



İŞLETMELERDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ: GİRESUN İLİ YERLEŞİK TEKSTİL İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ

STRATEGIC COST MANAGEMENT IN BUSINESSES: AN EXAMPLE OF LOCATED TEXTILE ENTERPRISES IN GİRESUN PROVINCE

Yahya GÜNAY 

Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, Giresun Meslek Yüksekokulu, Büro Hizmetleri ve Sekreterlik Bölümü,
yahya.gunay@giresun.edu.tr

Nurdan KUMAŞ ŞENOL 

Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi, Giresun Meslek Yüksekokulu, Tasarım Bölümü
nurdan.senol@giresun.edu.tr

Geliş Tarihi: 06.11.2024 *Kabul Tarihi:* 13.12.2024

Özet: Modern maliyet yöntemlerinin daha çok üretim yapan işletmelerde kullanılmasından yola çıkan bu çalışmada, modern maliyet yöntemlerinden biri olan stratejik maliyet yönetimi araçlarının bir üretim işletmesi olan tekstil firmaları üzerinden tanınırlılık ve uygulanabilirlik seviyeleri incelenmiştir. Bununla beraber hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetiminin aynı işletmelerde tanımlayıcı durumları da araştırılmıştır. Araştırma kapsamını Giresun ilinde faaliyet gösteren tekstil firmaları oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında anket yönteminin veri toplama yöntemi olarak kullanılmıştır. Bu kapsamda elde edilen sonuçlara göre tekstil şirketleri tarafından stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulandığı ve bu uygulamaların önemli avantajlar sağladığı belirlenmiştir. Ayrıca araştırma kapsamındaki işletmelerin modern maliyet yöntemlerinden en fazla “stratejik maliyet yönetimi araçları” ve “mamul yaşam döneminde maliyet” kavramını kullandığı belirlenmiştir. Sonuç olarak Giresun da bulunan tekstil işletmelerinde modern maliyet yöntemlerinden olan stratejik maliyet yönetim araçları uygulanmaktadır. Özellikle büyük ölçekli işletmeler ve eğitim düzeyi yüksek yöneticiler tarafından oldukça benimsenen uygulamaların olduğu; hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik yönetim muhasebesi açısından ise yeterli bilgi ve donanım ile rekabet düzeyi yüksek olan bu sektörde uygulamaların gerçekleştirilebileceği sonuçları elde edilmiştir. Giresun ili tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde pazar payını artırma ve tedarik zinciri gibi stratejik hedefler, analiz ve tekniklerinin rekabeti gerçekleştirme ve doğal olarak da işletme içerisinde strateji geliştirmede benimsendiği anlaşılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stratejik Maliyet Yönetimi, Tekstil İşletmeleri, Hizmet, Maliyet, Muhasebe

Abstract: In this study, which is based on the use of modern cost methods mostly in manufacturing enterprises, the recognition and applicability levels of strategic cost management tools, which are one of the modern cost methods, over textile companies, which are a production enterprise, were examined. In addition, the descriptive situations of service, cost, accounting and strategic cost management in the same enterprises were also investigated. The scope of the research consists of textile companies operating in the province of Giresun. Within the scope of the research, the survey method was used as a data collection method. According to the results obtained in this context, it has been determined that strategic cost management tools are applied by textile companies and these applications provide significant advantages. In addition, it has been determined that the concepts of "strategic cost management tools" and "cost in the product life period" are used the most among the modern cost methods of the enterprises within the scope of the research. As a result, strategic cost management

tools, which are one of the modern cost methods, are applied in textile enterprises in Giresun. There are practices that are highly adopted especially by large-scale enterprises and managers with a high level of education; In terms of service, cost, accounting and strategic management accounting, it has been concluded that applications can be carried out in this sector, which has a high level of competition with sufficient knowledge and equipment. . It is understood that strategic goals, analysis and techniques such as increasing market share and supply chain are adopted in the enterprises operating in the textile sector of Giresun province in realizing competition and naturally developing strategies within the enterprise.

Keywords: Strategic Cost Management, Textile Enterprises, Service, Cost, Accounting

GİRİŞ

Ekonomik koşullardaki değişim ve rekabet düzeyindeki artışlar; beraberinde işletmelerde farklı plan ve programların uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu durum işletme sahiplerince kurumların yapısal özellikleri dikkate alınmadan her pozisyondaki çalışan için gerekli olmuştur. Bu koşullar da özellikle kısa vadeli planların değil de uzun vadeli stratejik planların yapılması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. İşletmelerin yönetim kademesinde çalışanlarının bu planları yapabilmeleri de çağın getirisi olan modern maliyet yöntemlerine geçiş ve uyumla ile olabileceğini göstermiştir. Bu anlamda özellikle stratejik maliyet yönetimi üretim işletmeleri için oldukça önem kazanmıştır.

Teknolojinin hızla ilerlemesi ile beraber yeni üretim ortamlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu yeni ihtiyaçlar da beraberinde yeni gereksinimleri ortaya çıkarmıştır. İlk madde ve malzemenin mamul aşamasına kadar olan tüm süreçlerin yönetildiği üretim işletmelerinde etkin maliyet yöntemleri, hızlı ve güvenilir sonuçlar elde etme açısından oldukça önemli bir faktör olarak değerlendirilip, değişen koşullarla bu faktörlere ihtiyaç artmıştır. Fakat bu ihtiyaçları karşılamada geleneksel maliyet sistemlerinin yetersiz kalması; işletmelerin daha modern maliyet yönetim sistemleri arayışına girmesine sebep olmuştur. Bu arayış ise stratejik maliyet yönetime geçilmesini gerekli kılmıştır. Üretim sektörleri içerisinde yer alan, çoğu tüketim harcamaları kapsamında değerlendirilen ve rekabetin yüksek olduğu tekstil sektöründe de stratejik maliyet yönetimine oldukça fazla ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Giresun İl'inde faaliyet gösteren tekstil işletmelerinde yönetici pozisyonun da çalışanların modern maliyet yöntemlerini kullanım düzeylerinin özellikle stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanma durumlarını ölçmek ve bu araçların tekstil işletmelerinde uygulanabilirliğini tespit etmektir. Ayrıca stratejik maliyet yönetimi araçlarının, işletme amaçlarıyla uyumlu olup olmadığının bununla birlikte maliyet, hizmet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili bulguların ortaya çıkarılması hedeflenmiştir.

LİTERATÜR TARAMASI

Maliyet Kavramı, Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Yönetimi

1980'li yıllardan itibaren neo-liberal uygulamalar eşliğinde küreselleşmenin artması ile teknoloji kaynaklı gelişimlerin iletişim maliyetleri, ulaşım ve zaman açısından sağladığı tasarruf, küreselleşmenin hızını ve uluslar üstü kuruluşların ticareti serbestleştirmeye yönelik yaptırımlarını artırmıştır. Bu durum da küresel rekabet ortamını ve teknolojik gelişmeleri genişletmiştir. Yeni ürünlerin ortaya çıkmasıyla birlikte rekabet hacmi de artmıştır. Bu doğrultuda şirketler küresel rekabetle karşı karşıya kalarak; düzenlemelerini şekillendirmek zorunda kalmış, süregelen ve hızlanan küresel rekabet ortamına uyum sağlama çabaları ön plana çıkmıştır.

Şirketin/nihai şirketin başaramadığı küreselleşme, yaratıcılık, teknolojik gelişme, güvenlik ve kalite güvencesinin olmayışı; daha yüksek maliyet oranlarının ortaya çıkmasına

sebepler olmuştur. Bu durum yeni teknolojik gelişmelerin doğrultusunda firmaların uyguladığı maliyet hesaplama yöntemlerinin temellerini de değiştirmiştir. Teknolojik gelişme ve küresel rekabet ortamı birçok şirketin hayatta kalmasını riskli hale getirmiş ve yöneticilerin kararlarına rehberlik edecek zamanında, kısa ve yapılandırılmış bilgiye sahip olma ihtiyacını artırmıştır. Bir başka ifade ile, genel üretim maliyet oranlarının ve bu maliyetlerin dağıtımına ve yüklenmesine bağlı olarak işçilik maliyeti oranlarının daha yüksek ortaya çıkması; Sermayenin emeğin az olduğu bölgelere taşınması, gelişen teknolojinin daha az emeğe ihtiyaç duyulmasına neden olması gibi nedenlerle işçilik maliyetleri azalmakta ve önemi azalmaktadır (Altuğ, 2008, s. 48). Teknolojik gelişmelerdeki yenilikler ve gelişmeler; işletmelerin maliyet hesaplamada kullandıkları yöntemlerin de değişikliğe gitmesine neden olmuştur. Teknolojik gelişme ve küresel rekabet ortamı birçok şirketin hayatta kalmasını riskli hale getirmiş ve yöneticilerin alınan kararlara yön verecek güncel, kısa ve yapılandırılmış bilgiye sahip olma ihtiyacını artırmıştır (Münir, 1997, s. 52).

Maliyet kavramı modern maliyet muhasebesi yaklaşımı olarak da nitelendirilen bu kavramda, tüm kullanımlara yönelik hesapların hesaplanması, faaliyetlerin tahmin edilmesi, her faaliyet aşamasında maliyet hesaplamalarının yapılması, faaliyetlerin belirli dönemlerde sonuçlandırılması ve analiz ve değerlendirmeye olanak sağlayacak verilerin sunulması amaçlanmaktadır. Maliyet kavramı içerisinde izleme ve kontrol ihtiyacının yerinin, oluşum biçimlerinin bilinmesi ve de tespiti gerektirir.

İşletmeler tarafından üretilen ürünün değerinin saptanması, maliyet giderlerinin kontrole tabii olması, fiyatlandırmanın incelenmesi ve satış için belirlenecek fiyatlandırma gibi kıstaslar maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle verimlilikle yakından ilgili olan maliyet muhasebesinin, işletmelerde dinamik analiz ve kontrollere ilişkin bilgi ve veri sağlaması gerekmektedir (Altuğ, 2020, s. 6).

Maliyet muhasebesi üretilmiş olan ürünlerin maliyetleri üzerinden fiyat belirleme, maliyetlerde ortaya çıkan gider türlerinin oluş yerlerinin izlenmesine imkân yaratan bir hesaplama ve kayıtsal sistemdir. Maliyet muhasebesi ayrıca işletme içerisinde meydana gelen tüm iş ve işlemleri/üretim faaliyetlerini izler (Özkan, 2015, s. 4). Endüstriyel işletmelerde de yaygın ve kapsamlı bir şekilde uygulanmaktadır. Aslında maliyet muhasebesi, finansal muhasebenin bir uzantısıdır ve finans yardımıyla üretilen ürünlerin maliyetini hesaplar. Bir başka deyişle; muhasebe için alış ve satışların kayıt altına alınabilmesi ve sonucunun belirlenebilmesinde iki şeyin bilinmesi gerektirir. Alımların, üretilen ve satılan ürünlerin maliyeti ile satılan ürünlerin satış fiyatı.

Maliyet muhasebesi, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplar en azından gerçek/gerçek maliyet sisteminde finansal muhasebe kayıtlarını kullanır. Üretim aşamasındaki giderlerin detaylı olarak kaydedilip takip edilmesinden sonra, mamullerin maliyetlerine göre ilgili mamul ve yarı mamul stok hesaplarına aktarılması nedeniyle mali muhasebe ile yakından ilgilidir. Öte yandan, maliyet ve finansal muhasebe, finansal muhasebede kayıtların bir zaman hesabı olması nedeniyle farklılık gösterirken, maliyet muhasebesi bir miktar/para ve birim/miktar hesabıdır (Altuğ, 2020, s. 9).

Maliyet muhasebesi, sanayi işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini içerir. Yönetimin karar verirken maliyet bilgilerine ihtiyaç duyması gibi nedenlerle ürün ve hizmetlerin fiyatlarını belirlemek zorunda kalması sebebiyle farklı türlerde maliyet hesaplamaları yapılmaktadır. Bu hesaplamaların konusunu maliyet muhasebesinin amaçları oluşturmaktadır.

Maliyet Muhasebesinin Hedefleri (Altuğ, 2008, s. 50);

- Üretilen ürünlerle ilgili giderlerin sınıflandırılarak belirlenmesi, bu sayede fiyat tespiti ve stok değerlemesinin yapılabilmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesinin sağlanması,

- Üretim giderlerinin türü, merkezleri ve taşıyıcıları bakımından etkili bir kontrolün sağlanması,
- Planlanan etkinlikler için hem uzun hem de kısa sürede önemli bilgilerin oluşturulması,
- Üretim için belirlenen kararlarda yönetici düzeyindeki kişilere gereken dataların sağlanması,
- Maliyet birimlerinin detaylı ve eksiksiz olarak sağlanması,
- İşletmenin etkinliklerinde yeterlilik düzeylerinin anlaşılması ve gereken araştırmaların yapılması olarak sıralanabilir.

Üretilen ürünlerin gerçek maliyet fiyatlarını bilmeden hem gerçek hem de tüzel kişilerin gelişi güzel bir ekonomik etkinlikte bulunması söz konusu değildir. İşletmelerin;

- Maliyet muhasebesine ait kayıtları olmadan, faaliyetlerinin sonuçlarını/kar-zararını ve üretilen ürünlerin maliyetlerini bilmeden fiyat teklifi yapmaları mümkün değildir.
- Maliyetleri bilinmeden rekabetçi tedbirlerin alınması mümkün olmayacaktır. Tam rekabetçi piyasalarda fiyatları etkileyemeyen şirketlerin karlı bir şekilde faaliyet gösterebilmeleri ve piyasada varlıklarını sürdürebilmeleri, maliyetlerini azaltabilmelerine bağlıdır.
- Kâr ya da zarar hesaplamalarını yapabilmek, maliyetlerini doğru tespit edebilmelerini ve dönem sonu hammadde, yarı mamul ve mamul stoklarını doğru değerlendirebilmelerini sağlar.
- Maliyetlerin doğru belirlenmesi; yöneticilere, işle ilgili gruplara ve resmi kurumlara verilen bilgi ve belgelerin doğruluğu ile bağlantılıdır.
- Temin edilen maliyet muhasebesi bilgileri işletmenin bir nevi kontrol aracı olarak kullanılmaktadır.
- İşletmelerin planlama faaliyetlerinin temelini maliyet muhasebesi oluşturmaktadır.

Yöneticiler için karşılaştırmalı olarak; isteğe bağlı harcamaları azaltarak veya maliyetleri muhasebe dönemlerine göre dağıtan uygulanan muhasebe ilkelerini değiştirerek maliyetler ve karlar üzerinde önemli ve doğrudan bir etki yaratmak mümkündür ancak reklam, eğitim, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) yoluyla anında gerçek dünya etkilerine ulaşmak ve sermaye harcamalarını azaltmak etkisizliğe yol açar. Kısa vadede etkili olan bu davranışlar uzun vadede de etkilidir. Bu durum, yeni ürünlerin geliştirilememesi nedeniyle satışların düşmesine, mevcut ürünlerin iyileştirilememesi nedeniyle satışların düşmesine, nitelikli/uzman yönetici eksikliği nedeniyle ürün ve hizmet kalitesinin düşmesine yol açarak olumsuz etki yapmakta ve verimsizliğe yol açmaktadır (Takeo, vd., 1993, s. 3).

Maliyet yönetimi maliyetlerin planlanması, yönetilmesi ve azaltılmasında birincil ve aktif rol oynamaktadır (Tokay, vd., 2015, s. 29). Bu nedenle maliyet yönetimi, maliyet muhasebesinden daha geniş bir kavramdır. Maliyet yönetiminin temel amacı, kalite, maliyet, zaman ve işlevsellik açısından dünya pazarlarında rekabetçi olan mal ve hizmetlerin üretiminde yöneticilerin kaynakları etkin ve verimli kullanmalarına yardımcı olacak bilgileri sağlamaktır. Bu bakımdan maliyet yönetimi, Bir şirketteki programların, potansiyelin ve süreçlerin maliyet kriterlerine göre kontrolü düzenleme anlamına gelir. Daha spesifik olarak, ürünün ve üretim programının farklılaşma ve çeşitlendirme derecesi, üretim derinliği (üretim veya ithalat), alternatif üretim yöntemleri ve lojistik süreçlerinin yanı sıra şirketin kapasitesinin (üretim hacmi), miktarın ayarlanması ile ilgilidir. Kullanılan malzemenin miktarı, özellikle de ham maddelerin yer değiştirmesi maliyetleri azaltır ve farklı kararları azaltır (Reiss ve Corsten, 1992, s. 1478).

Stratejik Maliyet Yönetimi

Serbest rekabetin olduğu bir pazarda, mamul fiyatları çoğunlukla belirli bir şirketin kontrolü dışında olan toplam arz ve talebe göre şekillenirken, ürünlerin maliyeti büyük oranda iç koşullar ve faktörler tarafından belirlenmektedir. Böyle bir ortamda stratejik maliyet yönetimi, şirketin uzun vadede karlılık oranını yükseltebilecek önemli bir yaklaşım olarak dikkat çekmektedir (Bursal ve Ercan, 1999, s. 487). Günümüzün son derece rekabetçi ortamında maliyet yönetimi birçok şirket için hayati bir beceri haline geldi. Fakat yalnızca maliyetleri düşürmek yeterli olmamaktadır. Aksine maliyetler stratejik olarak yönetilmelidir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.23). Bu nedenle maliyet yönetimi geleneksel ürün maliyetlendirme ve faaliyet yönetimine dayanmaktadır (Blocker, Chen ve Lin 2002, s. 8). Bu yönde maliyet muhasebesi sisteminin alt sistemi olan sistemlerde, özellikle üretim sisteminde değişiklik arayışı uygulanabilecek alternatif bir maliyet muhasebesi yönteminin geliştirilmesi öncü çalışmalara imza atmıştır (Şakrak, 1998, s. 18). Bir başka deyişle Stratejik Maliyet Yönetimi, herhangi bir işletmenin tüm kaynaklarının nasıl ve ne kadar kullanıldığı, pazardaki payının, fiyatlandırılmasını, nakit akışındaki miktarını ve reel maliyetlerin bağlı düzeydeki bilgilerin tertip ve çözümlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Brokemper, 1998, s. 227).

Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramsal Yapısı

SMY kavramı, işletme dışındaki iş ortamını ve çevresel faktörleri dikkate alarak hareket edilmesini, pazara üstün ürünler sunarak ve faaliyetleri dikkate alarak ürün farklılaştırma stratejileri ile düşük maliyetler veya rekabetçilik sağlayarak maliyet liderliğini de kapsayan maliyet analizini ve ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyet kriterlerine göre faaliyetlerin uygulanmasını sağlayan bir sistemdir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 401).

Karar odaklı ve uzun vadeli SMY' nin hedef grupları öncelikle şirkette görev yapan genel müdürler, finans departmanları, üretim yöneticileri ve yönetim danışmanları veya proje yöneticileridir. SMY bu gruplara bilgi sağlar. SMY tüm iş alanlarında kullanılabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlaması ve yönetimi sorunu her bakımdan benzer durumları ortaya koymaktadır. SMY, şirketin geleceği için gerçekten önemli olan konulara odaklanarak her yöneticiye en üst düzeyde fırsat sunmaktadır. Rutin işle ilgili faaliyetler ve sorunlar için temsilciler genellikle üst düzey orta ve alt yönetime atanabilir. Bu mühim yardım ve stratejik araçların kullanılabilirliği sayesinde çığır açan kararlar kolaylıkla ve düşük hata olasılığıyla gerçekleştirilmektedir (Erichsen, 1994, s. 308).

Bir şirketin maliyet yönetimi sisteminin amacı, şimdiki ve gelecekteki karı en üst düzeye çıkarmaktır. Bu hedefe ulaşmak için şirketin rekabet koşullarını karşılaması veya bunlarla başa çıkması gerekir. Bu nedenle yalnızca bugün değil yarın da sürekli gelişmek zorundadır. Böylelikle iki ana amaç; küresel rekabete öncülük eden ve sürekli ilerlemeyi sağlayan bir maliyet yönetim sistemi geliştirilmelidir. Buna ek olarak, bir maliyet yönetimi sistemi, üst yönetimin her düzeyde kârlılığı ve çalışan bağlılığını artırmasına, aynı zamanda katma değerli faaliyetleri iyileştirmesine ve katma değeri olmayan faaliyetleri azaltmasına yardımcı olan, kendi kendini idame ettirebilen bir yapıyı gerektirir (Agrawal, Mehra ve Siegel, 1998, s. 60).

Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımları

SMY'nin doğuşu, her biri stratejik yönetim literatüründe yer almış üç önemli konudan kaynaklanmaktadır: (Susmuş ve Eski, 1998, s. 274)

1. Değer Yaratma Zinciri: Stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan öncelikli konu değer yaratma zinciridir. Bu zincir bir işletmenin hammaddeden başlayarak onun tedariğine, üretim aşamasına ve bitmiş ürünün tüketiciye ulaşıncaya kadar olan tüm süreçlerin kapsamaktadır. Maliyetleri azaltma potansiyelini ortaya çıkarmayan değer yaratma zinciri için

stratejik maliyet yöneticileri kendilerine has katma değeri değil toplam değer zincirini kontrol etmek zorundadır.

2. Stratejik Konumlandırma: Stratejik maliyet yönetiminin ana unsurlarından ikincisi de stratejik konumlandırma kavramıdır. Yönetim muhasebecileri tarafından bilinen stratejik konumlandırma kavramı; finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinde düzenleme esası olarak stratejik konumlandırma temeline göre sıralanmaktadır. Hem finansal hem de maliyet muhasebesi maliyet liderliğini ve üründe farklılaşmayı kapsamaktadır. Stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizinin rolü, işletmelerin kendilerine uygun olarak belirledikleri stratejilere bağlı olarak değişmektedir. Bir başka deyişle, bir işletmenin diğer firmalar ile rekabet etmesi için ya maliyetleri düşük tutarak maliyet önderliğini ele geçirecek ya da daha nitelikli ürünler üreterek ürün farklılaşmasına giderek stratejik konumlandırmasını yapacaktır.

3. Maliyet Saptama Faktörleri (Maliyet Etmenleri): Stratejik maliyet yönetiminin temel konularından üçüncüsünü ise maliyet faktörleri ve etkinlik ölçütü kavramı oluşturmaktadır. Bir diğer adıyla faaliyet ölçütü olarak isimlendirilen etkinlik ölçütü kavramı, faaliyet kapsamına dayalı bir maliyetleme metodundan esinlenilerek ortaya atılmış ve zamanla sistem içinde kendisine yer bulmuştur.

Bir işletmenin bünyesi içinde oluşan tüm aksiyonların daha sağlıklı bir şekilde izlenmesini ve maliyetlerin gerçek değerlere dayalı bir oranda dağıtılarak en hatasız verilere ulaşılmasını sağlayan bir dağıtım kanalı olarak işlevsellikteki faaliyet ölçütü kavramının ana vazifesi; rakip işletmeler hakkındaki bilgiler ile işletmenin diğer bölümleri üzerinde yoğunlaşmaktır (Brede, 1993, s. 346).

Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri

Sadece maliyetlerdeki düşüşü amaçlamayan stratejik maliyet yönetimi aynı zamanda işletmenin kendi oluşturduğu stratejik konumunu da güçlendirme hedefiyle geleneksel anlamdaki maliyet muhasebesinden farklılaşmaktadır. Çünkü geleneksel maliyet muhasebesi, kendini işletmenin oluşturduğu sınırlar ile kısıtlarken, stratejik maliyet yönetiminde maliyet analizleri hem iç/dış kaynaklar hem de müşterilerin görüşlerini dikkate alarak oluşturmaktadırlar.

Maliyet muhasebesine getirilen bu bütüncül yaklaşım ile işletmenin maliyet kalıplarının örgütsel amaçları, ihtiyaçları, yetenekleri ve müşteri istekleri uygulama aşamasında test edilme imkânı doğurmaktadır.

Herhangi bir işletmenin klasik maliyet yönetiminden, stratejik maliyet yönetimine geçebilmesi için gereken koşullar üç ana başlıkta toplanmaktadır (Cooper ve Slagmulder 2003, s. 23):

1. Uygulanmakta olan ya da uygulanabilirliği planlamaya tabii tutulan maliyet yönetimi için belirlenen teknikleri işletmenin stratejik pozisyonunu güçlendirip güçlendirmedeğinin incelenmesi,

2. Maliyet yönetiminin işletmenin belirlenmiş sınırlarının dışına çıkarılıp genişletilmesi.

Dar bir bakış açısıyla yalnızca üretilen ürünün maliyetini hesaplamayı amaçlayan geleneksel maliyet yönetiminin aksine stratejik maliyet yönetimi tedarikçilerden müşterilere kadar olan geniş bir potansiyeli de dikkate almaktadır. Bu nedenle birçok maliyet unsuru ürünle ilişkilendirilmeden toplam maliyete yansıtılmaktadır. Bu durumda ise üretim dışı olan maliyetler etkin bir şekilde yönetilememektedir. Fakat stratejik maliyet yönetimi bakış açısının üretim alanı olan fabrika dışına da yönlendirilerek farklı etkenlerin sebep olduğu maliyetleri de etkili bir biçimde yönetmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçların başarılabilmesi de maliyetlerin geliş sebeplerine göre dağıtılmasına bağlı olarak değişmektedir (Özçelik, 2019, s. 611).

Geleneksel maliyet yönetiminde, satın alma maliyetleri doğrudan mamule yüklenmek yerine toplam maliyete eklenmektedir. Hatta satın alma esnasında tek kriter maliyet üzerinde yoğunlaşmaktadır. Fakat uygun maliyetin olması, her zaman için müşteri memnuniyetini beraberinde getirmemektedir. Aynı şekilde müşteri kaynaklı satış sonrası maliyetler de mamul maliyetine eklenmediği için oluşan ek maliyetlerde göz ardı edilmektedir (Sağmanlı, 2002, s. 131).

Stratejik maliyet yönetimi ise oluşum nedenlerine göre ayrılan maliyetleri ile dikkat çekmektedir. Örneğin kalite, güven ve tedarik gibi unsurlar geleneksel maliyet yöntemlerinin dikkate almadığı ancak stratejik maliyet yönetimin ana unsurlar olarak belirlediği kriterlerden bir kaçıdır. Diğer yandan müşterilerden oluşabilecek maliyetler de mamul maliyetlerine eklenmektedir. Böylelikle işletmenin satış temsilcileri maliyeti daha az olan müşteriler kapsamında yoğunlaşacaktır. Tüm bu örneklerin oluşturduğu ölçütler sayesinde işletmenin stratejik oluşturduğu pozisyonda sağlam temellere oturacaktır (Çubukcu, 2018, s. 152).

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın Amaç ve Kapsamı

Bu araştırmanın amacı, tekstil işletmesindeki stratejik maliyet yönetiminde kullanılan araç ve tekniklerinin uygulama düzeyinin belirlenmesi, işletme amaçlarıyla stratejik maliyet yönetimi araçları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Bu araştırmanın tekstil sektöründe yapılmasındaki neden, yeniliklere açık, uzun vadede planlanan ve sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmeye oldukça fazla ihtiyaç duyulan sektörlerden biri olmasıdır.

Yapılan bu araştırma ile stratejik maliyet yönetimi araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi arasında bir ilişki var mıdır? Ayrıca stratejik maliyet yönetimi araçları, muhasebe, maliyet, hizmet ve stratejik maliyet yönetimi ile demografik ve işletme özellikleri arasında farklılık var mıdır? Sorulara cevap aranmıştır.

Araştırmanın Yöntemi Evren ve Örneklemi

Giresun İl'inde bulunan, "Giresun Ticaret ve Sanayi Odasına" kayıtlı 45 firma yöneticileri evren olarak belirlenmiştir. Belirlenen işletme yöneticilerine anket uygulanmıştır. Araştırmanın kabul edilebilir hata payı %5 olarak sınırlandırılmıştır. Bu oran dikkate alındığında ise çalışmanın evrenini temsil eden minimum sayıdaki örneklem grubu 100 mevcudunda olmuştur. Bu bağlamda yapılacak olan araştırma için 128 adet anket dağıtılmış ve bunlardan 110 tane anketten geri dönüş alınmıştır. Ayrıca katılımcıların cevapladığı 10 adet ankette ise hatalı kodlama görüldüğü için değerlendirilmeye tabii tutulmamıştır. Böylece katılımcılar tarafından cevaplanan 110 adet anket, örneklem grubunun yeterlilik düzeyini sağlamıştır. Araştırma kapsamında zorunlu olan veriler, yapılandırılmış anket uygulaması ile görüşmeciler yönetimi eşliğinde toplanmıştır. Hazırlanan anket formu, yönetim düzeyinde ölçüm yapıldığından dolayı söz konusu işletmelerin alt, orta ve üst kademe yöneticilerine uygulanmıştır. Araştırmada belirlenen her bir değişkenin ölçümünde 2 ayrı ölçek kullanılmasına ek olarak araştırmaya katılan bireylerin hem demografik hem de işletme bazlı özelliklerinin tespiti için de sorular hazırlanmıştır. Bu çerçevede, işletmelerdeki yönetim kademesinde çalışan yöneticilere uygulanan anket formu, 4 bölümde 39 ifadeden oluşmaktadır. Söz konusu ankette stratejik maliyet yönetimi araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimine ilişkin soruları, Bekçi ve Özal (2010) geliştirdiği bir ölçekten uyarlanmıştır. 2024 yılı Mayıs-Haziran ayları içerisinde yapılan anket çalışmasına ait veriler, SPSS 25 paket programından yararlanılarak analiz edilmiştir. Toplanan verilerin örneklem grubunun özelliklerinin tespit edilmesine ilişkin frekans ve yüzde hesaplamaları, katılımcıların demografik ve işletme genel özellikleri bağlamında stratejik maliyet yönetimi

araçları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmek için ise T-testi ve ANOVA, ayrıca ilişki durumlarına göre Pearson Korelasyon analizi yapılmıştır.

H0₁: İşletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği demografik özelliklerine göre farklılık göstermez.

H1₁: İşletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.

H0₂: Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim demografik özelliklerine göre farklılık göstermez.

H1₂: Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim demografik özelliklerine göre farklılık gösterir.

H0₃: İşletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği işletme özelliklerine göre farklılık göstermez.

H1₃: İşletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği işletme özelliklerine göre farklılık gösterir.

H0₄: Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim işletme özelliklerine göre farklılık göstermez.

H1₄: Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim işletme özelliklerine göre farklılık gösterir.

H0₅: Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim Arasında Anlamı Bir İlişki Yoktur,

H1₅: Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim Arasında Anlamı Bir İlişki Vardır,

Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Araştırma da Giresun ilinde faaliyette bulunan tekstil işletmesinde yönetici pozisyonunda görev yapmakta olan 110 katılımcıya uygulanan anketlerin öncelikle geçerlilik ve güvenilirlik analizi her ölçek için “Cronbach’s Alpha” değerleri hesaplanarak test edilmiştir. Bu değerler aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 1.

Güvenirlilik Analiz Sonuçları

Ölçekler	Cronbach Alfa Değeri	Madde çıkarıldığında Cronbach Alpha değeri	Madde Sayısı
Stratejik Maliyet Yönetimi Araçları	,877	,877	12
Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetimi	,797	,790	11

Birinci ölçekte bulunan analiz sonucunun alfa değeri (α) 0,877 çıkmıştır. İkinci ölçekte ise güvenilirlik analizinin sonucunda alfa değeri (α) 0,797 olarak bulunmuştur. Bu verilere göre, ankette yer verilen birinci ölçeğin yüksek derecede güvenilir düzeyde olduğu, ikinci ölçeğin ise oldukça güvenilir ve kabul edilebilir bir düzeyde olduğu görülmüştür.

ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan katılımcıların ankette yer alan demografik sorulara verdikleri yanıtlar tablo 2 de verilmiştir.

Tablo 2.*Demografik ve İşletme Özelliklerine İlişkin Genel Dağılımlar*

Cinsiyet	Frekans	% (Yüzde)	Stratejik Planlama Süre	Frekans	% (Yüzde)
Erkek	73	66,4	Yok	8	7,3
Kadın	37	33,6	1 Yıl ve daha az	55	50,0
Yaş	Frekans	% (Yüzde)	2 Yıl ve üzeri	47	42,7
20-30 Yaş	13	11,8	Toplam Faaliyet Yılı	Frekans	% (Yüzde)
31-40 Yaş	60	54,5	1-10 Yıl	14	19,7
41-50 Yaş	33	30,0	11-15 Yıl	31	28,2
51 Yaş ve Üzeri	4	3,6	Stratejik Hedefler	Frekans	% (Yüzde)
Eğitim Durumu	Frekans	% (Yüzde)	Belirlenmemiş	5	1,9
Lise	20	18,2	Pazar payını artırma	91	34,6
Ön lisans	36	23,2	Mevcut durumu koruma	80	30,4
Lisans	47	42,8	Yeni pazarlara açılma	52	19,8
Lisansüstü	7	11,6	Yeni ürünler geliştirme	35	13,3
Tecrübe Süresi	Frekans	% (Yüzde)	Pazardan çıkma	0	,0
1-5 Yıl	14	12,7	Stratejik Yön Kullanılan Analiz ve Teknikler	Frekans	% (Yüzde)
6-10 Yıl	37	33,6	Müşteri ilişkileri	62	20,3
11-15 Yıl	33	30,0	Fayda-maliyet analizi	41	13,4
16 Yıl ve Üzeri	26	23,6	Risk analizi	43	14,1
İşletme Pozisyonu	Frekans	% (Yüzde)	FÜTZ(SWOT)	24	7,9
Müdür/Yönetici	69	62,7	Tedarik zinciri	69	22,6
İşletme Sahibi/Ortağı	10	9,1	Portföy analizi	5	1,6
Diğer	31	28,2	Elektronik ticaret	20	6,6
İşletmede Çalışan Sayısı	Frekans	% (Yüzde)	Dış kaynak kullanımı	23	7,5
10'den az	43	39,1	Öğrenen organizasyon	11	3,6
250'den az	31	28,2	Senaryo analizi	7	2,3
250'den fazla	36	32,7	Muhasebenin İşletme İçinde/Dışında Tutulması	Frekans	% (Yüzde)
Hukuki Yapı	Frekans	% (Yüzde)	Evet (İşletme İçinde)	45	40,9
Limited Şirket	64	58,2	Hayır (İşletme Dışında)	65	59,1
Anonim Şirket	46	41,8	İşletme Amaçları	Frekans	% (Yüzde)
Yönetim Yapısı	Frekans	% (Yüzde)	Kârlılığı Artırmak	101	30,7
İşletme Sahibi	51	46,4	Pazar Payını Artırmak	97	29,5
Profesyonel Yönetici	59	53,6	Mamul Kalitesini Arttırma	31	9,4
			İşletmenin İmajını Yükselt	58	17,6
			Mamul Çeşitliliğini Artırma	42	12,8

Ankete katılan bireylerin demografik özelliklerine ait Tablo 2 değerlendirilmeye alındığında; katılımcıların %66,4 oranında (73 kişi) erkek, %33,6 oranında (37 kişi) ise kadın olduğu görülmüştür. Ankete katılanların yaş aralıklarında ise; %11,8 (20-30 yaş arası), %54,5 (31-40 yaş arası), %30 (41- 50 yaş arası) ve %3,60 lık kısım ise (51 ve üzeri yaş arası) olarak belirlenmiştir. Böylece katılımcıların en fazla olduğu oran %54,5 ile 31-40 yaş aralığında olurken; en düşük oran ise %3,60 ile 51 yaş ve üzeri olmuştur. Katılımcıların 56 sı (%18,2) lise, 36 sı (%23,2) ön lisans, 47 si (%42,8) lisans ve 7 si (%11,6) lisansüstü eğitim düzeyindeki kişiler olarak saptanmıştır. Bu saptamada en fazla oran %42, 8 ile lisans düzeyi olurken en düşük oran ise %11,6 ile lisansüstü olmuştur. Bu veriler kapsamında tekstil sektöründe yönetici pozisyonunda çalışanların ağırlıklı olarak lisans düzeyinde eğitime durumuna sahip oldukları söylenebilir. Ankete katılan bireylerin işletmedeki tecrübe sürelerinin de ise %12, 7 oranında (14 kişi) 1-5 yıl arasında, %33,6 oranında (37 kişi) 6-10 yıl arasında, %33 oranında (33 kişi) 11-15 yıl aralığında ve %23,6 oranında (26 kişi) 16 yıl üzerinde alanında tecrübeli oldukları görülmüştür. Buna göre yönetici pozisyonlarındaki bireylerin

ağırlıklı olarak tecrübe edindikleri aralık 6-10 yıl aralığı olduğu ortaya çıkmaktadır. Katılımcıların %9,1 i (10 kişi) işletmenin sahibi veya ortağı, %62,7 si (69 kişi) müdür veya yöneticisi seçeneğini işaretlerken; %28,2 sinin (31 kişi) ise “diğer” seçeneğini işaretlediği görülmüştür. “Diğer” seçeneğinin yanıtlarında ise müdür yardımcılığı, yönetici yardımcılığı, yönetici asistanı gibi çeşitli kademelerdeki yönetim personelleri yazılmıştır. Verilen bu bilgilere göre; ankete katılan bireylerin görevleri çoğunlukla müdür veya yönetici pozisyonunda olmuştur. İşletme özelliklerine ait verilerde ise %39,1 lik (43 kişi) oranda 1-10 kişiden az, %28,2 lik (31 kişi) oranda 250 kişiden az ve %32,7 lik (36) oranda ise 250 kişiden fazla çalışanı olan işletmelerde çalıştığı, işletmelerin toplam faaliyet yıllarının %28,2 ile 11-15 yıl aralığında olduğu ve muhasebe kayıtlarının %59,1 ile işletme dışındaki müşavirliklerde tutulduğu görülmektedir. İşletmelerin hukuki yapıları incelendiğinde ise %58,2 oranında (64 işletme) limitet şirket olarak faaliyet gösterdiği, yönetsel yapılarda profesyonel yöneticilerin %53,6 (59 işletme) oranda yönetimde olduğu belirlenmiştir. İşletmelerdeki stratejik planlama süresinin %50 oranında 1 yıl veya daha az zaman şeklinde açıklandığı, en önemli stratejik hedefin %34,6 ile pazar payını genişletmek olduğu, stratejik yönetimde kullanılan analiz ve tekniklerin %22,6 oranında tedarik zinciri ve %20,3 ile müşteri ilişkilerinde yoğunlaştığı belirlenirken; en önemli işletme amacı olarak verilen cevap %30,7 oran ile karlılığı arttırmak olduğu görülmektedir.

Araştırmada Yer Alan Ölçek ve İfadelerine İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Ankette, stratejik maliyet yönetimi araçlarına ilişkin 12 önerme ayrıca hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimine ilişkin 11 önerme yer almaktadır. Bu önermeler alt boyutlara ayrılmamakta olup frekans analizleri tablo 3-4 de verilmiştir.

Tablo 3.

Stratejik Maliyet Yönetimi Araçları İle İlgili Tanımlayıcı Bulgular

İfadeler	A.O(\bar{X})	SS
1- Modern maliyet yöntemlerinden tam zamanında üretim yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,84	0,75
2- Modern maliyet yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,85	0,69
3- Modern maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,85	0,70
4- Modern maliyet yöntemlerinden stratejik maliyet yönetimi yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,95	0,70
5- Modern maliyet yöntemlerinden kaizen maliyetleme yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,85	0,72
6- Modern maliyet yöntemlerinden toplam kalite kontrolü yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,92	0,69
7- Modern maliyet yöntemlerinden mamul yaşam döneminde maliyetleme yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3,95	0,71
8- İşletmeler için pazar araştırması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	4,33	0,71
9- İşletmeler için maliyet hesaplaması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	4,45	0,74
10- İşletmeler için müşteri memnuniyeti yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	4,44	0,74
11- İşletmeler için karlılık yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	4,46	0,76
12- İşletmeler için kalite yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	4,24	0,82

Tablo 3 de belirlenen bulgularda, ankete katılan bireylerin önermelere vermiş oldukları yanıtlara göre aritmetik ortalamalarının en yüksek oranla $\bar{X} = 4,46$ " İşletmeler için karlılık yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir", en düşük oranla $\bar{X} = 3,84$ " Modern maliyet yöntemlerinden tam zamanında üretim yöntemi işletmelerde uygulanabileceği düşünülmektedir" önermelerinde olduğu görülmektedir. Literatürde aritmetik ortama 4,21-5,00 aralığında ise "Kesinlikle Katılıyorum", 3,41-4,20 aralığında ise "Katılıyorum" şeklinde oluşmuştur. Bu durumda bu önermelerden bazılarının "Kesinlikle Katılıyorum" aralığında bazıları ise " Katılıyorum" aralığında olduğu görülmektedir. Özellikle işletmelerin kar elde etmesi yeni bir hizmet aşmasında oldukça önem arz etmektedir. Bu durum yeni hizmetler için karın özellikle sermaye artırımının da kullanılması anlamını taşımaktadır.

Tablo 4.

Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim İle İlgili Tanımlayıcı Bulgular

İfadeler	A.O(\bar{X})	SS
1- Faaliyet gösterilen sektörde rekabet düzeyi yüksektir.	4,67	0,61
2- Müşteri için zaman kavramı önemlidir.	4,80	0,52
3- İşletmemizin müşteri sayıları yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterir.	3,85	0,70
4- İşletmemiz müşteriler için daima kampanyalar düzenler.	3,06	0,82
5- İşletmemiz yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmaktadır.	4,04	0,73
6- Maliyetlerimizde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi çoktur.	3,89	0,70
7- Her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlanır.	4,14	0,74
8- Muhasebe verileri kullanılarak yapılan yatırımlar başarılı olmaktadır.	4,38	0,66
9- Yeni yatırım kararları için dışsal faktörleri göz önünde bulundurulmaktadır.	4,25	0,73
10- İşletme yönetimi stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahiptir.	3,95	0,88
11- Stratejik maliyet yönetimi işletmemizde uygulanmaktadır.	4,05	0,95

Tablo 4'de yer alan hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili tanımlayıcı bulgulara bakıldığında, katılımcılar tarafından verilen cevaplarda $\bar{X} = 4,80$ aritmetik ortalama ile en fazla önermenin müşteriler için zamanın önemli olduğu, $\bar{X} = 3,85$ aritmetik ortalama ile en az önermenin ise işletmenin müşteri sayısında yılın belirli dönemlerinde düşme eğiliminin olduğu görülmüştür. Aritmetik ortalamasının 4,21-5,00 aralığında olduğu kesinlikle katılıyorum ibaresini 3,41-4,20 aralığı ile katılıyorum ibaresi izlemiştir. Bu bağlamda müşteriler için belirlenen zaman kavramı işletmeler için de epey önemli bir kıstas olarak dikkat çekmektedir.

Hipotezlerin Testi

Giresun ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren firmaların yöneticilerinin stratejik maliyet yönetimi araçları ile Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetiminin uygulama kapsamında belirlenen görüşler bir dizi değişkene göre anlamlı düzeyde farklılık gösterip göstermediği; Bağımsız Örneklem t- Testi ve Anova (Tek yönlü) ile analize tabii tutulmuştur.

Tablo 5.

Bağımsız Örneklem t-Testi

Ölçek	Değişkenler	N	\bar{X}	SS	t	p	
1	Cinsiyet	Erkek	73	4,08	0,49	-,422	,674
		Kadın	37	4,12	0,45		
2	Cinsiyet	Erkek	73	4,08	0,46	-,573	,568
		Kadın	37	4,13	0,36		
1	Hukuki Yapı	Limited Şirket	64	3,86	0,37	-7,566	,000

		Anonim Şirket	46	4,42	0,40		
2	Hukuki Yapı	Limited Şirket	64	3,98	0,45	-3,739	,000
		Anonim Şirket	46	4,27	0,31		
1	Yönetim Yapısı	İşletme Sahibi	51	3,82	0,34	-6,540	,000
		Profesyonel Yönetici	59	4,32	0,45		
2	Yönetim Yapısı	İşletme Sahibi	51	4,01	0,45	-1,910	,049
		Profesyonel Yönetici	59	4,17	0,39		
1	Muhasebenin İşletme İçinde/Dışında Tutulması	Evet (İşletme İçinde)	45	3,93	0,55	-3,189	,002
		Hayır (İşletme Dışında)	65	4,21	0,37		
2	Muhasebenin İşletme İçinde/Dışında Tutulması	Evet (İşletme İçinde)	45	4,00	0,55	-1,199	,048
		Hayır (İşletme Dışında)	65	4,17	0,30		

Tablo 5'de görüldüğü üzere araştırmaya 73 erkek ve 37 kadın yönetici katılmıştır. Sırasıyla katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçları ölçeğinden aldıkları puanlar ve standart sapmalar; 4,08'ye 0,46, 4,12'ye 0,45 ve hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim ölçeğinden 4,08'ye 0,46, 4,13'ye 0,36 dır. Bu sonuçlardan hareketle en yüksek puanlamanın erkek katılımcılarda en düşük puanlama ise kadın katılımcılardadır. Yapılan karşılaştırmada her iki ölçek için gruplar arasında anlamlı fark tespit edilmemiştir $t(110) = -4,22; -5,73, p > 0,05$. Bu durumda cinsiyet değişkeni açısından “**H01 ve H02**” hipotezleri kabul edilmiştir.

Hukuki yapı değişkenine göre anket çalışmasına 64 limited şirket, 46 anonim şirket çalışanı katılmıştır. Sırasıyla katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçları ölçeğinden aldıkları puanlar ve standart sapmalar; 3,86'ya 0,37, 4,42'ye 0,40 ve hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim ölçeğinden 3,98'e 0,45, 4,27'ye 0,31 dır. $t(110) = -7,566; -3,739, p < 0,05$. Bu durumda hukuki yapı değişkeni açısından “**H01 ve H02**” hipotezleri reddedilmiştir.

Yönetim yapı değişkenine göre anket çalışmasına 51 işletme sahibi, 59 profesyonel yönetici katılmıştır. Sırasıyla katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçları ölçeğinden aldıkları puanlar ve standart sapmalar; 3,82'ya 0,34, 4,32'ye 0,45 ve hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim ölçeğinden 4,01'e 0,45, 4,17'ye 0,39 dır. $t(110) = -3,739; -6,540, p < 0,05$. Bu durumda yönetim yapısı değişkeni açısından “**H01 ve H02**” hipotezleri reddedilmiştir.

Muhasebe kayıtlarının işletme içinde/dışında tutulması değişkenine göre anket çalışmasına 45 çalışanın evet (işletme içinde), 65 çalışanın hayır (işletme dışında) cevaplarını verdiği görülmüştür. Sırasıyla katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçları ölçeğinden aldıkları puanlar ve standart sapmalar; 3,93'e 0,55, 4,21'e 0,37 ve hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim ölçeğinden 4,00'a 0,55, 4,17'ye 0,30 dır. $t(110) = -3,189; -1,199, p < 0,05$. Bu durumda Muhasebe kayıtlarının işletme içinde/dışında tutulması değişkeni açısından “**H01 ve H02**” hipotezleri reddedilmiştir.

Genel olarak bağımsız örneklem t testi sonuçları demografik değişkenleri kapsamında değerlendirildiğinde: “**H01**: işletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği demografik özelliklerine göre farklılık göstermez” hipotezi sadece cinsiyet değişkenine göre kabul edilmiş diğer değişkenler açısından reddedilmiştir. Yine “**H02**: hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim demografik özelliklerine göre farklılık göstermez” hipotezi de sadece cinsiyet değişkenine göre kabul edilmiş diğer değişkenler açısından reddedilmiştir. Ölçekler işletme özellikleri değişkenleri kapsamında değerlendirildiğinde ise: “**H03**: İşletmede stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği işletme özelliklerine göre farklılık göstermez”, “**H04**: Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim işletme özelliklerine göre farklılık göstermez” hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 7.*Eğitim Durumu Değişkenine Göre Tek Yönlü Varyans Analiz (ANOVA)*

Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	2,145	3	0,715	3,385	0,021
Grup içi	22,388	106	0,211		
Toplam	24,533	109			

Tablo 7'den anlaşılacağı üzere stratejik maliyet yönetimi araçlarını algılamaları eğitim durumuna göre anlamlı derecede farklılaştığı görülmektedir (F=3,385; P=0,021<0,05). Bu farklılaşmanın hangi grup ya da gruplar arasında olduğunu anlamak için Tukey testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8.*Eğitim Durumu Değişkenine İlişkin Tukey Test Sonuçları*

Eğitim Durumu (I)	Eğitim Durumu (J)	\bar{X}	Ortalamalar Arası Fark (I-J)	p
Lise	Ön Lisans	4,08	-0,23935	0,095
	Lisans	4,22	-,38174*	-0,061
	Lisansüstü	3,99	-0,14643	0,380
Ön Lisans	Lise	3,84	0,23935	0,574
	Lisans	4,22	-0,14239	0,123
	Lisansüstü	3,99	0,09292	0,588
Lisans	Lise	3,84	,38174*	0,702
	Ön Lisans	4,08	0,14239	0,408
	Lisansüstü	3,99	0,23531	0,721
Lisansüstü	Lise	3,84	0,14643	0,673
	Ön Lisans	4,08	-0,09292	0,403
	Lisans	4,22	-0,23531	0,251

*p<0,05

Tablo 8'de verilen Tukey analiz sonuçlarına göre lisans düzeyinde eğitim durumuna sahip olanların stratejik maliyet yönetimi araçları uygulanabilirliği ön lisans ve lisansüstü eğitime sahip olanlardan anlamlı derecede daha yüksektir. Bütün bu verilerden yola çıkarak iş piyasası oluşturan mesleklerin stratejik maliyet yönetimi araçları uygulanabilirliği değerlerinden anlamlı derecede bir farklılık yaşadıkları görülmektedir. Lisansüstü ile farklılığın sebebi daha çok veri sayısı ile açıklanabilir.

Tablo 9.*İşletmede Çalışan Sayısı Değişkenine Göre Tek Yönlü Varyans Analiz (ANOVA)*

Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	sd	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	5,232	2	2,616	14,503	0,000
Grup içi	19,300	107	0,180		
Toplam	24,533	109			

Tablo 9'dan anlaşılacağı üzere stratejik maliyet yönetimi araçlarını uygulanabilirliği çalışan sayısına göre anlamlı derecede farklılaştığı görülmektedir (F=14,503; P=0,000<0,05).

Bu farklılaşmanın hangi grup ya da gruplar arasında olduğunu anlamak için Tukey testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10.

İşletmede Çalışan Sayısı Değişkenine İlişkin Tukey Test Sonuçları

Eğitim Durumu (I)	Eğitim Durumu (J)	\bar{X}	Ortalamalar Arası Fark (I-J)	p
10'den az	250'den az	3,94	-0,00556	0,998
	250'den fazla	4,41	-,46711*	0,000
250'den az	10'den az	3,94	0,00556	0,998
	250'den fazla	4,41	-,46154*	0,000
250'den fazla	10'den az	3,94	,46711*	0,000
	250'den fazla	3,94	,46154*	0,000

*p<0,05

Tablo 10'da verilen Tukey analiz sonuçlarına göre 250'den fazla çalışana sahip olan işletmelerin stratejik maliyet yönetimi araçları uygulanabilirliği 10'den az ve 250'den az çalışan sayısına sahip olanlardan anlamlı derecede daha yüksektir. Bütün bu verilerden yola çıkarak 250'den fazla çalışanı olan işletmelerin stratejik maliyet yönetimi araçları uygulanabilirliği değerlerinden anlamlı derecede bir farklılık yaşadıkları görülmektedir.

Tablo 11.

Araştırma Değişkenleri Arasındaki Korelasyon Değeri Bulguları

		1	2
1. Stratejik maliyet yönetimi araçları	Pearson Correlation	1	
	p	,000	
	N	110	
2. Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetimi	Pearson Correlation	,493**	1
	p	,000	
	N	110	100

** P≤ 0,01 : Korelasyon 0,01 düzeyi için anlamlıdır.
* P≤ 0,05 Korelasyon 0.05 düzeyi için anlamlıdır.
^P < 0.10
N = 110

Tablo 11 de stratejik maliyet yönetimi araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Bu test, iki farklı değişkenin aralarında oluşturdukları ilişki şiddeti ve yönünü hesaplamak için kullanılan bir istatistiksel yöntem olarak açıklanmaktadır (Kalaycı, 2006, s. 115). Korelasyon testinden araştırmada stratejik maliyet yönetimi araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi arasında bir ilişkinin olup olmadığı, ilişki varsa onun yönünü araştırmak için faydalanılmıştır. Korelasyon kat sayıları tabloda verilen (r) -1 ile + 1 aralığında bir değer almaktadır. İki değişken arasındaki ilişki, bulunan değerler 1e yaklaşması ile güçlenmektedir. Özellikle r katsayısının 0,70' den yüksek olduğu verilerde iki değişken arasında güçlü bir ilişkiden söz edilmektedir. + değerdeki katsayılar ilişki yönü pozitifken, - değerdeki katsayılar ilişki yönü negatif olarak gösterilmektedir. Korelasyona tabii tutulan değişkenler arasında belirli bir ilişkinin olmaması durumunda katsayı sıfır olarak bulunur (Çokluk vd., 2012, p. 52). Tablo 11 incelendiğinde, Araştırma kapsamında bulunan değişkenlerin arasında pozitif yönde ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir Pearson Correlation =0,493; p=0,00<0,05. Stratejik maliyet yönetimi

araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği, farklı değişkenler aralığında anlamlı ilişkinin olduğu fakat buradaki düzeyin çok yüksek derecede olmadığı söylenebilir. Bu durumda oluşturulan; “H05: stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetim arasında anlamlı bir ilişki yoktur” hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇ

Üretim işletmeleri arasında yer alan ve üretimin çoğu aşamasını gerçekleştiren tekstil işletmelerinde modern maliyet yöntemlerinden birisi olan stratejik maliyet yönetimi araçlarının ve tekniklerinin uygulama durumları ile yeni bir hizmet sunumunda stratejik maliyet yönetiminin uygulanma durumlarının tespit edilmesi amacıyla yapılan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

İşletmeler stratejik hedeflerinin en fazla pazar payını artırma durumuna odaklanmış ve stratejik yönetimde en fazla tedarik zinciri ve müşteri ilişkileri yöntemlerini kullanmışlardır. Genel olarak çoğu işletmenin amacı karlılığı ve pazar payını arttırmaktır.

Ankete cevap veren yöneticilerin modern maliyet yöntemlerinden mamul yaşam döneminde maliyetleme yöntemi ve stratejik maliyet yönteminin uyguladığı ayrıca işletmeler için karlılık yeni bir hizmet sunumuna giderken oldukça önemli bir faktör olarak görülmüştür. Hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik yönetim ile ilgili tanımlayıcı bulgular sunucunda; müşteriler için zaman kavramının önemli olduğu ve faaliyet gösterilen sektörde rekabet düzeyinin yüksek olduğu, işletmelerin yatırım kararlarını alırken muhasebe verilerinden faydalandığı, yeni yatırımlar yapılırken dışsal faktörler göz önünde bulundurulduğu görülmüştür.

Ölçekler demografik değişkenlere göre değerlendirdiğinde işletmelerin stratejik maliyet yönetimi araçlarının ve hizmet, maliyet, muhasebe, stratejik yönetim muhasebesi değişkenlerinin çoğu arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. İşletme özellikleri değişkenleri kapsamında değerlendirildiğinde ise farklılıkların olmadığı yani anonim şirketin veya limitet şirket yöneticilerinin ölçeklere verdikleri yanıtlar anlamlı bir farklılık içermemektedir. Eğitim durumuna göre ise farklılığın ortaya çıktığı görülmüş; lisans eğitim düzeyinde olanların diğer eğitim düzeylerinden anlamlı derecede yüksek olduğu görülmüştür. Bu durum eğitim düzeyi arttıkça stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliğinin arttığı anlamına gelmektedir.

Ölçekler arasındaki ilişkin yönünün saptanması aşamasında ise stratejik maliyet yönetimi araçları ile hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki belirlenmiş ancak bu düzeyin çok yüksek derecede olmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak Giresun da bulunan tekstil işletmelerinde modern maliyet yöntemlerinden olan stratejik maliyet yönetimi uygulanmaktadır. Özellikle büyük ölçekli işletmeler ve eğitim düzeyi yüksek yöneticiler tarafından oldukça benimsenen uygulamaların olduğu; hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik yönetim muhasebesi açısından ise yeterli bilgi ve donanım ile rekabet düzeyi yüksek olan bu sektörde uygulamaların gerçekleştirilebileceği sonuçları elde edilmiştir. Giresun'daki Tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde pazar payını artırma ve tedarik zinciri gibi stratejik hedefler, analiz ve tekniklerinin rekabeti gerçekleştirme ve doğal olarak da işletme içerisinde strateji geliştirmede benimsendiği anlaşılmaktadır.

Etik Kurul Onayı

Araştırmanın yürütülebilmesi için Giresun Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal Bilimler Fen ve Mühendislik Bilimleri Araştırmaları Etik Kurulu Kararı kapsamında 03/04/2024 tarih ve E-50288587-050.01.04-5622 sayılı yazı ile gerekli izinler alınmıştır.

KAYNAKÇA

- Agrawal, S.P., Mehra, S. & Siegel, P.H. (1998). Cost Management System: An Operational Management, *Managerial Finance*, 24 (1), 60-78.
- Altuğ, A. M. (2008). Firma Rekabet Edebilirliği ve Maliyet Yönetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Altuğ, O. (2020). *Maliyet Muhasebesi* (16. Baskı), Türkmen Kitabevi.
- Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Blocker, E. J., Chen, K. H. & Lin, T. W. (2002). *Cost Management, A Strategic Emphasis*, Boston, Mc Graw Hill.
- Brede, H. (1993). Kostenrechnung und Kostenmanagement. *Die Unternehmung-Schweizerische Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 47. Jg., Heft:4, Verlag Paul Haupt, Bern-Stuttgart-Wien, Juli.
- Brokemper, A. (1998), Strategieorientiertes Kostenmanagement-Strukturelle Kostentreiber als Bestimmungsgrößen der Kostenstruktur. *Controlling*, 10.Jg., Heft:5, Verlage C.H. Beck Vahlen, München-Frankfurt a.M., September/Oktober.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (1999). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management Cost Management Expanding Scope and Boundaries. *Cost Management*, Jan/Feb.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve Lisrel Uygulamaları*, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara.
- Çubukcu, M. (2018). İşletmelerde Uygulanan Strateji Tipleri ve Uygulamadan Örnekler, *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 1(2), 142-156
- Erichsen, J. (1994), Strategisches Kostenmanagement für die Unternehmensleitung PdR-Praxis des Rechnungswesens, *Buchführung, Bilanzierung, Betriebsrechnung, Datenverarbeitung*, Heft Nr:1, Gruppe:11, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg, 28.2.
- Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Münir, Ş. (1997). *Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Yasa Yayınları.
- Özçelik, F., (2019). Maliyet Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(4), 607-622.
- Özkan, Ö., (2015). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Uygulaması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi).
- Reiss, M. & Corsten, H., (1992). Gestaltungsdomaenen des Kostenmanagements. *Handbuch Kostenrechnung*, Ed: Wolfgang Maennel, (Wiesbaden: Verlag Dr. Th. Gabler GmbH).
- Sağmanlı, M., (2002). Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi. İstanbul: Yaylım Matbaası.
- Susmuş, T. ve Eski, Ö. (1998). Zamana Dayalı Rekabetin Maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Prof.Dr. Kenan ERKURAL'a Armağan, XIV(2), 273-294
- Şakrak, M., (1998). Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye – Maliyet Bir Çıktı Değil Girdidir, 6. *Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi Bildiri Kitabı*. Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Antalya.
- Takeo, Y., Innes, j., Mitchell, F., & Tanaka, F. (1993). *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hall.
- Tokay, S. H., Deran, A., ve Arslan, S. (2015). Lojistik Maliyet Yönetiminde İzlenebilecek Stratejiler ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29).
- Yüzbaşıoğlu, N., (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.