir bakış açısıyla ilkeler oluşturulur. Yaklaşım mümkün olduğu kadar problem için en uygun çözüme yönelir. Problemin çözümünde atılan her adım, önceki adıma göre düzenlenir ve böylece uygun çözüme ulaşıncaya kadar devam edilir. Her adımda örgütün içinde bulunduğu durum ile olması gereken durum arasındaki farklılıklar belirlenir ve buna göre amaçlar oluşturulur. Ulaşılan strateji uygulanabilir görünüyorsa, harekete geçilir. Aksi halde yeni bir adımla amaçlar ve stratejiler yeniden tanımlanır.

3. Sezgi Yaklaşımı: Stratejilerin geliştirilmesinde sebep-sonuç ilişkileri ya hiç kurulmaz ya da çok az bir şekilde üzerinde durulur. Yönetici tamamıyla kendi sezgilerine göre hareket eder. Bazı yöneticiler, belirli bir durumda alınan kararların geçerliliği, gerçeklerin doğru ve tam olarak sezilmesine bağlıdır.

4. Stratejik Faktörleri Belirleme Yaklaşımı: Bu, örgütü başarılı kılacak stratejik faktörleri belirleme yaklaşımıdır. Buna göre örgütte, bölüm veya birimlerde kritik unsurlar belirlenir ve örgütün başarı veya başarısızlığını etkileyecek güçlü v zayıf yönleri ortaya çıkarılır. Böylece çabalar, güçlü olunan yönlerde faaliyetlere ağırlık verilecek şekilde sarf edilir veya zayıf olan yönlerde problemin çıkmaması için uğraşılır.

5. Uygun Faaliyet Alanı Seçme Yaklaşımı: Eski bir yaklaşımdır ve faaliyet yapılacak uygun alanları seçmeye dayanır. Başka bir ifadeyle, tüketicinin ihtiyaçlarını tanımlayarak, örgütün bu ihtiyaçları karşılayacak faaliyetleri yapmasıdır. Gerçekte bu yaklaşım, üretim üzerinde yoğunlaştığı için rekabet üstünlüğü ve düşük maliyet kavramlarına önem verir. Bu özelliği sebebiyle bu yaklaşım, stratejik faktör yaklaşımına benzer.

6. Taklit Yaklaşımı: Bu yaklaşım oldukça çok kullanılmaktadır. Buna göre, başka işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmede başarıyla yürüttüğü faaliyetleri yapmaktır. Yöneticiler doğrudan doğruya başka işletmeleri takip ve taklit ederek ne yapacaklarına karar verirler.

#### **2.4 Maliyet Yönetiminin Tanımı ve Önemi**

Rekabetçi ortamlarda her koşulda başarılı olmak isteyen işletmeler, yüksek kalite, düşük stok, otomasyon, esnek üretim ve teknolojik bilgi birikimi gibi faktörlerle yeni üretim ortamlarını oluşturmaya başlamışlardır. Maliyet hesaplama yöntemleri de bundan etkilenmiş, üretilen mamul ya da hizmetin maliyetinin saptanması, yerini maliyet bilgilerinin karar vermede, (planlamada, maliyet azaltmada ve kontrolde) kullanılmasına bırakmıştır. Böylece maliyet yönetimi kavramının kullanımı yaygınlaşmıştır (Alkan, 2003: 5-6).

Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru belirlemek, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet taşıyıcılarını tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolüdür. İşletmelerde ürün hatlarının gelişmesine kullanılan teknolojilerin değişmesine, ürünlerin hayat seyrinin kısılmasına, küresel rekabet koşullarının farklılaşmasına ve bilgi teknolojilerindeki büyük değişikliklere cevap vermek amacıyla, yöneticilerin daha etkin ve zamanında bilgi sunabilen bir maliyet sistemi geliştirmeleri zorunlu olmuştur. Bu önemli değişimler karşısında maliyet muhasebesi, maliyet yönetimi için ilgili ve etkin olmaktan çıkarak ilgisini yeni yöntemlere bırakmıştır (Titiz ve Çetin, 2000: 125).

Maliyet yönetimi işletmedeki; üretim, pazarlama, araştırma geliştirme, mühendislik ve finansman işlevleri arasında bir uyum sağlayarak bütünlük bir sistem anlayışı içinde yöneticilere karar vermede yardımcı olmalıdır (Yağmurlu, 2009: 16).

Sürekli iyileştirme sağlanması etrafında maliyet yönetim sistemi ile geleneksel maliyet muhasebesi arasındaki önemli farklardan biri de geleneksel maliyet muhasebesinin, tarihi maliyetler üzerinde odaklanması, maliyet yönetiminin ise geleceğe yönelik bir bakış açısına sahip olmasıdır. Maliyet yönetim sistemi'nin geleceğe yönelik bakış açısı ile maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrolünde daha aktif bir rol oynamaktadır. Böylece, geleneksel maliyet sistemindeki maliyetlerin niteliği

değişmektedir. Geleneksel maliyet sisteminde maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme çabaları başlamaktadır. Maliyet yönetim sistemi, maliyetler için yönetim işlevlerinin yerine getirilerek maliyetlerin oluşmadan yönetilmesini amaçlamaktadır (Gersil, 2006: 39).

Bu bağlamda özellikle rekabetçi ortamlarda faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet yönetiminin işletme yöneticileri açısından birçok önemi bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Alkan, 2003: 11-12):

- Mamullerin yaşam dönemi performanslarını en uygun hale getirmek için (optimizasyon da) işletmelere yardımcı olur,
- Karar verme araçlarını arttırır,
- Yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırır,
- Performans ölçme kriterlerini finansal performans ile bütünleştirir,
- Farklı üretim felsefeleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini düzenler,
- Yönetim raporlama amaçlarına yönelik maliyet takibi yapar,
- Değer yaratmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması ve kaizen çalışmalarına olanak sağlar,
- Hedef maliyetleme de dâhil olmak üzere dış etkilerin yönlendirildiği hedeflerin de dikkate alınmasına olanak sağlar,
- İşletmede otomasyon uygulamalarıyla birlikte, maliyet için bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesini mümkün kılar,
- Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde, maliyet ve finansal oranlarla birlikte kalite, tamamlama süresi ve esneklik gibi finansal olmayan kriterler ortaya koyar,
- Yatırım yönetimi kararlarında katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına olanak tanır,
- Yatırım kararları sırasında, mamuller için arzu edilen Pazar payına ulaşmak için oluşturulan tüm hedef maliyet amaçlarının başarılmasını destekler,
- İşletmenin gelecekteki başarısının tesisi için faaliyetler üzerinde bir değerlendirmeyi mümkün kılar ve mamul yaşam dönemi boyunca oluşan faaliyet maliyetlerinin izlenmesini sağlar,
- Maliyetlerin mamullere yüklenebilme olanaklarını en uygun neden sonuç ilişkisine dayandırarak arttırır.

## 2.5 Maliyet Yönetiminin Amaçları

Maliyet yönetiminin işletme performansı ve rekabet gücüyle ilgili küresel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Yüzbaşıoğlu, 2004:393):

- Maliyet yönetiminin genel olarak amacı maliyet yüksekliğinin düşürülmesidir (Maliyet Düzeyi Yönetimi),
- Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi (Maliyet Yapısı Yönetimi),
- Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi (Maliyet Akışı Yönetimi),
- Maliyet yönetimi ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi,
- Üretim düşüklüğünün yükselmesi nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için uzun değer yaratma zincirlerinde, mal ve hizmetlerin üretimi, ürünlerin ve kısmi faaliyetlerin dış alımı gibi üretme ya da satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle, işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu gibi, üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma,
- Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesi,
- Maliyet etkileme büyüklüklerini (maliyet etmenlerini) saptama,
- Çalışanlarda maliyet bilincinin artırılması ve sağlamlaştırılması.

## 2.6 Maliyet Yönetimi İlkeleri

Maliyet yönetim sistemlerinin kavramsal tasarımı, bir dizi temel ilkelere dayanmaktadır. Bu ilkeler genelde, mevcut maliyet yönetimi yapısına uygundur.

Buna karşın genel bir sistem olarak bakıldığında, mevcut maliyet yönetimi teori ve uygulamalarının amaç ve kapsamlarından çıkışla, önemli bir farklılığı temsil ederler. 1986 yılında Uluslararası imalat Konsorsiyumunca (CAM-I Consortium for Manufacturing - International) belirlenen ilkeler şöyledir (Yılmaz, 2007: 24-25);

### 2.6.1 Maliyet İlkeleri

Maliyet yönetim sistemlerinin amaçlarından biri de, işletmenin belli baslı faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tüketilen kaynakların maliyetlerini ölçmektir. Bu kapsamdaki raporlama, stratejik işletme kaynaklarının alınması, tek düze faaliyetlerin planlama ve kontrolü ile kar ve finansal durum gibi iç ve dış gereksinimleri karşılayabilecek düzeyde yeterli olmak zorundadır. Maliyet yönetiminin geliştirilmesine yardımcı olacak başlıca rehber ilkeler aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Şakrak, erişim tarihi: 17.07.2014)

- Kaynak kullanımını iyileştirmek üzere değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetler belirlenmelidir.
- Bir mamule direkt yüklenebilen ve değer yaratmayan bir unsur olarak, bağlı varlık maliyetlerinin dikkate alınması gerekir.
- Önemli maliyetlerin, yönetim raporlama amaçları açısından direkt izlenebilir olması gerekir.
- Her homojen faaliyet grubu için ayrı bir maliyet merkezi oluşturulmalıdır.
- Faaliyet tabanlı maliyetlerin toplanması ve raporlanması, maliyetlerin direkt izlenebilirliğini iyileştirecektir.
- Maliyetlerin dağıtımı için belirlenen ölçümler, yönetim raporlama amaçları ile faaliyet maliyetleri arasında da nedensellik ilişkilerini yansıtmak üzere geliştirilmelidir.
- Maliyetler Yasam dönemi yönetimini destekleyecek bir uyumlulukta olmalıdır.
- Teknoloji maliyetleri, maliyetlere direkt olarak yansıtılmalıdır.
- Fiili mamul maliyetleri, hedef maliyetlerden ayrı olarak hesaplanmalıdır.
- İç kontrol için maliyet etkinliği yaklaşımı gerçekleştirilmelidir.

### 2.6.2 Performans İlkeleri

Stratejik planlama süreçlerinde geliştirilen belirli amaç ve hedefler ile ilgili bulunan işletme faaliyetlerinin, gerçekleşme düzeyini ölçmek. Kayıpların ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak, seklinde iki grupta toplanır. Bir firma, performans ölçümünde hem finansal hem de finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duyar. Bu iki tür bilgi grubu, belli bir

uyumun sağlandığı düzeyde anlamlı olmalıdır. Diğer bir ifadeyle; performans gelişimi, finansal terimlerle de ifade edilebilir, yani finansal açıdan anlaşılır olmalıdır ( Şakrak, erişim tarihi, 17.07.2014)

İstenen performans ölçümleme amaçlarına ulaşma doğrultusunda belirlenen ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Performans ölçüleri, işletme amaçları ile benzerlik taşınmalıdır.
- Performans ölçüleri, önemli faaliyetler için oluşturulmalıdır.
- Performans ölçüleri, maliyet etkenlerinin görünebilirliğini iyileştirecek şekilde oluşturulmalıdır.
- Gerek finansal gerekse de finansal olmayan faaliyetler, performans ölçümleme sisteminde yer almalıdır.

### **2.6.3 Yatırım Yönetimi İlkeleri**

Yatırım yönetiminin temel amacı, işletmelerin belirlenmiş amaç ve hedeflerine, en az kayıpla ulaşmalarında yardımcı olacak, en uygun kaynak ve faaliyet yapısının belirlenmesidir. Yatırım yönetiminin rehber ilkeleri şunlardır: (Şakrak, erişim tarihi, 17.07.2014)

- Yatırım yönetimi, sermaye bütçeleme sürecinden daha geniş kapsamlı görülmelidir.
- Yatırım yönetimi kararları işletme hedefleri ile uygun olmalıdır.
- Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde çeşitli ölçütler kullanılmalıdır.
- Yatırımlar ve beraberindeki riskler, bir yatırım stratejisinin ilişkili unsurları olarak görülmelidir.
- Faaliyet verileri, belirli yatırım fırsatlarıyla direkt olarak ilişkilendirilebilir olmalıdır.
- Yatırım yönetimi kararları değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasına destek olmalıdır.
- Yatırım yönetimi kararları hedef maliyetlere ulaşmayı desteklemelidir.



## 2.7 Maliyet Yönetim Sistemleri

Küreselleşen piyasalar, şiddetlenen rekabet şartları, hızlı gelişen teknoloji ve bu teknolojinin üretimdeki payının artması üretilen mamulün ve sunulan hizmetin maliyet bilgileri bir işletmenin politikalarının ve geleceğinin belirlenmesinde her geçen gün hayati bir önem kazanmıştır. Sürekli değişim halinde olan piyasa şartlarına ve piyasalardaki rekabet koşullarında ayakta durabilmek ve tüketici taleplerine cevap verebilmek için geleneksel maliyet yöntemlerinin yöneticilere ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini sağlama konusunda yetersiz kaldığı gözlenmektedir (Gersil, 2007:122).

Bu bağlamda İşletmeler küresel piyasada rekabet güçlerini artırmak ve piyasaya cevap verebilmek için modern maliyet yöntemlerini kullanmalıdırlar. Modern üretim sistemlerinin kullanılması, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinin yetersizliğine neden olmuştur (Gersil, 2007: 122).

Maliyetleme sistemi, maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin gereksinme duyduğu bilgileri sağlayan, diğer yandan da maliyet kayıt sistemi için gerekli girdileri sağlayan bütünü oluşturur. Üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. Maliyet sistemleri, bir parça, ürün, servis, faaliyet veya başka bir maliyet objesinin elde edilmesi esnasında tüketilen kaynakların değerini doğru bir şekilde hesaplamayı amaçlar. İşletmeler finansal muhasebenin kuralları çerçevesinde kendi üretim ortamlarına uygun maliyet sistemini geliştirmişlerdir (Altunay, 2007: 10-11).

İşletmelerde uygulanan sistemler üretim çeşitleriyle yakından ilgilidir. Bu nedenle, işletmeler kendi üretimine uygun maliyet sistemlerini kendi işletmelerinde kurmaları gerekir. Bu sistemler belirlenirken bazı kriterler rol oynar, bu kriterlere de dikkat etmek gerekmektedir. Yeni maliyetleme sistemlerinin gelişmesiyle geleneksel maliyetleme sistemlerinin birim maliyetleme sistematüğinde de değişiklikler olduğu görülmektedir (Güzeldere, 2007: 26).

Ortaya çıkan bu değişikliklere bağlı olarak üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir

maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur. İşletmeler için üretim ya da hizmet süreçlerinin günümüzde çok karmaşık hale gelmesi ve çeşitliliğinin artması maliyet sistemlerinin özelleşmesine sebep olmuştur. Muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla işletmelerin üretim ortamlarına, üretim tekniklerine ve teknolojilerine, işletmenin büyüklüğüne, organizasyon yapısına uygun değişik maliyet sistemleri geliştirilmiştir (Uman, 2006: 14).

### **2.7.1 Maliyet Yönetimi Sistemi**

Maliyet yönetimi kavramı, “işletmenin ürünlerinin ve işlemlerinin geliştirilmesi amacıyla planlama yapmak, ölçümlemek ve geri bildirim sağlamak için kullanılan bir grup teknik ve yöntem” (Gündüz, 1997: 33) olarak tanımlanmaktadır.

Maliyet yönetim sisteminin (MYS) temel işlevleri, maliyet planlaması, fiili maliyetlerin maliyet planlamasına uygun bir şekilde gerçekleşmesinin sağlanması, maliyet kontrolü ve sonuçların analiz edilmesidir. Maliyet planlaması işletmenin stratejik planlarına uygun nitelikte ürünler ve ürün hattı oluşturmayı amaçlamaktadır. Maliyetlerin kontrolü, geleneksel maliyet sistemlerinde standart ve fark analizleri ile gerçekleştirilirken, maliyet yönetiminde maliyetlerin kontrolü, öngörülen maliyetler ile fiili maliyetlerin takip edilerek ortaya çıkan sapmaların analizi ile yapılmaktadır (Gündüz, 1997: 33).

Ancak geleneksel maliyet sisteminde analizler maliyetler ortaya çıktıktan sonra yapılmaktadır. MYS ise gelecek dönemlerde ortaya çıkması olası maliyetlerin muhtemel gelişimini izlemektedir. Maliyet yönetimi bütün bu aşamalarda, hem finansal ölçümler hem de finansal olmayan ölçümlerden de geniş ölçüde yararlanmaktadır (Gündüz, 1997: 33).

MYS'nin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesi için maliyet muhasebesi sisteminin veri kaynağı yeterli olmamaktadır. Çünkü maliyet yönetim sistemi işletmenin diğer fonksiyonlarıyla karşılıklı ilişki içindedir. Bu nedenle de maliyet yönetim sisteminin ayrı bir sistem gibi değil, işletmenin tümüne hitap eden bütünleşik bir sistem olarak kabul edilmesi gereklidir. Aynı zamanda MYS'nin ilgi alanları, pazarlama, üretim, mühendislik, planlama, tedarik gibi işletme fonksiyonlarıyla çakışmaktadır (Gersil, 2003: 56).

MYS ile geleneksel maliyet muhasebesi arasındaki en önemli fark geleneksel maliyet muhasebesinin, tarihi maliyetler üzerinde odaklanması, maliyet yönetiminin ise geleceğe yönelik bir bakış açısına sahip olmasıdır. MYS'nin geleceğe yönelik bakış açısı ile maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve kontrolünde daha aktif bir rol oynamaktadır (Gersil, 2003: 56).

MYS'de, yönetim fonksiyonları ile maliyetler uyumlaştırılarak maliyetlerin yönetimi amaçlanmaktadır. Böylece, geleneksel maliyet sistemindeki maliyetlerin niteliği değişmektedir. Çünkü geleneksel maliyet sisteminde maliyetler katlanması gerekli unsurlardır. Ayrıca, maliyetler ortaya çıktıktan sonra maliyet düşürme çabaları başlamaktadır. MYS, maliyetler için yönetim işlevlerinin yerine getirilerek maliyetlerin oluşmadan yönetilmesini amaçlamaktadır. MYS ile yönetim fonksiyonları birlikte düşünüldüğünde, planlama fonksiyonu işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacak maliyet düzeyi ve bu maliyet düzeyine ulaşmayı sağlayacak yöntemleri belirlemektedir (Gersil, 2003: 56).

Örgütlenme fonksiyonu, işletmenin hedeflenen maliyet düzeyine ulaşmasını sağlayacak bir sistem kurulmasını amaçlamaktadır. Yürütme fonksiyonu, işletmenin hedeflenen maliyet düzeyini gerçekleştirebilmesi için işgörenlerin yönlendirilmesini ifade etmektedir. Koordinasyon fonksiyonu, hedeflenen maliyet düzeylerine ulaşmak için gerçekleştirilen çabaların uyumlu bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Denetim fonksiyonu, gerçekleşen maliyetler ile hedeflenen maliyet düzeylerinin karşılaştırmalı analizini yapmaktadır (Erden, 2004:64).

### **2.7.1.1 Maliyet Yönetimi Sisteminin Yararları**

Maliyet yönetim sisteminin yararları genel olarak üç başlık altında ifade edilmektedir: Birim maliyetlerin daha doğru hesaplanması, maliyet etkinliği, maliyet raporları olarak ifade edilebilir.

### **2.7.1.1.1 Birim Maliyetleri Daha Doğru Hesaplama**

Bir maliyet muhasebesi sisteminin performansının ölçülmesinde en öncelikli kriter birim maliyetin doğruluğudur. Birim maliyetler, maliyet muhasebesi sisteminde yapılacak olan birçok hesaplamanın temelini oluşturmaktadır. Maliyet yönetim sistemi, maliyet muhasebesi sisteminde maliyetlerin hesaplanmasında esas alınan yaklaşımları sürekli takip etmek durumundadır. Çünkü işletmenin değişen çevre koşulları, üretim yöntem ve teknolojilerindeki gelişmeler, bu yaklaşımların geçerliliğini ve bu yaklaşımlar neticesinde hesaplanan maliyetlerin doğruluğunu tartışılır bir duruma getirmektedir (Karakaya, a.g.e., s.567).

Doğru maliyet bilgisi üretme, işletmenin mali tablolarını, fiyatlandırma kararlarını ve işletme yönetiminin karar alternatifleri arasında seçim yapmasını da etkileyecektir. Ayrıca, birim maliyet bilgisinin doğruluğu, işletmenin performansının ve kârlılığının doğru değerlendirilmesini de etkileyecektir (Gündüz, 1997:34 ).

### **2.7.1.1.2 Maliyet Etkinliği**

MYS'nin maliyet etkinliği sağlamada en önemli odak noktası, faaliyetler ve kaynaklardır. Faaliyet ve kaynak kullanımındaki etkinlik, maliyetlerin düşürülmesinde önemli bir araç olmaktadır. Faaliyet ve kaynak kullanımının etkinliğinin artırılması da israfların mümkün olduğunca azaltılması ile mümkün olmaktadır (Şakrak, 1997:82).

Faaliyetlerin üzerinde yoğunlaşma, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır. Değer yaratmayan faaliyetler, zaman ve kaynak israfına neden olan ve işletmenin kârına katkı sağlamayan faaliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, değer yaratmayan faaliyet performans, fonksiyon, kalite, öngörülen değer gibi ürün özelliklerinde bir gerilemeye neden olmaksızın ortadan kaldırılabilir faaliyetlerdir (Şakrak, 1997:82).

### 2.7.1.1.3 Maliyet Raporları

Maliyet yönetim sisteminin yönetime sunduğu raporlar, hem işletmenin amaçlarıyla uyumlu olmalı hem de geleceğe yönelik bilgi ihtiyacını karşılayabilir nitelikte olmalıdır. İşletme yönetiminin karar alma sürecine yol gösteren bütçeleme yapılması, stratejik planların hazırlanması, yönetimin bilgi ihtiyacını karşılayan raporların hazırlanması, MYS'nin çıktılarının sağlıklı bir şekilde üretilebilmesine bağlıdır. Ayrıca, işletme yönetiminin karar alma sürecinde ihtiyaç duyacağı finansal olmayan bilgilere ilişkin ölçümlenmelerin yapılması da yine maliyet yönetim sisteminin katkıları ile olmaktadır (Gündüz, 1997: 35).

Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını doğru ve zamanlı bir şekilde karşılayabildikleri ölçüde yararlı olacaktır. Özellikle maliyet muhasebesi sisteminin maliyetleri hesaplamada temel aldığı ilkeler doğrultusunda hesaplanan maliyetler, birçok yönetim kararına rehber olacaktır. Ancak yöneticiler geleneksel maliyet muhasebesi sisteminden tarihsel bilgiler elde edebilmektedir. Oysa MYS, stratejik yönetim düşüncesi paralelinde, işletme yönetimine karar alma sürecinde ileriye yönelik doğru karar almayı sağlayacak dinamik maliyet bilgileri üretmeyi amaçlamaktadır (Şakrak, a.e., s.81).

MYS, ürünlerin tüm yaşam seyrini dikkate almasından dolayı, işletme yönetimini ürünlerinin yaşam seyri boyunca sağlayacağı toplam kârlılık üzerinde düşünmeye zorlamaktadır. Maliyet yönetim sisteminin bu yaklaşımı, ürünlerin tüm yaşam seyri boyunca ürünün toplam kârlılığını etkileyecek faktörlerin işletme yönetimi tarafından fark edilmesini sağlayacaktır.

MYS'nin işletme yönetimine sağladığı diğer bir önemli katkısı, finansal olmayan göstergeleri ölçülebilir hale getirmesidir. MYS küresel ölçekli rekabetin finansal olmayan göstergeleri olan zaman, kalite ve hız konusunda yönetime önemli bilgiler sağlamaktadır. MYS'nin, üretim ortamlarında otomasyonu ve bilgisayarlı bütünleşik üretimi desteklemesi, elde edilen verilerle bilgilerin çok yönlü olarak kullanılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, MYS, yönetimin küresel ölçekli rekabette ihtiyaç duyacağı çok yönlü raporların hazırlanmasına da katkıda bulunmaktadır (Erden, 2004:72).

## **2.8Maliyetlerin Direkt İzlenebilirliği**

MYS'nin işletme yönetimine sunduğu en önemli katkılardan birisi de maliyetlerin direkt olarak izlenebilirliğidir. Çünkü geleneksel maliyet muhasebesinde gerek ürünler gerek üretim yerleri gerekse projelerle direkt ilişki kurulamayan birçok maliyet kalemi mevcuttur ve aynı zamanda bu maliyet kalemleri modern üretim sistemlerine uygun olmayan dağıtım anahtarları kullanılarak maliyetlere yüklenmektedir. Bugünün yüksek teknolojiли üretim ortamları ise maliyetlerin direkt olarak izlenebilirliğini arttırmaktadır. Modern retim sistemlerinde teknoloji, bakım- onarım, mühendislik gibi birçok maliyet kalemi direkt olarak takip edilebilmektedir (Erden, 2004:72).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. ÜRETİM SÜRECİNDE YAŞANAN DEĞİŞMELER

Makinelerle kitle üretiminin çok kolay ve kısa sürede yapıldığı ve daha ucuza pazara sunulduğu düşünülürse, aynı endüstri dalında faaliyet gösteren emek yoğun başka bir işletmenin rekabet ve hatta yaşama şansı kalmamaktadır. İşçiliğin yerini makinenin aldığı, direkt işçiliğin sabit olmaya başladığı, kontrolün yöneticilerden imalat teknoloji uzmanlarına geçtiği ve tarihsel maliyetlerin şu anda pek fayda sağlamadığı günümüz robot çağında geleneksel maliyetleme yöntemlerinin önemi ve işlevi azalmaktadır. Teknoloji ile üretim ortamlarında direkt işçiliğin azalması, makineleşmenin ve bilgi etkinliğinin artması, ürün yaşam evresinin kısalması, maliyet etkilerini gözlemlemede mühendislik tasarımlarının kullanılması gibi değişimler görülebilmektedir. Teknoloji çağındaki bu değişim gider türlerine de yansımaktadır (Uğurlu, 2010: 12).

Bu bağlamda işletmelerin rekabet üstünlüğü ve teknolojik ortamlara ayak uydurarak uzun dönemli bir başarı sağlayabilmeleri; politika ve yaklaşımlardan oluşan, sürdürülebilir uzun dönemli stratejilere bağlıdır (Yazıcı, 2007: 38).

#### 3.1 Üretim Sistemlerindeki Ve Teknolojilerindeki Gelişmeler

1980'li yıllardan itibaren, küreselleşmenin etkisiyle, işletmeler arasındaki rekabetin boyutları değişmeye başlamıştır. İşletmeler yeni rekabet koşullarına uyum sağlamak için yeni çözüm arayışlarına yönelmişlerdir. Bu dönemlerden itibaren özellikle üretim, yönetim, pazarlama ve bilgi teknolojileri alanlarında çok hızlı gelişmeler olmaktadır. İşletmelerin bu değişen rekabet koşullarına uyum sağlamasında en önemli unsurlardan birisi, üretim sistemi ve teknolojisidir. Üretim sisteminin tüketici isteklerine hızlı bir şekilde ve istenen kalitede cevap verebilmesi, üretim sisteminin yüksek seviyede otomasyonunu ve üretim sisteminin esnekliğinin yüksek olmasını gerektirmektedir. Genel bir ifadeyle, rekabet için üretim sisteminin kalite, hız, esneklik ve sürekli gelişim özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Bu alandaki gelişmeler, bilgisayarlı entegre üretim, esnek üretim, tam zamanında üretim ve toplam kalite yönetimi olarak ifade edilebilir (Yazıcı, 2007: 38).

### 3.1.1 Bilgisayarlı Entegre Üretim

Bilgisayarlı entegre üretim (BEÜ) (ComputerİntegratedManufacturing) sisteminde tüm tasarım-üretim faaliyetleri, merkezi bir bilgisayar birimi tarafından yürütülmektedir. Bu üretim sisteminde kalite düzeyi çok yüksek ürünler üretilebilmektedir. Ayrıca, ürünlerin işletmede bekleme süresi asgari düzeye inmektedir. Bu sistem, bilgisayar destekli tasarım, bilgisayar destekli üretim ve bilgisayar destekli mühendislik gibi alt sistemlerin bir arada kullanılmasını gerektirmektedir. Bütün bu faaliyetlerin bilgisayarlar aracılığı ile birbirine bağlı şekilde yürütülmesi, bu faaliyetlerin kısa bir zaman periyodunda gerçekleşmesini sağlamaktadır. Bilgisayar destekli tasarımda bir ürünün bileşenlerine ait bilgiler, bilgisayar sistemine yüklenerek bileşenlerin tasarımı gerçekleştirilmektedir. Böylece, ürün bileşenlerine ait çizimlerin hem hızlı bir şekilde hem de istenilen nitelikte oluşturulması sağlanmaktadır (Kobu, 2003: 139-140) .

BEÜ'nün önemli bir parçası olan bilgisayar destekli tasarım, genel olarak ürün tasarımında kullanılmakla beraber, aynı zamanda, bilgisayar destekli üretim sürecinde çeşitli işlemlerden geçmesi gereken parçaların tasarımında da kullanılmaktadır. Bilgisayarlı entegre üretimin diğer bir önemli parçası olan bilgisayar destekli üretimde üretim sürecinin planlaması, yönetimi ve kontrolü bilgisayar sistemi ile gerçekleştirilmektedir. Bu sistemlerin birlikte kullanımları ile tasarım verimliliğini arttırmakta, tasarım – deneme üretiminin süresini kısaltmakta, ürün bileşenlerinin sayısı azalmakta ve önemli ölçüde maliyet tasarrufu sağlanmaktadır (Kobu, Firuzan, Firuzan, 1999: 87-88). BEÜ'nün sahip olduğu sistemlerin yüksek seviyede otomasyonu gerektirmesi, bu sistem içerisinde yer alan yüksek teknoloji ekipmanlara yönelik bakım ve onarım faaliyetlerinin önem düzeyinin yükselmesine neden olmuştur. Sistemdeki faaliyetlerin sürekliliği, ekipmanlara ilişkin önleyici bakım onarım faaliyetlerinin özenle planlanmasını ve yürütülmesini gerektirmektedir (Top. 2001: 23)



### 3.1.2 Esnek Üretim Sistemi

Esnek üretim sistemi (EÜS), sayısal kontrollü birbirine benzer makine grubundan oluşan bir sistemdir. Bu sistemde aynı işlem farklı makinelerde yapılabilmektedir. Sistemin bu özelliği, makinelerden birinin arızalanması durumunda üretim akışının aksamasını önlemektedir (Kobu, 2003:140). EÜS’de, faaliyetlerin çok büyük bir kısmı robotlar tarafından yerine getirilmektedir. Bu nedenle işgücünün üretim sürecine direkt işçiliğin katkısı çok düşük düzeylerde gerçekleşmektedir. Direkt işçiliğin üretim faaliyetlerine katkı düzeyinin düşmesiyle birlikte, endirekt işçiliğin (tasarım, bakım onarım, mühendislik faaliyetleri) katkı payında yükselme olmuştur.

EÜS, işletmelerin ürünlerine yönelik talebe zamanında cevap verebilmek için üretim koşullarının esnek olmasını sağlamaktadır. Bu sistem ile geleneksel üretim sistemlerine göre hem çok sayıda farklı ürün üretilebilmekte hem de üretimin çeşitlenmesi ile yarı ürün ve ürün stok düzeyi çok düşük düzeylere çekilebilmektedir (Kobu, 2003: 140).

### 3.1.3 Tam Zamanında Üretim

Tam zamanında üretim yöntemi (TZÜY), “bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi”ni hedefleyen bir yöntemdir (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 65)

Tam zamanında üretim yöntemi 1970’li yıllarda Toyota işletmesinde geliştirilmiştir. Geleneksel üretim sistemlerinde önemli bir yer tutan stoklar, tam zamanında üretim yöntemi ile çok düşük düzeylere ya da sıfır düzeyine çekilebilmektedir. Bu yöntemde, stokların üretim sürecindeki kusurların gizli kalmasına neden olduğu kabul edilmektedir. Stok miktarı azaldıkça, üretim faaliyetlerindeki kusurlar ortaya çıkacaktır. TZÜY’ nün etkin bir şekilde çalışabilmesi için beş koşul gereklidir (Kobu, 2003:371).

- Talep kadar üretim yapılmalıdır.
- Üretimin hızı ile talebin değişim hızı uyumlu olmalıdır.
- Makinelerin hazırlık süreleri kısa olmalıdır.

- Üretim sürecindeki israflar önlenmelidir.
- İşgücü sürekli eğitime tabi tutulmalı ve gelişimi teşvik edilmelidir.

TZÜY, geleneksel üretim sistemlerinin aksine çekme prensibine göre işlemektedir. Hiçbir istasyonda herhangi bir üretim emri gelmeden üretim yapılmamaktadır. Üretim sürecindeki her istasyon, bir sonraki istasyondan gelecek üretim emrini beklemektedir. TZÜY’de sıfır hata ve israfların olmaması için, her istasyon diğerinden gerekli kalite düzeyinde ilk madde ve malzeme talep etmektedir. TZÜY toplam kalite yöntemi ile birlikte uygulanmaktadır. TZÜY’nün başarısı için işgörenlerin tümünün bu yaklaşımı benimsemesi gereklidir ve işgörenlerin sürekli gelişimi teşvik edilmelidir (Demir, Gümüšoğlu,2003: 718)

TZÜY’de işgörenler çok yönlü olmak durumundadır. İşgörenler sadece üretim faaliyeti ile değil, aynı zamanda makinelerin ve diğer ekipmanların bakımından da sorumlu olmaktadır. Ayrıca, herhangi bir işgören üretim hattında bir aksaklık saptadığında üretim hattını durdurmaya yetkilidir. Bu fonksiyonlara ilaveten işgören, üretim sürecinde kullanılan malzemelerden nihai ürüne kadarki tüm aşamalara kadar kalite denetimi yapmakla yükümlüdür ( Çelikçapa, 1999: 169)

TZÜY’nün etkin bir şekilde çalışmasında, bilgisayar destekli tasarım ve bilgisayar destekli üretim de önemli bir rol oynamaktadır. Bu teknikler ile tam zamanında üretim yöntemi amaçlarına ulaşmaktadır.

TZÜY’de, bir ürünün üretim sürecindeki faaliyetlerin değer yaratan - değer yaratmayan faaliyetler olarak ayrımı üretim sürecinin bütünü göz önünde bulundurularak yapılmaktadır. Bir ürünün üretim süreci, üretim zamanı, kontrol zamanı, taşıma zamanı, bekleme zamanı ve depolama zamanından oluşmaktadır. Üretim süreci bütün olarak değerlendirildiğinde, bu zamanlar içerisinde yalnızca üretim zamanının ürüne değer katan zaman olduğu görülmektedir. Bu nedenle, TZÜY değer katmayan zamanlar üzerine yoğunlaşarak bu zamanları azaltmaya, üretim zamanının toplam süre içerisindeki payını arttırmaya çalışmaktadır. Nihai hedef, üretim zamanının payını, toplam süre içerisinde yüzde yüze çıkartmaktır (Yükçü, 1999: 21)

### 3.1.4 Toplam Kalite Yönetimi

Toplam kalite yönetimi (TKY), tüketici tatminini esas alarak, kaliteyi işletmenin bütününe yayma amacı taşıyan bir sistemdir. Geleneksel üretim yöntemlerinde kalite süreci, ürünün üretiminin tamamlanmasından sonra başlamaktadır (Top, 2001:209-210).

TKY'de ise kalite sürecinin başlangıcı ürünün tasarım aşamasıdır. Bu yaklaşım sayesinde kaliteyle ilgili problemlere kaynağında müdahale etme olanağı doğmaktadır. TKY anlayışı kalitenin sorumluluğunu işletmenin bütününe yaymaktadır. Dolayısıyla, hedeflenen kalite düzeyine ulaşmada herkesin katkısı önemli olmaktadır. TKY işletme yönetiminde katılımcılığın önünü açmaktadır (Top, 2001:209-210).

TKY ve TZÜY birbirini tamamlayan yaklaşımlardır. Her ikisi de genel olarak aynı prensiplere sahiptir. Tam zamanında üretim yönteminin sıfır hata, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, üretim sürecinde ortaya çıkan problemlere kaynağında ve bir daha ortaya çıkmayacak şekilde müdahale edilmesi, israfların önlenmesi gibi hedefleri, bu yöntemin TKY ile eş zamanlı olarak uygulanmasını gerektirmektedir.

Yönetim liderliği, işletme yönetiminin denetleyici olmasından ziyade, liderlik vasfının daha ön plana çıkartılmasıdır. Yönetim, işletmeyi yarınlara taşıyacak doğru projeksiyonlar üretebilmelidir. İşletmedeki çabaların birleştirilmesi, işletmedeki tüm süreçlerin bir araya getirilerek birleştirilmesini ifade etmektedir. Birleştirilen süreçte, sıralı işlemler dizisinde işlemleri yapanlar kendilerinden önceki işlemleri yapanların müşterileri olmaktadır. Korunma; süreçte oluşan hatalara kaynağında, hataların bir daha ortaya çıkmaması şeklinde müdahale edilmesi gerektiğini belirtmektedir (Kobu, 2003:371).

Hatalara kaynağında müdahale etmenin sağlayacağı maliyet tasarrufu, hatalara sürecin sonunda müdahale etmenin sağlayacağı maliyet tasarrufundan daha fazla olacaktır. Hata ortaya çıktığı zaman, tüm çabalar hatayı ortadan kaldırmaya yönelik olmalıdır. Hatanın gizlenmesi ise toplam kalite yönetiminin uygulamasına önemli zarar verecektir. Hataya kaynağında müdahale etmenin sağlayacağı avantajlar kaybedilecektir. Sahiplenme, işgörenlerin sürecin hatasız bir şekilde işlemeden sorumlu olduğunu ifade etmektedir. İşgörenler, hem o işi yapmaktan, hem de o işin kalitesinden sorumludur. Sürekli gelişme, tam zamanında üretimin nihai amacı olan sıfır hata hedefine ulaşma çabasıdır. Sıfır hata hedefine ulaşılması, tüm süreçlerin kontrol altında olmasını ifade etmektedir. Sıfır hata hedefi, çalışanların yönetime katılımı, takım çalışması, kalite çemberleri gibi tekniklerin uygulanması ile sağlanmaktadır (Kobu, 2003:371).

### **3.2 Geleneksel Üretim Sistemleri İle Modern Üretim Sistemlerinin Karşılaştırılması**

Geleneksel üretim sistemleri (GÜS) ile modern üretim sistemleri (MÜS) karşılaştırıldığında pek çok yönden farklılıklar olduğu görülmektedir.

GÜS’de, itme prensibine göre üretim yapılmaktadır. MÜS’de ise çekme prensibine göre üretim yapılmaktadır. Çekme prensibinde her istasyon kendisinden sonraki istasyondan üretim emri gelmedikçe faaliyete geçmemektedir. Böylece, istasyonlar arasında stok birikmesinin önüne geçilmiş olmaktadır. Çekme prensibi, üretim sürecindeki tüm faaliyetlerin eş zamanlı koordinasyonunu gerektirmektedir. İtme prensibinde ise istasyonlar arasında stok birikimi olmaktadır. Ayrıca, itme prensibinde üretim sürecindeki faaliyetler arasında eş zamanlılık yoktur. Faaliyetler birbirini takip etmektedir (Çetinkaya,2008: 298-300)

MÜS’de, yüksek teknolojinin kullanılması ve otomasyonun artması, işgücünün üretim faaliyetlerine direkt katkısını azaltmıştır. GÜS’de ise otomasyonun ve teknolojinin düşük seviyede olmasından dolayı, üretim faaliyetlerine direkt katılan işgücü sistemin önemli bir unsurudur. MÜS’de ise otomasyonun artması ve yüksek teknolojinin kullanımı, üretim sürecinde uzmanlaşmış işgücünün (tasarım, mühendislik, bakım onarım) yoğun bir şekilde kullanımını gerektirmektedir (Çetinkaya,2008:298- 300).

MÜS’de yüksek teknolojinin kullanılması ve otomasyonun artması, yüksek maliyetli teknolojik yatırımların yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, bu teknolojik yatırımların maliyetleri ve bu maliyetlerin yönetimi de önem kazanmaktadır. GÜS düşük teknoloji sistemler olduğu için, teknolojik yatırımların maliyetleri ve bu maliyetlerin yönetiminin önem derecesi MÜS’dekine göre daha düşük olmaktadır.

GÜS’de kitle veya sipariş tarzı üretim yapılmaktadır. Kitle halinde üretimde, birbirine benzer ürünler yığın halinde üretilmektedir. Sipariş tarzı üretimde ise üretilen ürünlerin çeşitliliği sınırlı sayıdadır. Bu üretim tarzında üretilen partilerin büyüklüğü de belli bir büyüklükte olmaktadır. MÜS’ün esnek yapısı, hem ürün çeşidi sayısının çok daha fazla olmasını, hem de üretilen partilerin daha küçük boyutta olmasını sağlamaktadır. MÜS’deTKY’nin uygulanması ile kalite faaliyetleri üretim sürecinin her aşamasına yayılmaktadır. GÜS’de ise kalite faaliyetleri daha çok üretim sürecinin sonrasında yoğunlaşmaktadır. Kalite faaliyetlerinin üretim sürecine yayılması, geleneksel üretim sistemlerinde dikkate alınmayan kalite maliyetlerinin ve kalite yönetiminin de önem kazanmasına neden olmaktadır (Çetinkaya, 2008: 298- 300).

GÜS’de sadece üretim sürecine yoğunlaşılırken, MÜS’de üretim süreci dışında, üretim öncesi ve üretim sonrası süreçler de dikkate alınarak üretim yapılmaktadır.

### **3.3 Üretim Sistemleri Ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin Ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri**

Bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulurken dikkate alınması gereken en önemli unsurlardan birisi, üretim sistemi ve teknolojisidir. Üretim sistemleri, yöntemleri ve teknolojilerinde gelişmeler, kuşkusuz maliyet muhasebesi sistemini de çeşitli yönlerden etkileyecektir. Bu başlık altında, üretim yöntemleri ve teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak, maliyet muhasebesinde meydana gelen değişimler incelenecektir. Bu etkenler aynı zamanda maliyet yönetimi kavramının ve stratejik maliyet yönetimi kavramının gelişimine neden olan etkenlerdir (Lucey, 2000: 477-478).

### **3.4 Geleneksel Maliyet Muhasebesinin Yetersizlikleri**

MÜS’ü uygulayan işletmelerde, geleneksel maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi sistemlerinin yetersizlikleri beş grupta toplanabilir: (Lucey, 2000:477-478).

- Dağıtım anahtarı: Geleneksel maliyet muhasebesi ürün maliyetini üretim- hacim ile ilgili dağıtım anahtarları temelinde tam maliyetleme yöntemini kullanarak hesaplamaktadır. Modern üretim sistemlerinde, ürün maliyetinin hesaplanmasında hacim tabanlı yükleme oranlarının kullanılması, bu sistemlerin yapısına uygun düşmemektedir. Çünkü modern üretim sistemlerinde üretim hacmi ile ilgili olmayan faaliyetlerin oluşturduğu maliyetlerin ürün maliyeti içerisinde ağırlıklı bir paya sahip olması, hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının geçerliliğini yitirmesine neden olmaktadır.

- Maliyet davranışı: Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi maliyetleri üretim hacmiyle bağlantılı olarak sabit ve değişken maliyetler şeklinde sınıflandırmaktadır. Modern üretim sistemlerinde ise özellikle genel üretim giderlerinin büyük bir kısmı üretim hacmi dışındaki faaliyetlerle ilgilidir. Bu nedenle, sabit ve değişken maliyet ayırımının yeniden gözden geçirilmesi gereklidir.

- Standart maliyetleme yöntemi: Standart maliyetleme yöntemi, modern üretim sistemleri ve tam zamanında üretim ortamları için yararlılığı sorgulanan geleneksel kontrol tekniklerini kullanmaktadır. Standart maliyet yönteminde önceden belirlenmiş standartlara erişilmesi durumunda işletme performansının yeterli sayılması düşüncesi, modern üretim sistemlerindeki sürekli gelişim felsefesi ile karşıt düşmektedir. Diğer yandan, dönem sonlarında üretilen finansal rakamlara odaklanan fark analizleri, işletme yönetiminin bilgi ihtiyacını zamanında karşılamada çok az bir değere sahip olmaktadır. Fark analizinde yer alan birçok fark kavramı, modern üretim sistemleri ortamlarında önemini kaybetmektedir. Örneğin; satın alma fiyatlarının kalite ve tedarikçi güvenilirliğinin önemli faktörler olduğu uzun dönemli anlaşmalarla belirlenmesi durumunda, alım fiyat farkları çok az bir anlama sahip olacaktır. Ayrıca, daha ucuz malzeme satın alma fiyatına ulaşmak için büyük hacimli alımlar, sıfır stokla çalışmaya yönelik modern üretim sistemleri ile çatışmaktadır.

- Kısa dönem finansal ölçütler: Geleneksel yönetim muhasebesi çıktılarının büyük bir kısmı; maliyetler, birim maliyetle ölçülen üretim verimliliği, farklar vb. kısa dönem finansal performans ölçütlerinden oluşmaktadır. Bu bilgilerin büyük bir kısmı dönem sonunda üretilmekte ve dar odaklı olmaktadır. Modern üretim sistemleri hem daha hızlı ulaşılabilen finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerine hem de daha geniş bir bakış açısına ihtiyaç duymaktadır.

- Maliyet muhasebesi kayıt süreci: Geleneksel maliyet muhasebesi, ilk madde ve malzemeleri, yarı mamul-üretim hesabı üzerinden, çeşitli üretim aşamalarında ve üretimi tamamlanmış ürünler boyunca takip etmektedir. Bu süreç, binlerce işlem girişiyle desteklenmektedir. Tam zamanında üretim yönteminde sürekli olarak sifıra yakın stokla çalışıldığı için, geleneksel maliyet muhasebesindeki bu kayıt süreci daha basit bir süreç haline gelmektedir.

### **3.5 Üretim Maliyetleri Bileşiminde ve Dağıtım Anahtarlarında Meydana Gelen Değişim**

Modern üretim sistemlerinde teknolojik yatırımların artan oranda yer alması, özellikle iki maliyet kalemi üzerinde önemli etkilere yol açmıştır: Direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri. Otomasyonlaşmanın artması, üretim maliyetleri içerisinde genel üretim giderlerini en önemli maliyet kalemi haline getirirken, direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetleri içerisindeki payını da çok düşük düzeylere indirmiştir (Karcıoğlu, 2000: 135).

GÜS'de üretim işgücünün yoğun katkısı ile gerçekleşirken, MÜS'de üretim otomasyon ve robotlar ile yapılmaktadır. Dolayısıyla, bu üretim sistemlerinde işgücünün üretime katkısı sınırlı olmaktadır. Bu gelişme de, üretime direkt katılan işgücünün oluşturduğu direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetleri içerisindeki payının önemli ölçüde azalmasına yol açmıştır (Karcıoğlu, 2000: 135)

Diğer yandan, genel üretim giderleri kapsamında yer alan üretim mühendisliği, planlama ve makine kurulum faaliyetleri, otomasyon, satış sonrası hizmetler, bakım onarım vb. gibi faaliyetlerin önem kazanması nedeniyle destek maliyetleri önemli bir maliyet kalemi haline gelmiştir (Atkinson, Banker, Kaplan ve Young, 1997: 94-95).

Genel üretim giderlerinin daha önemli hale gelmesine ilaveten, dağıtım, satış, pazarlama ve yönetim faaliyetleriyle ilgili dolaylı maliyetler de, direkt işgücü maliyetlerinin düşmeye devam etmesiyle birlikte önemli oranda yükselmiştir. Maliyet yapısındaki bu değişimler, yüksek oranda direkt işgücüyle üretim için tasarlanmış olan geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kalmasına neden olmuştur (Atkinson, Banker, Kaplan ve Young, 1997: 94-95)

Geleneksel üretim sistemlerinde destek faaliyetleri düşük yoğunlukta olması nedeniyle bunların nasıl ortaya çıktığını veya maliyetlere nasıl tahsis edileceğini anlamak önem teşkil etmemektedir. Çünkü bu maliyetlerin tahsisi ürün maliyeti değişimlerini yönlendirecek düzeyde değildir. Destek faaliyetlerinin maliyetlerinin toplam üretim maliyetlerinde belirgin bir paya erişmesi nedeniyle yöneticiler bunları anlamalı ve analiz etmelidirler. Bu nedenle, bugünkü maliyet muhasebesi sistemlerinin tasarımcıları, destek faaliyetlerinin maliyetlerine özel önem vermelidirler (Atkinson, Banker, Kaplan ve Young, 1997: 94-95)

Destek maliyetlerini de kapsayan genel üretim giderleri, geleneksel üretim ortamında üretim maliyetleri içerisinde nispeten düşük pay alırken, yeni üretim ortamlarında üretim maliyetleri içindeki payını önemli ölçüde arttırmıştır. Genel üretim giderlerindeki artışın en önemli nedeni, modern üretim sistemlerinin yüksek maliyetli sabit yatırımlara sahip olmasıdır. MÜS'ün teknolojik yatırımlara sahip olması nitelikli işgücünü gerektirmektedir. Nitelikli işgücündeki artış endirekt işçilik giderlerinin önemli oranda artmasına neden olmaktadır (Gersil, 2003:67).

Ayrıca, günümüzün rekabetçi pazarlarında ürünlerin tasarım özelliklerinin ön plana çıkması, modern üretim sistemlerinde üretim öncesi (ürün tasarım, ürün planlama) safhalara yoğunlaşılması gereğini zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla, mühendislerin üretim sürecine katkısı daha da fazlalaşmıştır. Tasarım ve planlama aşamasında yüksek teknolojiye sahip sistemlerin kullanılması bu aşamaların maliyetlerinin yükselmesine neden olmuştur (Gersil, 2003: 68)

Bir ürünün toplam yaşam seyri maliyetinin büyük bir kısmının üretim öncesi safhalarda alınan kararlara bağlı olarak yönetilebilmesi, maliyet hesaplamalarında üretim öncesi safhaların da dikkate alınmasını gerektiren önemli bir unsur olmaktadır. Ayrıca, MÜS daha fazla sayıda maliyet kaleminin direkt izlenebilirliğini de arttırmıştır (Gersil, 2003:68)

Diğer bir ifadeyle, geleneksel maliyet sisteminde endirekt gider olarak kabul edilen birçok maliyet kalemi, yeni üretim ortamlarında direkt gider olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, maliyetlerin direkt-endirekt olarak ayırımı modern üretim sistemlerine uygun olarak yapılmak durumundadır (Gersil,2003:68)



Modern üretim sistemlerinde ve teknolojilerindeki gelişmelerin geleneksel maliyet muhasebesine diğer bir önemli etkisi dağıtım anahtarları üzerine olmuştur. Direkt işçiliğin eski önemini kaybetmesi, bu kalemin gider dağıtımında dağıtım anahtarı olarak kullanılmasını olumsuz etkilemiştir (Karakaya, 2004:568). Ayrıca, geleneksel maliyet muhasebesinde kullanılan dağıtım anahtarları hacim tabanlıdır. Modern üretim sistemlerinin gelişmesiyle birlikte faaliyetlerin ön plana çıkması, hacim tabanlı dağıtım anahtarlarının yerini faaliyet tabanlı dağıtım anahtarlarına bırakmasına neden olmuştur.

### **3.6 Tam Zamanında Üretim Yönteminin ve Toplam Kalite Yönetiminin Etkileri**

Tam zamanında üretim yönteminin ve toplam kalite yönetiminin geleneksel maliyet muhasebesine etkileri çok yönlü olmuştur. Bu etkiler genel olarak dört grupta ifade edilebilir: (Karcıoğlu, 2000:135)

- Direkt olarak izlenebilen maliyet kalemlerinin sayısında artış:

Tam zamanında üretim yöntemi sahip olduğu özellikler nedeniyle, geleneksel maliyet muhasebesinde endirekt maliyet olarak kabul edilen maliyet kalemlerinin büyük bir kısmının direkt olarak izlenebilmesini sağlamaktadır. Örneğin; makinelerin ve cihazların amortismanı, bakım- onarım, enerji gibi kalemler, tam zamanında üretim yönteminde direkt olarak izlenebilmektedir.

- Maliyet havuzlarının sayısında azalma:

TZÜY'nün temel amaçlarından birisi olan değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması endirekt maliyetlerin sayısını önemli ölçüde azaltmaktadır.

TZÜY'de stok düzeylerinin minimum düzeyde olması ve kaliteli üretim, kusurlu ürünlerin, hurdaların, ıskartaların sıfır düzeyine yakın olmasına ve işletmelerde yapılan stok işlemlerinin sayısının azalmasına neden olmuştur. Ayrıca bu gelişmeler, bu kalemler için ayrılan stok alanlarını gereksiz kılmıştır. Bunun en önemli etkilerinden birisi ilk madde ve malzemeler üzerine olmuştur. TZÜY'de satın alınan ilk madde ve malzemeler doğrudan üretime verildiği için, ilk madde ve malzemelere ilişkin satın alma ve üretime verme işlemleri ve bu işlemler için kullanılan maliyet havuzlarının sayısı azalmıştır (Pekdemir, 1998: 19).

- Dağıtım anahtarları:

Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan dağıtım anahtarlarından bir kısmı tam zamanında üretim yöntemi ile ortadan kalkmaktadır (Pekdemir,1998:19). Geleneksel sistemde yer alan, ancak tam zamanında üretim yönteminde değer yaratmayan faaliyetler grubunda yer alan faaliyetlere ilişkin dağıtım anahtarları da geçerliliğini yitirmektedir.

- İşletmenin bütününe yönelik performans değerlendirmenin öneminin artması:

TZÜY, işletmenin bütününe hedeflediğinden, işletmenin her bir bölümünün performansının yerine, tüm işletme performansının karar alma sürecinde dikkate alınmasını gerektirmektedir (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002:73).

GÜS’de üzerinde önemle durulan standartlar ve fark analizleri, TZÜY’de önemini yitirmiştir. Geleneksel maliyet sistemlerinde geliştirilen standartlar ve fark analizleri işletmenin bir bütün olarak değerlendirilmesini de engellemektedir (Pekdemir, 1998:20).

TZÜY, geleneksel maliyet muhasebesinde endirekt gider olarak kabul edilen birçok maliyet kaleminin direkt gider olarak izlenebilmesini sağlamaktadır. Tam zamanında üretim yöntemi, üretim için gerekli ilk madde ve malzemelerin gerektiği anda siparişinin verilmesi anlayışıyla çalıştığından ilk madde ve malzemeler için geleneksel üretim sistemlerinde karmaşık olan satın alma, depolama ve kalite kontrol süreçlerini basitleştirmiş ve bu süreçlerde değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasını sağlamıştır (Pekdemir,1998: 20).

TZÜY’de, değer oluşturmamayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, bu faaliyetlerin yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarını da etkilemiştir. Örneğin; depolama maliyetleri, geleneksel maliyet muhasebesinde endirekt gider olarak kabul edilmektedir. Bu maliyetlerin dağıtılmasında dağıtım anahtarı olarak genelde depolama alanı kullanılmaktadır (Pekdemir, 1998:20).

TZÜY’de depolama alanının olmaması, depolama alanının dağıtım anahtarı olarak kullanılmasını engellemektedir. Geleneksel satın alma düşüncesinde büyük miktarlarda ve/veya tutarlarda satın alma, çeşitli iskontolardan yararlanmayı sağlamaktadır. TZÜY’de satın alma maliyetleri, uzun dönemli anlaşmalarla düşürülmeye çalışılmaktadır. Diğer bir deyişle, satın alma fiyatı yanında toplam maliyet de dikkate alınmaktadır. (Pekdemir, 1998:20).

TZÜY, maliyet muhasebesini geleneksel yapısının dışına çıkmaya zorlamaktadır. Bu nedenle, TZÜY’de maliyetlerin daha sağlıklı hesaplanması önem kazanmaktadır. Maliyet bilgilerinin daha doğru bir şekilde saptanabilmesi, işletme yönetiminin karar alma sürecinde hatalı kararların alınmasını önleyecektir. TZÜY işletmenin bütününe dikkate alarak maliyet azaltımını benimsediğinden maliyet muhasebesi sisteminin finansal olmayan ölçümleri ifadeedebilmesi gerekmektedir. Ayrıca, TZÜY işletmenin tüm faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını öngördüğünden, maliyet muhasebesi sistemi de buna uygun olarak daha basit yapıda olmalıdır (Hacırüstemoğlu, Şakrak, 2002: 68).

TZÜY’deki muhasebe kayıt süreci ile geleneksel maliyet muhasebesindeki kayıt süreci karşılaştırmalı olarak şu şekilde ifade edilebilir (Yükçü, 1999: 807-808).

- Geleneksel Muhasebe:
- Kontrol
- Stoklar
- Üretim
- Satışa Hazır Ürün

Tam Zamanında Üretim Yöntemi: İlk Madde ve Malzeme ve Üretim Süreci  
Geleneksel maliyet muhasebesi sisteminde, satın alınan ilk madde ve malzeme kalite kontrol işleminden geçirildikten sonra stoklara alınmaktadır. Tam zamanında üretim yönteminde ise satın alınan ilk madde ve malzeme direkt üretim bölümüne aktarılmaktadır. Bu nedenle, tam zamanında üretim yönteminde ilk madde ve malzemenin stoklanması ile ilgili muhasebe kayıtları yer almamaktadır (Yükçü, 1999: 807-808).

İlk madde ve malzemenin stoklanmaması nedeniyle, ilk madde ve malzemenin üretim sürecinde detaylı kayıtlarla takip edilmesi söz konusu değildir. Satın alınan ilk madde malzeme geleneksel muhasebe sisteminde stoklar hesabına alınırken, tam zamanında üretim yönteminde yarı mamul üretim hesabına aktarılmaktadır (Yükçü, 1999: 807-808).

Geleneksel üretim sistemi itme prensibine göre çalışması nedeniyle, üretim süreci sonunda yarı ürünler ve ürünler stoku oluşmaktadır. Maliyetler de, öncelikle stok hesaplarına daha sonra satılan mamuller maliyeti hesabına kaydedilmektedir. Tam zamanında üretim yönteminin çekme prensibine göre çalışması nedeniyle, yarı ürünler ve ürünler stoku ortadan kalkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tam zamanında üretim yönteminde, yarı ürün ve ürün stokları bulunmamaktadır. Üretimi tamamlanan ürünler yarı mamul-üretim hesabından çıkartılmaktadır. Buna karşılık, satılan mamuller maliyeti hesabının borcuna kayıt yapılmaktadır (Yükçü, 1999: 807-808).

Geleneksel maliyet muhasebesi üzerinde etkili olan diğer bir önemli unsur toplam kalite yönetimidir. Kalitenin rekabetin temel faktörlerinden birisi olması ve kalite yönetiminin işletmenin bütününe yayılması zorunluluğu, geleneksel maliyet muhasebesinde önemli bir yer tutmayan kalite maliyetlerinin ön plana çıkmasına neden olmuştur (Hacırüstemoğlu, 2000: 325).

Kalite maliyetleri; önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık, dışsal başarısızlık maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Ancak, gerek tek düzen muhasebe sistemi, gerek dünyadaki muhasebe sistemlerinde kalite maliyetleri yer almamaktadır. Kalite maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanmasına duyulan ihtiyacın artması nedeniyle, kalite maliyetleri muhasebe sistemlerinde yer almalıdır (Hacırüstemoğlu, 2000: 325).

Rekabet gücünü arttırmak için işletme yönetimi, karar alma ve analiz sürecinde kalite maliyetlerine özel önem vermek zorundadır. Kalite maliyetlerinin muhasebe sisteminde yer alması, muhasebe sisteminin daha ayrıntılı olmasına neden olabilir. Diğer yandan, kalite maliyetlerinin muhasebe dışında bırakılması ise bu maliyetlerin üretimle ilgili bölümlerden sağlanması söz konusu olabilir. Ancak, bu bölümlerden sağlanan kalite maliyetleri ile ilgili bilgilerin, işletme yönetiminin gereksinim duyduğu zaman ve gereksinim duyduğu şekilde üretilmiş olması gerekmektedir (Hacırüstemoğlu, 2000: 325).

### 3.7 Genel Üretim Giderlerinin Hesaplanmasında Meydana Gelen Değişim

Geleneksel maliyet sistemlerinde genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesindeki temel prensip, belli bir dönemde, belli bir üretim sürecinde yapılan tüm üretim giderlerinin ürünlerin üretimi için yapıldığının varsayılmasıdır. Bu nedenle de, üretim giderleri ile ürünler arasında ilişki kurularak maliyet çalışması yapılmaktadır. Maliyet yönetiminin temelini oluşturan faaliyet tabanlı maliyetleme (activitybasedcosting) yönteminde ise, belli bir üretim döneminde belli bir üretim sürecinde yapılan üretim giderleri, üretim sürecindeki faaliyetler için yapılmaktadır. Ürünler ise bu faaliyetlerden yararlanılarak üretilmektedir. Bu yaklaşımda, genel üretim giderleri ürünlere iki aşamada yüklenmektedir. Birinci aşamada genel üretim giderleri faaliyetlere yüklenmekte ve faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmaktadır. İkinci aşamada faaliyetlerin maliyetleri ürünlerin faaliyetlerden yararlanma derecelerine göre dağıtılmaktadır (Büyükmirza, 2000,: 264,265).

Faaliyet tabanlı yaklaşım sayesinde, işletme yönetimi, özellikle iki konuda daha sağlıklı bilgiler elde edebilecektir: Kaynak etkinliği ve faaliyet etkinliği. Kaynak etkinliği ile faaliyetlerin hangi kaynakları tükettiği belirlenecektir. Faaliyet etkinliğinin ölçülmesi, ürün üretim sürecinde değer yaratmayan faaliyetlerin saptanmasını ve ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır. Değer yaratmayan faaliyetlerin saptanması, kaynakların (girdilerin) daha etkin kullanımını mümkün kılacaktır (Karakaya, 2004:570-571).

Değer Oluşturmayan faaliyetler üzerindeki çalışmalar, tam zamanında üretim yönetiminin etkinliğini ve kalite maliyetlerinin düzeyini de etkileyecektir Modern üretim sistemlerinin sermaye yoğun teknolojilere sahip olması nedeniyle teknoloji maliyetleri büyük bir sıçrama göstermiştir. Özellikle, teknoloji maliyetleri ile ilgili üç durum ortaya çıkmaktadır ( Karakaya, 1999: 73-75)

- Teknolojik yatırımların muhasebeleştirilmesi,
- Teknolojik yatırımların hizmet sürelerinin belirlenmesi,
- Teknolojik yatırımların amortisman giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesi.

Teknolojik yatırımlarla ilgili en önemli sorunlardan birisi bu yatırımların amortismanıdır. Teknolojik yatırımların amortismanını belirlemedeki ilk adım, bu varlıkların hizmet sürelerinin belirlenmesidir. Teknolojik gelişmelerin baş döndürücü bir hızla arttığı günümüzde, teknolojik varlığın işletmeye yararlı olacağı süreyi belirlemek kritik derecede önemli olmaktadır. Çünkü bu varlıkların teknolojik ömürleri ekonomik yararlarından daha kısa olmaktadır.

Teknolojik varlıkların amortismanı ile ilgili ikinci bir husus seçilen amortisman yöntemidir. Geleneksel muhasebe sistemi zaman esasına göre amortisman yöntemlerini (normal amortisman, azalan bakiyeler vb.) benimsemiştir. Modern üretim sistemlerinde, faaliyet tabanlı muhasebe kullanılması nedeniyle, seçilen amortisman yönteminin de faaliyet tabanlı olması ve ürünlerle direkt ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

### **3.8 Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri**

1980’li yıllardan itibaren, olağanüstü değişimler meydana gelmektedir. Pek çok endüstride rekabet, dünya çapında bir alana yayılmakta, ürünler ve hizmetlerin niteliklerinde çok önemli gelişmeler olmaktadır. Bu gelişmeler özellikle tüketiciler açısından avantajlı durumlar oluşturmaktadır. Çünkü şiddetlenen rekabet, daha düşük fiyatlara, daha düşük kâr marjlarına, daha yüksek kaliteye ve daha fazla ürün-hizmet seçeneğine neden olmaktadır.

Bu gelişmeler maliyet muhasebesi üzerinde de önemli etkilere yol açmıştır. İşletmeler, tam zamanında üretim ile başlayan ve toplam kalite yönetimi ile devam eden süreçte, yapılandırma mühendisliği ve çeşitli diğer yönetim programları, kısıtlar teorisi de dâhil olmak üzere çeşitli gelişim programlarıyla karşı karşıya kalmışlardır (Garrison, Noreen, Seal, 2003: 13).

Küreselleşmenin işletmeler üzerindeki diğer bir önemli etkisi, uluslararası ticaretin boyut değiştirmesidir. Uluslararası ticarete sınırlamaların azaltılması, işletmelerin kendi pazarları dışında da genişlemelerini kolaylaştırmıştır. Bunun bir sonucu olarak, çok az işletme kendi kendine yeten bir halde kalmaya dayanabilecektir. Bir işletme, kendi yerel pazarında yerel rakiplerine göre çok başarılı olabilir; fakat gelecekte küresel rekabetle karşı karşıya kalabilir. Bu nedenle, bu işletmeler bile dünya sınıfı (world-class) rekabetçilere dönüşmek zorundadır (Garrison, Noreen, Seal, 2003:13).

Ürünlerin ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda daha serbest dolaşması, kendilerini dünya sınıfı rekabetçilere dönüştürebilen işletmeler için olağanüstü ihracat olanakları sunmaktadır. Ancak, işletmeler çalışmalarını planlarken, yönetirken ve kontrol ederken ve karar verirken, ikinci sınıf bir yönetim muhasebesi sistemi kullanıyorsa, bu işletmeler için dünya-sınıfı bir işletme haline gelmek çok zor olacaktır. Mükemmel bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi, tek başına başarıyı garantilemez, ama yetersiz bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi, bir işletmedeki çalışanların o işletmeyi tamamiyle rekabetçi hale getirmek için gösterecekleri çabaların faydasını azaltabilir (Garrison, Noreen, Seal, 2003: 13).

Küreselleşmenin getirdiği dünya sınıfı rekabet, dünya sınıfı üretimi gerekli kılmaktadır. Dünya sınıfı üretim (World Class Manufacturing), bir 'küresel pazarın artan rekabetçi baskısına cevap vermeye çalışmaktadır. Dünya sınıfı üretim tek bir felsefe veya yöntem tarif etmemektedir; her biri spesifik ilgi alanlarına işaret eden birbiriyle ilişkili bakış açıları ve tekniklerden oluşmaktadır (Upchurch, 2002: 48).

- Kalite: Bir ürünün kalitesi (satış sonrası hizmeti dâhil) pazar konumunu sürdürmek veya geliştirmek için esastır.

- Tedarik (Ulaşım) zamanı (Lead time): Bir siparişin alınması ile tamamlanması arasında geçen süre işletmenin pazarda kalıcılığının kritik bir belirleyicisi olmaktadır.

- Uyumluluk (Adaptability): Farklı müşteri ihtiyaçlarını karşılama niteliğine sahip ürünler/hizmetleri üreten işletmeler, küresel bir pazarda daha başarılı olmaktadır.

- Maliyet: Bir ürünün/hizmetin, hem rakiplerinden daha hızlı hem de rakiplerinden daha düşük maliyetli dağıtımını o ürün için bir pazar avantajı sağlayacaktır.

Dünya sınıfı üretimin genel amacı, bir ürünün kalite ve rekabetçi hususlar göz önünde tutularak, istikrarlı bir şekilde en düşük maliyette üretilmesi olarak özetlenebilir. Bu nedenle dünya sınıfı üretim, minimum stok düzeyi, personelin eğitilmesini ve operasyonel kararlara katılmasını (yetenek düzeylerini geliştirmek ve işletmeyi sahiplenmek), etkin ürün/hizmet tasarımı ve tedarikçilerle birlikte çalışmayı savunmaktadır. Küresel ölçekli rekabetin şiddetini arttırması, işletmeleri maliyetlerini sürekli düşürmeye zorlamaktadır. İşletmelerin maliyetlerini düşürmede izledikleri en önemli yol israfının azaltılması olmaktadır. İşletmeler, maliyetlerini sürekli düşürme çabaları yanında, ürün kalitesini de sürekli iyileştirmek zorunda kalmaktadır. İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için rakiplerinden daha kaliteli ve daha düşük maliyetle üretim yapmak zorundadır (Upchurch, 2002: 48).

Küreselleşme, işletmeleri sadece ulusal ve uluslararası pazar koşullarını değil, aynı zamanda küresel ölçekli pazarın işletmeleri nasıl etkilediğini düşünmeye zorlamaktadır. İşletme yönetimi, işletmeyi küresel ölçekte rekabete yönelik olarak yeniden yapılandırılmalıdır. Muhasebe sistemi ve maliyet muhasebesi sistemi de, işletme yönetiminin küresel ölçekli rekabet şartlarında ihtiyaç duyacağı bilgi, veri ve analizleri karşılamak durumundadır (Garrison, Noreen, Seal, 2003:686-687).

İşletmelerin küresel ölçekli rekabet şartlarına uyum sağlamalarında en önemli unsur stratejik yönetim olmaktadır. Stratejik yönetim, işletmenin performansının değerlendirilmesinde, sadece finansal ölçütlerin değil, finansal olmayan ölçütlerin de dikkate alınmasını gerektirmektedir. Stratejik yönetim, işletmenin bölümleri arasındaki ayrılıkları azaltarak birlikte çalışmasını teşvik etmektedir. Her bölüm, diğer bölümlerle işbirliği içinde olmak durumundadır. Muhasebe departmanı da, gerektiğinde üretim, pazarlama gibi departmanlarla işbirliği yaparak, hem onların bilgi ihtiyacını karşılamalı, hem de analizlerine diğer disiplinlerden sağlanan bilgileri de katmalıdır (Garrison, Noreen, Seal, 2003: 686-687).



Stratejik yönetim ile birlikte gelişmeye başlayan stratejik yönetim muhasebesinin temel özelliği, yöneticilerin içinde çalışacakları endüstriyi, hangi teknolojinin kullanılacağını ve organizasyonun nasıl yapılacağını seçmek konusunda önemli katkılar sağlamasıdır. Böylece, pasif olarak, veri durumundaki rekabet, teknolojik ve organizasyonel koşullara adapte olma yerine, stratejik yönetim muhasebesi, yöneticilere sağladığı bilgi desteğiyle seçim yapma konusunda yardım etmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi aynı zamanda, seçilen stratejilerin uygulanması ve bunların uygulanmasında kontrol sistemlerinin oluşturulması ile de ilgilenmektedir (Garrison, Noreen, Seal, 2003: 686-687).

İşletmelerin küresel ölçekli rekabette, rekabet güçlerini arttırmak için yeni maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla geliştirilen üç yöntem mevcuttur: Faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemleridir. Her üç yaklaşım, birbirlerini tamamlayan yaklaşımlardır. Küresel ölçekli rekabette maliyetlerin düşürülmesi, üretim öncesi aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerin yönetimi ile mümkün olmaktadır. Hedef maliyetleme de bu amaçla ortaya çıkmıştır. Diğer yandan küresel ölçekli rekabette sadece üretim öncesi ve üretim aşaması değil, üretim sonrası aşamalarda maliyetlerin de dikkate alınarak analizlerin yapılması gerekmektedir. Ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi de, bir ürünün tasarım aşamasından pazardan çekilinceye kadar olan tüm aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerin yönetimi ile ilgilenmektedir (Garrison, Noreen, Seal, 2003:686-687).

### **3.9 STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI**

Stratejik maliyet yönetimi başlığı altında yer alan yaklaşımlara yer verilecektir.

Stratejik maliyet yönetimi stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır. Daha çok rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen, stratejik maliyet yönetimi alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşullar, daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele alınması ve stratejik planlamada üzerinde durulan alternatifler karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizleri, bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmesi gibi açılardan ortaya çıkmaktadır (Çetinkaya, 2008: 27).

Mamul fiyatlarının, kalite dışında, müşteriler açısından en önemli tercih kriteri olmasından ve geleneksel maliyet yönetiminin günümüz rekabet ortamı için yetersiz kalmasından dolayı maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi zorunlu hale gelmiştir (Terzi, 2009: 19). Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet liderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Ayrıca, maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY) kavramı geliştirilmiştir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 390 -391).

Küreselleşmenin etkisiyle, stratejik yönetimle birlikte stratejik maliyet yönetiminde de (SMY) önemli gelişmeler olmuştur. Stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetimle ilişkili stratejik unsurlara odaklanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temel amacı, küresel ölçekli rekabet ortamında, işletmenin rekabet gücünü koruma ve rekabet gücünü artırma amacıyla stratejiler oluşturmaktır (Şakrak, 1997:97).

SMY, işletmenin karar alma sürecinde finansal bilgiler yanında finansal olmayan bilgiler de sunmaktadır. Küresel ölçekli rekabette, işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için finansal olmayan ölçümler daha da önem kazanmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, işletmenin stratejik konumunda, rakipleriyle olan rekabetini sürekli bir şekilde iyileştirmek için stratejiler üretmektedir. Bu ifadeler ışığında stratejik maliyet yönetimi, "işletmenin misyonunu, amaç ve stratejilerinin gerektirdiği maliyet bilgilerini üretecek maliyet yönetim sisteminin planlanması, örgütlenmesi, yönetilmesi, koordine edilmesi ve denetlenmesi çabalarının tümü" olarak ifade edilebilir (Erden,2004:255-256).

SMY ile işletmeler, küreselleşmenin işletmelere ve onların dış çevrelerine olan etkilerini analiz etmede daha geniş ve daha uzun vadeli bir bakış açısına sahip olmaktadır. Bu nedenle, stratejik planlama çerçevesinde karşı karşıya bulunulan alternatifler değerlendirilirken, stratejik maliyet yönetiminin analiz sonuçları da karar sürecinin etkin bir unsuru olarak değerlendirilme durumundadır. (Karcıoğlu, 2000:72-73).

MYS maliyetlerin sürekli düşürülmesine yoğunlaşarak, işletmenin rakiplerinin saldırgan stratejilerine daha güçlü yanıt verebilmesini sağlamaktadır. MYS'nin maliyetleri düşürme çabası işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarının da yararına olmaktadır. İşletme ile ilişkide bulunan çıkar grupları arasında en öncelikli yeri tüketiciler almaktadır. Küreselleşmeyle birlikte tüm pazarlama faaliyetleri tüketici odaklı olmuştur. Bu durumda üç faktör (kalite, hız, zaman) işletmelerin tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamada, temel kriterler olmaktadır (Karcıoğlu, 2000:76).

Bu üç faktör, stratejik yönetimde stratejik kontrol sistemleri olarak yer almaktadır. Küreselleşmeyle birlikte rekabette zaman faktörünün öneminin daha da arttırması, zamana dayalı rekabet (time-basedcompetitive) kavramının doğmasına neden olmuştur. İşletmelerin tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarını tam zamanlı olarak karşılayabilmeleri, yeni ürün geliştirme için gerekli zamanı daha da kısaltma, verimliliğin arttırılması gibi temel unsurlar hem zamana dayalı rekabet kavramının hem de stratejik maliyet yönetimi kavramının ilgi alanına girmektedir (Susmuş, Eski, 2003:114)

SMY işletmelerin faaliyette buldukları piyasada tedarik ile başlayıp, üretim ile devam eden ve mamulün müşteriye teslimatı ile son bulan bir süreçte; maliyetlerin tanımlanması, kontrol altında tutulması ve rakiplere üstünlük sağlanabilmesi için gerekli önlemlerin alınması konusunda yardımcı olmaktadır (Kaygusuz, 2000: 79).

Çalışmanın bu kısmında SMY'nin tanımı, amaçları ve temel özellikleri, SMY'de kullanılan teknikler, SMY ile geleneksel yönetim muhasebesinin karşılaştırılması ile SMY yaklaşımları incelenecektir.

### **3.9.1 Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı**

Ekonomide yaşanan gelişmeler, işletmelerde teknolojinin üretimin her safhasına ciddi bir şekilde dâhil olması, tüketici memnuniyetini sağlama ve rekabet üstünlüğü elde etme isteği, sürekli değişen ürün ve üretim süreçlerini iyileştirerek kaliteyi arttırmaya çalışma çabası yoluna gidilmiştir. Bu da hem üretim süreci hem de maliyet ve maliyet yönetiminin geliştirilmesine neden olmakla beraber yeni stratejilerin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bunun sonucunda da stratejik maliyet yönetimi kavramı ortaya atılmıştır (Terzi, 2006: 30).

Stratejik maliyet yönetimini tanımlamadan önce stratejiyi ve stratejik yönetim kavramından bahsetmenin faydası olacaktır. Bu bağlamda strateji kavramı şu şekilde tanımlanabilir:

Strateji işletmenin iç kaynakları ve becerileriyle dış çevrenin sunduğu fırsat ve tehlikeler arasında uyum sağlayabilecek şekilde amaca nasıl ulaşılacağına ilişkin gerçekleştirilen tasarıyla ilgili düşünsel faaliyetlerdir. (Terzi, 2006: 30):

Stratejik yönetim ise organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak fonksiyonel kararların kesin ve açık olarak anlatılması, bütünlüğün tamamlanması ve değerlendirilmesi bilimi olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere stratejik yönetim; organizasyonel başarıya ulaşmak için yönetim, pazarlama, muhasebe ve finansman, üretim faaliyetleri, araştırma geliştirme ve bilgi-işlem sistemleri arasındaki entegrasyona odaklanmıştır. Stratejik yönetimi sadece karar alma süreci olarak tanımlamak yetersiz olacaktır. Ürün veya servisin verimli üretimi, faaliyetlerin kontrolü, satış yönetimi, finansal performansın kontrolü ve yeni ürün veya sistem dizaynı yönetimin de önemli faaliyet alanlarıdır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 389).

Strateji ve Stratejik Yönetim ifade edildikten sonra Stratejik Maliyet Yönetimi de şu şekilde tanımlanabilir;

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejileriyle, özellikle işletmenin tüm kaynaklarının kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Yağmurlu, 2009: 28).

SMY, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Karcıoğlu, 2000: 72-73).

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı, strateji kavramının önemindeki yükselişe paralel olarak gelişme göstermiştir.<sup>3</sup> Muhasebe bilgilerinin önemli rollerinden bir tanesi de işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve yerine getirilmesini kolaylaştırmaktır. Bu düşünceye göre işletme yönetimi dört aşamadan oluşmaktadır (Saygın, 2008:74-75).

Bunlar;

- Stratejilerin formüle edilmesi,
- İşletmenin her birimine bu stratejilerin bildirilmesi,
- Stratejilerin hayata geçirilmesi için taktikler geliştirmek ve bunları uygulamak,

Yukarıdaki üç aşamanın uygulanma süreçlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesi. Maliyet bilgileri bu dört aşamanın her birinde önemli bir etkidir. Bu bakış açısından hareketle SMY; stratejik yönetim döngüsünün dört aşamasının birinde ya da daha fazlasında açıkça yönetilmiş maliyet bilgilerinin yönetsel kullanımı olarak tanımlanabilir (Saygın, 2008:75).

Stratejik yönetimin önemli fonksiyonlarından olan firmanın rekabet avantajında sürdürülebilir rekabetçi pozisyon geliştirmek, işletme için devamlı başarı sağlar. SMY, işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulamasıdır (Yalçın, 2006:17-18).

SMY, hem kısa dönemde hem de uzun dönemde finansal amaçları maliyet avantajı için yönetmektir. Bir firmanın maliyet yapısının açıkça anlaşılması, sürdürülebilir rekabet avantajı aramada yararlı olur (Yalçın, 2006:17-18).

SMY, stratejik unsurların daha ön planda tutulduğu, kesin, net ve biçimsel olarak, maliyet çözümlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Buna göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanmak için kullanılır. Her işletmenin stratejisi diğerlerinden farklı olduğu için, her işletme almış olduğu özel stratejilerini destekleyecek farklı maliyet yönetim sistemine sahip olmalıdır (Titiz ve Çetin, 2000:130).

İşletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşım olan SMY'de, piyasadaki rakipler ve herhangi bir nedenle ilişkili olduğu işletmelerin durumuna göre strateji belirleme, işletmenin dayanıklılık gücünü artırma ve maliyetlerini kontrol altına alma amaçlanır. İşletmenin içinde bulunduğu çevre ile bir bütün olduğu düşünülür ve bu çevrenin bir parçası olarak maliyetleri düşürmek için gerçekleşen katma değer yaklaşımının yetersiz kalmakta olduğu vurgulanmaktadır (Alkan, 2001:183- 184).

### 3.9.2 Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi

Küreselleşmenin etkisiyle ve stratejik yönetimle birlikte stratejik maliyet yönetiminde de önemli gelişmeler olmuştur. Stratejik maliyet yönetimi, stratejik yönetimle ilişkili stratejik unsurlara odaklanmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temel amacı, küresel ölçekli rekabet ortamında, işletmenin rekabet gücünü koruma ve rekabet gücünü artırma amacıyla stratejiler oluşturmaktır. Stratejik maliyet yönetimi ile işletmeler, küreselleşmenin işletmelere ve onların dış çevrelerine olan etkilerini analiz etmede daha geniş ve daha uzun vadeli bir bakış açısına sahip olmaktadır. Bu nedenle, stratejik planlama çerçevesinde karşı karşıya bulunulan alternatifler değerlendirilirken, stratejik maliyet yönetiminin analiz sonuçları da karar sürecinin etkin bir unsuru olarak değerlendirilme durumundadır (Gersil, 2006: 44-45).

Stratejik maliyet yönetimi, hem işletmenin stratejik pozisyonunu iyileştirirken eş zamanlı olarak hem de maliyetlerin düşürülmesine yönelik maliyet yönetim tekniklerini de uygulamaktadır. Bu bağlamda stratejik maliyet yönetiminin günümüz işletmeleri açısından önemi şu özellikleriyle aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altınbay, 2006: 29-30).

- Stratejik maliyet yönetimi taktiğin bir parçasıdır. Stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürür. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılamayacaktır.
- Stratejik maliyet yönetimi; çalışanların değer sistemlerini, inançlarını isteklerini dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, kazanç durumları yaratmalı ve bunu bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. Stratejik maliyet yönetiminde etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.

- Stratejik maliyet yönetiminde çok erkenci olmaktan ve çok geç kalmaktan kaçınılmalıdır.
- Stratejik maliyet yönetimi, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.
- Stratejik maliyet yönetimi, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır.
- Stratejik maliyet yönetimi, etkin proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde yerine getirmelidir.
- Stratejik maliyet yönetimi, geleneksel yönetim muhasebesindeki gibi fabrikanın dört duvarı arasında kalmaksızın veya işletmenin sınırlarına bağlı olmaksızın maliyetleri düşürmeyi amaçlarken aynı zamanda da işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır.
- Stratejik maliyet yönetiminde bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır.
- Stratejik maliyet yönetimi sürecinde sebatkârlık anlayışı hâkim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışına atfetmektedir.
- Geleneksel yönetim muhasebesinde performans değerlendirmesi yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. Oysa stratejik maliyet yönetiminde; müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan veriler de dikkate alınmaktadır.
- Yönetici ve diğer çalışanlar, istisnai bir performans (başarı) durumunda derhal ödüllendirilmelidir. Maliyet yönetiminin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.
- Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. Maliyet yönetimini etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır.
- İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini arttırmak ve yeni pazarlar

oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler (potansiyeller) üzerine yoğunlaşmaktadır.

Serbest rekabet piyasası ortamında mamul ve hizmet fiyatları genellikle belirli bir işletmenin kontrolü dışında kalan toplam arz ve talebe göre oluşurken, mamul ve hizmet maliyetlerini geniş ölçüde işletme içi koşullar ve etkenler belirlemektedir. SMY böyle bir ortamda işletmenin uzun süreli kârlılığını sağlayabilecek önemli bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır (Yalçın, 2006: 17).

Modern maliyet yönetimi fonksiyonel analiz maliyet hesaplama, hedef maliyetleme, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir yaklaşımdır. Bu tekniklerin doğruluklarındaki önem göz önünde tutulduğunda işletmelerin stratejilerine muhasebe veri temeli de sağlar (Sarıkaya, 2008:70)

Geçmiş yıllarda stratejinin, maliyet yönetimi konusunda uygun bilgi üretebilen yaklaşımlar bir disiplin olarak gerektiğinden, stratejik maliyet yönetimi önemini giderek arttırmıştır (Sarıkaya, 2008:70).

Küreselleşmenin sonucunda gelişen rekabet ortamlarının giderek yoğunlaşması ve işletmelerin bu ortamlarda ayakta kalabilmeleri için önemli bir unsurdur SMY. İşletmelerin temel amaçlarından olan varlığını sürdürme ilkesinin de gereğinin yerine getirilmesi için önemlidir. SMY ile birlikte işletmelerin daha uzun vadede daha yoğun rekabet şartlarına dayanıklılığı ve sürdürülebilirliği artmış olur (Sarıkaya, 2008:70);

### **3.9.3 Stratejik Maliyet Yönetiminin Amaçları**

Stratejik maliyet yönetiminin amaçlarını sıralanacak olursa, bunlar (Sarıkaya, 2008:70);

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte strateji planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,

-Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,

-Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da pazara üstün ürün sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,



- Uzun vadeli maliyet planlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için gerçekten önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi disiplini ile rekabet avantajı sağlamak,
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı hedefler olarak dört grupta ele alınabilir.

SMY'nin temel amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirerek kendisini işletmenin dört duvar arasına sıkıştıran, ya da işletme için sınır koyan maliyet yönetimini ileri boyuta taşımaktır (Erol, 2008: 105). Bu temel amaç doğrultusunda SMY'nin diğer amaçlarını şu şekilde özetlemek mümkündür (Bekçi ve Özal, 2010: 84):

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik mamul ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik plânlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet liderliği, ya da pazara üstün mamul sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet plânlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi diplini ile rekabet avantajı sağlamak ve
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı olarak gerçekleştirmektir.

### **3.9.4 Stratejik Maliyet Yönetiminin Temel Özellikleri**

SMY'nin yukarıda belirtilen amaçlarından yararlanarak SMY'nin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Karcıoğlu, 2000: 78-79 ; Altınbay, 2006a: 29-31):

- SMY taktiğin bir parçasıdır. Stratejide zaferler yoktur, sadece taktikler zafere götürür. Bununla beraber, işletmelerde maliyet yönetimi stratejinin bir parçası olmadıkça, işletme değerinde radikal ve uzun vadeli bir artış başarılmayacaktır.
- SMY, çalışanların değer sistemlerini, inançlarını ve tasarımlarını dikkate almalıdır. İşletme süreçlerindeki ve faaliyetlerin yerine getirilme tarzlarındaki değişimler, teşvik edici ve parasal olmayan sistemler tarafından desteklenmelidir. SMY, kazanca kazanç durumları yaratmalı ve bunu bütün ilgililere etkin bir şekilde bildirmelidir.
- SMY, öncelikle üst yönetimin daha sonra işletmenin stratejik işletme birimlerini yöneten idarecilerin sorumluluğudur. SMY’de etkin olabilmek için yeterli kaynakların tecrübeli yöneticiler tarafından dağıtılması gerekir.
- SMY’de çok erkenci olmaktan ve çok geç kalkmaktan kaçınılmalıdır. SMY, ilgililer tarafından eğişime karşı yapılan direnmenin üstesinden gelmeli ve küçük gelişmeleri kabul etmelidir.
- SMY, bilgi teknolojisinin desteğine ihtiyaç duymaktadır.
- SMY, ayrıntılı bir problem tanımlaması esasına dayandırılmalıdır. Proje hacminin daralması, maliyet yönetimi fırsatlarını azaltmaktadır.
- SMY, etkin bir proje yönetimini gerektirir. Proje lideri veya proje sahibi süreç yönetimini anlamalı ve kendi görevini bir yıldan daha kısa süre içerisinde yerine getirmelidir.
- SMY, geleneksel maliyet yönetimi gibi işletme sınırlarına bağlı kalmaz. SMY, işletmenin sınırları dışına çıkarak maliyetleri düşürmek için gerekli fırsatları arar ve işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirmeyi amaçlar.
- SMY’de bir takım oluşturulmalıdır. Proje lideri, yaratıcı düşünce yeteneğine sahip kişilerden oluşan çok fonksiyonlu bir takıma ihtiyaç duymaktadır.
- SMY sürecinde sebatkârlık anlayışı hâkim olmalıdır. Önemli başarılar elde etmiş olan güçlü işletmeler, başarılarını tecrübeli yöneticilerin yaratmış oldukları sebatkârlık anlayışını atfetmektedir.
- Kısa vadede bile başarı hissini yöneticilere ve çalışanlara verilmesi, özellikli ve net amaçlar üzerinde mutabık kalınmasına bağlıdır.
- SMY’de, geleneksel maliyet yönetiminin ihmal ettiği performans ölçütleri dikkate alınmalıdır. Geleneksel maliyet yönetiminde performans değerlendirmesi

yapılırken bazı önemli ölçütler ihmal edilerek tamamen finansal veriler esas alınmaktadır. Oysa SMY’de; müşteri tatmini, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan veriler de dikkate alınmaktadır.

- SMY’de yönetici ve diğer çalışanlar şartlara göre ödüllendirilmeli, ya da cezalandırılmamalıdır. SMY’de istisnai bir başarı durumunda çalışanlar ödüllendirilmelidir. SMY’nin iyi kavrandığı ancak başarılmadığı durumlarda ise ceza verilmemelidir.
- Tecrübeli yöneticiler iyi bir örnek teşkil etmelidir. SMY’ni etkin bir şekilde gerçekleştiren tüm işletmelerde tecrübeli yöneticiler, katılımcı bir düşünce tarzıyla davranmaktadır. Aynı yöneticiler; fonksiyonel alanlar, hiyerarşik seviyeler ve bölgesel birimler arasındaki engelleri kaldırmaktadır.
- İşletme, kolektif bir öğrenme sistemi olarak görülmektedir. Başarılı işletmeler, işletmeyle ilgili tüm menfaat gruplarının tatminini arttırmak ve yeni pazarlar oluşturmak için sürekli olarak geliştirilen iç yeterlilikler üzerine yoğunlaşmaktadır.

### **3.10 Stratejik Maliyet Yönetiminde Maliyetlere Değer katan ya da katmayan maliyetlerin sınıflandırılması**

Performans, fonksiyon ya da mamulün kalitesindeki bozulmanın müşteri anlamadan azaltılıp azaltılamayacağı noktasında toplanır. Eğer, her hangi bir faaliyetin ortadan kaldırılmasının, müşteri tatmini üzerinde o mamulle ilgili olumsuz bir etkisi yoksa faaliyet, değer katmayan bir faaliyettir. Örneğin; gereksiz hazırlık zamanlarının, uzun depolama sürelerinin ortadan kaldırılması ve ya en az seviyeye çekilmesi müşteri tatmininde bir azalmaya neden olmazken, boyama paketleme gibi temel süreçlerin ortadan kaldırılması müşteri tatminini olumsuz yönde etkileyecektir (Yazıcı, 2008:49).

Değer katılmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması, daha çok maliyet açısından rekabette saldırganlığı benimsemiş firmalar tarafından ortaya konulmuştur. SMY’de hesaplanan maliyetler geleneksel yöntemde hesaplanandan daha düşük çıkabilmektedir. Bunun sebebi ise bu yöntemin hedef maliyetleme, öğrenme eğrisi gibi diğer yöntemleri de içermesi ve bunlardan faydalanmasıdır (Acar, 2005:97).

### 3.11 Stratejik Maliyet Yönetimi Unsurları

J.K. Shank, SMY'nin Stratejik Yönetim literatürden alınmış üç temel konudan oluştuğunu vurgulamakta ve bu üç temel konuyu; Değer Zinciri Analizi, Stratejik Konumlandırma Analizi ve Maliyet Etkenleri Analizi olarak belirlemektedir (Saygın, 2008:77).

#### 3.11.1 Değer Zinciri Analizi

SMY kapsamında değer, işletmelere, maliyetlerin etkin yönetimi ve farklılaştırma olarak iki temel stratejik boyut getirmiştir. Bu boyut değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. En genel anlamıyla değer zinciri, bileşen tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim mamulüne kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsinin zinciri olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006: 20). Değer zinciri kavramının en temel amacı, maliyetleri en az düzeye indirirken değer sunumunu en yüksek düzeye yükseltebilmektir. Bu amacı gerçekleştirebilmek için değer zincirinin iyi bir şekilde tanımlanması gerekmektedir (Eraslan ve diğerleri, 2008: 310).

Değer zinciri (DZ) (valuechain), tedarikçilerden nihai tüketicilere kadar olan tüm aşamalardaki değer oluşturan faaliyetlerin bütünü ifade etmektedir. DZ kavramı, işletmeyi, değer oluşturan faaliyetler zincirinden oluşan bir bütünün parçası olarak görmektedir. İşletme, hem kendi bünyesinde yer alan faaliyetleri sürekli iyileştirdiğinde hem de değer zincirinde yer alan diğer işletmelerle ilişkilerini kuvvetlendirdiğinde değer oluşturabilmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi ise maliyet analizine tedarikçilerden başlamakta mal ve hizmetlerin satış aşamasında sona erdirmektedir. Temel amaç, satın alma maliyetleri ile satışlar arasındaki farkı maksimum kılmaktır. Maliyet analizini tedarikçilerden başlatmak ve satış aşamasında sonlandırmak, gerek tedarikçilerle gerekse tüketicilerle kurulan ilişkilerden yararlanma derecesini düşürmektedir (Şakrak, 1997:105)

Değer oluşturma kavramını, değer zinciri kavramıyla birlikte düşündüğümüzde, değer yaratan faaliyetlerin ürün/hizmetin kavramsal gelişiminden başlayarak, tasarımı, ilk madde ve malzeme tedariki, üretimi ve pazarlanmasına kadar birbirine bağlı bir sıralama içerisinde olduğu görülmektedir. DZ'nin farklı aşamaları arasındaki ilişkinin anlaşılması için her bir aşamaya bir öncekinin müşterisi gibi bakılması gerekmektedir. Böylece,

maliyet etkinliği ile son kullanıcı tatmininin daha da yükseltilmesi sağlanacaktır (Upchurch, 2002: 49).

DZ, sadece belli bir işletme tarafından yürütölen faaliyetleri kapsamakla kalmamakta, aynı zamanda, işletmenin tedarikçilerini ve nihai mallar için tüketicilere hizmet götürenleri de kapsamaktadır. Örneğin; PepsiCo aynı zamanda hem kendisine kutuları temin eden işletmelerin hem de ürünlerini satan perakendecilerin faaliyetleriyle ilgilenme durumundadır. Eğer Pepsi'nin kutuları düzgün açılmazsa, tüketici tedarikçiyi suçlamak yerine PepsiCo'yu suçlamak eğiliminde olacaktır. Benzer şekilde, bir restoranda bir bardak kötü Pepsi alan müşteri de karbonlu su ile içecek şurubunu uygun karıştırmadığı için restorana suçlamak yerine bu marka içeceğin tadının kötü olduğu sonucuna varacaktır (Upchurch, 2002:49).

Kapsamlı bir DZ analizi, işletmeler arasında ortaya çıkan değer yaratmayan faaliyetleri belirlemeye ve elimine etmeye öncölük edecektir. Böylece, tüketiciye ürün kalitesini düşürmeden fiyatı düşürerek tüketiciye fayda sağlayan maliyet tasarrufu elde edilmiş olunacaktır.<sup>48</sup> Değer geliştirmek için iki alternatif vardır: Fonksiyonelliği sabit tutup maliyeti düşürmek veya maliyeti sabit tutup fonksiyonelliği arttırmak. Değer mühendisliği, ürünün ilk madde ve malzeme tedariki, üretim süreci, işgücü ile kullanılan ekipman tipi ve satın alınan bileşenlerle üretilenler arasındaki denge de dahil olmak üzere bütün unsurlarıyla ilgilenmektedir. Böylece, değer mühendisliği belirlenen hedef maliyete, fonksiyonellikten ödün vermeden bileşen ve üretim maliyetlerini düşürecek ürün tasarımlarını kullanarak veya fonksiyonelliği farklı yollarla karşılayabilecek yeni ürünler geliştirerek ya da ürünün maliyetini ve karmaşıklığını arttıran gereksiz fonksiyonları elimine ederek ulaşmaktadır. Thomas, Cindy, 2003:20).

Değer mühendisliği süreci, fonksiyonel analiz olarak adlandırılan ürün fonksiyonlarının detaylı olarak belirlenmesiyle başlamaktadır. Söz konusu ürünün fonksiyonlarına odaklanan tasarım takımı, genellikle farklı ürünlerde aynı fonksiyonu gerçekleştiren bileşenlerle yani daha fazla kalite ve daha az maliyete öncölük eden standart bileşenlerin kullanım imkânını arttırmayla ilgilenecektir. Bundan sonra tasarım ekibi, mevcut ürünlerin bu fonksiyonları nasıl kazanacağını düşünecek ve bu fonksiyonları elde etmenin yeni yollarını değerlendirip her bir alternatifin maliyetini hesaplayacaktır (Kaplan, Atkinson, 1998:228).

DZ' de önemli bir yer tutan değer mühendisliği, ürün fonksiyonelliğinin farklı tip ve düzeyleri ile toplam ürün yaşam maliyeti arasındaki dengeyi analiz etmek için hedef maliyetleme yöntemi tarafından kullanılmaktadır. Değer mühendisliğindeki ilk adım, yeni veya geliştirilmiş ürünün tasarım aşamasında tüketici analizinin yapılmasıdır. Tüketici analizi, yeni ürün için istenen fonksiyonelliği belirleyen kritik tüketici tercihlerini sunmaktadır. Örneğin, yeni bir bilgisayar yazılımı veya güncellenmiş yeni bir bilgisayar yazılım versiyonu pazara sürülmek istendiğinde, yazılım için istenen her bir nitelik için hem maliyet hem de geliştirilmesi için gerekli zaman, yeniden gözden geçirilmek durumundadır (Kaplan, Atkinson, 1998:228).

Amaç, yazılım için maliyetleri hedeflenen düzeyin altında tutarak tüketici tercihlerini tam olarak karşılayabilmektir (Blocher, J.E.,Chen, K.H., Lin, T. W., 1999:137).

Değer zinciri tanımlanırken işletmeler, müşterilere mamul veya hizmeti sağlamak için gerçekleştirilen faaliyet serileri olarak görülmelidir. Bu faaliyetler, işletmelerin değeri nasıl meydana getireceğini belirten bir değer zincirinin içinde organize edilmelidir. İşletmeler, müşterilerine en iyi değeri sunmalarını sağlayacak bir değer paketi (mamul veya hizmet) geliştirmek için değer zinciri içinde yer alan faaliyetleri tanımlamalı ve düzenlemelidir. Bu düzenleme ise, ya en düşük maliyeti elde edecek, ya da belirli müşterilerin ihtiyaçlarını rakiplerden daha iyi karşılayacak şekilde yapılmalıdır (Eraslan ve diğerleri, 2008: 310).

Değer zincirinde değer oluşturan faaliyetler genel olarak yedi ana başlık altında sınıflandırılır. Bunlar; genel yönetim, araştırma ve geliştirme, mamul ve hizmet tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri faaliyetleridir (Türk, 2004: 237-238). Bir işletmede söz konusu bu faaliyetleri, rakiplerden daha ucuz veya daha iyi yerine getirerek rekabet üstünlüğü sağlamak için değer zinciri analizinin uygulanması gerekmektedir.

Değer zinciri analizi, değer zincirinde değer oluşturan faaliyetler arasındaki bağlantıların birbirlerine karşılıklı bağımlılıklarına odaklanarak, analiz edilmesi, koordinasyonun ve uyumun sağlanması için kullanılan en önemli SMY tekniklerinden birisidir (Rena, 2010: 87). Değer zinciri analizindeki ana düşünce, müşteriye yönelik olarak daha fazla değer sunuldukça, daha yüksek rekabet gücü kazanıldığıdır. Bu analizde bir işin ortaya çıkardığı değer, değer faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik maliyeti

geçmesi durumunda bu iş kârlı olarak nitelendirilebilecektir (Eraslan ve diğerleri, 2008: 30).

İşletmeler değer zinciri analizini kullanarak maliyetlerini etkili bir şekilde yönetip, farklılaştırma stratejisini gerçekleştirerek kârlılığını arttırarak rekabet avantajı sağlayabilirler.

### **3.11.2 Stratejik Konumlandırma Analizi**

Stratejik konum analizi ile maliyet yönetiminin bağlantısı, maliyet yönetiminin işletme açısından nasıl uygulanması gerektiğini gösterecektir. Genel olarak bir işletmenin rekabet gücü olarak seçeceği iki strateji vardır: Maliyet liderliği ya da ürün farklılaştırma stratejisi. İşletmenin iki stratejiden birini seçip stratejik konumunu belirlemesi, maliyet yönetiminden beklenen analizlerin yönetime ihtiyaç duyacağı bilgileri sunması açısından önem taşımaktadır (Susmuş, Eski, 2003:115).

SMY, işletmenin stratejik konumunu güçlendirirken diğer yandan maliyetlerin sürekli düşürülmesi çabalarını yürütmektedir. Böylece işletmeler özellikle kalite, esneklik, maliyet konusunda rakipleriyle güçlü bir şekilde rekabet edebileceklerdir. Stratejik maliyet yönetiminin bu işlevleri yerine getirmesinde en önemli faktör faaliyet analizidir. Faaliyet analizi ile hem üretim öncesi hem üretim hem de üretim sonrası tüketicilere yönelik hizmet aşamalarının daha iyi değerlendirilme imkânına sahip olunmaktadır. Bu süreçteki faaliyetlerin ortaya çıkarılması, hem değer yaratan-değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilmesini sağlamakta, hem de araştırma geliştirme, işlem sayısı, hizmet verilen müşteri sayısı gibi finansal olmayan bilgilerin yönetim tarafından takip edilmesini sağlamaktadır(Susmuş, Eski, 2003:115).

SMY'nin temelini oluşturan ikinci teknik, stratejik konumlandırma analizidir. Stratejik konumlandırma analizi, işletmenin rekabet ederken üstleneceği pozisyonun analizidir. Stratejik konumlandırma analizinde, işletmelerin üç farklı strateji izleyip, rekabet avantajı elde etmesi gerekmektedir. Stratejik konumlandırma analizinde kullanılan stratejiler; maliyet liderliği stratejileri, mamul farklılaştırma stratejileri ve odaklanma stratejileridir. (Yalçın, 2006: 28).

*Maliyet Liderliği Stratejileri:* Bu stratejinin uygulanması sonucunda işletme daha düşük fiyatlarda sürdürülebilir kârlar elde ederek hem fiyat rekabetinde başarılı hem de rakiplerin kârlılığını azaltmış olur.

Maliyet liderliği stratejisinde fiyat avantajından yararlanarak pazardan büyük bir pay alma amacı söz konusudur. Bu stratejide sadece maliyet azaltımı üzerinde odaklanılır ve böylece pazarda anlamlı bir maliyet ve fiyat avantajı elde edilir. İşletmelerde maliyet liderliği stratejilerinin uygulanabilmesi için üretimde ölçek ekonomileri, maliyet kontrolü, satış, pazarlama, AR-GE gibi alanlarda maliyetlerin minimum düzeye indirilmesi gerekmektedir.

*Mamul Farklılaştırma Stratejileri:* Mamul farklılaştırma stratejileri, bir işletmenin herhangi mamul, ya da hizmeti endüstride eşsiz olarak gerçekleştirilmesini gerektirir. Bu stratejinin odak noktası, iş ünitesinin önerdiği mamulün müşteriler tarafından eşsiz olarak algılanacak bir şekilde farklılaştırmaktır. Mamul farklılaştırma stratejilerine örnek olarak; marka bağımlılığı, üstün seviyede müşteri hizmetleri, ağ sistemleriyle satış, yeni mamul tasarımı ve mamul özellikleri, mamul teknolojisi gösterilebilir.

Farklılaştırma stratejileri işletmenin ortalama fiyatlardan daha yüksek satış fiyatları uygulayabilmesini sağlayıp, kaliteye dayalı geliştirme çabalarını kapsar (Yalçın, 2006: 28).

*Odaklanma Stratejileri:* Odaklanma stratejileri, bir işletmenin rekabet sahası olarak bir pazarı veya müşteri hattını seçip o doğrultuda hareket etmesi anlamına gelmektedir. Odaklanma stratejilerinde işletmeler seçmiş oldukları alanlar (pazar, müşteri grupları, coğrafi bölgeler gibi) dışındaki unsurları ihmal ederek, seçtiği alanlarda yoğunlaşır. Bu durum, işletme ile müşteri arasındaki fiziksel ve samimi ilişkileri yükselterek pazarda değişen ihtiyaçlar anında belirlenebilir. Böylece odaklanma stratejileri işletmelere, yenilik ve esneklik sağlamakta ve müşteri ihtiyaçları hızlı ve kusursuz biçimde karşılanabilmektedir (Eren, 1997: 277).

### **3.11.3 Maliyet Etkenleri Analizi**

SMY'nin üçüncü yöntemini maliyet etkenleri analizi oluşturmaktadır. SMY'de maliyetin karmaşık şekillerde pek çok faktörün birbirini ilgilendirdiği, bir neden, ya da



sürücü olduğu kabul edilmiştir. Maliyet davranışlarını anlamak demek, verilen herhangi bir durumda veya çalışmada, maliyet etkenlerinin karmaşık ve karşılıklı olarak birbirini etkilemesini anlamak demektir (Yalçın, 2006: 29).

SMY, maliyetlerin tek bir maliyet etkeninden değil, birçok maliyet etkeninin birbirleriyle etkileşimi sonucu ortaya çıktığını savunmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinde ise maliyetler sadece üretim hacmiyle ilişkilendirilmektedir. SMY'ye göre, geleneksel yaklaşımın bu düşüncesi maliyetlerin davranışlarını anlamada çok yetersiz kalmaktadır (Şakrak, 1997:111).

Geleneksel sermaye bütçeleme analizlerinde de tek bir maliyet etkeni (hacim) kullanılmaktadır. Hâlbuki pek çok sermaye yatırımında yapısal (structuralcostdrivers) ve uygulamadan kaynaklı (executionalcostdrivers) maliyet etkenleri, hacimden daha önemli yer tutmaktadır. Bu maliyet etkenleri stratejik maliyet etkenidir. Stratejik maliyet etkenleri işletmenin rekabet stratejileriyle yakından ilgilidir. Yeni bir teknolojiye yatırım yapmama yönünde bir sermaye yatırım kararı alındığında, mevcut maliyet etkenlerinde bir değişme olmayacaktır. Ancak işletmenin yeni teknolojiye yatırım yapmaya karar vermesi durumunda, mevcut maliyet etkenlerinin kapsamı ve düzeyi değişecektir. Sağlıklı bir sermaye bütçeleme süreci, maliyet etkeni olarak miktarın yanında yapısal ve uygulamadan kaynaklı maliyet etkenlerini de içermelidir. Yapısal maliyet etkenleri, işletmenin ekonomik yapısını dikkate alan faktörlerdir. Bu faktörler teknolojiyi, ölçeği, ürün hattı karmaşıklığını, dikey entegrasyonun alanını ve uygulamayı içermektedir. Uygulamadan kaynaklı maliyet etkenleri, bir işletmenin seçtiği ekonomik yapı içerisinde başarıyla çalışma yeteneğine bağlı olan maliyet konumunun temel belirleyicileridir. Uygulamadan kaynaklı maliyet etkenleri şunları içermektedir (Blocher, Chen, Lin, 1999:415).

- İşgücü katılımı (katılımcı yönetim),
- Sürekli gelişme işgücü bağlılığı/sorumluluğu (commitment),
- Toplam kalite yönetimi kavramlarına bağlılık,
- Etkin kapasite kullanımı,
- Ürün tasarımının veya formülasyonun etkinliği,

- Bütün değer zincirinde tedarikçiler ile müşteriler bağlantısının kullanılması.

Geleneksel bakış açısına göre; yönetim muhasebesinde maliyet, esas olarak yalnızca tek bir maliyet etkeninin yani üretim hacminin fonksiyonudur. Çıktı düzeyiyle ilişkili maliyet kavramları, maliyet literatüründe yaygın olarak kullanılır. Örneğin, sabit ve değişken maliyet ayrımı, ortalama ve marjinal maliyet ayrımı, maliyet-hacim-kâr analizi, BBN analizi, esnek bütçeler, katkı payı ve benzeri. SMY’de ise, çıktı düzeyi, maliyet yapısının zenginliğini çok az yansıtan bir etken olarak görülür (Şakrak, 1997: 111).

Yapısal etkenlerin her biri, mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Belirli varsayımlardan hareketle, her bir yapısal etkenin maliyet hesabı belirtilebilir. Ölçek, kapsam veya tecrübe gibi yapısal etkenler, yıllarca ekonomist ve stratejilerin önemli ölçüde ilgisini çekmiştir (Şakrak, 1997: 111).

Daha önce belirtildiği gibi, bu üç etkenden sadece tecrübe ve yönetim muhasebecilerinin daha fazla ilgisini çekmiştir. Son iki etken olan teknoloji ve karmaşıklık üzerinde ise muhasebecilerin dikkatleri son yıllarda yoğunlaşmaya başlamıştır. Buna, 1980’li yıllardan sonra maliyet ve yönetim muhasebesi alanında gelişen yeni yaklaşımlar öncülük etmiştir (Altınbay, 2006a: 39).

İkinci maliyet etkenleri grubu ise yönetsel etkenlerdir. Yapısal etkenler, performans ile ölçeklenmezken, yönetsel etkenler ölçeklenebilir. Bunun anlamı, her bir yapısal etken için, “çok” her zaman daha iyi demek değildir. Daha karmaşık ve zor bir mamul hattı daha iyi anlamına da gelebilir, daha kötü de düşünülebilir. Dinamik bir çevrede, çok fazla deneyim, çok az deneyim kadar kötü olabilir. Buna karşın, yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, daima daha iyidir. Yönetsel etkenlerin başlıcaları şu şekilde sıralanabilir (Şakrak, 1997: 113):

- İş gücünün sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi: Mamul ve süreç kalitesi hakkındaki inanç ve hedefler,
- Kapasite kullanımı: Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri,
- Fabrika yerleşim etkinliği,
- Mamul özellikleri ve
- İşletme değerler zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir.

Yüksek düzeyde bulunmaları her zaman uygun olmasa da yönetsel etkenler, işletmenin maliyet konusunu iyileştirmede etkin bir rol oynamaktadırlar. Yönetsel etkenlerin her biri aynı zamanda belirli maliyet analizi konularını da kapsamaktadır. SMY’de çoğu strateji danışmanı, stratejik maliyet analizlerini yönetsel etkenlerden hareketle hızla sürdürmeyi tercih etmektedir (Yalçın, 2006: 30).

### **3.12 Stratejik Maliyet Yönetimi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması**

Günümüz şartlarında yaygınlaşan bir kavram olan SMY, değer zinciri, stratejik konumlandırma ve maliyet etkenleri analizlerini bütünleştiren bir unsurdur. Stratejik yönetim sürecinin her aşamasında ve bir işletmenin güçlü rekabet avantajına ulaşmaya yönelik çabaları içinde, bu üç analiz düzenli olarak tekrarlanır. Geleneksel yönetim muhasebesi bu üç analiz tekniğine yeterli desteği sağlayamamıştır. Bu nedenle, SMY bu gereksinimleri karşılayarak geleneksel yönetim muhasebesinin yerini almıştır (Şakrak, 1997: 115).

### **3.13 Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları**

İşletmeler değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, büyük miktarlarda standart mamuller üreterek satma ve pazarda sürdürülebilir bir rekabetçi üstünlük sağlayabilmede zorlanır hale gelmişlerdir. Bu süreçte SMY tarzını benimseyen işletmeler tarafından geleneksel üretim ve maliyet sistemleri sorgulanmaya başlanmış ve işletmeler açısından geleneksel maliyet yöntemlerinin rekabetçi piyasadayöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür (Öndeş ve diğerleri, 2010: 247-248).

Rekabetçi piyasada yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda modern SMY yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar; hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, geriye dönük maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme olarak sıralanabilir (Gümüş, 2007: 37).

#### **3.13.1 Hedef Maliyetleme**

Hedef maliyetleme (HM), 1960- 1970’li yıllarda Japonya’da ortaya çıkan ve ilk kez 1965 yılında Japon otomobil üreticisi Toyota tarafından uygulanıp geliştirilen bir yaklaşımdır (Çetin ve Atmaca, 2009: 317). Mamullerin tasarımı aşamasında maliyet

plânlamasını savunan HM yaklaşımı, stratejik bir kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konmuştur.

HM yaklaşımı, yeni bir mamulün plânlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetleri azaltılması için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken, söz konusu mamulün tüm yaşam dönemi maliyetlerini de azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir (Aksoylu ve Dursun, 2001: 362). HM, stratejik bir kâr ve maliyet yönetimi süreci olarak ortaya konulmaktadır.

HM'nin temel amacı, yüksek kaliteyi korumak suretiyle tüm maliyetleri azaltmaktır. Ancak, birçok işletme, HM yaklaşımını stratejik kâr plânlamasında da kullanmaktadır. Dolayısıyla, HM'nin temel amacı iki noktada toplanmaktadır. Bunlar maliyet indirimi ve stratejik kâr plânlamasıdır. İşletmenin hız, kalite, fiyat ve güvenilirlik gibi beklentilerin karşılanmasında, HM'nin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çetin ve Atmaca, 2009: 315):

- Müşteri tatmininin sağlanması,
- Pazar payının büyütülmesi,
- Kârın maksimize edilmesi,
- Maliyetlerin plânlanması ve işletme yönetiminde eş zamanlı plânlamalar yapılması,
- İşletmelerin tasarım aşamasında maliyetlerin yönetilmesi,
- İşletmelerde hedeflerin devamlı kontrol altına alınması ile dinamik maliyet yönetiminin gerçekleştirilmesidir.

HM'nin yukarıda sayılan amaçlarına ulaşabilmek için tek mamul yerine, mamul gruplarına odaklanılması gerekmektedir. Başka bir deyişle, işletmede bütün çabalar mamul grubunun hedefe ulaşması için yapılmalıdır. Aksi takdirde, grup hedefe ulaşamadığında başarısızlığın bedelini tüm işletme ödeyecektir (Altınbay, 2006b: 143).

Maliyet yönetimi ve kâr plânlaması için sistematik bir süreç olarak tanımlanan HM, altı temel ilkeye dayanmaktadır. HM'nin dayandığı altı temel ilke şu şekilde özetlenebilir (Gümüş, 2007: 41-42):

- Fiyata Göre Maliyetleme: Pazar fiyatı, mümkün olan hedef maliyeti belirlemek için kullanılır. Hedef maliyet şu formülle hesaplanabilir:

Pazar Fiyatı - Arzulanan Kâr = Hedef Maliyet

- Müşteri Odaklı Yönetim: Kalite, maliyet ve zaman unsurları açısından müşteri ihtiyaçları; mamul ve süreç kararları ile maliyet analizleri içine rehberlik amacıyla eş zamanlı olarak birleştirilir. Mamule eklenen herhangi bir özellik veya fonksiyonun müşteriye kattığı değer, bu özellik ve fonksiyonları eklemenin maliyetinden daha fazla olmalıdır.
- Tasarım Odaklılık: Mamul ve süreç tasarımı aşamasında maliyet kontrolü oldukça önemlidir. Bu nedenle, üretim başlamadan önce, tasarım süreçleri etkin bir biçimde belirlenmeli ve bu sayede yeni mamuller için daha az maliyet ve zamanında pazara sürülmeleri sağlanmalıdır.
- Çapraz Fonksiyonların Katılımı: Çapraz fonksiyonlardan oluşturulan mamul ve süreç takımları mamulün kavramsal olarak oluşma aşamasından nispi üretimine kadar bütün üretim sürecinden sorumludurlar.
- Değer Zinciri Katılımı: Değer zincirine katılan bütün üyeler (tedarikçiler, dağıtıcılar, hizmet sağlayıcılar ve müşteriler) HM sürecine dâhildirler.
- Mamul Yaşam Seyri Oryantasyonu: Mamul yaşam döngüsü boyunca oluşan toplam maliyet hem üretici hem de müşteri için minimize edilir. Bu maliyetler arasında satın alma fiyatı, üretim maliyetleri, bakım-onarım ve dağıtım maliyetleri vardır.

HM yaklaşımıyla ilgili yukarıda belirtilen açıklamalar özetlenecek olursa şu sonuçlara varılır. HM mamul hayat döngüsünün ilk bölümünde toplam mamul maliyetini düşürmek için kullanılan bir azaltma yaklaşımıdır. HM sayesinde işletmeler yeni mamul fiyatını kaliteden ödün vermeden, daha hızlı düşürerek rekabet avantajı sağlamaktadır (Coşkun, 2003: 33).

### 3.13.2 KaizenMaliyetleme

Kaizen sürekli iyileştirme anlamına gelen bir kavramdır. Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak KaizenMaliyetleme (KM) yaklaşımı, 1970'li yıllarda geliştirilmiş olup, halen en önemli Japon işletmeleri tarafından kullanılan bir SMY yaklaşımıdır. KM, bir mamulün hayatının üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme olarak tanımlanabilir. KM, mevcut mamulleri üretebilmek için kullanılan üretim süreçlerinin etkinliğini arttıracak yeni yollar arayarak mevcut mamullerin üretim maliyetini düşürmektedir. Çok kısa ömürlü mamul üreten çoğu

işletmede, üretim süreçlerinin ömrü mamullerin ömründen daha uzundur. Bundan dolayı, mamulün kendisinden ziyade mamulün üretim safhasındaki üretim süreçlerine odaklanmak suretiyle daha büyük tasarruflar sağlanabilir (Altınbay, 2006c: 104).

KM'nin temelinde sürekli iyileştirme prensibi bulunmaktadır.

KM yaklaşımının amacını, gereksiz verimsizlikleri üretim sürecinden uzaklaştırarak toplam üretim maliyeti ve bunun sonunda mamul maliyetlerinin azaltılması oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile KM, işletmenin hedeflerine ulaşmada mamule değer katmayan faaliyetler ve maliyetlerin sürekli azaltılması, israfın ortadan kaldırılması ve üretim sürecindeki sürekli gelişmeler üzerinde yoğunlaşır (Yalçın, 2009: 299).

SMY yaklaşımlarından HM ile KM, işletmenin hedefleri açısından birbirine benzer olmasına rağmen mamulün hayat seyri bakımından birbirinden ayrılır. Çünkü HM'de mamul üretilmeden sadece mamulün tasarım aşamasında kabul edilebilir bir maliyetle mamul tasarlamak için uygulanırken; KM mamul hayat seyri boyunca mamul kalitesini yükseltmek ve maliyetini düşürmek amacıyla kullanılmaktadır (Yalçın, 2009: 299).

### **3.13.3 Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme**

Gerek mamul karması gerekse fiyatlama kararlarındaki stratejik yaklaşım, mamul veya hizmetin maliyetlerini düşürme fırsatlarını yakalamak ve üretilen mamul ve hizmetin müşteriye değer katabilmesini sağlayabilmektir. Bu nedenle, işletmelerde alınan bu tür stratejik kararlar mamul veya hizmete ve bu kapsamdaki kararlara geniş bir bakış açısıyla bakmayı gerektirir. Mamulün tüm yaşamı boyunca tüm aşamalardaki faaliyetler nedeniyle oluşan maliyetlerin incelenmesi olarak tanımlanan Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme(MYSM) yaklaşımı işletmelerin son yıllarda üzerinde durduğu ve uyguladığı göreceli bir kavramdır (Gümüş, 2007: 47-48).

MYSM yaklaşımı, işletmede üretilen mamul veya hizmetlerin farklı yaşam seyri aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri daha üretim başlamadan görmeye, ya da göstermeye çalışan, başka bir ifade ile mamulün toplam yaşam dönemi performansını etkileyen unsurları görünür hale getiren bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma, yöneticilerin bir mamulün tüm yaşamı boyunca karşılayacağı maliyetleri anlama ve yönetme konusunda yararlı bilgiler sağlanması bakımından, SMY'de etkin bir şekilde başvurulabileceği ifade edilmektedir.

MYSM yaklaşımının amaçları şu şekilde sıralanabilir (Güneş ve Aksu, 2003: 49):

- Plânlama ve pazardan çekilme aşamalarında ortaya çıkan maliyetleri kapsayan faaliyet kârının, mamulün pazarda aktif olduğu aşamada, ya da üretim aşamasında kazanılıp kazanılmadığını ortaya koymak,
- Plânlama aşamasında, üretimle ilgili olmayan ve mamulle birlikte verilen; garanti, çevresel maliyetler gibi başlıca maliyetleri tanımlamak ve bu maliyetleri elemek veya azaltmak için mamul üzerinde yapılması gereken tasarım değişikliklerini ortaya koymak,
- Bir mamul tasarımı düşük üretim maliyetleri öngörmesine karşın, çok yüksek garanti maliyetleri içerebilir. Planlamacılara, alternatif mamul tasarımlarına ilişkin toplam yaşam seyri maliyetlerini karşılaştırarak, bu alternatifler arasından en iyi seçimleri yapabilmeleri için destek sağlamak,
- Etkin bir plânlama yapabilmek ve faaliyetleri kontrol edebilmek amacıyla, maliyetlerin niteliklerini ve zamanlamasını tanımlamaktır.

MYSM yaklaşımı, maliyet ve kârlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın en temel özelliği, stratejik plânlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan mamulün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Bu yaklaşım sayesinde işletme, alacağı pazarlama ve üretim kararlarıyla en yüksek kâra ulaşabilmektedir (Karcıoğlu, 2000: 91).

MYSM yaklaşımında maliyet ve kârlılık analizlerinin yapılabilmesi için mamul maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu yaklaşımda mamul maliyetleri üç ana unsurdan oluşur. Bunlar; plânlama, tasarım ve deneme maliyetleri olan gelişme maliyetleri, üretim maliyetleri ve lojistik destek maliyetleridir.

MYSM yaklaşımında sadece fiziki üretimle ilgili maliyetlere değil, aynı zamanda bir mamulün yaşam döneminde yer alan mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerine de önem verilir. İleri üretim ortamları, rekabetin temelini, bir mamulün tüm yaşam dönemince gerçekleşecek maliyetlerin yaklaşık %90'ının belirlendiği, mamul/süreç geliştirme aşamasına kaydırmıştır. Bu şekilde MYSM yaklaşımı, üretim aşamasından önceki faaliyetler üzerinde dikkatlerin yoğunlaşması, maliyetleri düşürmeye yönelik üretim ve tasarım tekniklerinin geliştirilmesine ve toplam mamul maliyetlerinin en aza indirilmesine yardımcı olur (Erden, 2004: 209).

### 3.13.4 Geriye Dönük Maliyetleme

Geriye Dönük Maliyetleme (GDM) yaklaşımı, tam zamanında üretim ortamında esas alınan bir SMY yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, tam zamanında üretim ortamında kullanılan standart maliyet bilgilerini esas alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Atmaca ve Terzi, 2007a: 296).

GDM, belli bir dönemdeki üretim çıktısını dikkate almakta ve maliyetleri, satılan mamullerle, stoklara yüklerken geriye doğru işlemektedir. GDM'de, üretim esnasında girdilerle ilgili tüketim ve maliyet sapma yevmiye kayıtları yapılmadığı için muhasebe işlemlerinin hızı da artmaktadır (Erden, 2004: 142). Bu yaklaşımın temel sınırlaması, stoklar sıfır bile olsa üretim düzeyindeki maliyetlerin yönetimine önem verilmek zorunda olunmasıdır. Başka bir ifadeyle, fiili maliyetler üretim sürecinde takip edilmezse, bu tür maliyetlerin kontrolü ve plânlaması zorlaşacaktır (Gersil, 2006: 43).

GDM yaklaşımıyla ilgili yukarıda verilen bilgiler ışığı altında bu yaklaşımın temel özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Atmaca ve Terzi, 2007a: 297):

- Stok maliyetleri geriye doğru belirlenmektedir. Maliyetlemede, çıktılar üzerine odaklanılmakta, sonradan geriye dönülerek maliyetler, stoklar ve satılan mamuller arasında paylaştırılmaktadır.
- Standart maliyet yönetimi kullanılmaktadır.
- Partiler halinde üretim ve teslim yapılmaktadır.
- Maliyet sapma analizleri azaltılmakta veya ortadan kaldırılmaktadır.
- Stokların asgari düzeyde olduğu düşünüldüğü için stoklarla ilgili çok detaylı bilgi tutulmamaktadır.
- Yarı mamullerin kesinlikle bulunmadığı varsayılmakta, dolayısıyla üretim aşaması ile ilgili hesaplama yapılmamaktadır.
- Maliyet hesaplama ve kayıtları ya üretim tamamlanana kadar, ya da mamuller satılana kadar ertelenmektedir.

### 3.13.5 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yaklaşımı; stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisini sağlayan ve bu



faaliyetlerle ilgili maliyetleri mamullere ve/veya mamul gruplarına kullandıkları faaliyet oranında pay veren bir SMY yaklaşımıdır (Unutkan, 2010: 90).

En geniş anlamıyla faaliyet tabanlı maliyetleme, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, işleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamuller ile ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır. Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı, yönetim tarafından hem mamullerle hem de faaliyetlerle ilgili çeşitli amaçlar için kullanılır (Pekdemir, 1998: 40).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) özellikle faaliyet ve süreçlerle ilgili verimlilik araştırmalarında ve faaliyetler- süreçlerde değişiklikler yapma konusunda önemli katkılar sağlamaktadır. FTM bir yandan üretilecek ürün ve hizmetlerin belirlenmesini sağlarken diğer yandan faaliyetler ve süreçlerin performansının artırılması yoluyla verimliliğin artırılmasını amaçlamaktadır (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 2002: 49).

FTM uygulaması, beraberinde faaliyet tabanlı yönetiminin de (activitybasedmanagement) uygulanmasını gerektirmektedir. Faaliyet tabanlı yönetim (FTY), işletmenin sahip olduğu kaynakları daha etkin kullanarak daha fazla çıktı sağlama ve işletmeyi daha iyi bir geleceğe taşıyacak kararların alınmasında aktif bir rol oynama amacını taşımaktadır (Öker, 2003:64).

FTY, bir örgütün yapmakta olduğu işlere, bu işlerin ne şekilde yapıldığı ve yapılmakta olan işlerin maliyetlerine odaklanarak, işletme yönetimin karar alma sürecinin daha da etkinleştirilmesini amaçlamaktadır. FTY, bir işletmede gerçekleşen faaliyetlerin analiziyle ilgilenmektedir. Faaliyet analizi, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin daha iyi anlaşılmasını, faaliyetlerin daha etkin bir şekilde nasıl gerçekleştirileceğini, faaliyetlerin tükettiği kaynakların belirlenmesini ve bu kaynakların yol açtığı maliyetlerin saptanmasını sağlamaktadır (Arzova, 2002:84).

FTY'nin ilk aşamasında, faaliyetler, değer yaratıp yaratmamasına bağlı olarak basit bir ayırımla sınıflandırılmaktadır. Tüketiciler için değer yaratmayan faaliyetlerde kullanılan kaynakların azaltılması, maliyetleri azaltma amacıyla ürünün fonksiyonelliğinin düşürülme riskini azaltmaktadır (Kaplan, Cooper,1998:157).

FTM, stratejik maliyet yönetiminin temelidir. FTM maliyetleri tükettikleri kaynaklara bağlı olarak ürünlere veya tüketicilere tahsis etmektedir. Böylece, faaliyetlerin kaynakları nasıl tükettiği ortaya çıkacaktır. FTM, bir işletmeyi tüketici ihtiyaçlarını tatmin etmek üzere tasarımı edilmiş faaliyetler serisi olarak tanımlamaktadır. Faaliyetler stratejik seçimlerle belirlenmektedir. FTM ve FTY, yöneticilerin işletmenin stratejisi, faaliyetleri ve stratejiyi uygulamak için gerekli kaynaklar arasındaki ilişkiyi anlamalarına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda FTM ve FTY yöneticilere tüketici stratejisi geliştirme, teknolojik liderlik stratejisi sağlama, anahtar faaliyetleri, süreçleri, maliyet etkenlerini ve gelişim yöntemlerini saptayarak ve analiz ederek fiyatlandırma stratejisi oluşturma konularında yardımcı olmaktadır (Kaplan, Cooper,1998:157).

Genel olarak, FTM ve FTY şu stratejik maliyet yönetimi sorularına cevap sağlamaktadır: (Kaplan, Cooper,1998:157).

- Bir işletmenin maliyet yapısı ve kârları, rakipleriyle rekabet için ne kadar yeterlidir?

- Bir işletme, geleneksel maliyetleme sisteminden faaliyet tabanlı bir maliyetleme sistemine geçtiğinde, bu geçişin fiyatlandırma, ürün tasarımı, süreç tasarımı, üretim teknolojisi ve ürün hattı kararlarına potansiyel etkiler nelerdir?

- Bir işletme, yeni bir stratejiyi, örneğin standart ürünlerin seri üretiminden özellikli ürünlerin küçük miktarlı üretimini benimsediğinde, maliyetlerdeki değişimler nelerdir?

- Belli bir ürünün üretim süreci, bu ürünün birim maliyetini düşürmesine izin verecek şekilde değiştirilebilir mi? (Blocher, Chen, Lin, 1999: 111).

- Bir işletme, kendi ürün pazarında en kârlı dağıtım sistemini kurmuş mudur?

- Faaliyetlerdeki ve bileşenlerdeki değişim, değer zincirindeki tedarikçileri ve müşterileri nasıl etkiler?

- Değer oluşturmeyen faaliyetleri tespit etmek ve elemine etmek için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi kullanıldığında elde edilecek potansiyel maliyet tasarrufları nelerdir?

## SONUÇ

Günümüz dünyasında değişen ve sürekli gelişen ekonomik çevre koşulları, özellikle hızlı teknolojik gelişimin oluşturduğu düşük maliyetli mal ve hizmet üretimi işletmeleri yoğun bir rekabet ortamına sürüklemektedir. Bu rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalabilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi açısından geleneksel maliyet muhasebesi işletmeler için gerekli olan maliyet verilerini karşılayamaz duruma gelmiştir.

Bunlara bağlı olarak işletmeler değişen bu çevrede her alanda kendisine rekabet üstünlüğü sağlayacak ve tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarına en iyi ve en düşük maliyetlerle cevap verecek mal ve hizmetleri üretecek maliyet teknikleri kullanmalıdır. Bu bağlamda işletmelerde stratejik maliyet yönetim aracı olarak kabul edilen hedef maliyetleme ürünlerin, ürün maliyetlerinin pazara ve tüketici istek ve ihtiyaçlarına yönelik olarak planlamasına ve gelecekte oluşabilecek maliyetlerin daha oluşmadan kontrol edilmesini sağlayan bir kontrol sistemi ve maliyet düşürme sistemi olarak görülmektedir.

Tüketici taleplerinin sürekli farklılaşması, artan rekabet ve rekabet baskıları, genellikle düşük fiyat, verimlilik ve yüksek kalite, daha fazla mal ve hizmet çeşitlemesini zorunlu hale getirmiştir. Tüketici memnuniyeti gibi ön plana çıkan faktörler hedef maliyetlemeyi, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren, daha doğrusu ileriye dönük ortaya çıkabilecek farklı tüketicilerin çeşitli gereksinimlerine duyarlı ve rekabetçi üstünlükler sağlayan bir maliyet yönetim aracı konumuna getirmiştir.

İnsanların ekonomik ve sosyal refahının her geçen gün daha iyiye gitmesi tüketicilerin ihtiyaç ve isteklerindeki çeşitlilik, hizmet talebindeki kaliteyi arttırmıştır.

Maliyetleri stratejik biçimde yönetme konusunda alınacak en önemli karar, değişen çevre şartları sonucu ortaya çıkan maliyet yapılarındaki değişimleri göz önüne almak, doğru ve anlamlı maliyet bilgilerini sağlayacak maliyet yöntemlerini uygulamaktır. Ancak, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemleri ile bu amacı gerçekleştirmek imkânsızdır. Çünkü teknolojinin günümüzde hızla gelişmesi, işletmelerin üretim süreçlerini önemli ölçüde etkilemekte ve hızla değiştirmektedir. Üretim ortamlarındaki bu değişim, işletmelerin maliyet yapılarında özellikle, endirekt maliyetlerinde önemli bir artışa yol açmıştır. Bu durum, geleneksel maliyet muhasebesine dayanan hesaplama sistemlerinde endirekt maliyetlerin, bunların geleneksel anahtarları

aracılığı ile dağıtılmasından ötürü, yanlış hesaplanmasına yol açmıştır. Böylece, endirekt maliyetlerin, üretilmesi plânlanan mamullere, ya da hizmetlere gerçeğe daha yakın biçimde yüklenmesine imkân verecek stratejik maliyet yönetimlerine ihtiyaç olmuştur.

İşletme yönetimlerinin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerini sağlayacak ve geleneksel maliyet muhasebesine dayalı hesaplama sistemlerinin eksikliklerini giderecek yaklaşımlarından birisi, faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir. İşletmeler, yaşanan hızlı değişime ayak uydurabilmeleri değişime uygun strateji belirlemekle mümkün olmaktadır. Bu bağlamda ele alındığında stratejisi olmayan veya strateji belirleyemeyen işletmelerin geleceği sürdürülebilirliği tartışma konusu olacaktır. Bu durumda başarısızlık doğal bir sonuç olacaktır. Stratejinin bulunmadığı işletmelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılamazlar.

Stratejik yönetimin amacı, işletmelerin giderek daha değişken özellik kazanan çevresel şartlara uyumu sağlanmasıdır. Stratejik yönetimle hedeflenen, işletmeleri çevresel değişkenlerle birlikte düşünmek ve yönetsel kararları muhtemel çevresel değişimleri göz önüne alarak vermektir. Stratejik yönetimde önemli olan, geçmişteki başarıları tekrar etmek değil, beklenilmeyen durumların üstesinden gelmek ve çevre problemlerini halletmektir.

Bilim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler birçok alanda olduğu gibi, özellikle ekonomik alanda ve üretim teknolojilerinde hızlı bir değişime neden olmaktadır. Emek yoğun üretimden sermaye yoğun teknolojilere geçiş söz konusudur. Kalite rekabet üstünlüğü, verimlilik bu süreçte ortaya çıkan anahtar kelimeler olmuştur. Bu değişimlerden en çok etkilenenler işletmeler olmuştur. Bu süreçte uluslararası ekonomik sistemde, yeni eğilimlerin ortaya çıktığı görülmektedir.

Değişim sürecinin önlenemez bir olgu olarak ortaya çıktığı, yoğun rekabet ve etkileşim ortamında buna karşı durarak, ekonomik açıdan kapalı bir işletme politikası izlemek isteyen işletmelerin kendilerini ekonomik hayatın dışında bulabilecekleri ileri sürülmektedir. Bu yüzden küresel süreçte başarılı olmak isteyen tüm işletmelerin, etkin yönetim finansal teknikleri uygulamaları, bu işletmelerin yararına olacaktır. Gelişmiş ekonomilerin dinamizmi, bir süreç içerisinde yerel ve ulusal işletmelerin de bu yeniliklere uyum sağlamalarını ve değişen şartlara adapte olmalarını zorunlu kılmıştır.

Öte yandan, küresel rekabet ortamı stratejik yönetim anlayışını gerekli kılmaktadır. Stratejik yönetim anlayışı ise, birimlerden önce bütünü görmeye, belirli stratejilere göre maliyet yönetim sistemini kolay ve kullanışlı hale getirmeye ve işletme performansını rakiplerin ayak uyduramayacağı oranda geliştirmeye yardım edebilir. Zira stratejik yönetim, esas itibariyle küresel rekabet ortamında firma değerini arttırmaya çalışmaktadır.

Maliyet azaltım çabası doğrultusunda gerçekçi bir maliyet yönetiminin sağlanması için çeşitli yaklaşımları ileri sürülmüştür. Bu yaklaşımlar küresel rekabet ortamında daha doğru mal ve hizmet maliyetleri hesaplamayı, karar almayı ve etkin kaynak kullanımını amaçlamaktadır. Söz konusu amaçları gerçekleştirmeye yönelik geliştirilen yaklaşımlar; geliştirilmiş maliyet takibi, mamul yaşam dönemince maliyetleme, toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim ortamında maliyet muhasebesi, faaliyet tabanlı maliyet maliyetleme, hedef veKaizenmaliyetlemedir.

Maliyet yönetimini bütünleyen yaklaşımların sistem olarak geliştirilerek işletmelerde uygulamaya başlamadan önce fayda-maliyet analizine tabi tutulmalıdır. Zira genellikle her yaklaşımın kendine özgü bazı yararları ve sakıncaları vardır. Dolayısıyla faydası maliyetini aşan sistemler benimsenerek uygulamaya konulmalıdır. Böylece, değişimin gereği olarak, geliştirilen veya geliştirilecek yeni yaklaşım veya sistemlerin işletmelere uyarlanması duyarlı bir şekilde hareket edilecektir. Ayrıca maliyet liderliği en önemli rekabet stratejisi unsuru olup, bu liderliği ele geçiren aynı faaliyet kolunda mal veya hizmet üreten işletmelerin rekabet üstünlüğünü elde etmesi, sürdürülebilirliğin korunması, pazar payını ve dolayısıyla kârlılığını arttıracaktır.

## KAYNAKÇA

Akça G.(2010) **Süt İşletmelerinde Maliyet Sistemi Seçimi ve Birleşik Maliyet Sistemi Uygulaması**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, , s.41.

Akdoğan, N. (1998), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Cem Ofset, Ankara, s. 41.

Akdoğan, N. (2000), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001), **Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Kayseri: Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F., Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:11.

Alkan, H. (2003), **Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği**, Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Altınbay, A. (2006), **Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması**, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:16.

Altınbay, A. (2006a), **Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama**, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Kütahya.

Altınbay, A. (2006b), **“Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyet Sistemi ve TMMT Uygulaması”**, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, s. 16.

Altınbay, A. (2006c), **“KaizenMaliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Sistemi”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c. 8, s. 1.

Altuğ, O. (1996), **Maliyet Muhasebesi** Tek Düzen Hesap Planına Göre Düzenlenmiş Onbirinci Baskı, Evrim Yayınevi, İstanbul, s.249.

Altunay, M. A. (2007), **Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması**, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. (1997), **Mark Young, Management Accounting**, 7th, PrenticeHall, USA, s.94-95.

Atamanalp C., Karcıoğlu R., Orhan M. S. (2000), **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, Erzurum.

Atmaca, M. ve Terzi, S. (2007), “**Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi ile Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c. 22, s. 1.

Baykal, M. (2007), “**Hukuki Boyutlarıyla Finansal Krizler**”, Bankacılar Dergisi, Sayı 60.

Bayülken, N. (1999), **Üniversitelerde Kalitenin Stratejik Yönetimi ve Konu ile İlgili Bir Uygulama**. Yayımlanmamış Yüksek lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010), “**Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine yönelik Bir Araştırma**”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, c. 2, s. 3, Kasım.

Blocher, E. J., Chen, K. H., Lin, T. W. (1999), **Cost Management**, Irwin / McGraw-Hill, USA, s.137

Bursal, N., Ercan, Y. (1999), **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul, s. 407.

Büyükmirza, K.(2000), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 8.baskı, Barış Kitap Basın Yayın Dağıtım, Ankara, s.264-265.

Can, A. V. (2006), **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Can, H. (2001). **Yönetim Bilimli ve Tarihçesi**, Yönetim ve Organizasyon. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Coşkun, A. (2002-2003), **Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme**, Akademik Araştırmalar Dergisi. S. 15.

Çelikçapa F. O. (1999), **Üretim Planlaması**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.169.

Çetin, A. ve Atmaca, M. (2009), **“Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”**, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c. 26, s. 1.

Çetinkaya, Z. (2008), **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Demir, M. H., Gümüsoğlu Ş. (2003), 6.Bası, **Üretim Yönetimi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s. 718.

Dinçer, Ö. (1998), **Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası**. İstanbul: Timaş Matbaası

Drucker, P. (1999), **21. Yüzyıl İçin Yönetim Tartışmaları**. (Çev: İ.Bahçivangil) İstanbul: Epsilon Yayıncılık.

Düren, Z. (2000), **2000’li Yıllarda Yönetim**. İstanbul.: Alfa Yayınları

Egeli, H. (2007), **Bütçe Politikası (Ders Notları)** , İlkem Ofset, İzmir.

Eraslan, İ. H. ve diğerleri (2008), **“Değer Zinciri (Value Chain) Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi”**, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, c. 10, s. 2.

Erdem R. B. (2010), **Maliyet Yönetimi Tekniklerinin Ve Uygulamalarının Tedarik Zinciri Açısından Değerlendirilmesi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 9 Sayı: 17.



Erden, S. A. (2004), **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.64.

Erden, S. A. (2004), **Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Erdoğan, İ. (2000), **Okul Yönetimi ve Öğretim Liderliği**. İstanbul: Sistem Yayıncılık

Eren, E. (2000), **İşletmelerde Stratejik Planlama**. İstanbul. : Beta Basım Yayıncılık

Eren, E. (1997), **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Der Yayınları: İstanbul.

Ertuna İ. Ö. (1982), **Maliyet Muhasebesi, Araştırma, Eğitim**, Ekin Yayınları, İstanbul, s.184.

Fahey, L. ve Randall, R. (1994),**The Portable Mba in Strategy**. Newyork: J. Wileyİnc

Garrison R. H.,Noreen, E. W., Seal, W. (2003), **Management Accounting**, McGraw-Hill, New York USA, s.10. 28

Gersil, A. (2006), **Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması**, Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Gümüş, M. (1995), **Yönetimde Başarı İçin Altın Kurallar**. İstanbul: Alfa Yayınları

Gümüş, Y. (2007), **Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: İzmir.

Gündüz, E. (1997), **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**, SPK Yayın No:99, Ankara, s.33.

Güneş, M., Firuzan, A.R. (1999), **Tam Zamanında Üretim Ortamında Stok Kontrolü ve Toplam Kalite Yönetimi**, Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, İzmir, s.87-88.

Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003), “**Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi**”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi, c. 8, s. 2.

Gürsoy C. T. (1999), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım, İstanbul, s.307.

Güzeldere, T. A. (2007), **Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Bilim Dalı.

Hacıüstemoğlu, R. (2000), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, s.325.

Hacıüstemoğlu, R., Şakrak, M. (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.65.

Hatiboğlu, Z. (1986), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**. İstanbul: İrfan Yayıncılık

Howe, S. (1993), **CorporateStrategy**. Hongkong: TheMcmillanPress

Jauch, L. ve Glueck, W. (1989), **Strategic Management and Business Policy**. New York: McGraw Com.

Kara, V., Standart Maliyet Sistemi-1, Erişim Tarihi: 22.07.2014, <http://muhasibeciyorumluyor.com/standart-maliyet-sistemi-1/>

Karacan, A. İ. (1997), **Bankacılık ve Kriz**, Creative Yayıncılık, İstanbul.

Karakaya, M. (1999), “**Yeni Üretim Ortamlarında Ürün Maliyet Unsurlarının Bileşimi ve Teknoloji Muhasebesi**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1 Sayı:2, 1999, s.73-75.

Karakaya, M. (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, s.568.

Karakaya, M. (2006), **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Tutibay Yayınları.

Karakayalı, H. (2003), **Türkiye Ekonomisinin Yapısal Değişimi**, 2. Baskı, İzmir.

Karaman, T. (2000). **Yönetim Stratejilerindeki Gelişmeler**. Türk İdare Dergisi, 426. Meydan Laurausso. (1981).

Karacıoğlu, R. (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi: Erzurum.

Kartal, A. (2004), **Maliyet Muhasebesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 808, Eskişehir, s. 80

Kartal, A. ve diğerleri (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir: Anadolu üniversitesi Yayınları, 5.baskı.

Kaygusuz, S. Y. (2000), **Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama**, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Bursa.

Kobu, B. (2003), **Üretim Yönetimi**, 11.baskı, AvcıolBasımYayın, İstanbul, s.139-140.

Lucey T. (2000), **Management Accounting, Continuum**, London, UK, s. 477-478.

Nubin, S. ( 2006 ), **Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği**, İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme ABD. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Nut, P. C. ve R. W. Backoff. (1992), **Strategic Management of Public and Third Sector Organisations: A Handbook for Leaders**. Jossey-Bass, San Fransisco

Oyan, O. (1998), **Türkiye Ekonomisi Nereden Nereye?**, İmaj Yayınevi, Ankara.

Öker, F. (2003), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Literatür Yayınları, İstanbul, s.64.

Öndeş, T. ve diğerleri (2010), **Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği**, Üçüncü Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi, Cilt: 1

Pamuk, G., Erkut, H. ve Ülegin, F. (1997), **Stratejik Yönetim Ve Senaryo Tekniği**. İstanbul: İrfan Yayıncılık

Pekdemir, R. (1998), **Faaliyet Tabanı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, TURMOB Yayınları: İstanbul.

Rachman D., Mescon M., Bovee C. L., Thill J. V. (1993), **Business Today**. New York: McGraw-Hill Inc.

Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, (1998), **Advanced Management Accounting**, 3th, PrenticeHall, International Edition, USA, s.228.

Savcı, M. (1999), **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Rize: Akademi Yayınevi.

Saygın, T. (2008), **Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetlemenin Uygulanabilirliği ve Bir Uygulama**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Biga, s. 15.

Sevgener, S.A. Hacırüstemoğlu, R. (2000), **Yönetim Muhasebesi**, 6.baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, s.179.

Soylu, Ö. (2001), **Stratejik Yönetim Ve Balanced Scorecard, Human Resources**, 4, 36.

Stockport, G. J. (2000), **Developing Skills in Strategic Transformation**. **European Journal of Innovation Management**, 3 (1), 45-52.

Susmuş, T., Eski, Ö. (2003), **"Stratejik Maliyet Yönetiminde Zamana Dayalı Rekabet ve Bir Model Önerisi"**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:5 Sayı:1 Mart s.114.

Şakrak, M. **Değer Katmayan Faaliyetler Ve Maliyet Yönetimindeki Önemi**, Erişim Tarihi: 17.07.2014,

Şakrak, M. (1997), **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, s.82.

Şakrak, M. (1997), **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları: İstanbul.

Şeker, M. (2006), “**Dış Borçlanmaya Teorik Bir Bakış ve Dış Borçların Ekonomik Etkileri**”, Sosyoekonomi Dergisi, sayı 1.

Terzi, S. (2006), **Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Yeni Üretim Yöntemleri Çerçevesinde, Stratejik Yönetim Muhasebesi Açısından Analizi, Değerlendirilmesi Ve Raporlanması**, İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Thomas P. Edmands, Cindy D. Edmands, Boyi Tsoy, Nancy W. Schneider, (2003), **Fundamental Managerial Accounting Concept**, 2th, International Edition, McGraw-Hill, New York, USA, s.25.

Titiz, İ. ve Çetin, C. (2000), **Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi**, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. İktisadi ve idari bilimler fakültesi. C.5. S.2.

Top, A. (2001), **Üretim Sistemleri**, 3.baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, s.23.

Topçu, N. (1997), **Birleşik Üretim Ortamında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri**, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, s.19.

Tortop, N., İşbir, E., G. Aykaç, B., Tosun, K. (1993). **İşletme Yönetimi**. (1. Cilt) İstanbul: Fakülteler Matbaası

Türk, Z. (2004), “**Stratejik Yönetim Muhasebesi Yaklaşımı: Değer Zinciri Maliyet Analizi**”, Ankara Üniversitesi, SBF Dergisi, c. 59, s. 3.

Uğurlu, E. (2010), **Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Faaliyet Analizi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama**, Adana: Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Uman, S. (2006), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Ve Bankacılık Sektöründe Uygulanabilirliği**, İstanbul: Maltepe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Unutkan, Ö. (2010), “**Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama**”, Malî Çözüm Dergisi, s. 97.

Upchurch, A. (2002), **Cost Accounting: Principles and Practice**, Financial Times Prentice Hall, London, UK, s.48.

Uslu, S. (1985), **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Çözüm Yayıncılık Eğitim Girişimleri ve Danışmanlık A.Ş. No:1.

Üzün, C. (2000). **Stratejik Yönetim Ve Halkla İlişkiler**. İzmir: Eylül Yayınları

Yağmurlu, N. (2009), **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama**, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Yalçın, S. (2006), “**Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri**”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, s. 15, Ağustos.

Yalçın, S. (2009), “**Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi**”, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, s. 23, Ağustos.

Yazıcı, N. (2007), **Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi**, Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı.

Yılmaz, A. (2007), **Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı. Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Yükçü S. (2000), “**JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1 Sayı:1, s.21.

Yükçü, S. (1999), **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, İzmir, S. 814.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları**, Konya: Konya Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.12.

## ÖZGEÇMİŞ

1987 yılında Van'ın Muradiye ilçesinde doğdu. İlkokulu Çaldıran ilçesinde okudu. Ortaokul ve Liseyi Kocaeli'nin körfez ilçesinde tamamladı. 2007 yılında Atatürk Üniversitesi Bayburt Meslek Yüksek Okuluna kayıt yaptırdı, iki senelik eğitimini tamamladıktan sonra 2009 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme fakültesine kayıt yaptırdı, buradaki eğitimini de 2011 yılında tamamladı.