
STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ- BİST'E KOTE İMALAT İŞLETMESİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Rabia Kübra TÜNEL¹ İlker GÜLENÇER²

Öz

Küreselleşmenin, geliştirilen yeni teknolojilerin, artan müşteri ihtiyaçlarının, rekabetin ve hızlı bir değişimin olduğu günümüzün iş dünyasında işletmelerin başarıya ulaşma olanakları oldukça zor hale gelmiştir. Dünyadaki değişimlerden çok hızlı etkilenen sanayi işletmelerinde de başarıya erişme fırsatı giderek azalmaktadır. Günümüz ortamında sanayi sektöründe yaşanan rekabet giderek hızlanmaktadır. İmalat sektörü; sağladığı istihdam olanakları, tedarikçi işletmelere olan katkısı ve başka sektörlere kattığı değer nedeni ile ülke ekonomisinde çok önemli yere sahiptir. Günümüz ekonomisinde, pazar olanaklarından yararlanabilmek ve rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek adına maliyetlerin daha iyi yönetilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı, artan rekabet ve müşteri isteklerinin daha önemli hale geldiği ortamda sanayi işletmelerinin kârlılıklarını stratejik maliyet yönetimi kapsamında incelemektir. Çalışmada stratejik maliyet yönetimi ile yaklaşımları incelenmiş olup, stratejik maliyet yönetim yaklaşımlarından Toplam Kalite Yönetimi sistemlerinin kârlılığa etkisi gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Stratejik Maliyet Yönetimi, İmalat İşletmeleri, Kârlılık.*

JEL Sınıflandırması: *M40, M41, M49*

STRATEGIC COST MANAGEMENT-RESEARCH ON MANUFACTURING INDUSTRY FIRMS WHICH IS QUOTED ON BIST

Abstract

In today's business world, where globalization, new technologies developed, increasing customer needs, competition and rapid change, the opportunities for businesses to succeed are becoming more and more difficult. In industrial enterprises, which are affected by changes in the world, opportunities for success are gradually diminishing. In today's environment, competition in the industry sector is accelerating. Manufacturing sector; the employment opportunities it provides, the contribution to supplier operations and the value added to other sectors. In today's economy, it is of great importance to manage costs better in order to be able to benefit from market opportunities and adapt to competitive conditions. The aim of this study is to examine the profitability of industrial enterprises within the context of strategic cost management in an environment where increasing competition and customer demands become more important. Strategic cost management approaches and approaches have been examined and the effectiveness of Total Quality Management systems has been shown from strategic cost management approaches.

Key Words: *Strategic Cost Management, Manufacturing Industry Firms, Profitability.*

Jel Classification: *M40, M41, M49*

¹ Arş. Gör., Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme, rktufaner@ankara.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0090-3114>

² Arş. Gör., Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme, gulencer@ankara.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4173-8808>

1. Giriş

Küreselleşme, teknolojik gelişim, işletmeler arasındaki rekabetin farklı boyutlara ulaşması, yeni pazarların doğması ve müşteri beklentilerinde görülen değişimler, işletme dünyasında yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. İşletmelerin bu değişimler karşısında ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazanabilmek ve belirlenen hedeflere ulaşabilmek için yeni yaklaşımları kendi işletmelerinde başarılı bir şekilde uyarlamaları gerekmektedir.

İşletmelerin belirlenen bu hedeflere ulaşabilmeleri noktasında gereksinim duyduğu bilgi ihtiyacını karşılamada geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin yetersiz kalması, yeni yaklaşımları ortaya çıkarmıştır. Bu yeni yaklaşımların ortaya çıkması ise stratejik maliyet yönetimini gerekli hale getirmiştir.

Strateji teriminin önem kazanması ile ortaya çıkan stratejik maliyet yönetimi, maliyet yönetimi ve stratejik yönetimin bir araya toplanması ile oluşmuştur.

“Stratejik maliyet yönetimi”, stratejik elemanların daha da ön plana çıkarıldığı, net, kesin ve biçimsel olarak maliyet analizlerine yönelen bir maliyet yönetimidir (Kartal vd., 2013:204).

Stratejik maliyet yönetimi, rekabet koşullarının hızla geliştiği günümüz işletmelerinde muhasebenin fonksiyonunu, tutulan bilgilerin ilgili kişilere sunulması görevinin dışında, işletmenin geleceğe yönelik plan ve stratejilerinin oluşturulmasında, bunun sonucunda ortaya çıkabilecek gereksinimlerin önceden belirlenmesinde işletmelere yön veren bir araç konumuna getirmiştir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:2).

2. Literatür Taraması

“Strateji” ve “Yönetim” kelimelerinin birleşiminden oluşan “Stratejik Yönetim” işletme literatürüne 1980’li yıllarda girmiştir. Strateji, rakiplerin çalışmalarını da inceleyerek, amaçlara ulaşmak için saptanmış, uzun dönemli, nihai neticeye odaklı dinamik kararlar birleşimidir (Ülgen ve Mirze, 2013:33). Kavramda geçen “yönetim” kelimesi, işletme amaçlarına ulaşmak için bir takım faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesinden ibaret olan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler ise planlama, karar alma, yöneltme, koordinasyon ve kontroldür (Mucuk, 2005:129). Kısaca stratejik yönetim elde edilecek bir netice değil, sürekli devam ettirecek bir yönetim anlayışıdır (Çetin ve Ünal, 2011:30).

21. yüzyılın başlarında ortaya çıkan teknolojik ve bilimsel gelişmeler ile küreselleşme sonucunda sanayi toplumlarından bilgi toplumlarına geçiş, yönetim anlamında değişimler sonucu geleneksel maliyet muhasebesi önemini büyük ölçüde kaybetmiş, muhasebe alanında yeni bir kavrama ihtiyaç duyulmuştur. Geleneksel maliyet muhasebesine göre daha geniş ve farklı anlamlar içeren bu kavram, maliyetleri katlanılması zorunlu bir çıktı olarak değil, üretim boyunca yönetilmesi gereken bir girdi olarak gören ve geleceğe ilişkin rekabet avantajının elde edilebilmesi için maliyetlerle ilgili stratejiler geliştirerek maliyet verilerinin etkin kullanılmasını sağlayan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımıdır (Shank, 1989:50; Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:2).

Stratejik maliyet yönetimi, işletmeye finansal bilgilerle birlikte finansal olmayan bilgiler de üretmektedir. Stratejik maliyet yönetimi, işletmeler arası rekabeti artırmak amacıyla stratejiler geliştirmektedir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda stratejik maliyet yönetiminin, işletmelerin stratejileri ve amaçları için gerekli olan maliyet verilerini üretecek olan maliyet yönetim sisteminin planlanması, organize edilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesi çabalarının bütünü olarak tanımlanması mümkündür (Erden, 2004:255-256).

Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Management Accountants-ICMA) tarafından yapılan tanıma göre stratejik maliyet yönetimi, “işletme stratejileriyle özellikle de, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir.” (Ceran, 2011:162).

İşletmelerin sürekli değişen pazar koşullarına uyum sağlayabilmesi, sürdürülebilir stratejik faaliyetlerinin desteklenebilmesi ve küreselleşen pazarlarda rekabet etmeye devam edebilmesi için maliyet süreçleri ile maliyet yapılarındaki değişimlere odaklanan yeni maliyet yönetimi yaklaşımları geliştirilmiştir. Stratejik maliyet yönetimini geleneksel maliyet muhasebesinden ayıran ve başlıca farklılıkları gösteren bu yaklaşımlar arasında hedef maliyetleme, tam zamanlı üretim maliyetleme (JIT), faaliyet tabanlı maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, kaizen maliyetleme ile kalite maliyetleri ön plana çıkmıştır.

1980'li yıllarda ilk defa kullanılan ve stratejik maliyet yönetiminin temeli olan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemi, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin birçok eksik yönünü gidererek, hizmet ve üretim alanlarında faaliyet gösteren işletmelere birçok açıdan yarar sağlamıştır (Newman ve Robinson, 1978:375). FTM yöntemiyle hesaplanan maliyetler işletme yöneticilerine ileriye yönelik verecekleri kararlarda yarar sağlayıp, gelişim fırsatlarını yakalama açısından çeşitli imkânlar sağlamıştır (Stouthuysen vd., 2010:84).

FTM yaklaşımı hizmet, mamul veya sürdürülebilir stratejik faaliyetlerin maliyet hesaplamalarını doğru düzgün bir şekilde yapabilen bir maliyet yaklaşımıdır. Bunun yanında da toplam kalite yönetiminin uygulanabilmesi için mevcut zeminin hazırlanmasına da katkı sağlayacak bir sistem olduğu görülmektedir.

Etkin bir maliyet yönetim yaklaşımı olan Hedef Maliyetleme (HM), yeni bir mamulün ilk tasarımıyla tüketiciye ulaşıncaya kadarki tüm faaliyetlerinin planlanması, araştırılması ve geliştirilmesi sürecinde hız, kalite ve güvenilirlik gibi tüketici ihtiyaçlarını karşılarken etkili bir maliyet yönetimi sağlamayı amaçlayan bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Yasuhiro, 1991:18).

Maliyet düşürme stratejisi olarak bilinen tam zamanlı üretim sistemi veya kısaca JIT üretim sistemi olarak adlandırılan bu sistem, değer yaratmayan faaliyetlerin elimine edilmesiyle maliyetlerin azaltılmasını sağlayan, devamlı iyileştirmeyi amaçlayan ve müşteri memnuniyetine yoğunlaşan bir sistem olarak tanımlamak mümkündür. Bu yaklaşımda üretim talebe göre başlatılmakta, hammaddeler işletmeye gerek olduğu zaman gelmekte, tamamlanan mamuller müşteriye hemen ulaştırılmaktadır. Böylelikle sıfır yahut çok daha düşük stok seviyeleri ile çalışılmaktadır. Ve böylece işletmeler, kalitenin kötü olması sebebiyle üretim kesintilerinden korunma düşüncesiyle hammadde ve malzeme stoklamak, tedarikçilerin teslim süreçlerindeki belirsizlik gibi israf unsurlarından uzak durmaktadırlar. 1970'li yıllarda Japonya'da, 1980'li yıllarda ABD'de ve Avrupa'da yaygınlaşan JIT üretim anlayışının temelinde, üretimin bütün evrelerinde israfın önlenerek maliyetlerin düşürülmesi amacı yer almaktadır (Gürdal, 2007:147).

Yaşam seyri maliyetleme (YSM) yöntemi, bir mamulün bütün yaşam süresiyle ilgili gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili her bir hizmet ya da mamulün ortaya çıkardığı maliyetlerin biriktirilerek toplanması yaklaşımıdır. YSM mamul yaşam seyrini, mamulün araştırma ve geliştirme evresinde başlatmakta, mamulün nihai tüketiciye teslim ve sonrası verilen hizmetler evresinde bitirmektedir. Ve böylece bir mamulün tüm yaşam süresiyle ilgili olarak gerçekleşen veyahut öngörülen bütün maliyetin saptanması, ölçülmesi, raporlanması ve mamulle alakalı olarak yapılacak olan incelemelerin (kârlılık, fiyatlandırma kararları, vb) söz konusu mamulün yaşam seyri boyunca olmasını benimsemektedir (Erden, 2003:85).

Kaizen maliyetleme (KM), hedef maliyetlerin saptanması ve bu hedef maliyete ulaşılabilmesi için üretimdeki bütün faaliyetlerin devamlı olarak iyileştirilmesi işlemidir (Yükçü, 2007:523). Bir başka ifadeyle, KM bir mamulün ömrünün üretim evresindeki maliyetleri azaltmak amacıyla uygulanan sürekli gelişme olarak tanımlanabilir. KM, üretimde kullanılan yöntemde verimliliği arttıracak yollar bularak işletmenin elinde var olan mamulün üretim maliyetini azaltmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998:58).

Kalite maliyetleri, ortaya çıkabilecek hataları engellemek amacı ile yürütülen bütün faaliyetlerin, kalite incelemelerinin ve bu mamulün üretimi anında veya müşteriye teslim edildikten sonra görülmüş olan hataların neticesinde ortaya çıkan maliyetlerdir. Bazı görüşlere göre kalitenin

maliyetinin söz konusu olmadığı esasında kalitesizliğin maliyetinin söz konusu olduğu söylenmektedir. Çünkü belirlenen standartlara uygun üretimin yapılması işletme için önemlidir. Kalitesiz mamulün düzeltilebilmesi için katlanılacak olan maliyetler yalnızca kalitesizliğin maliyeti olmaktadır.

3. Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Kârlılık İlişkisi

İşletmeler için temel hedef olan ve finansal yapılarında kritik bir rol oynayan kârlılık, hem yatırımcılar hem de işletmeler açısından işletme ile alakalı olarak alınacak kararlarda dikkat edilmesi gereken önemli göstergelerden biridir. Kârlılık, işletmelerin belli bir dönemde sağladığı kârın, öz kaynaklar, net satışlar ve varlıklar üzerinden ölçülü ve yeterli olup olmadığı hususunda bilgilendiren performans göstergesidir (İskenderoğlu vd., 2012:293).

Rekabete dayalı piyasa ekonomisinin geçerli olduğu günümüzde kârlılığı artırmak ve sürekli kılmak her işletmenin ana hedeflerinin başında gelmektedir. Bunu sağlamak için iki kriter vardır. Birinci kriter, müşteriye daha uygun fiyat sunmaktır. Müşterinin arzuladığı uygun fiyatı sunmanın yolu da maliyet avantajı sağlayarak maliyetleri düşürmekten geçer. İkinci kriter ise, mamul veya hizmet yönünden müşteriye değişik alternatifler sunabilmektir.

3.1. Kârlılık Oranları

İktisadi yönden rasyonel kararlar veren işletmenin temel güdüsü kârını en yüksek seviye çıkarmaktır. Oysaki finansal açıdan bakıldığı zaman elde edilecek olan kârın büyüklüğü kadar, bu kâra ulaşabilmek için kullanılacak olan kaynakların maliyeti ve büyüklüğü de önem arz etmektedir. Çünkü gelir ve giderlerin tutar ve çeşit olarak bilinmesi, işletmeye faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli bilgileri sağlayacaktır.

İşletmelerin yaptığı faaliyetler sonucunda yeteri düzeyde kâr elde edip etmediği kârlılık oranları ile belirlenir. Kâr, hem işletme yönetiminin başarı göstergesi hem de işletme ortaklarının kısa vadeli gelirleri ile uzun vadeli yatırımlarının değer kazanmasının kaynağı olduğu için kârlılık oranları işletme yöneticileri açısından büyük öneme sahiptir (Çabuk vd., 2013:73). Çünkü kârlılık oranları sonucunda işletme bir bütün olarak değerlendirilip, işletmenin yaptığı faaliyetlere ilişkin kârlı çalışıp çalışmadığı tespit edildiği gibi, geçmişte yaptığı faaliyetlerdeki kazanma gücü ve etkinliği de değerlendirilmiş olur.

Kârlılık oranlarını; yatırıma göre kârlılığı gösteren oranlar ve satışlara göre kârlılığı gösteren oranlar olmak üzere iki bölüme ayırmak mümkündür:

3.1.1. Yatırıma Göre Kârlılığı Gösteren Oranlar

Yatırıma göre kârlılığı gösteren temel oranlar şu şekilde sıralanabilir:

Net Kâr/Öz Sermaye:

İşletme yönetimlerinin amacı, hissedarların gelirlerini maksimum seviyeye ulaştırmaktır. Bunun için, hissedarların işletmeye koydukları öz sermaye üzerinden ne kadar kâr elde edildiğinin bilinmesi gerekir. İşletme hissedarları yönünden işletmenin gerçek performansını gösteren oran öz sermaye kârlılığı oranıdır (Dağlı, 2001:56).

Vergi Öncesi Kâr (Dönem Kârı)/Öz Sermaye:

Bu oran vergi yükünden kaynaklanan hataları önlemektedir. İşletme sahiplerinin, işletmeye getirdikleri sermayenin alternatif maliyetini hesaplamaktadır. İşletme sahipleri, başka araçlardan daha fazla kazanç elde edeceğini saptarsa, bu ortaklıktan ayrılır. İşletme dışı bir neden olan vergi oranlarının yükselmesinden dolayı bu oran düşük çıkabilir (Akdoğan ve Tenker, 2010:674).

Dönem Net Kârı/Toplam Varlıklar:

Varlıkların işletmede ne derecede verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeye yarar. Bu oran ile işletmelerin dönen varlık ve duran varlık kalemlerine yapmış oldukları yatırımlardan ne ölçüde kâr elde edildiği saptanmaya çalışılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010:674).

Faiz ve Vergi Öncesi Kâr/Toplam Kaynaklar:

İşletmenin fonlarının ne derece kârlı kullanıldığını gösteren bu oran ekonomik rantabilite olarak da ifade edilmektedir. İşletme daha ucuz fon temin etmişse, daha pahalı fon elde etmiş olan işletmeye nazaran daha yüksek kâr elde etmiş gözükecektir. Bu oran, işletme yönetiminin işletmeye yatırılan fonlardan yararlanma başarısını ve işletmeye yatırılan fonların getirisini ölçmede kullanılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010:673).

3.1.2. Satışlara Göre Kârlılığı Gösteren Oranlar

İşletmenin esas faaliyeti ve yan faaliyetlerine ilişkin sonuçları gelir tablosunda raporlanmaktadır. Raporlanan gelir tablosunun kâr kalemlerinden yararlanarak satışlar üzerinden değişik kârlılık oranları hesaplamak mümkündür. İşletmenin gelir tablosundaki çeşitli kâr tanımlarının net satışlara oranlanması yoluyla bulunan kârlılığa genel ifadeyle sürüm kârlılığı denir (Dağlı, 2001:53).

Brüt Satış Kârı/Net Satışlar:

Satışların maliyeti ile net satışlar arasındaki olumlu fark olarak ifade edilen brüt satış kârının net satışlara oranını gösteren brüt kâr marjı, satılan malların maliyeti ile net satışlar arasındaki ilişkiyi açıklamak için kullanılmaktadır. Bu orana göre satılan malların maliyeti düştükçe brüt kâr marjı artacaktır.

Brüt satış kârı, esas itibarıyla faaliyet giderleri ile diğer giderleri karşılayabilecek nitelikte olmalıdır. Bu durum da, işletme sahiplerine yeterli kârın sağlandığı anlamına gelecektir. Brüt satış kârının yeterli büyüklükte olduğunun ifade edilebilmesi için, dönem kârı içerisinde en büyük oranın ana faaliyetten gelen kâra ait olması gerekmektedir (Çabuk vd., 2013:74).

Satışların Maliyeti/Net Satışlar:

Bir işletmenin yüzde olarak ne kadar maliyetle üretim yaptığını ortaya çıkaran mühim bir orandır. Bu oranın düşük çıkması işletme açısından olumlu olarak nitelendirilirken yüksek çıkması olumsuzluk olarak nitelendirilmektedir. Bu oran, yıllar itibarıyla satışlardaki artışlar ile satılan mallar maliyetindeki artışların birbirlerine göre aynı oranda artıp artmadığını görme imkânı sağlamaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010:673).

Faaliyet Kârı/Net Satışlar:

Faaliyet kârlarının işletmenin gerçekleştirmiş olduğu net satışlara oranı faaliyet kâr marjını ölçmeye yarar. İşletmenin faaliyetlerini yönetmedeki başarısını gösteren bu oran aynı zamanda işletmenin iş hacmi hakkında da bilgi verir. Faaliyet kâr marjının yüksek olması; işletmenin faaliyet giderlerinin düşük, brüt kârının yüksek olduğunu göstermektedir. Bu durum da işletmenin rekabetçi fiyat belirleme imkânına sahip olduğu anlamına gelir (Dağlı, 2001:54).

Dönem Net Kârı/Net Satışlar:

Dönem Net Kârı/Net Satışlar oranı işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerinin net kâr marjı hakkında veri sağlamaktadır. Bu oran, işletmenin misyonu dışında kalan bütün yapmış olduğu faaliyetleri sonucunda oluşan faaliyet dışı gider ve zarar kalemleri ile faaliyet dışı gelir ve kalemlerine de dikkat edilmelidir.

İşletme bir sermaye şirketi ise, vergiden sonraki kârı yansıtan net kârın hesaplanmasında ödenecek vergiler de dikkate alınmaktadır.

Bu oran işletmenin vergi ve faiz yükümlülüğünü de kapsaması yönünden, faaliyet kâr marjından ayrılır. Farklı sektör ve ölçeklerde farklı vergi oranları uygulandığı için vergi yükümlülüğünün analize

dâhil olması, karşılaştırmaya yönelik bir analize imkân vermeyeceği için hesaplamalarda bazı zorluklara yol açabilecektir (Dağlı, 2001:54).

Faaliyet Giderleri/Net Satışlar:

Faaliyet giderlerinin net satışlar içindeki ağırlığının belirlenmesinde faaliyet giderlerinin her bir kaleminin net satışlara oranlanmasıyla yüzdelerinin bulunması olanaklıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010:690). Faaliyet giderlerinin satışlar üzerindeki etkisinin ölçümünde kullanılan bu oranın düşük çıkması; işletmenin satışlarını daha az faaliyet giderlerine katlanarak yaptığını ifade etmektedir.

3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kârlılık İlişkisi

Küreselleşme sonucunda, son zamanlarda önemli konulardan bir tanesi olan stratejik yönetim ile beraber stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarında da bir takım değişimler meydana gelmiştir. Küresel ölçekli rekabet ortamında, işletmelerin temel amaçlarından olan varlığını devam ettirebilme, rekabet edebilme gücünü koruma ve bu gücü arttırmayı amaçlayan stratejik maliyet yönetimi, esas olarak stratejik yönetimle bağlantılı stratejik öğelere yoğunlaşmaktadır (Şakrak, 1997:97).

Stratejik amaçları maksimum kâr sağlamak üzerine kurulu olan işletmelerin, temel yönetim faaliyetleri çerçevesinde organize olmuş olan bir çabayı, etkili bir şekilde ortaya koymaları ihtiyaç haline gelmiştir. İşletme yönetiminin bu temel prensibi gerçekleştirilebilmesi için kârlılığa dönük planlama yapması gerekmektedir. Bir işletmenin kârlılığa yönelik planlamasında başarılı olabilmesi için kâra etki eden öğeleri tek tek ele alması ve bu unsurlar arasındaki ilişkileri iyi bir biçimde analiz etmesi gerekmektedir (Eser, 2009:103).

Kârlılık oranının yüksek çıkması, üretim miktarı ve üretilen mamullerin satış fiyatının daha yüksek olması ile doğru orantılıdır. Bu anlamda üretim miktarını ve satış fiyatını daha yüksek saptayıp, sermayeyi ve üretim maliyetini daha düşük tutma anlayışı kârlılıkla uyusmaktadır. Öngörülen bu hedefe ulaşıldığında, işletmenin üretim miktarı ve satışlarında artış olması, sonucunda kârlılığının da artması işletmenin hedefinin gerçekleştiğinin göstergesi olacaktır. Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından işletmenin beklediği temel gaye budur (Blocher vd., 2002:10).

Sürekli değişen küresel rekabet ortamında, işletmelerin rekabet gücü sağlayabilmesi ve bunu devam ettirebilmesi için maliyet üstünlüğü önemli bir unsur olmaktadır. Günümüz şartlarında, rekabet artışı ve tüketicilerin tercihlerine hitap eden mamulleri seçme olanağının artması, işletmeleri kâr marjını belirlemede piyasa kâr marjına yakın sınırlı bir alanda harekete zorlamaktadır. Kâr marjını serbestçe belirlemenin zor olduğu böylesi bir rekabet ortamında, müşteri tercihleri arasında yer alabilmeyi sağlayan başlıca unsurlar, ucuz ve kaliteli mamul meydana getirebilmekten geçmektedir. Bunun için de işletmelerin, maliyetleri düşürecek stratejik maliyet yönetim yaklaşımlarını uygulayarak rakiplerine karşı üstünlük sağlamaları gerekmektedir. Bu yaklaşımlar uyguladığında işletmelerin maliyetleri minimize edilmiş, mamul kalitesi artmış dolayısıyla kârlılık artmış olacaktır (Eser, 2009:103).

4. Afyon Çimento A.Ş. Üzerine Bir Araştırma

4.1. Araştırmanın Önemi Ve Amacı

Çimento sektörü; sağladığı istihdam olanakları, tedarikçi işletmelere olan katkısı ve başka sektörlerle kattığı değer nedeni ile ülke ekonomisinde çok önemli yere sahiptir. Günümüz ekonomisinde, pazar olanaklarından yararlanabilmek ve rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek adına maliyetlerin daha iyi yönetilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu konunun önemine istinaden birçok yeni yönetim teknikleri ve araçları geliştirilmiştir. Yönetim tekniklerinde meydana gelen gelişim paralelinde yönetim muhasebesinin önemini daha da artırmıştır. Bu durum ise stratejik maliyet yönetiminin önemli bir konuma gelmesine olanak sağlamıştır.

Yapmış olduğumuz çalışmanın önceki bölümlerinde; literatür taraması ile kârlılık ve stratejik maliyet yönetimi ilişkisine dair kuramsal bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde de “Afyon Çimento A.Ş.” incelenerek stratejik maliyetleme yöntemi ile geleneksel maliyetleme yöntemi karşılaştırılarak inceleme yapılacaktır.

Bu yapmış olduğumuz çalışmanın esas amacı, imalat sanayi sektörü çatısı altında bulunan çimento işletmelerindeki maliyetleri, stratejik maliyet yönetimi yöntemlerini, bu bahsedilen yöntemlerin üstünlük ve zayıflıklarını, kârlılık üzerindeki etkilerini geleneksel maliyetleme yöntemleriyle karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Yapılan üretimin büyüklüğü, mamul çeşitliliğinin ve çalışan personel sayısının fazlalığı ile maliyetlerin yüksek düzeyde olması sebebiyle SPK’ya kayıtlı olan halka açık anonim işletme statüsünde bulunan çimento işletmelerinde stratejik maliyet yönetim yaklaşımlarının işletmenin kârlılığına büyük bir ölçüde katkıda bulunacağı tahmin edilmektedir.

Bu sebeple bu çalışma, çimento sektöründe faaliyette bulunan SPK’ya kayıtlı olan halka açık anonim işletmelerden birisi olan “Afyon Çimento A.Ş.” verileri kullanılarak yapılmıştır. Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının işletmelerin kârlılıkları üzerinde meydana getirdiği etkiyi daha açık ve net olarak görebilmek amacıyla söz konusu çalışma imalat işletmesi incelenerek yapılmıştır.

4.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışma, 2018 yılında yapıldığı için bu yıla kadar finansal tablolarını BİST’e bildirmiş olan halka açık anonim işletmeler incelenmiştir. Yapılmış olan bu inceleme neticesinde 27 işletmenin taş ve toprağa dayalı sanayi sektöründe faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.

Yapılan bu çalışmada tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem kullanılarak sektörü temsil edebilecek büyüklükte olan, finansal ve finansal olmayan bilgilerine bütünüyle ulaşılabilecek olan, yıllar itibarıyla kullanmış olduğu muhasebe politikaları tutarlı olan ve finansal bilgileri kıyaslandığında mantıklı neticeler verebilecek olan “Afyon Çimento A.Ş.” seçilmiştir.

Tablo 1.: Afyon Çimento A.Ş.’nin 2011-2016 Yılları Arasındaki Satış Gelirleri (Bin TL)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Satış Hasılatı	45.583	41.145	55.698	77.035	64.460	60.826

Kaynak: www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.01.2018

4.4. Araştırmanın Metodolojisi

Söz konusu uygulama, nitel araştırma metodlarından örnek olay olarak araştırılmıştır. Yapılan bu tarz bir araştırma sonucunda bir kurum, bir grup veya kişinin belli bir zaman aralığındaki durumu hakkındaki detaylı bilgilere ulaşma imkânı doğar.

Uygulamanın yapılma aşamasında çeşitli birincil ve ikincil kaynaklardan faydalanılmıştır. Yararlanılan birincil kaynaklar; yapılan çalışmaya esas teşkil eden Afyon Çimento A.Ş.’nin 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait olan konsolide olmuş finansal tabloları ve bu finansal tablolarına ait olan dipnotlarından elde edilen bilgilerdir. Bu yıllara ait konsolide olmuş olan finansal tablolara ve bu tablolara ait olan dipnotlarına ulaşma noktasında BİST’in resmi internet sitesinden faydalanılmıştır. Bu kaynaklardan yararlanılmak suretiyle, kesitsel bir araştırma yapılmıştır. Kesitsel araştırma ile anlatılmak istenen husus, araştırılan olayın belli bir an ve belirli bir yerdeki hâlinin fotoğraflanmasıdır (Saruhan ve Özdemirci; 2005, 125). Bu kapsamda araştırma yapılmış olan olgu kârlılık ile stratejik maliyet yönetimi arasındaki ilişki, araştırmanın yeri SPK’ya kayıtlı olan Afyon Çimento A.Ş. ve yapılan araştırmanın zamanı ise 2011-2016 yılları arasındadır. Araştırmada kullanılmış olan ikincil kaynaklarsa, bu konu ile alakalı internet sayfaları, bildiri, makale, kitap vb. yazılı kaynaklardan oluşmaktadır.

4.5. İşletmenin Mali Yapısı

4.5.1. Stokların Değerlemede Kullanılan Muhasebe Politikaları ve Maliyeti Hesaplamak İçin Kullanılan Yöntemler

İşletmenin stoklarının değerlemede benimsenmiş olan muhasebe politikaları ile maliyet hesaplama için kullanılan yöntemler, “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar” başlığı altında şu şekilde ifade edilmiştir:

Stoklar, net gerçekleştirilebilir değer veya maliyet bedelinin daha düşük olanıyla değerlendirilmektedir. Stok maliyeti bütün satın alım maliyeti ve stoğun hâlihazırdaki durumu ve konumuna getirilebilmesi amacıyla katlanılmış olan diğer maliyetleri de içermektedir. Stok birim maliyeti, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinden biri olan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak aylık olarak hesaplanmaktadır. Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal seyri içerisinde stokların gerçekleşmesi beklenen satış tutarlarından, yapılması gereken satış giderleri ile tamamlama maliyetlerinin indirilmesinden arta kalan değeri ifade etmektedir.

Dönem içinde gider olarak kayıt edilen ve stok kalemlerinin içinde yer alması gerekli olan satışların maliyeti yıllar itibarı ile tablo: 3.2.’deki gibidir:

Tablo 2: Afyon Çimento A.Ş.’ye Ait Yıllara Göre Satışların Maliyeti (Bin TL)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Hammadde maliyetleri	5.270	3.478	3.651	4.062	4.693	4.912
Amortisman giderleri ve diğer maddi olmayan varlıkların itfası	3.171	3.313	3.227	3.058	2.993	2.782
Personel giderleri	7.024	6.667	6.132	6.712	7.710	9.880
Diğer giderler	932	1.515	1.001	590	1.426	1.764
Satışların Maliyeti, net	45.507	43.755	50.048	57.430	49.389	55.188

Kaynak: www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.01.2018

4.5.2. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kârlılık Kapsamında Oran Analizi

Afyon Çimento A.Ş.’nin kârlılık durumu İkinci Bölüm Birinci Kısım’da açıklanan kârlılık oranları kullanılarak analiz edilecektir. Bahsedilen bu oranlar Afyon Çimento A.Ş.’ye ait 2011-2016 yıllarını kapsayan bilanço ve gelir tablolarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Afyon Çimento A.Ş.’ye ait kârlılığın ölçülmesi ve değerlendirilmesi için kullanılan oranlar yıllar itibarı ile tablo: 3’ deki gibidir:

Tablo 3: Afyon Çimento A.Ş.'nin Kârlılığının Ölçülmesinde ve Değerlendirilmesinde Kullanılan Oranlar*

ORANLAR	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Net Kâr / Özsermaye	-0,11	-0,19	0,05	0,24	0,09	0,05
Vergi Öncesi Kâr (Dönem Kârı) / Öz Sermaye	-0,14	-0,22	0,06	0,30	0,10	0,046
Dönem Net Kârı / Toplam Varlık	-0,09	-0,15	0,04	0,18	0,04	0,02
Faiz Ve Vergi Öncesi Kâr / Toplam Kaynaklar	0	0	0,05	0,23	0,03	-0,001
Brüt Satış Kârı / Net Satışlar	0,002	-0,06	0,10	0,25	0,23	0,09
Satışların Maliyeti / Net Satışlar	0,10	1,06	0,89	0,74	0,77	0,90
Faaliyet Kârı / Net Satışlar	-0,16	-0,22	0,04	0,21	0,15	-0,005
Dönem Net Kârı / Net Satışlar	-0,12	-0,17	0,04	0,17	0,22	0,16
Faaliyet Giderleri / Net Satışlar	0,15	0,13	0,06	0,05	0,07	0,08

* Değerler son iki haneye yuvarlanarak yazılmıştır.

Ayrıca analizde kullanılabilen Afyon Çimento A.Ş.'ye ait yıllar itibari ile satışların maliyeti, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile satış gelirleri de tablo 4' te verilmiştir.

Tablo 4: Afyon Çimento A.Ş.'ye Ait Yıllar İtibari ile Satış Maliyetleri, Giderleri ve Satış Gelirleri (Bin TL)

Satış Maliyetleri, Giderleri ve Satış Gelirleri	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Satışların Maliyeti	45.507	43.755	50.048	57.430	49.389	55.188
Satış Gelirleri	45.583	41.145	55.698	77.035	64.460	60.826
Faaliyet Giderleri	6.789	5.321	3.254	3.597	4.278	5.108
Finansman Giderleri	18	19	27	40	52	747
Diğer Faaliyet Gelirleri	259	202	734	1.242	457	899
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	932	1.515	590	1.001	1.426	1.764

Stratejik maliyet yönetiminin, stratejik pozisyon alma, maliyet etkenleri analizi ve değer zinciri analizi olmak üzere 3 önemli unsuru vardır. Stratejik pozisyon alma, sürdürülebilir rekabet üstünlüğü elde edebilmek amacıyla mamul farklılaştırma ya da maliyet liderliği stratejilerinden bir tanesinin uygulanması; maliyet etkenleri analizi, yapısal ve yönetsel maliyet etkenlerinin incelenerek yönetilmesi; değer zinciri analizi ise, işletmeye değer katan ve katmayan faaliyetlerin belirlenmesidir. İncelenen işletme stratejik maliyet yönetimi aracılığıyla sektörde rekabet

üstünlüğü elde etmek istiyorsa stratejik maliyet yönetimi unsurlarına önem vermesi ona katkı sağlayacaktır.

Kullanılan oranların yorumu yapılırken belirtildiği gibi, 2011 ve 2012 yılında zararın artışında özellikle finansman giderleri büyük öneme sahiptir. Yapılmış olan bu finansman giderlerine karşın zararın artması işletmenin değer katmayan faaliyetlerinin olduğunu veya var olan faaliyetlerinin yerine daha çok değer katabilecek faaliyetlerinin olabileceği düşüncesini ortaya çıkarmaktadır. Yeniden kâr azalışının söz konusu olduğu 2016 yılı için finansman giderlerinin büyük öneme sahip olmasının yanı sıra satışların maliyeti de büyük öneme sahiptir. 2014 yılında satış gelirinin satış maliyetlerine göre daha hızlı artması kârın artışına neden olmuştur. Bu nedenle işletme değer zinciri analizi yaparak; işletmeye değer katan faaliyetlerini saptamalı ve saptadığı bu faaliyetler üzerinde durmalıdır. Yalnız üzerinde durduğu bu faaliyetlerin kârlılığı sürekli kılınabilecek özellikte olmasına özen göstermelidir.

Stratejik pozisyon alma unsuru, mamul farklılaştırma veya maliyet liderliğini kapsayan ve kârlılık bakımından önem teşkil eden unsurdur. Kârlılığın artırılabilmesi ve başarının sağlanabilmesi için ya piyasada var olan benzer mamullerden daha kaliteli olması sağlanarak, orijinal bir ürün olduğu imajı verilerek, daha yüksek fiyattan satış yapılmasını sağlamak ya da müşterinin istemiş olduğu fiyattan satış yapılması için maliyetler azaltılabilir. Bu durumlardan bir tanesi kullanıldığı zaman kârlılık kaleminde bir artış olacağı şüphesiz bir durumdur. Stratejik pozisyon ve değer zinciri belirlendikten daha sonra maliyet kalemlerini etkileyecek olan etmenler saptanarak, bu etmenler incelenen işletme bakımından optimal pozisyonlara getirilebilecektir.

İşletmeler daha önceki kısımlarda bahsedilmiş olan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından kendi yapılarına daha uygun olan bir veya birkaç tane yaklaşımı bir arada uygulayabilmektedirler. İncelenen işletme bakımından Hedef Maliyetleme yaklaşımı ve Toplam Kalite Yönetimi'nin birlikte uygulanması uygun olacaktır. Daha önce de bahsedildiği gibi işletmenin satış maliyetleri bazı yıllarda yüksek seviyelerdedir. Bunun sonucunda fiyatlar da artma meyli göstermektedirler. Böyle olduğu için işletmenin satışlarında yani işletmenin müşterilerinin taleplerinde azalış olması olağan bir durumdur. Müşteri talebinin azalmasıyla işletmenin esas faaliyetlerinden beklediği kâr elde edilemez. Bu durumda sürekliliği olmayabileceği gerekçesiyle esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin olmasının hiçbir önemi yoktur. Mühim olan husus daima kâr elde edilebileceği esas faaliyetlerinden istenen kârın oluşmasıdır. Hedef Maliyetleme yaklaşımında da müşterilerinin istediği fiyat özümsererek, bu istek doğrultusunda maliyetler belirlenmektedir. Hedef Maliyetleme yaklaşımı aracılığıyla maliyet liderliği stratejisi uygulanarak fiyat ve maliyet üstünlüğü sağlanabilir. Ayrıca Hedef Maliyetleme yaklaşımında sürdürülebilir kalitenin iyileştirilerek maliyetinin düşürülmesi veya korunması söz konusu olduğu için mamul farklılaştırma stratejisiyle maliyet liderliği birlikte uygulanabilir.

Bilhassa müşteri talebinin düştüğü dönemler boyunca müşterinin arzu ettiği fiyattan satış yapılmasını oluşturan Hedef Maliyetleme yaklaşımı ile satışların düşmesi ve bununla birlikte kârlılığın da düşmesinin engelleneceği düşünülmektedir. Çünkü Hedef Maliyetleme yaklaşımının oluşturulma amacı, kaliteyi korumak ve iyileştirmek böylece ürün ya da hizmetin tüm yaşam seyri boyunca toplam maliyetlerini minimum seviyeye indirmektir. Bu durumun gelecek dönemlerde oluşabilecek değişikliklere karşı hazırlıklı olunmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Hedef Maliyetleme 'de dikkatlerin müşterinin üzerinde olması müşterilerin talebini etkileyebilecek işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerin önceden görülebilmesini ve önlem alınmasını sağlayabilir. Böylece yukarıda da bahsedilen işletmenin kârlılığını etkileyen işletme tarafından kontrol edilemeyen faktörlerin de etkisi bertaraf edilebilir. Hedef Maliyetleme sisteminde rekabetçi pazar faktörünün ön planda olması her geçen gün gıda sektöründeki arz artışının da dikkate alınacağını göstermektedir. Çünkü arzdaki artışın da satışları ve dolayısıyla kârlılığı etkileyeceği bilinmektedir. Hedef Maliyetleme 'de maliyetlerin sürekli düşürülmesinin hedef alınması sebebiyle incelediğimiz işletmenin bazı yıllarda yüksek olan maliyetlerinde sürekli azalma eğiliminin olması gelecek yıllarda kârlılığının ve rekabet avantajının artacağını göstermektedir.

Toplam Kalite Yönetimi ise, müşteri isteklerini dikkate alarak değişen tüm koşullara uyum sağlayan ve böylece başarılı olarak hayatını sürdürmek isteyen işletmeler için modern yönetim anlayışlarından birisidir. Toplam Kalite Yönetimi'nin uygulanmasıyla tüm çalışanların motivasyon, katılım ve eğitimi; sürekli iyileştirme ve gelişme, hataların engellenmesi ve yüksek etkinlik, mamul ve pazar çeşitlendirilmesi neticesinde düşük maliyet, yüksek rekabet gücü ve yüksek kaliteye ulaşabilmektedir. Uygulama yapmış olduğumuz işletme, sosyal sorumluluk ile sürdürülebilirlik çerçevesinde en düşük maliyet ve en yüksek kalite yaklaşımı ile müşterilerin beklentilerini sağlayarak, tüketicilerin taleplerini karşılayabilen en iyi işletme olmak istemektedir. Bu nedenle işletme geleneksel maliyet yönetimiyle birlikte Toplam Kalite Yönetimini uygulayabilmek için 2012 yılında ISO 9001-2008 Kalite Yönetim Sistemi sertifikasını almıştır. Daha sonra 2014 yılının sonlarına doğru bu yönetim anlayışını uygulamaya başlamış ve 2015 ve 2016 yıllarında tam anlamıyla uygulamıştır. İşletme bu yaklaşımı uygularken sürdürülebilirlik anlayışına önem vermektedir, hatta bu anlayışı işletme stratejisinin temel aldığı beş öncelikten biri olarak görmektedir.

İşletme 2013 yılında, temel sürdürülebilirlik konularını belirlemek için bir öncelik belirleme analizi gerçekleştirmiştir. 2014 yılı için imtiyazlı konular incelenerek güncellenmiştir. 2016 Şubat ayında, dış paydaşlarının çevresel performansı hakkındaki görüş ve geri bildirimlerini almak amacıyla kanaat liderleri, sivil toplum kuruluşlarının temsilcileri ve akademiden oluşan bir paydaş paneli düzenlenmiştir. Afyon Çimento A.Ş. için imtiyazlı konuları değerlendirmişlerdir. Yapılan bu panelden sonra sürdürülebilirlik ile ilgili konular için uzun, orta ve kısa vadeli amaçlar saptanmıştır.

2015 yılında dünya geneline bakılırsa tüm işletmeler için ekonomik zorluklarla karşılaşılan bir yıl olmuştur. Afyon Çimento A.Ş. içinde aynı zorluklardan geçmiştir. Dünya'da değişik bölgelerinde savaşlar ve doğal afetlerin etkileri ile birleşmiş olan finansal ve siyasal istikrarsız olma durumu küresel piyasalarda olumsuz bir baskı yaratmıştır. Bu durum da, birçok işletme önceki yıl veya yıllarda göstermiş olduğu performansı yeniden yakalamakta zorlanmıştır. Fakat bu işletme Toplam Kalite Yönetimi'ni uygulayarak istediği başarıyı elde etmiştir. Yani kârını istediği ölçüde artırmıştır.

Özetleyecek olursak; İşletme yüksek bir oranda finansman giderlerine, faaliyet giderlerine ve satışların maliyetine katlanmaktadır. İşletme geleneksel maliyetleme yönetimi sistemiyle birlikte Toplam Kalite Yönetimi sistemine yönelmiştir. Bilhassa satış gelirleri ile satışların maliyetinin birbiriyle yakın düzeyde olması ilk olarak akla hedef maliyetleme yaklaşımını da getirmektedir. İşletme Hedef Maliyetleme yaklaşımını da kullanarak müşterilerinin arzuladığı fiyatı belirleyip, belirlemiş olduğu fiyat düzeyinde bir maliyet ile üretim gerçekleştirerek ana faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kârlarını artırabilir. Böylelikle satışlardan elde edilen gelirler yükseltilirken maliyetlerinin de düşmesiyle birlikte kârlılığı artacak ve esas faaliyetleri sonucunda kârlılıkta devamlılık sağlanabilmiş olacaktır. İşletmenin kârlılığını etkileyen ve işletme yönetimi tarafından kontrol altına alınamayan faktörlerin de çoğu beklenen durumlar olduğundan dolayı daha önceden tedbir alma tercih edilecektir. Örnek olarak, küresel kriz gibi beklenen durumlarda Hedef Maliyetleme yaklaşımı yardımı ile azalan müşteri talebinin çekilebilmesi için gereken satış fiyatı saptanarak daha uygun maliyetlerin oluşabilmesi yönünde çalışılabilir. Arzın artması sebebiyle rekabetin artmasından dolayı işletmenin daha az etkilenmesi hedef maliyetleme yaklaşımının mamul kalitesini korumaya devam ederek veya iyileştirerek toplam maliyetleri azaltma hedefinden dolayı mümkündür.

5. Sonuç

Ekonomik, teknolojik, kültürel ve sosyal değişimlerin neticesinde, işletme yönetiminde muhasebe, sadece geçmişi göstermekle kalmayıp, geleceğe dair olarak yapılan strateji ve planlara da ışık tutan araç haline gelmiştir. Başarılı olmak isteyen işletme yöneticileri, karar aldıkları ve çalıştıkları çevrelerin bütünü hakkında bilgi sahibi olmak mecburiyetindedirler. Bu nedenle bu terim ve yaklaşımları çalışmalarına dâhil etmelidirler. Bilhassa teknoloji, rekabet ve ekonomideki değişimler neticesinde yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesinde ortaya çıkmış olan yapısal değişimlere önem vermeleri gerekmektedir. İşletmeyi yöneten kişiler, bütün maliyetleri sağlıklı ve

doğru bir şekilde hesaplama yapmak ve bu maliyetleri yönetebilme amacıyla, geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımlarını stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına uygun duruma getirme mecburiyetindedirler.

Kullanmış oldukları maliyet yaklaşımlarının maliyet artı görüşünden ziyade stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının yüksek kaliteyi az maliyet ile müşterilerine daha ucuza takdim etme fikrine uyum sağlayarak rekabet etme gücünü artırmalıdır.

Uygulama yapılan işletme Toplam Kalite Yönetimi'ni uygulayarak kârlılığın artırıldığını yani geleneksel maliyetleme yöntemine karşılık stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının kârlılık üzerine etkisini göstermiştir. Bu çalışmada incelenen işletmenin kârlılıkları saptanarak geleneksel maliyetleme yaklaşımlarına oranla Hedef Maliyetleme yaklaşımının da daha avantajlı olacağı saptanmıştır.

Sonuç olarak yapılan bu çalışma sonucunda işletmenin satış maliyetlerinin, finansman giderlerinin ve esas faaliyetleriyle alakalı giderlerinin kârlılığını düşürdüğü belirlenmiştir.

Diğer taraftan bazı yıllarda işletmenin satışlarındaki artışın satış maliyetlerindeki artışa göre daha düşük düzeyde olması işletmenin kârlılığının daha düşük düzeylerde olmasına sebebiyet verdiği saptanmıştır. Bu durumun giderilebilmesi amacıyla Hedef Maliyetleme yaklaşımının kullanılmasının daha etkili olabileceği düşünülmüştür. Çünkü Hedef Maliyetleme yaklaşımının esası, maliyetleri düşürmek, kaliteyi artırmak, verimsizlikleri ortadan kaldırmak, sürekli iyileştirme yapmak gibi felsefelerle işletmelerin maliyetleri, rekabet gücü ve satışları gibi kârlılığına etki eden unsurları üzerinde daha fazla durmaktır. Hedef Maliyetleme sisteminin fiyata odaklanması, müşteriye odaklanması, değer zincirleriyle ilgilenmesi ve kaliteye verilen önem stratejik maliyet yönetiminin üç ögesinin de bütünüyle göz önünde bulundurulduğu sonucuna varılmaktadır. Bu nedenden dolayı işletmelerin hemen Hedef Maliyetleme sistemini faaliyete geçirmelerinin yararlarına olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 37, 1-24.
- Blocher, E. J., Chen, K. H. ve Lin T.W. (2002). *Cost Management, A Strategic Emphasis*, Mc Graw Hill, Boston.
- Ceran, Y. (2001). *Yeni Bir Maliyetleme Yöntemi Olarak Hedef Maliyetleme (Target Costing) – Pazara Yönelik Hedef Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çabuk, A., Başar, A. B., Sevim, Ş., Karagül, A. A., Sayılır Ö. ve Erol, C. (2013). *Mali Analiz* (1. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Çetin, H. ve Ünal, O. F. (2011). Bilişim Teknolojileri Temelli Stratejik Planlama: Eğitim Sektörüne Yönelik Bir Model Önerisi. *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, 4(3), 29-35.
- Dağlı, H. (2001). *Finansal Yönetim Cilt-1*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Erden, S. A. (2003). Maliyet Yönetimi ve Küresel Rekabete Yönelik Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5(4), 81-95.
- Erden, S. A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi* (1.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Eser, K. (2009). *Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kârlılık İlişkisi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar* (1.Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- İskenderoğlu, Ö., Karadeniz, E. ve Atioğlu, E. (2012). Türk Bankacılık Sektöründe Büyüme, Büyüklük ve Sermaye Yapısı Kararlarının Kârlılığa Etkisinin Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 7(1), 291-311.
- Kaplan, R.S. ve Cooper, R. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business School Press.
- Kartal, A., Gündüz, H. E. ve Sevim A. (2013). *Maliyet Yönetimi* (2. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik* (15. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Newman, J. E. ve Robinson P. (1998). The Cost of Library Services: Activity Based Costing in An Australian Academic Library. *The Journal of Academic Librarianship*, 24(5), 373-379.
- Saruhan, C.Ş. ve Özdemirci, A. (2005). *Bilim, Felsefe ve Metodoloji – Araştırma Yöntem Problemi*. İstanbul: Alkım Kitabevi.
- Shank, J. K. (1989). Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?. *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.
- Stouthuysen, K., Swiggers, M., Reheul, A. M. ve Roodhooft, F. (2010). Time-Driven Activity Based Costing for A Library Acquisition Process: A Case Study in A Belgian University. *Library Collections, Acquisition & Technical Services*, 34, 83-91.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi* (1.Baskı). İstanbul: Yasa Yayınları.
- Ülgen, H. ve Mirze, S.K. (2013). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (7. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Yasuhiro, M. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal Management Accounting Research*, 3, 16-34.
- Yükçü, S. (2007). *Yönetim Muhasebesi* (1.Baskı), İstanbul: Birleşik Matbaacılık.

STRATEGIC COST MANAGEMENT-RESEARCH ON MANUFACTURING INDUSTRY FIRMS WHICH IS QUOTED ON BIST

Extended Abstract

Aim: Manufacturing sector; the employment opportunities it provides, the contribution to supplier operations and the value added to other sectors. In today's economy, it is of great importance to manage costs better in order to be able to benefit from market opportunities and adapt to competitive conditions. Many new management techniques and tools have been developed in recognition of the importance of this issue. In parallel with the development that has taken place in management techniques, management has increased the importance of accounting. This has enabled strategic cost management to take an important position.

The main purpose of the work we have done is to demonstrate the cost of cement businesses under the roof of the manufacturing industry sector, strategic cost management methods, the advantages and weaknesses of these methods and the effects on profitability compared to traditional costing methods.

Method(s): This application has been investigated as a case study from qualitative research methods. As a result of this kind of research, it is possible for an institution, group or person to reach detailed information about the situation in a certain time period.

The application has been benefited from various primary and secondary sources during the construction phase. Primary sources utilized are; is the information obtained from the Consolidated Financial Statements of Afyon Çimento A.Ş. which is the basis for the work done in 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 and 2016 and the footnotes of these financial statements. The official web site of the BİST has been utilized at the point of reaching the financial tables and footnotes belonging to these tables which have been in the consoles of these years. A cross-sectional survey has been carried out using these sources. The point of cross-sectional research is the photographing of the situation at a certain moment and in a certain place (Saruhan and Özdemirci, 2005,125). In this context, the relationship between the case profitability and the strategic cost management was investigated and the research was carried out by Afyon Çimento A.Ş. and the time of the research is between 2011-2016. Secondary sources used in the research include internet pages, papers, articles, books etc. related to this topic written sources.

Findings: As mentioned during the interpretation of the rates used, especially in 2011 and 2012, the financing costs have a big influence in the increase of the losses. In spite of these financing costs incurred, the increase of the damage reveals that there are activities that do not add value to the operator or that may be more valuable than the existing ones. The cost of revenues, as well as the financing costs of the year 2016, have a major precaution. In 2014, sales revenue increased faster than sales costs, causing an increase in profits. By doing business value chain analysis for this reason; it should identify activities that add value to the business and should focus on these activities. However, it should take care to ensure that the profitability of these activities, which we have been focusing on, is of a permanent nature.

Conclusion: When assessed from the point of view of the study results, the enterprise is undergoing a high cost of financing, operating expenses and the cost of sales. The enterprise has gone to the Total Quality Management system with the traditional cost management system. In particular, the close relationship between the sales revenue and the cost of sales brings to mind the target costing approach. The business can also use the Target Costing approach to determine the desired price of the customers and increase their profits from their main activities by producing at a price that is at the price level determined. In this way, while the revenues from sales will be increased, the profitability will increase with decreasing costs and continuity in profitability will be achieved as a result of the main activities. Since most of the factors that affect the profitability of the business and can not be controlled by the business management are expected, precautionary

measures will be preferred. For example, in anticipated situations such as the global crisis, with the help of the Target Costing approach, it is possible to determine the sales price required to withdraw the decreasing customer demand so that more appropriate costs can be achieved. Less competition from increased competition due to increased supply is possible because of the goal of reducing total costs by continuing to improve or improving the quality of the target costing approach.

