

# SANAYİ İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Öğr.Gör.Dr.Halil Emre AKBAŞ\*

## ÖZET

Günümüzün küresel ve rekabetçi iş dünyasında, özellikle sanayi işletmeleri için faaliyetlerinde sürekliliği sağlamalarının temel anahtarlarından biri maliyet yönetimidir. Bu nedenle işletmeler maliyetlerini etkin bir şekilde yönetmenin yeni yollarını aramaktadırlar. Stratejik maliyet yönetimi; bu amaca ulaşmak için işletmelerin izleyebilecekleri yeni yaklaşımlardan bir tanesi olarak görülmektedir. Stratejik maliyet yönetiminin odak noktasını, maliyet yönetiminin kapsamının işletme sınırları dışına çıkartılması ve maliyetlerin düşürülürken aynı zamanda işletmenin rekabetçi pozisyonunun güçlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, sanayi işletmeleri açısından stratejik maliyet yönetiminin öneminin ortaya konmasıdır. Bu kapsamda stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının tarihsel gelişimi, tanımı, ayırt edici özellikleri ve temel unsurları incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Stratejik maliyet yönetimi, değer zinciri analizi, stratejik konum analizi, maliyet etkenleri analizi

**JEL Sınıflaması:** M49, L19

## STRATEGIC COST MANAGEMENT IN INDUSTRIAL COMPANIES

### ABSTRACT

In today's global and competitive business world, especially for the industrial companies one of the fundamental keys of achieving the sustainability of their operations is cost management. Therefore, the companies have been seeking the new ways of managing costs effectively. Strategic cost management is seen as one of the new approaches that can be pursued in order to reach this aim. The focus of strategic cost management is to extend the scope of cost management beyond the boundaries of the firm and to strengthen the strategic position of firm while reducing costs. The

\* Yıldız Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Görevlisi

main purpose of this study is to present the importance of strategic cost management for the industrial companies. In this context, the historical development, definition, distinctive features and fundamental elements of strategic cost management approach were analyzed.

**Key words:** Strategic cost management, value chain analysis, strategic positioning analysis, cost drivers analysis

**JEL Classification:** M49, L19

## 1. GİRİŞ

Günümüzün küresel ve rekabetçi ortamında işletmelerin iki önemli amacı büyüme ve sürekliliktir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde anahtar unsur ise işletmenin sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj elde etmesidir. İşletmeye bu sürdürülebilir rekabet avantajı sağlayacak stratejilerin seçimi ve uygulanmasında maliyetlerin kontrolü ve yönetimi büyük önem arz etmektedir.

Maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminde işletme yöneticiler tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin temel kaynağını ise maliyet muhasebesi sistemi oluşturmaktadır. Bununla birlikte küreselleşme ve yoğun rekabet ile şekillenen günümüz iş dünyasında özellikle sanayi işletmelerinde maliyet muhasebesinin, rekabetçi bir avantaj geliştirilmesinde tek başına yeterli olması mümkün görülmemektedir. Bu doğrultuda işletmeler maliyet yönetimlerinin kapsamını işletme dışına çıkartmanın ve maliyet yönetimleri ile belirledikleri stratejik amaçlar arasında uyum sağlamanın yollarını aramaktadırlar. Bu noktada ise stratejik maliyet yönetimi kavramı ile karşılaşılmaktadır.

Bu çalışmanın konusu sanayi işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin öneminin ortaya konulabilmesidir. Bu kapsamda çalışmanın girişi takip eden ikinci bölümünde stratejik maliyet yönetiminin tarihsel gelişimi ve tanımı üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden ayırıcı nitelikleri vurgulanmış, dördüncü bölümde bu yaklaşımın temel unsurları incelenmiş ve son bölümde genel bir değerlendirme yapılmıştır.

## 2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE TANIMLANMASI

İşletmelerde muhasebe bilgi sisteminin alt unsurlarından biri olan maliyet muhasebesinin; üretilen mamul ve/veya hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması ile maliyetlerin kontrolü için ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması

şeklinde iki temel amacının bulunduğunu söylemek mümkündür (Hacırüs-temoğlu ve Şakrak 2002, 3). Buna karşılık özellikle yirminci yüzyılın ikinci yarısında işletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir takım değişiklikler geleneksel maliyet muhasebesinin işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlama yetersiz kalmasına neden olmuşlardır. Sözkonusu değişiklikler aşağıdaki sıralanabilir (Şakrak 1997, 49; Yüzbaşıoğlu 2006, 391):

- Teknolojik gelişmeler sonucunda bilgisayar destekli üretim sistemlerinin ortaya çıkışı,
- Toplam Kalite Yönetimi (TKY), Tam Zamanında Üretim (TZÜ), Sürekli İyileştirme (Kaizen), Kıyaslama (Benchmarking) gibi yeni yönetim yaklaşımlarının ortaya çıkışı,
- Mamullerin yaşam sürelerinin kısalmaya başlaması ve geliştirme maliyetlerinin artması,
- İşletmelerde giderek artan pazara yönelik olma nedeniyle örgüt yapısının değişmesi,
- Sürekli değişen pazar koşulları nedeniyle işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgilerin değişmesi,
- Maliyet yapısında meydana gelen değişimler.

Gerek yukarıda sayılan değişimler nedeniyle geleneksel maliyet muhasebesinin yetersiz hale gelmesi gerekse de işletmelerin karşı karşıya kaldıkları yoğun rekabet sonucunda mamul maliyetlerinin öneminin ve baskısının artması nedeniyle işletmelerin maliyet oluşumunun geri planındaki nedenlerin analiz edilmesine ve maliyetlerin oluşumundan önce etkilenmeye zorlanması, maliyet yönetimi yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Yüzbaşıoğlu 2006, 390).

Maliyet yönetimi yaklaşımının kavramsal yapısı, 1986 yılında ABD’de CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International) adlı konsorsiyum tarafından yayımlanan raporla oluşturulmuştur. Sözkonusu konsorsiyum tarafından izleyen yıllarda Sistem Tasarımı ve Uygulama başlıklı iki çalışma daha gerçekleştirilmiş ve bu çalışmaların sonuçları 1988 yılında yayınlanmıştır (Şakrak 1997, 48; Aydemir 2005).

Bu çalışmalara göre maliyet yönetimi, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Zira maliyet muhasebesi sadece belirli bir döneme ait maliyetlerin hesaplanması, raporlanması ve maliyet kontrolü açısından değerlendirilmesine dayanırken, maliyet yönetimi; maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli ve aktif bir rol üstlen-

mektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002, 17). Buna göre maliyet yönetimi, daha düşük maliyet ile daha yüksek değer yaratımını hedefleyen bir felsefe, tutum ve çeşitli teknikliklerin oluşturduğu bir bütün olarak tanımlanabilir. Öncelikle maliyet yönetimi; daha düşük maliyetle, müşterilere daha fazla değer yaratımını sağlamak için işletmeleri sürekli olarak yeni yolların bulunmasına teşvik etmesi nedeniyle sürekli iyileştirmeyi esas alan bir felsefe olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci olarak; maliyet yönetimi yaklaşımı, maliyetlerin oluşumunda yöneticilerin önemli bir etkisi olduğunu kabul etmekte ve bu nedenle yöneticilerin ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin düşürülmesinde ve kalitelerinin artırılmasında aktif bir rol üstlendiklerini ileri sürmektedir. Bu nedenle maliyet yönetimi yaklaşımı önleyici bir tutumu ifade etmektedir. Son olarak, maliyet yönetimi çeşitli güvenilir tekniklerin oluşturduğu bir bütündür. Buna göre işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesini ve amaçlarına ulaşmasını destekleyen çeşitli maliyet yönetimi tekniklerinin oluşturduğu bütün, maliyet yönetim sistemi olarak adlandırılabilir (Hilton, Maher ve Selto 2000, 8).

Bu çerçevede bir planlama ve yönetim sistemi olarak maliyet yönetiminin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Berliner ve Brimson 1988, 10):

- İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetlerinin belirlenmesi,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi,
- İşletmenin gelecekteki performansını geliştirilmesini sağlayabilecek yeni faaliyetlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Yukarıda belirtilen amaçların, teknolojik gelişmelerin biçimlendirdiği çevre ile uyumlarının sağlanması.

Geleneksel maliyet muhasebesinden maliyet yönetimi yaklaşımına geçilmesi, işletmecilikte önemli bir başarı olarak kabul edilmektedir (Şakrak 1997, 102). Zira günümüzün yüksek rekabet ortamında, maliyet yönetimi birçok işletme için yaşamlarının devamını sağlayan kritik bir yetenek haline gelmiştir. Bununla birlikte günümüzde artık sadece maliyetlerin düşürülmesi noktasına odaklanılması, işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamada yetersiz kalmakta, maliyetlerin stratejik olarak yönetimi önem kazanmaktadır (Cooper ve Slagmulder 1998a, 14). Daha açık bir ifade ile; işletme yönetiminde stratejik konuların önem kazanması, maliyet yönetiminin rolünün geleneksel ürün maliyetleme ve kontrolden daha geniş ve stratejik bir odak noktasına, stratejik maliyet yönetimine kaymasına yol açmıştır. (Blocher ve ötekiler 2005, 7).

Geniş bir bakış açısıyla stratejik maliyet yönetimi; stratejik unsurların daha fazla göz önüne alındığı, kesin ve biçimsel bir maliyet analizidir. Burada maliyet verileri sürdürülebilir rekabetçi avantajlar sağlama doğrultusunda stratejilerin geliştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Shank ve Govindarajan 1993, 6). Buna göre stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve yürütülmesi, devamlı suretle rekabetçi avantajlar elde edilmesi için gerekli maliyet bilgilerinin sağlanması ve bu bilgiler ışığında maliyetlerin yönetilmesi şeklinde tanımlanabilir. Kısaca stratejik maliyet yönetimi; bir işletmenin stratejik pozisyonunun geliştirilmesi ve maliyetlerinin azaltılması amacıyla maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder 1998a, 14).

Benzer bir tanıma göre stratejik maliyet yönetimi; gerek kısa vadede gerekse de uzun vadede işletmenin hem finansal hem de rekabetçi avantajının elde edilmesi ve korunması amacıyla maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ile ilgili çabaları ifade etmektedir (Grundey 1995, 36).

Buraya kadar yapılan tanımlar ışığında stratejik maliyet yönetimi; maliyetlerin etkili bir şekilde yönetimini, işletmenin dış çevresindeki koşulların dikkate alınarak hareket edilmesini, maliyet liderliği yada farklılaştırma gibi rekabet stratejilerinin uygulanmasında gerekli desteğin sağlanmasını ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını öngören bir yaklaşımı ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu 2006, 401).

### 3. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN NİTELİKLERİ

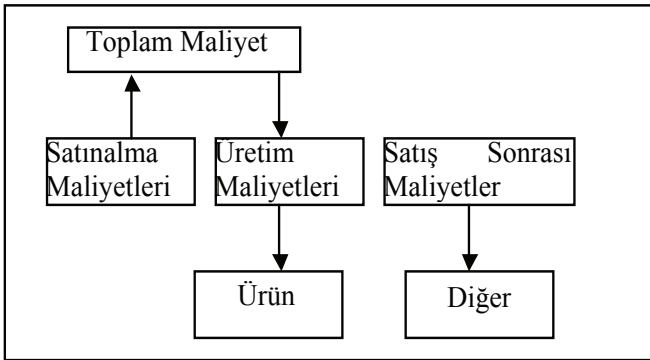
Stratejik maliyet yönetimi, maliyetlerin düşürülmesiyle birlikte işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirmesini de amaçlamakta ve bu yönüyle geleneksel maliyet muhasebesinden ayrılmaktadır. Zira geleneksel maliyet muhasebesi, kendini işletmenin sınırlarıyla kısıtlar iken stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizleri hem içsel hem dışsal kaynaklar ve hem de müşteriler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Maliyet muhasebesine getirilen bu bütünsel yaklaşım, işletmeye maliyet kalıplarının örgütsel amaçlara, örgütsel ihtiyaçlara, yeteneklere ve müşteri isteklerine uygunluğunu test etme imkanı vermektedir. Bir işletmenin maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimi odaklı bir yapıya dönüştürülmesi, üç koşulun varlığına bağlıdır. Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Cooper ve Slagmulder 2003, 23):

- Uygulanmakta olan yada uygulanması planlanan maliyet yönetimi tekniklerinin işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirip güçlendirmedığının incelenmesi,

- Maliyet yönetiminin fabrika duvarları dışına genişletilmesi,
- Maliyet yönetiminin işletme (organizasyon) sınırları dışına genişletilmesi.

Stratejik maliyet yönetiminden farklı olarak geleneksel maliyet yönetim sistemleri, dar bir bakış açısıyla sadece üretilen mamul maliyetlerini hesaplamayı amaçlamaktadırlar. Buna karşılık tedarikçiler ve müşteriler gibi diğer potansiyel maliyet konuları göz ardı edilmekte ve bu nedenle satın alma maliyetleri gibi maliyet unsurları üretilen mamullerle ilişkilendirilmeden toplam maliyete yansıtılmaktadır. Bu bakış açısı nedeniyle üretim dışı maliyetler etkili bir şekilde yönetilememektedir. Oysa stratejik maliyet yönetimi bakış açısını fabrika dışına genişleterek mamullerin olduğu gibi tedarikçilerin ve müşterilerin neden olduğu maliyetleri etkin bir şekilde yönetmeyi amaçlamaktadır. Bunun başarılabilmesi için ise maliyetlerin meydana geliş nedenlerine göre dağıtılması gereklidir (Cooper ve Slagmulder 1998b, 16).

Aşağıda yer alan Şekil 1’de de görüldüğü gibi geleneksel maliyet yönetiminde satın alma maliyetleri doğrudan mamullere yüklenmek yerine doğrudan toplam maliyete eklenmektedir. Ayrıca satın alınacak maddelerin kalitesine dikkat edilmeden sadece maliyetler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ancak maliyetin ucuz olması, her zaman müşterinin tatmin edildiği ve arzu edilen karın sağlandığı anlamına gelmemektedir. Benzer şekilde müşterilerden kaynaklanan satış sonrası maliyetler, mamul maliyetine dahil edilmeden ek bir maliyet olarak dikkate alınmaktadırlar (Sağmanlı 2002, 131).

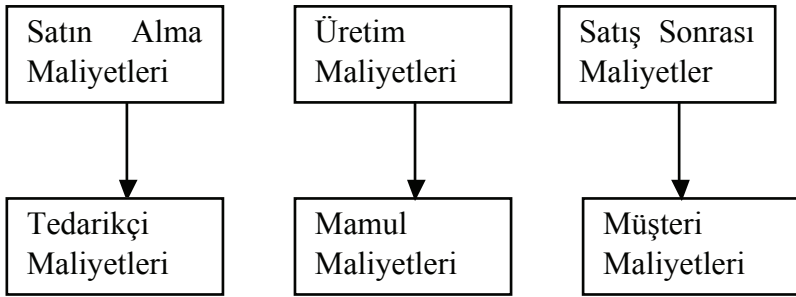


**Şekil 1:** Geleneksel Maliyet Yönetiminin Maliyetlere Bakış Açısı

**Kaynak:** Robin Cooper ve Regina Slagmulder, “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute**

of **Management Accountants**, Volume 79, Issue 8, (February 1998), s.16.

Stratejik maliyet yönetiminde ise Şekil 2’de de görüldüğü gibi maliyetler oluşum sebeplerine göre dağıtılmaktadır. Ayrıca geleneksel maliyet yönetiminden farklı olarak stratejik maliyet yönetiminde sadece satın alınan hammaddenin maliyetine değil aynı zamanda kalitesine, güvenilirliğine ve tedarik performansına da dikkat edilmektedir. Diğer taraftan müşteriden kaynaklanan maliyetler de mamul maliyetlerine eklenmektedir. Bu nedenle satış temsilcileri daha az maliyete yol açan müşteriler üzerinde yoğunlaşacaktır. Bütün bunlar bir yandan maliyetleri azaltacak bir yandan da işletmenin stratejik pozisyonunun güçlendirilmesine yardım edecektir (Sağmanlı 2002, 131).



**Şekil 2:** Stratejik Maliyet Yönetiminin Maliyetlere Bakış Açısı

Kaynak: Robin Cooper ve Regina Slagmulder, “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**, Feb1998 Volume 79 Issue 8, s.16.

#### 4. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN UNSURLARI

Stratejik maliyet yönetiminin amaçlarına ulaşabilmesi bir takım faaliyetlerin getirilmesine bağlıdır. Stratejik maliyet yönetimi sisteminin temel unsurları yada görevleri olarak adlandırabileceğimiz bu faaliyetler üç başlık altında incelenebilir. Bunlar (Shank ve Govindarajan 1993, 13):

- Değer Zinciri Analizi,
- Stratejik Konumlandırma Analizi ve
- Maliyet Etkenleri Analizidir.

##### 4.1. Değer Zinciri Analizi

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde etkin maliyet yönetiminin ilk

anahtarı değer zinciri analizidir. Buna göre maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi işletmeye dışsal açıdan geniş bir bakış açısı gerektirir. Bu bakış açısı Porter tarafından değer zinciri olarak adlandırılmıştır (Shank ve Govindarajan 1993, 13). Porter; değer zincir kavramı ile, girdileri çıktılara dönüştüren işletme faaliyetlerinin veya aşamalarının her birinin tanımlanmasını ifade etmektedir (Walters ve Rainbird, 2004, 465). Başka bir ifade ile değer zinciri; tasarımdan başlayarak, tedarikçilerden mal alımı, üretim, pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetlere kadar olan aşamaları kapsayan faaliyetlerin oluşturduğu bir bütündür (Sağmanlı 2002, 132). Buna göre değer zinciri işletme tarafından müşterilerine sunulan mal ve hizmetlere değer ekleyen işletme faaliyetleri dizisidir. Porter tarafından getirilen bu bakış açısı, işletme değer zinciri olarak adlandırılmaktadır. İlerleyen yıllarda yapılan çalışmalarda ise değer zinciri kavramı; işletmenin değer zincirinin yanı sıra tedarikçilerinin ve müşterilerinin de değer zincirlerini kapsayacak şekilde genişletildiği görülmektedir. Endüstri değer zinciri olarak adlandırılan bu bakış açısında değer zinciri; işletmenin tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketiciye teslim edilen nihai tüketim mallarına kadar olan tüm aşamalarda değer yaratan faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 13).

Değer zinciri analizi ise işletmenin rekabet avantajının anlaşılması, değer zincirinin hangi aşamasında müşterilere sunulan değer artırılabilirliğinin veya maliyetlerin düşürülebileceğinin belirlenmesi ve işletmenin tedarikçileriyle, müşterileriyle ve sektördeki diğer işletmelerle olan ilişkilerinin daha iyi bir şekilde anlaşılması amacıyla kullanılan stratejik bir araç (teknik) olarak tanımlanabilir (Blocher ve ötekiler 2005, 40).

Değer zinciri analizinin uygulanması birbirini takip eden aşamaların izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Söz konusu aşamalar üç başlık altında toplanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 58):

- Değer zinciri faaliyetlerinin belirlenmesi
- Her bir faaliyeti düzenleyen maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Sürdürülebilir rekabetçi avantajın geliştirilmesi

#### 4.2. Stratejik Konum Analizi

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde maliyet analizlerinin rolü, işletmenin seçtiği rekabetçi stratejilere bağlı olarak farklılaşmaktadır (Şakrak 1997, 109). Porter tarafından geliştirilen ve stratejik yönetim literatüründe geniş kabul gören yaklaşıma göre işletmeler, içinde buldukları endüstri-



de kendilerine rekabet avantajı sağlayacak üç farklı stratejiyi benimseyebilirler. Bunlar ( Porter 1998, 35):

- Maliyet liderliği,
- Farklılaştırma ve
- Odaklaşma stratejisidir.

Sözkonusu stratejiler aşağıda açıklanmıştır:

**a) Maliyet Liderliği:** Maliyet liderliği stratejisi, müşteriler tarafından kabul edilebilecek özelliklere sahip ürün ve hizmetlerin rakiplere kıyasla en düşük maliyetlerle üretilmesini ifade etmektedir ( Hitt, Ireland ve Hoskisson 2005, 114).

Bu stratejiyi benimseyen işletmelerin amacı, müşterilere rakipler tarafından sunulan değer in aynısını veya daha fazlasını daha düşük maliyetlerle sunmaktır. Daha öncede belirtildiği gibi müşteri değeri kısaca müşterinin üründen elde ettiği faydalar ile katlandığı fedakarlıklar arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Buna göre maliyet liderliği stratejisinde müşteri değeri, katlanılan fedakarlıkların azaltılmasıyla arttırılmaktadır (Hansen ve Mowen 2000, 490).

İşletmeler ölçek ekonomilerinden faydalanarak, tedarik ve dağıtım kanallarında iyileştirmeler yaparak ve ürün ve süreçlerde standardizasyona giderek içinde buldukları sektörde maliyet liderliğini elde edebilirler (Shrivastava 1994, 102). Maliyet liderliği özellikle pazarın fiyata oldukça duyarlı alıcılardan oluşması, ürün farklılaştırmanın sadece birkaç yolunun bulunması, alıcıların markalar arasındaki farklılıkları önemsememesi veya pazarda önemli bir fiyat pazarlığı gücü bulunan alıcıların sayısının fazla olması durumunda etkili bir strateji olacaktır (David 1993, 72).

Maliyet liderliği stratejisinin işletmeye sağlayacağı bazı avantajlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 35):

- Düşük maliyetler işletmeye sektör ortalamasının üstünde bir karlılık imkanı sunar,
- Düşük maliyetler, işletmeyi rakiplerin fiyat rekabetinden korur,
- Düşük maliyetler, işletmeyi güçlü alıcıların fiyat pazarlığından korur,
- Düşük maliyetler, yeni işletmelerin pazara girmesine engel oluşturur,

Maliyet liderliği stratejisinin riskli yönleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 45):

- Geçmişteki yatırımları geçersiz kılacak teknolojik gelişmeler,
- Düşük maliyetlere rakipler tarafından da ulaşılması,
- Sadece maliyetlerin üzerinde yoğunlaşılması nedeniyle pazarın üründe beklediği değişikliklerin farkına varılamaması,
- Maliyetlerde meydana gelebilecek artışların işletmeyi, farklılaştırma stratejisini seçen rakipleri karşısında dezavantajlı duruma getirmesi.

**b) Farklılaştırma:** Farklılaştırma stratejisinin amacı, müşterilerin önem verdiği bazı özellikler açısından (kullanım kolaylığı, kalite gibi) farklı olarak algılayabilecekleri ürünler üreterek rekabetçi bir avantaj sağlanmasıdır (Hill ve Jones 1992, 149). Bu stratejide müşteri değeri, sunulan faydanın artırılması yoluyla artırılmaya çalışılmakta ve üründe rakipler tarafından sağlanamayan bir özelliğin sağlanması ile bir rekabet avantajı yaratılmaktadır. Bu nedenle farklılaştırma stratejisi ile bir rekabet avantajı elde edilebilmesi için; müşteriye sunulan katma değer farklılaştırma nedeniyle katlanılan ek maliyetleri aşması gerekmektedir (Hansen ve Mowen 2000, 490).

Farklılaştırma; tasarım, uygun müşteri hizmetleri, hızlı ürün yenilikleri, teknolojik liderlik, güçlü bir marka imajı veya üstün performans yollarıyla sağlanabilir (Hitt, Ireland ve Hoskisson 2005, 119).

Farklılaştırma stratejisinin işletmeye sağlayacağı avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Porter 1998, 37,38):

- Yaratılan marka bağımlılığı, işletmenin kar marjını arttırmasına imkan vermekte ve bu da işletmenin sektör ortalaması üzerinde bir karlılığa ulaşmasını sağlamaktadır,
- Marka bağımlılığı, işletmeye rakiplerinin rekabetçi faaliyetlerinden kopyacaktır,
- Marka bağımlılığı, pazara yeni girişlerin önünde bir engel teşkil etmektedir,
- Son olarak marka bağımlılığı, işletmenin girdilerdeki maliyet artışlarını fiyatlarına yansıtmasına imkan vermektedir.

Bu stratejinin işletme açısından riskli yönleri ise şunlardır (Porter 1998, 46):

- Maliyet lideri işletme ile farklılaştırma seçen işletmenin maliyetleri arasındaki farklılık müşteriler açısından önemli olabilmekte ve bu nedenle

müşteriler büyük maliyet tasarrufları sağlamak amacıyla, farklılaştırma yapan işletmenin sunduğu özelliklerden vazgeçebilmektedir,

- Müşterilerin üründen bekledikleri farklılıklar zamanla değişebilmektedir,
- Taklit ürünler farklılaştırma stratejisi seçen işletmeler için önemli bir sorun teşkil etmektedir.

**c) Odaklaşma:** İşletmelerin rekabet avantajı elde etmek için izleyebilecekleri son strateji odaklaşmadır. Bu stratejide belirli müşteri grubu, ürün hattı bölümü veya coğrafi bölüm üzerinde yoğunlaşarak farklılaşma sağlamaya veya maliyet liderliği elde etmeye çalışmaktadır. Farklılaşma ve maliyet liderliği stratejileri, tüm endüstri çapında amaçlarını gerçekleştirmeye çalışırken odaklaşma stratejisi belirli bir hedefe üstün hizmet sunmayı amaçlamaktadır. Bu stratejinin dayanak noktası sınırlı bir pazar bölümü üzerinde yoğunlaşan işletmelerin tüm pazar çapında rekabet eden işletmelere nazaran daha etkin ve etkili hizmet sunacaklarıdır. Sonuç olarak bu stratejiyi benimseyen bir işletme belirli bir hedefin ihtiyaçlarını daha iyi karşılayarak farklılaştırma yaratabilecek veya bu hedefe daha düşük maliyetlerle hizmet edebilecek yada her ikisini birden sağlayabilecektir (Porter 1998, 38). Odaklaşma stratejisinin işletmeye sağlayacağı avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eren, 2002, 263):

- Bu strateji sayesinde işletmeler rakiplerinin sunabileceği ürün veya hizmetlerden daha iyisini üretip pazarlayabilmektedirler,
- Yaratılan müşteri bağımlılığı, pazara yeni girişlerin önünde bir engel teşkil etmektedir,
- Sadece belirli bir müşteri grubu üzerinde yoğunlaşılması nedeniyle müşteri ihtiyaçlarındaki değişikliklere hızla cevap verilebilmektedir,

Bu stratejinin riskli yönleri ise şunlardır (Porter 1998, 46):

- Tüm pazarda faaliyet gösteren işletmeler ile odaklaşma stratejisini benimseyen işletmeler arasındaki maliyet farklılıkları, belirli bir hedef üzerinde yoğunlaşmanın maliyet avantajlarını yada odaklaşma ile elde edilen rekabet avantajını ortadan kaldırabilmektedir,
- Rakipler hedef pazarda alt bölümler üzerinde yoğunlaşarak işletmeyi etkisiz kılabilir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında üç temel rekabet stratejisinin amaç ve kapsam (hedef alanı) arasındaki farklılıklar şematik olarak şöyle gösterilebilir:

## STRATEJİK AVANTAJ

	Müşterilerin gözünde emsalsizlik	Düşük maliyet pozisyonu
Tüm pazar	Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
Sadece belirli bir pazar bölümü	Odaklaşma	

**Şekil 3:** Üç Rekabet Stratejisi Arasındaki Farklılıklar

**Kaynak:** Michael Porter, **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**, New York: The Free Press, 1998, s.39.

Buna göre tüm pazarda rekabet edecek bir işletme farklılaştırma ve maliyet liderliği olmak üzere iki farklı stratejiyi takip edebilecektir. İşletmenin tercih edeceği stratejinin maliyetlerini de etkileyeceği açıktır. Örneğin maliyet liderliğini seçen bir işletmenin öncelikli hedefi maliyetlerini düşürmeye çalışmak olacak ancak aynı zamanda müşterilerin arzu ettiği özelliklere sahip ürünleri üretmenin yollarını arayacaktır. Buna karşılık farklılaştırma stratejisini benimseyen bir işletme, kendini rakiplerinden ayırmak için farklı ve piyasada benzeri bulunmayan tek bir ürün üretecektir. Bu nedenle de en azından Araştırma ve Geliştirme maliyetleri daha yüksek olacaktır (Sağmanlı 2002, 134).

Diğer taraftan tercih edilen rekabet stratejisine bağlı olarak işletmelerde maliyet yönetiminin rolü ve önem verdiği unsurlar da farklılaşmaktadır. Aşağıda yar alan Tablo 1’de iki temel rekabet stratejisine bağlı olarak maliyet yönetiminin farklılaşan özellikleri gösterilmiştir.

**Tablo 1: Stratejik Seçimlere Bağlı Olarak Maliyet Yönetiminde Ortaya Çıkan Farklılıklar**

	Temel Rekabet Stratejileri	
	Ürün Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
İşletme performansının değerlendirilmesinde ürün maliyetlerinin rolü (önemi)	Fazla önemli değil	Çok önemli
Üretim maliyetlerinin kontrolünde esnek bütçeleme gibi yaklaşımların önemi	Orta dereceden düşüğe	Yüksek dereceden daha yükseğe
Pazarlama maliyetleri analizinin önemi	Başarı için oldukça kritik	Genellikle biçimsel bir analiz yapılmamaktadır
Fiyatlama kararlarında ürün maliyetleri verisinin önemi	Düşük	Yüksek
Rekabetçi maliyet analizlerinin önemi	Düşük	Yüksek

Kaynak: John K. Shank ve Vijay Govindarajan, **Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage**, New York: The Free Press, 1993, s.18.

Tablo 1’den de anlaşıldığı gibi seçilen strateji doğrultusunda stratejik maliyet yönetimi de farklı tekniklerle uygulanacaktır. Bu noktada stratejik maliyet yönetimi geleneksel maliyet yönetiminden farklılaşmaktadır. Zira geleneksel maliyet yönetimi sistemlerinde maliyet yönetim teknikleri işletme stratejileri doğrultusunda şekillendirilmediğinden maliyet yönetimi etkin olarak uygulanmamaktadır (Sağmanlı 2002, 134).

### 4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Maliyet etkeni; kısaca toplam maliyet düzeyinde değişikliğe neden olan herhangi bir faktör olarak tanımlanabilir. Maliyet liderliği stratejisini benimseyen bir işletme için anahtar maliyet etkenlerinin yönetimi oldukça önemlidir. Farklılaştırma stratejisini izleyen bir işletme için ise maliyet etkenlerinin yönetimi kritik bir öneme sahip olmayabilir ancak; anahtar maliyet etkenlerine dikkat edilmesi firmanın başarısına katkı sağlayacaktır (Blocher ve ötekiler 2005, 61).

Geleneksel maliyet yönetiminde temel maliyet etkeninin üretim hacmi (çıktı düzeyi) olduğu kabul edilmektedir. Buna karşılık stratejik maliyet

yönetiminde çıktı düzeyi maliyet yapısını çok az yansıtan bir etken olarak ele alınmaktadır (Shank ve Govindarajan 1993, 20). Zira stratejik maliyet yönetiminde maliyetlerin birbiriyle birçok yönden ilişkili olan çok sayıda faktörün sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Buna göre kullanılan teknoloji, tecrübe, işgücü, kapasite kullanımı, ürün tasarımı, tedarikçi ve müşterilerle olan ilişkiler gibi faktörler stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde birer maliyet etkeni olarak kabul edilmektedir. Stratejik maliyet yönetimi tüm bu sebepleri inceleyerek maliyetlerin meydana geliş nedenlerini belirler. Böylelikle maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimi ve azaltılması mümkün olacaktır. Bu da işletmenin seçtiği stratejiler doğrultusunda bir rekabet avantajı elde etmesine yardımcı olur (Sağmanlı 2002, 134).

Stratejik maliyet yönetimi çerçevesinde maliyet etkenleri; yapısal etkenler ve yönetsel etkenler olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Yapısal etkenler ürün veya hizmetlerin üretilmesinde ve müşterilere tesliminde gerçekleştirilecek faaliyetlerin alan ve hacmi ile kullanılacak teknolojilere ilişkin temel seçimleri ifade etmektedir. Müşteri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerçekleştirilecek faaliyetlerin tür ve maliyetleri; işletmenin büyüklüğünden, coğrafi konumundan, faaliyet sahasından ve kullanılan teknolojilerden etkilenmektedir. İşletmenin yapısal maliyet etkenlerini etkileyen stratejik kararlar seyrek aralıklarla alınmakta ve bir defa seçim yapıldığında işletme kendisini değiştirilmesi güç faaliyetler ile bağlamaktadır (Morse, Davis ve Hartgraves 2002, 17). Bu noktada maliyet yapısını etkileyecek kararlar verilirken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Shank ve Govindarajan 1993, 20,21; Blocher ve ötekiler 2005, 68,70 ):

- **Ölçek:** Üretim, araştırma – geliştirme ve pazarlama kaynaklarına yapılacak yatırımın büyüklüğü. Büyük işletmeler, ölçek ekonomileri sonucunda üretim maliyetlerinde önemli azalışlar gerçekleştirebilmektedirler.
- **Kapsam:** Dikey bütünleşme derecesi.
- **Deneyim:** İşletmenin mevcut ve üretmeyi planladığı ürünlere ilişkin ne ölçüde geçmiş deneyime sahip olduğu. Deneyim arttıkça; daha düşük araştırma –geliştirme, üretim ve dağıtım maliyetleri sözkonusu olacaktır.
- **Teknoloji:** Ürün veya hizmetlerin tasarlanmasında, üretilmesinde ve dağıtılmasında hangi teknolojilerin kullanılacağı önem taşımakta olup; yeni teknolojiler, maliyetleri önemli ölçüde azaltabilecektir.
- **Karmaşıklık (Çeşitlilik):** Müşterilere sunulacak ürün yada hizmet hattının genişliği, başka bir ifade ile işletmenin kaç tane farklı ürüne sahip olduğu.

Yönetmel maliyet etkenleri ise işletmenin maliyetlerini düşürmek için kısa dönemde yönetebileceği faktörleri ifade etmektedir. Belli başlı yönetmel etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Shank ve Govindarajan 1993, 20; Blocher ve ötekiler 2005, 70,71 ):

- İş gücünün katılımı (çalışanların sürekli iyileştirme çabalarına ne ölçüde katıldığı. Çalışanlarıyla güçlü ilişkiler kuran işletmeler, üretim maliyetlerini önemli ölçüde azaltabileceklerdir.),
- Kapasite kullanımı (Fabrika yapısında mevcut kapasite düzeyi seçenekleri),
- Fabrika yerleşim etkinliği (üretim sürecinin tasarımı),
- İşletmenin değer zincirinde yer alan satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi.

Burada belirtmek gerekir ki; yapısal etkenlerle yönetmel etkenler arasındaki önemli bir farklılık da yapısal etkenlerin performans ile ölçeklendirilemezken yönetmel etkenlerin ölçeklenebilmesidir. Başka bir ifade ile her bir yapısal etken için “çok” her zaman daha iyi anlamına gelmemektedir. Örneğin geniş bir ürün hattına sahip olmanın maliyetler üzerinde olumlu etkisi olabileceği gibi olumsuz etkileri de olabilir. Benzer şekilde sürekli teknolojik yenilikler getirmenin de maliyetler üzerinde iki yönlü etkisi olabilecektir. Buna karşılık her bir yönetmel etken için daha çok her zaman daha iyidir (Shank ve Govindarajan 1993, 21).

## 5. SONUÇ

Özellikle son yıllarda giderek artan küreselleşme ve buna bağlı olarak oluşan yoğun rekabet ortamında, işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması, maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminden geçmektedir.

Günümüzde hâkim olan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımında, maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü ve yönetiminin ön koşullarının maliyet yönetiminin işletmenin uzun dönemli stratejik amaçlarıyla uyumlaştırılması ve kapsamının işletme sınırlarının dışına çıkartılması olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre stratejik maliyet yönetimi yaklaşımında maliyetlerin kısa dönemli olarak değil aksine uzun dönemli bir bakış açısıyla yönetilmesi ve sadece maliyet düşürmeye odaklanılmaması, bunun yanında işletmenin stratejik pozisyonunun da güçlendirilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca yaklaşım kapsamında öne çıkan bir diğer nokta maliyet yönetiminde tedarikçiler ve müşteriler gibi işletme dışı unsurların öneminin ön plana çıkartılmasıdır. Zira stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına göre tedarikçiler ve müşteri-

lerle geliştirilecek uzun dönemli ilişkiler ve maliyetlerin yönetimine ilişkin gösterilecek ortaklaşa çabalar, tüm taraflar açısından maliyetlerin yönetiminde önemli fırsatlar sunmaktadır.

## KAYNAKÇA

Aydemir, İ. “Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansımaları”. **XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu 2005**: 159-188. <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (28 Temmuz 2007).

Berliner, C. ve J. A. Brimson, 1988. **Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design**. Boston: Harvard Business School Pres.

Blocher, E. J., K.H. Chen, G. Cokins ve T.W.Lin. 2005. **Cost Management: A Strategic Emphasis**. Third Edition. Boston: McGraw-Hill/Irwin.

Cooper, R. ve R. Slagmulder. 1998a. “What is Strategic Cost Management”. **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**. Volume 79, Issue 7,(January): 14-15.

Cooper, R. ve R. Slagmulder. 1998b. “The Scope of Strategic Cost Management”, **Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants**. Volume 79, Issue 8, (February): 16-17.

Cooper, R. ve R. Slagmulder 2003. “Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries”. **Journal of Cost Management**. Volume 17, Issue 1, (Jan/Feb): 23-30.

David, F. R 1993. **Strategic Management**. Fourth Edition. New York: Macmillan Publishing Company

Eren, E. 2002. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. Altıncı Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Grundy, T. (1995). “Beyond The Numbers Game: Introducing Strategic Cost Management”. **Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants**. Volume 73, Issue 3, (March): 36-37.

Hacıüstemoğlu, R. ve M. Şakrak 2002. **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hansen, D. R. ve M. M. Mowen 2000. **Cost Management: Accounting and Control**. Third Edition, Cincinnati, Ohio: South Western Coll. Pub.



- Hill, C. W. L. ve G. R. Jones. 1992. **Strategic Mngement: An Integrated Approach**. Second Edition. Boston: Houghton Mifflin Co.
- Hilton, R. W., M. W. Maher ve F. H. Selto 2000. **Cost Management: Strategies for Business Decisions**. Boston: Irwin/McGraw-Hill.
- Hitt, M. A., R. D. Ireland ve R. E. Hoskisson 2005. **Strategic Management: Competitiveness and Globalization Concepts**. 6th Edition. Ohio: Thomson/South Western.
- Morse, W. J., J. R. Davis ve A. L. Hartgraves 2002. **Management Accounting: A Strategic Approach**. Third Edition. Ohio: Thomson/South Western Pub.
- Porter, M. 1998. **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**. New York: The Free Pres.
- Sağmanlı, M. 2002. **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**. İstanbul: Yaylım Matbaası
- Shank, J. K. ve V. Govindarajan 1993. **Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage**. New York: The Free Pres
- Shrivastava, P. 1994. **Strategic Management: Concepts and Practices**. Cincinnati, Ohio: South-Western Pub. Co.
- Şakrak, M. 1997. **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. İstanbul: Yasa Yayınları
- Walters, D. ve M. Rainbird 2004. "The Demand Chain as an Integral Component of The Value Chain". **Journal of Consumer Marketing**. Volume 21, Issue 7: 465-475.
- Yüzbaşıoğlu, N. 2006. "İşletmelerde Strateji Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları". **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 15: 387-410.

