



Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri

Selçuk YALÇIN*

Özet:Küresel rekabet, sürekli teknolojik yenilenme ve iş süreçlerindeki değişimin büyüyen baskısı, işletmelerin ürün, kalite, fonksiyonellik ve satış fiyatı üzerindeki hâkimiyetini ortadan kaldırmıştır. Bunlar yöneticiler için veridir. Böylece geleneksel maliyet hesaplama yöntemleri günümüz işletmelerinin stratejik ve rekabet avantajı hedeflerine hizmet edemez hale gelmiştir. Bu yüzden stratejik maliyet yönetimi daha önceden olmadığı kadar önemli hale getirmiştir.Stratejik maliyet yönetimi (SMY), işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulamasıdır. SMY, maliyetleri hem finansal amaçlar hem de maliyet avantajı sağlamak için kısa dönemli olduğu kadar, daha uzun dönemli yönetmektir.SMY kapsamında değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizi yer alır. Çalışmamızda stratejik maliyet yönetimi kapsamındaki her bir analiz ve bunların herbirinde kullanılabilecek muhasebe konuları sunulmuştur.

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

The Relationships Between Strategic Cost Management and Accounting Practices Over Competition Advantage

Abstract:Global rivalry, continual technological innovation and increasing pressure of change removed domination above quality, function and prices of products. These are datum for managers. Therefore, traditional cost accounting techniques couldn't serve business enterprises strategic and rivalvary advantage target of todays business enterprises. For this reason, strategic cost management have become important than ever before.Strategic cost management (SCM), is the application of cost management techniques so that they sumultaneously improve the strategic position of a firm and reduce costs. It is about managing costs for both financial and competitive advantage, longer-term as well as short-term.SCM includes value chain analysis, strategic position analysis and cost drivers analysis. In our study each analysis in SCM and useful accounting matters were presented.

Keywords: Strategic cost management, value chain analysis, strategic position analysis, cost driver analysis.

* Öğr.Gör.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, Gediz Meslek Yüksekokulu.

GİRİŞ

İşletmelerin artan rekabet ve değişen müşteri ihtiyaçları doğrultusunda maliyetlerini ölçme ve faaliyetlerini belirli performans ölçüleriyle değerlendirmeleri zaman içinde yeterli olmamaya başlamıştır. Özellikle müşterilere eşsiz ürün ve hizmetler sunmaya odaklanmış olan işletmelerin ürünün kalite, fonksiyonellik ve fiyatını dengelemeleri önemli hale gelmiştir. Diğer taraftan ileri üretim teknik ve teknolojilerini kullanan işletmelerin bilgi ihtiyaçları da değişmiştir.

Bu ihtiyaçlar doğrultusunda maliyetlerin hesaplanması yerine yönetilmesi gündeme gelmiştir. Maliyet yönetimi geniş bir kavramdır. Bir firmayı ya da kâr amacı gütmeyen bir organizasyonu etkili bir şekilde yönetmek için, gelirler ve maliyetler hakkında finansal bilgiler kadar, verimlilik, kalite ve firma için diğer anahtar başarı faktörlerinin de dahil olduğu, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.8) de sağlanması gereklidir. Maliyet yönetimi işletmeye bu tür bilgilerin sağlanmasında yardımcı olur. Maliyet yönetimi kavramı, işletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşımı ön plana çıkarmaktadır. Maliyet yönetimi, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımına öncülük eden, firma stratejisinin ön planda tutulması düşüncesiyle bütünleşmiştir (Şakrak, 1997, s.14).

Stratejik düşünme, değişimleri tahmin etmeyi, ürün ve üretim süreçlerini müşteri taleplerinde beklenen değişime uygun olarak tasarlamayı gerektirir. Pazar için hız, yalın üretim ve elektronik ticaret gibi yeni yönetim kavramlarının gereklerinin sonucu olarak, bu değişimi hızla gerçekleştirmek önemlidir (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.8).

1980'lerde akademisyenler, danışmanlar ve üst düzey yöneticiler, rekabetçi stratejiler geliştirme ve uygulama gereğine dikkat çekmişlerdir. Geleneksel yönetim muhasebesi genellikle içe dönük bir yapıya sahiptir. İşletmenin dış çevre ve pazar koşullarıyla ilgilenmez. Kısa vadeli kararların alınması plan ve bütçelerin hazırlanması ve başarının ölçümü ile ilgilidir (Ergin, 1997, s.21). Bu yüzden mevcut stratejileri izleme ve strateji geliştirmeyi desteklemede gerekli finansal bilgiyi sağlamazlar. Stratejik yönetim muhasebesi, başarılı rekabetçi stratejiler geliştirmede destekleyici finansal analizler sağlayarak (Drury, 1992, s.806) işletmelere bu tür bilgileri sağlar.

Yönetim muhasebesinin, firmanın pazarı ve rakipleri ile ilgili bilgileri raporlayarak stratejik bakış açısına daha fazla uyum sağlamasına ihtiyaç vardır. İşletme dışına odaklı bu yaklaşım, stratejik yönetim muhasebesi olarak bilinir (Drury, 1992, s. 806). Stratejik yönetim muhasebesi, çevredeki ve işletmenin iç yapısındaki hızlı değişimlere cevap verebilecek biçimde esnekler. Çevredeki gelişmeleri anında izleyebilecek, değerlendirebilecek ve raporlayabilecektir (Ergin ve Elmacı, 1999, s.44).

Stratejik yönetim muhasebesi, mevcut ürünlerin pazar başarı gücüne, ürün hayat seyrine ve işletmenin ürün karmasına odaklanmalıdır (Drury, 1992, s.806). Bu analizler, sadece işletmeye dayalı olarak yapılmamalı, işletmenin rakiplerine göre nispi rekabetçi avantajlarını da içermelidir. İşletme dışı karşılaştırmaları kullanmak, nakit, kâr ve satış gelirlerindeki nispi değişimleri açıklamada yardımcı olur ve finansal muhasebe sistemini destekleyip stratejik düşünceye değer kattığı düşünülebilir (Drury, 1992, s.806). Stratejik yönetim muhasebesince sağlanabilecek bilgilerin bazıları şu şekilde sıralanabilir: İşletmenin ve rakiplerin pazar payları ve büyüme hızları, nakit akış tahminleri, yatırım miktarları ve kârlılık oranları, göreceli maliyet analizleri, farklılaştırma maliyetleri, likidite durumu, kaynakların yeterliliği vb. bilgilerdir (Ergin ve Elmacı, 2001, s.214).

Yukarıda sıralanan bu değişimler, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde yeni arayışlara öncülük ederken, maliyet yönetimi yaklaşımında önemli değişimler olmuştur. Bu çerçevede maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi işletmeler açısından önemli hale gelmiştir.

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ

Serbest rekabet piyasası ortamında ürün fiyatları genellikle belirli bir işletmenin kontrolü dışında kalan toplam arz ve talebe göre oluşurken, ürünlerin maliyetlerini geniş ölçüde işletme içi koşullar ve etkenler belirlemektedir. Stratejik maliyet yönetimi böyle bir ortamda işletmenin uzun süreli kârlılığını sağlayabilecek önemli bir yaklaşım olarak ortaya çıkmaktadır (Bursal ve Ercan, 1999, s.487). Bugünün yüksek rekabetçi çevresinde maliyet yönetimi, pekçok firma için kritik hayatta kalma yeteneği olmuştur. Ancak sadece maliyetleri düşürmek yeterli değildir. Bunun yerine maliyetler stratejik olarak yönetilmelidir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.23).

Bu yüzden, maliyet yönetimi geleneksel ürün maliyetleme ve faaliyet kontrolü rolünden daha geniş stratejik bir odak olan stratejik maliyet yönetimine taşınmıştır (Blocker, Chen ve Lin 2002, s.8). Bu doğrultuda maliyet muhasebesi sisteminin alt sistemi olan maliyet ölçümleme sistemlerinde değişim yönündeki arayışlar, özellikle üretim sistemine yönelik uygulanacak alternatif bir maliyetleme yönteminin gelişimine öncülük etmiştir (Şakrak, 1997, s.18). Bu alternatif, stratejik maliyet yönetimidir.

Stratejik maliyet yönetimi (SMY) bilgisi, işletmenin dört temel yönetim fonksiyonu (planlama, karar alma, yönetim ve faaliyetlerin kontrolü); stratejik yönetim ve finansal tabloların hazırlanması fonksiyonlarının her birinden alınır. Stratejik yönetimin en önemli fonksiyonu olan, firmanın rekabet avantajında sürdürülebilir rekabetçi pozisyon geliştirmek, işletme için sürdürülebilir başarı sağlar (Blocker, Chen ve Lin 2002, s.6). Buna göre

SMY, stratejik yönetim fonksiyonunu kolaylaştırmak için maliyet yönetimi bilgisi geliştirmektir (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.8).

SMY, işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulamasıdır (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.23). SMY, maliyetleri kısa dönemli olduğu kadar daha uzun dönemli olarak ve hem finansal amaçlar hem de maliyet avantajı için yönetmektir (Grundty, 1995, s.36). Bir firmanın maliyet yapısının tam anlamıyla anlaşılması, sürdürülebilir rekabet avantajı aramada çok yararlı olur. Bu bizim stratejik maliyet yönetimi olarak bahsettiğimiz şeydir (Shank ve Govindarajan, 1993, s.6).

SMY'nin ilk sorumluluk alanı, stratejilerin oluşturulmasıdır. Strateji, eğer başarılırsa arzulanan rekabetçi avantajı sağlayan, özel faaliyet planları ve amaçlar dizisidir. Stratejik yönetim, bu amaç ve faaliyet planlarının tanımlanması ve uygulanmasını gerektirir. SMY'nin ikinci sorumluluk alanına göre yönetim, bütçeleme, kâr planlama ve firmanın faaliyetleriyle ilgili karar almada (bir tesis kiralanması veya satın alınması, donanımların bir parçasının yenilenmesi ya da tamiri, pazarlama planlarının değiştirilmesi ve yeni ürün tasarımına başlanması gibi), firma faaliyetlerinden sorumludur (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.6).

SMY'nin üçüncü sorumluluk alanı olan kontrol, faaliyetlerin kontrolü ve yönetimin kontrolü olmak üzere, üst ve orta seviye yöneticilerin dahil olduğu iki fonksiyondan ibarettir. Faaliyetlerin kontrolü, orta seviye yöneticiler (fabrika yöneticileri, ürün yöneticileri ve bölge yöneticileri gibi), faaliyet seviyesi yöneticiler ve çalışanları (üretim şefleri ve çeşitli bölüm başkanları gibi) izlenmesidir. Bunun tersine, yönetim kontrol, en üst seviye yöneticilere kadar orta seviye yöneticilerin değerlendirilmesidir (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.6).

SMY'nin dördüncü fonksiyonu olan finansal tabloların hazırlanmasında yönetim, ilgili grupların ve devletin raporlama gerekliliklerine uyar. Stratejik yönetim, kontrol ve stratejik planlama ile karar almanın önemli bir parçası olan finansal tablolama bilgisi, diğer üç yönetim fonksiyonuna da hizmet eder (Blocker, Chen ve Lin, 2002, s.7).

Stratejik maliyet yönetiminin beş adımı vardır ve her biri bir sonraki ile mantıksal olarak bağlantılıdır (Hosking, 1993, s.51).

- **Maliyet nedenleri ve işin gelir yapısını anlama.** Nedenlerin bilgisi, nedenlerin değiştirilmesinin yönetimini ve böylece maliyet yapısının değiştirilmesini mümkün hale getirir.

- **Fonksiyonlar arası karmaşıklık çözme ve anlama.** Maliyet nedenleri fonksiyonlar arası karmaşıktır. Örneğin, depolama maliyetleri işletmenin dağıtım bölümlerine kolayca paylaşılamaz.

Fakat işletmenin ürün karması ve müşteri hizmet kararları pazarlama ve satış bölümü tarafından alınır. SMY bu karmaşıklığı anlama ve çözmede yardımcıdır.

- **Ortak dil ve paylaşılan sorumluluk oluşturma.** Böylece maliyet nedenlerini yönetme yöntemleri ortaya çıkar. Yönetim takımının üyeleri birinci adımı tamamladıktan sonra, diğer üç adım boyunca, etkili yöneticiler olmak ve işletmenin maliyet yapısını biçimlendirmek için paylaşılan sorumluluk ve ortaya çıkan ortak dilden yararlanır.

- **Etkinliği arttırma.** İlk üç adım işletme kârlılığı unsurlarının açık bir resmini sunar. Dördüncü adım, belirlenmiş kârlı gelir akışlarını başarmak için bilinçli olarak seçilen yatırımların yapılması gibi kâr sağlayan maliyetleri seçerek, maliyet yapısını yeniden tanımlamayı içerir.

- **Rakiplerin maliyet yapılarını ölçme.** Bu, bir organizasyona etkinlik ve etkililik ölçüleri sağlar. Ayrıca bu adım maliyet yapısının rekabet avantajı sağlayıp sağlamadığını belirleyebilmesinin yoludur.

Bir işletmenin maliyet yönetim sisteminin amacı, şimdi ve gelecekte, kârlarını maksimize etmektir. İşletme bu amaca ulaşmak için rekabet şartlarını karşılamak ya da baş etmek zorundadır. Bunun için sadece bugün değil, gelecekte de kendini sürekli geliştirmelidir. Böylece iki temel amaç; global rekabet ve sürekli ilerlemede liderlik edecek bir maliyet yönetim sistemini geliştirmelidir. Ayrıca bir maliyet yönetim sistemi, üst yönetimin kârlılığını, tüm seviyedeki çalışanların katılımını ve değer katan faaliyetleri geliştirme ve değer katmayan faaliyetleri azaltmada yardımcı, kendi kendine sürdürülebilir bir yapı gerektirir (Agrawal ve Siegel, 1998, s.60).

SMY ile aşağıdakileri aynı anda başarmamız gerektirir (Grundy, 1995, s.36):

- Kısa dönemli öncelikler karşısında daha uzun dönemli finansal performansı dengelemek için maliyetleri yönetmek.
- İşletme içi ve dışı değer katan faaliyet ve ürünler ile bunların maliyetlerini açıklamak.
- Harcamaları ihtiyaç, tamamlamayıcı, stratejik ve finansal kriterlere göre önceliklendirmek.
- Anahtar maliyet etkenlerini anlamak, tanımlamak ve yönetmek.

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN UNSURLARI

Stratejik maliyet yönetiminin anahtar unsurları (Grundy, 1995, s.37) şöyle sıralanabilir:

- Farklılaştırma odaklanma ve maliyet liderliği stratejileri arasında seçimi içeren ve aynı zamanda operasyonel ve organizasyonel başarı için maliyet programlarına odaklı rekabetçi strateji.
- Maliyet hedeflerini yükseltmede ve uygulamadaki farkları ortaya çıkarmada yardımcı rekabetçi analiz ve karşılaştırmalar. İşletmenin üretmesi yada üretmemesi gereken ürün/hizmetler ile gerçekleştireceği yada gerçekleştirmeyeceği faaliyet ve iş süreçlerinin ortaya konması ve analizi gereklidir. SMY bazen belirli iş alanlarında olmamayı ya da belirli iş fonksiyonlarında daralmayı da gerektirebilir.
- İşletmenin maliyet yapısında yumuşak ve sert maliyet etkenlerini belirleme. Böylece üzerinde değişiklik yapılabilecek veya yapılamayacak olan maliyet unsurlarının tespiti sağlanır.
- Finansal ve rekabetçi hedefler belirleme.

Ayrıca daha fazla geliri ve daha az maliyetle elde etmek için organizasyon ve faaliyetlerin yeniden tasarlanması amacıyla kullanılan senaryo metotları ile maliyetlerde mümkün iyileştirmeler hakkında görüşler elde etmek amacıyla endüstrinin ve işletmenin değer zincirinin analizi gibi araçlar (Grundy, 1995, s.37) da SMY'nin anahtar unsurları arasında sıralanabilir.

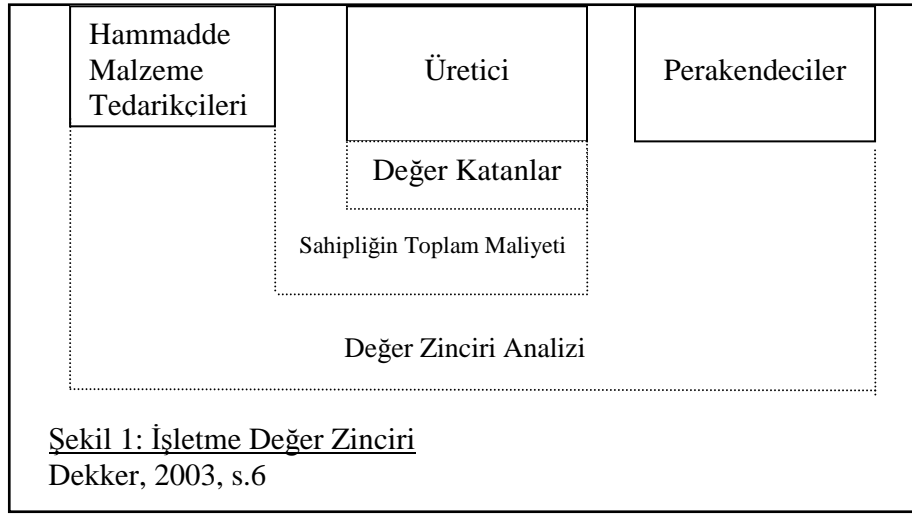
SMY'nin ortaya çıkışı, her biri stratejik yönetim literatüründen alınan üç ana unsurun harmanlanmasının sonucudur. Bunlar, değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizidir (Shank ve Govindarajan 1993, s.13).

Değer Zinciri Analizi

SMY kapsamında, maliyetlerin etkin yönetimi firmaya dışarıdan açıdan geniş bir bakış gerektirir. Porter, bu bakışı değerler zinciri olarak adlandırmıştır. Porter'e (1985) göre stratejik maliyet analizinin önemli bir amacı, değer zincirinde satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmektir (Dekker, 2003,s.4). Değer zinciri, işletmenin müşterilerine sağladığı hizmet ya da ürünlere (yarar) değer katan ve ardı ardına gelen faaliyetleridir (Chang ve Hwang, 2002, s.124). Herhangi bir işte herhangi bir firma için değer zinciri, bileşen tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim malına kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsinin zinciridir (Shank ve Govindarajan, 1993, s.13). Bir değer zincirinde ilişki ya da bağlantılar, faaliyetler arasındaki ilişkiler, firmanın iş birimleri arasındaki ilişkiler ve onun alıcıları ve satıcıları ile ilişkileri şeklinde sınıflandırılabilir (Dekker,

2003, s.4). Bu çerçevede değer zinciri analizi; firmanın nerede müşteri değerini arttırabileceğini ya da maliyetleri düşürebileceğini açıklamada ve firmanın tedarikçileri, müşterileri ve endüstrideki diğer firmalarla ilişkilerini ve firmanın rekabet avantajını daha iyi anlamasında kullanılan analiz aracıdır. Bu faaliyetlere müşteri için rekabetçi ürün ve hizmetler sağlamak için gerekli olan tüm adımlar dahildir (Blocker vd., 2002, s.44).

Bir değer zinciri, hammadde kaynaklarından, nihaî tüketicilere son kullanım ürünlerinin dağıtımını dahil, tedarik unsurlarının birbiriyle ilişkilendirilmiş, değer katan tüm faaliyetlerden oluşur (Shank ve Govindarajan, 1993, s.40). İşletmenin değer zinciri Şekil 1’de sunulmuştur.



Faaliyetlerini ve ürünlerini çeşitlendirilmiş firmalar için işletme düzeyinde strateji seçiminde en önemli konu; işletme çapında faaliyetlerin nasıl farklılaştırabileceği ya da belirlenmiş iş birimlerinin değer zinciri boyunca belirli başarıyı nasıl sağlayacağı konusunda kendi becerilerini nasıl paylaşıracağıdır (Porter, 1991, s.103).

Değer zinciri analizi, müşteri değerinin arttırılabileceği ve maliyetlerin düşürülebileceği alanları açıklamak ve işletmenin tedarikçiler, müşteriler ve endüstrideki diğer işletmelerle ilişkilerini daha iyi anlamak için, firmanın rekabetçi avantajlarını daha iyi anlamada kullanılan stratejik analiz yöntemidir (Blocker vd, 2002, s.44). Bir üretim işletmesi için değer zinciri, yeni ürün tasarımı ve yeni ürün testleriyle başlar ve daha sonra hammadde tedariki, üretim ve nihayet satış ve satış sonrası hizmetler yer alır. Bir hizmet işletmesi için bu faaliyetler, hizmet kavramı ve onun tasarımı, amaç ve taleplerin belirlenmesiyle başlar ve memnun edilmiş müşteriler sağlayacak hizmeti oluşturan faaliyetler bütününe taşınır (Blocker vd., 2002, s.45).

Değer Zinciri Analizi Süreci

Değer zinciri analizinin yapılandırılması ve kullanımı metodolojisinde aşağıdaki adımlar vardır (Shank ve Govindarajan, 1993, s.58):

- Endüstri değer zincirini tanımlama ve değer zinciri faaliyetlerine kaynak, gelir ve maliyetleri dağıtmak.
- Her bir değer zinciri faaliyetini düzenleyen maliyet etkenlerini tanımlamak.
- Değer zincirini yeniden düzenleyerek ya da maliyet etkenlerini rakiplerden daha iyi kontrol ederek, sürdürülebilir maliyet avantajları geliştirmek.

İşletmeler değer zinciri faaliyetlerini ve kârlarını iki yolla etkileyebilirler. İlk olarak bu faaliyetleri etkili şekilde yönetmek, firmanın maliyet ve kârlılık yapısını geliştirebilir. İkinci olarak firma tarafından sağlanan hizmet ve/veya ürünlerle sunulan değer zinciri faaliyetlerinin karması, müşteri memnuniyetini etkileyebilecek ve böylece firmanın kârları ve gelirleri dolaylı olarak artacaktır (Shank ve Govindarajan, 1993, s.58).

Bu yüzden, değer zinciri faaliyetlerini yönetmede ilk adım, firmanın kendi kaynaklarını değer zinciri faaliyetleri arasında nasıl dağıtacağını anlamasıdır. Bu bilgi, faaliyetler arasındaki değişim firmanın toplam gelir ve maliyetlerini etkilediğinden dolayı önemlidir. Örneğin tasarım ve araştırmaya daha fazla önem verilmesi, ürünün erken aşamalarındaki maliyetlerini arttıracaktır. Diğer taraftan yapılan bu çalışmalar, pazarlama ve müşteri hizmetleri gibi, daha sonraki faaliyetlerin maliyetlerini düşürebilecektir. Böylece farklı faaliyetler arasında maliyetlerini dağıtan yöneticiler, en uygun değer zinciri faaliyetleri karmasını belirleyerek, farklı ürün ve müşterileri desteklemek için uygun dağıtım yapıp yapmadıklarını değerlendirebileceklerdir.

Ayrıca değer zinciri boyunca iyi yönetilmiş bir maliyet yapısı, müşteri memnuniyetini de arttırabilecektir. İşletmenin önemli faaliyetlerini detaylı şekilde dile getiren değer zinciri analizi, yöneticilere işletmenin rekabetçi avantaj ve dezavantajları içinde değerlendirilebilecek bakış açıları sağlar ve müşteri memnuniyetini arttıracak stratejiler geliştirmesini mümkün kılar (Chang ve Hwang, 2002, s.124).

Bu şartlar altında işletmenin başarısı, maliyet, dağıtım, kalite ve esnekliklerini geliştirmek için müşteri talepleri ile ürün ve süreçlerin akışını dengeleme yeteneklerine bağlıdır. Bu konuda pekçok işletme tedarik zinciri yönetimi ilkelerine adapte olmaya başlamıştır (Lockamy III ve Smith, 2000, s.210).

- İlave değer için fırsatları tanımlama. Bir değer zinciri analizi işletmelere müşterileri için önemli bir değer katabileceği faaliyetleri açıklamasında yardım eder. Örneğin, yiyecek işleme fabrikaları ve paketleme fabrikaları ucuz ve yaygın dağıtım yapmak için kendi müşterilerinin yoğun olarak buldukları bölgelere yerleşirler.
- Maliyetleri azaltmak için fırsatları tanımlamak. Faaliyetlerin değerleri ve maliyet etkenlerinin araştırılması çalışması, değer zincirinin parçalarının hangilerinin rekabetçi olmadığını anlamalarında yardım eder. Rekabetçi olmayan parçaların analizi bunların maliyetlerinin azaltılması için önemli fırsatlar sunar.
- Değer zincirindeki faaliyetler arasındaki ilişkilerden yararlanma. Değer zincirinin bir parçasında yapılan bir iyileştirme bazen diğer parçalarda da dolaylı iyileştirmelere neden olabilir.

Değer Zinciri Analizinin Yararları

Değer zinciri bir kez tam olarak yapılandırılırsa, stratejik kararlar, zincirdeki faktörler tarafından gösterildiği için, firmanın rekabetçi avantajlarının açıkça anlaşılması anlamında, çok basit şekilde alınabilir (Chang ve Hwang, 2002, s.124). Değer zincirini yönetebilen bir firma iki tip rekabet avantajına sahip olabilir: (1) düşük maliyet ya da (2) farklılaştırma. Bunlar, rakiplerine göre firmanın değer zincirinde daha ucuz veya eşsiz yöntemlerle başarıya yeteneğinden gelir.

Bir firmanın yarattığı toplam değer, firmanın sağladığı fiziksel ürünlerine ilâveten, daha zamanlı dağıtım ya da yardımcı tasarım ve tamir gibi fayda veya yardımcı herhangi bir hizmet için ödeme yapmaya gönüllü alıcılardır. Eğer gerekli faaliyetler boyunca yaratılan değer, onları başarmanın toplam maliyetini geçerse sonuç kârdır. Böylece sağlanan ilave değer, işletme ürün veya hizmetlerine ödeme yapmaya gönüllü alıcıların ve işletme kârlarının artmasına yardım eder.

Değer Zinciri Analizi ve Muhasebe Uygulamaları

Günümüzde esnek üretim sistemlerinde küçük partiler halinde, daha kaliteli ve daha fazla ürün çeşidini daha düşük maliyetle müşterilere sunma zorunluluğu içinde olan işletmelerde, birim maliyetleri ne kadar sağlıklı hesaplayabilirsek, işletme yönetiminin maliyet muhasebecilerinden istediği bilgilerin doğruluğu da o derece artacağı bir gerçektir (Kartal vd., 2004, s.122).

Bir değer zinciri, faaliyetler maliyet davranışlarının temel ölçüsü olduğundan, maliyet pozisyonunu anlamada bir şablon sunar. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme'ye yönelik, bu bakış açısının bir göstergesidir (Porter, 1991, s.103).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), işletmenin herhangi bir ürün, hizmet ya da işletme faaliyetiyle doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim maliyetlerinin maliyetlere yansıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Özellikle üretimde ileri üretim tekniklerinin kullanılmasıyla birlikte, işletmelerin genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmıştır. Bununla birlikte, miktara dayalı dağıtım yöntemlerinde dağıtım anahtarı olarak kullanılan işçilik saatleri ve maliyetlerinde meydana gelen azalmalarla birlikte, geleneksel dağıtım yöntemlerinin yöneticileri yanılabilecektir. Bu sebeplerle, değer zinciri faaliyetlerinde kaynak ve maliyetlerin dağıtımında, her bir değer zinciri faaliyetini düzenleyen maliyet etkenlerini tanımlamada ve sürdürülebilir maliyet avantajları sağlamada FTM'yi kullanabilirler.

Diğer taraftan işletmeler, değer zinciri yönetiminde rakiplerle eşit müşteri değerini rakiplerden daha verimli (düşük maliyet) şekilde elde edebilmek için Hedef Maliyetleme'yi kullanabilirler. Hedef Maliyetleme rekabetçi pazarlarda satış fiyatının müşteri tarafından belirlendiği ve fiyatın işletmeler tarafından veri olarak kabul edilmesi gerektiği varsayımından hareket eder. Özellikle standartlaştırılmış ürünlerde ve rekabetin yoğun yaşandığı ürün ve pazarlarda işletmeler Hedef Maliyetleme ile rakiplerle benzer ürün veya hizmetleri daha düşük maliyetlerle sunabilirler. Böylece elde edilen maliyet avantajı, rakiplerden daha düşük satış fiyatları önermek ya da birim başına daha yüksek kâr payı elde etmek için kullanılabilir.

Hedef Maliyetleme uygulamalarında işletme, kendi hedef maliyetlerini başarmak için kullanılacak araçları seçer. Bu araçlar sırasıyla değer zincirinin diğer elemanlarını etkiler. Örneğin, tedarik geliştirme, satın alma, tedarik yönetimi ve mühendislik gibi diğer işletme içi değer zinciri üyeleri arasında ilk tedarik sırası ile etkili ilişki gerektirecektir. Malzeme değişimleri tedarik zincirinin önem sırası ilişkisinin değiştirilmesini gerektirebilir. Böylece Hedef Maliyetleme işletmenin mevcut ve gelecek değer zincir tarafından etkilenir ve onu etkiler (Ellram, 2000, s.41).

İşletmenin değer zincirinde yer alan faaliyetlerin rakiplere göre durumu yeni ürün tasarımı tamamlandıktan sonra da önemlidir. Bir ürün piyasaya çıktıktan sonra zaman içinde üründen daha fazla performans, daha düşük maliyetler ve satış fiyatları talep edilme eğilimi vardır. Bu çerçevede işletmenin iş planları rekabetçi kalmak için (örneğin yıllık % 5) maliyet azalışı talep eder. Maliyet azaltma çabaları tasarım tamamlandığında sona ermez, yeni aşamaya taşınır (Williamson, 1997, s.23). Bu yüzden, ürün ve hizmetlerde piyasada kaldıkları sürece sürekli iyileştirmeler yapılmalıdır. Ürün üretim aşamasındayken üretim maliyetlerinde sürekli iyileştirmeler yapmanın yolu Kaizen Maliyetleme'dir.

Kaizen Maliyetleme, Japonya'da geliştirilen Kaizen Felsefesi'nin maliyet yönetimine uyarlanmasıyla ortaya konmuş bir stratejik maliyet yönetim

yaklaşımıdır. Kaizen Maliyetleme, işletmenin halihazırda üretim aşamasında bulunan ürünlerinin sürekli olarak yeniden değerlendirilmesi ve üzerinde sürekli olarak iyileştirmeler yapılması olarak tanımlanabilir.

İşletmenin pekçok üretim bölümünde maliyet azaltımı gerekli olabilir veya yapılabilir. Ancak maliyet hedefleme faaliyetleri kalite, fonksiyonellik ve hizmetleri geliştirme ile birlikte ortaklaşa planlanmalı ve başarılması gereken iş geliştirme sürecinin bir parçası olmalıdır (Williamson, 1997, s.23).

Bir işletmede maliyet analizine satın alma noktasından başlamak, işletmenin satıcıları ile ilişkilerin kullanılabilmesine yönelik bütün fırsatların kaçırılmasına neden olur. Bu tür fırsatlar, firma için çok büyük öneme sahip olabilir (Şakrak, 1997, s.106). Diğer taraftan maliyet analizlerini satış noktasında kesmek, müşterilerle sağlanacak ilişkiler için gerekli bütün fırsatları kaçırır. Müşterilerle sürekli bağlantılar, en az satıcılarla olan bağlantılar kadar önemli olabilir. Müşteri ilişkilerinden yararlanma aynı zamanda, hayat seyri maliyetleme yaklaşımının temelindeki anahtar fikirdir (Şakrak, 1997, s.107).

Kapsamlı stratejik maliyet yönetimi uygulamalarında ürünün piyasada kaldığı sürece maliyetlerini yönetebilmek için Hayat Seyri Maliyetleme yaklaşımı kullanılmalıdır. Hayat seyrine yönelik maliyet yönetimi yaklaşımı, maliyet ve kârlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın özelliği, stratejik planlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan ürünün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Bu yeni yaklaşımda amaç, sözkonusu değişik aşamalarda işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek kârı sağlayabilmektir. Bunun için pazarlama yönetimi, yukarıda belirtilen dört ürün hayat seyri boyunca ürün çeşitliliğinin azaltılması veya çoğaltılması, ürün kalitesinin yükseltilmesi, fiyat farklılaştırması, satış sonrası hizmetlerin geliştirilmesi, reklam harcamalarının arttırılması gibi kararları alarak satış gelirlerini arttırmayı hedefler (Karcıoğlu, 2000, s.91). Pazarlama yönetiminin ürün hayat seyri boyunca ürünlerle ilgili bu kararları alabilmesi, maliyet yönetiminin ürün hayat seyri boyunca maliyetleri yönetmesi ile gerçekleştirilebilir.

İşletmeler açısından ürünün hayat seyri, giriş, gelişme, olgunluk ve gerileme olarak ifade edilirken, bir başka yaklaşıma göre tüketici açısından ürün hayat seyri tüketicinin onu kullandığı süreçtir. Bu anlayışa göre Hayat Seyri Maliyetleme ise, müşterinin ürün için ödediği ile ürünün kullanımı boyunca katlandığı maliyetler ve ekonomik ömrü sona eren ürünün elden çıkarılmasında müşterinin maruz kaldığı toplam maliyet arasındaki ilişki ile açıkça bağlantılıdır. Müşteri tarafından satın alma sonrası maliyetlere gösterilen dikkat, daha etkili pazar bölümlenme ve ürün konumlandırmaya öncülük eder. Müşterinin satın alma sonrası maliyetlerini azaltan yeni ürün tasarımı rekabet avantajı elde etmede önemli bir tampon olabilir. Japon

otolarının daha düşük hayat seyri maliyetleri, onların ABD pazarındaki başarılarını pek çok şekilde açıklamaya yardım eder (Shank ve Govindarajan, 1993, s.15).

Ayrıca rekabetçi pazarlarda ürünün fiyatı yanında müşterinin üründen talep ettiği fonksiyonellik ve kalite seviyesi de önemlidir. Bu yüzden müşteri talepleri ve işletmenin bu talepleri karşılama yeteneğinin birbirine uygun hale getirilmesi gerekir. Bu, yeni ürün tasarımında müşteri istekleriyle işletme yeteneklerini birleştiren ve ikisinin bulunduğu noktada ürün özelliklerini verebilen Kalite Fonksiyon Yayılımı uygulanarak gerçekleştirilebilir. Böylece işletmeler Hedef Maliyetleme ile müşterinin istediği fiyatta ürün sunabilirken, Kalite Fonksiyon Yayılımı ile de müşterinin istediği özellikleri bu ürünlere yerleştirebilirler. Kalite Fonksiyon Yayılımı, hammadde, araştırma geliştirme, üretim, pazarlama, dağıtım ve satış sonrası hizmetleri kapsayan işletmenin değer zincirinde yer alan faaliyetlerin her birinde, müşteri beklentileri ve işletme yeteneklerinin birleştirilmesinde kullanılabilir. Örneğin, dağıtım konusunda müşterilere sunulacak anketlerle müşterilerin dağıtımına verdikleri önem, işletme faaliyetleri ile işletmenin bu faaliyetleri yerine getirirken maruz kaldığı maliyetler ve bunlarla ilgili yeteneklerinin önemleri karşılaştırılarak, müşteri beklentileri ve işletme yeteneklerine uygun bir dağıtım modeli oluşturulabilir.

Stratejik Konum Analizi

SMY'de maliyet analizlerinin rolü, işletmenin rekabet için seçtiği yollara bağlı olarak farklılaşır (Şakrak, 1997, s.109). İşletmelerin vizyon ve misyon tanımları doğrultusunda belirleyip uygulayabilecekleri stratejilerin tespit edilmesi ve gruplanmasıyla ilgili birçok çalışma bulunmaktadır. Stratejiler, işletmedeki hiyerarşik seviyelerine, rekabet durumuna, amaçlarına ve ürün/pazar yapısına göre değişik şekillerde sınıflandırılabilir.

Farklı Stratejik Konumlanmalar

Stratejileri işletmedeki hiyerarşik seviyelerine göre; şirket stratejileri, işletme stratejileri ve fonksiyonel (veya taktik) stratejiler şeklinde gruplandırılabilir. Böylece en üst seviyeden itibaren birbiriyle uyumlu işletme stratejileri tespit edilmiş olur.

Porter, verilen bir endüstride savunmacı pozisyon geliştirme ve rakiplerinden daha iyisini yapmak için potansiyel olarak başarılı rekabet stratejileri geliştirmiştir. İlki, kalite, hizmet ve diğer alanları ihmal etmeyen kapsamlı maliyet liderliğidir (Dess, 1984, s.469). Bu stratejinin odağı, rakiplerine göre nispeten daha düşük maliyeti başarmaktır. Maliyet liderliği, üretimin ölçek ekonomisi, sıkı maliyet kontrolü, öğrenme eğrilerinin etkisi ya da araştırma geliştirme, hizmet, satış gücü ya da reklam gibi alanlarda maliyeti en aza indirme gibi yaklaşımlarla elde edilebilir (Shank ve Govindarajan, 1993,

s.95). Maliyet liderliği stratejileri pazardan daha çok pay alma veya maliyete dayalı liderlik amaçlarına yönelik olarak seçilir. Bu stratejiyi benimseyen işletme, ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetini rakiplerinden düşük tutarak, satışlarını arttırmaya ve -mümkünse- pazarda lider olmaya çalışır.

Porter'in ortaya attığı ikinci strateji, farklılaştırma, bir firmanın herhangi bir şeyi, ürün ya da hizmeti endüstride eşsiz olarak gerçekleştirmesini gerektirir (Dess, 1984, s.469). Bu stratejinin odağı iş ünitesinin önerdiği ürünün müşteriler tarafından eşsiz olarak algılanacak bir şekilde farklılaştırmaktır. Ürün farklılaştırma yaklaşımlarına örnek olarak; marka bağımlılığı (alkolsüz içeceklerde Coca Cola), üstün seviyede müşteri hizmetleri (bilgisayarda IBM), ağ sistemleriyle satış (yapı malzemelerinde Caterpillar Tractors), yeni ürün tasarımı ve ürün özellikleri (elektronikte HP) ve/veya ürün teknolojisi (kamp malzemelerinde Coleman) (Shank ve Govindarajan, 1993, s.95) gösterilebilir. Farklılaştırma stratejisi firmanın ortalama fiyatlardan daha yüksek satış fiyatları uygulayabilmesini sağlar. Farklılaştırma stratejileri kaliteye dayalı geliştirme çabalarını kapsar. İşletme ürettiği mal ve hizmetleri eşsiz ve ayrıcalıklı kılarak pazarda büyür.

Üçüncü strateji, firmanın belirli bir müşteri grubu, coğrafi pazar ya da ürün hattına odaklama stratejisidir (Dess, 1984, s.469). Bu strateji ise özel pazara sahip mal veya hizmetlere yönelik olarak kullanılır. İşletme bu stratejide pazarın belirli bir bölümünü seçer ve diğer kesimleri ihmal ederek, seçtiği bölümde yoğunlaşır.

Stratejik Konum Analizi ve Muhasebe Uygulamaları

Bir işletmede muhasebe bilgisinin rolü, işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmaktır. Stratejik yönetim muhasebesinin stratejik yönetim kavramına yoğunlaşması, stratejik yönetim muhasebesini yönetim muhasebesinden ayırmıştır.

Farklılaştırma ve maliyet liderliği farklı yönetim kaynakları olduğu için farklı maliyet analiz bakış açıları gerektirir. Stratejik konumlanmanın şekli maliyet analizlerinin rolünü etkileyebildiğinden, ürün maliyetlerinin dikkatli şekilde planlanması konusu daha da önem kazanmıştır. Maliyet liderliği stratejisini uygulayan olgunluk aşamasında mamul üreten bir firma için, hedef maliyetlerin dikkatli şekilde planlanıp düzenlenmesi, çok önemli bir yönetim aracıdır. Ancak, ürün farklılaştırma stratejisini takip eden, pazar yönlü, hızla büyüyen ve hızla değişen iş ortamında üretim maliyetlerinin dikkatli şekilde planlanıp düzenlenmesi daha az önemli olabilecektir (Shank ve Govindarajan, 1993, s. 17).

Maliyet bilgisinin önemi tüm işletmelerde birinden diğerine farklı olmasına rağmen, farklı stratejiler farklı maliyet bakış açıları gerektirir (Shank ve Govindarajan, 1993, s.18). İşletmenin stratejik konumlanması ile farklı maliyet bilgilerine olan ihtiyacı arasındaki ilişkiler Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Stratejik Konumlanma Maliyet Bilgisi İhtiyacı İlişkisi

Maliyet Bilgisi	Birincil Stratejik Önem	
	Ürün Farklılaştırma	Maliyet Liderliği
Performans Değerlemede Ürün Maliyetlerinin Düzenlenmesinin Rolü	Çok Önemli Değil	Çok Önemli
Üretim Maliyetlerinin Kontrolü İçin Esnek Bütçeleme Gibi Kavramların Önemi	Orta Düşük	Çok Yüksek
Karşılanan Bütçelerin Algılanan Önemi	Orta Düşük	Çok Yüksek
Pazarlama Maliyet Analizinin Önemi	Başarı İçin Kritik	Biçimsel Önemde Çok Sık Yapılmaz
Fiyatlama Kararının Bir Girdisi Olarak Ürün Maliyetlerinin Önemi	Düşük	Yüksek
Rekabetçi Maliyet Analizlerinin Önemi	Düşük	Yüksek

Shank ve Govindarajan, 1993, s.18

Bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin rekabetçi konumunu anlamak, Hedef Maliyetleme’de kritik ilk adımdır. Örneğin, bir işletme kalite lideri olarak pozisyon belirlemişse, geniş renk seçeneğinin çok önemli ve değer katan bir beklenti olduğunu müşteri geri bildirimlerine dayalı olarak bilir ve hedef maliyetleri başarmak için bu seçenekleri değiştirmeyi düşünmeyecektir. Böylece Hedef Maliyetleme süreci içinde rekabetçi konumlanma işletmenin genel rekabetçiliğine zarar vermesinden daha çok Hedef Maliyetleme sürecini desteklemek için odaklanmaya yardım edecektir (Ellram, 2000, s.41).

Maliyet Etkenleri Analizi

Stratejik maliyet yönetiminin üçüncü temel elemanı maliyet etkenleri analizidir. SMY’de maliyetin karmaşık şekillerde pek çok faktörün birbirini ilgilendirdiği, bir neden ya da sürücü olduğu kabul edilmiştir. Maliyet davranışlarını anlamak demek, verilen herhangi bir durumda veya çalışmada, maliyet etkenlerinin karmaşık ve karşılıklı olarak birbirini etkilemesini anlamak demektir (Wong, 1996, s.31).

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

Stratejik Maliyet Yönetiminde Maliyet Etkenleri

Maliyet etkenleri konusunda çeşitli listeler sunulmuştur. Riley tarafından sunulan listede maliyet etkenleri yapısal maliyet etkenleri ve yönetsel etkenler olarak iki ayrı liste halinde sunulmuştur. Yapısal maliyet etkenleri, ölçek, kapsam, deneyim, teknoloji ve zorluktur (Şakrak, 1997, s.112).

Yönetsel etkenlerin başlıcaları (Şakrak, 1997, s.112):

- İşgücünün sürekli iyileştirme amacına katılımı.
- Toplam kalite yönetimi.
- Kapasite kullanımı.
- Fabrika yerleşim etkenliği.
- Ürün özellikleri.
- Firma değer zinciri içinde satıcılar ve/veya müşterilerle ilişkilerin yürütülmesi.

Yüksek bir düzeyde bulunmaları her zaman uygun olmamakla birlikte, yönetsel etkenler, firmanın maliyet konumunu iyileştirir. Yönetsel etkenlerin her biri, aynı zamanda belirli maliyet analizi konularını da kapsar (Şakrak, 1997, s.114).

Maliyet Etkenleri Analizinin Yararları

Stratejik maliyet yönetiminin maliyet etkenleri analizi yaklaşımı işletmelere önemli faydalar sağlar. Bunları şöyle sıralayabiliriz (Wong, 1996, s.31):

- İşletme ile kâr ve onun kaynaklarının anlaşılmasını geliştirmiştir.
- İşletmenin temel süreç ve faaliyetlerine dayalı olarak, işletmenin kaynaklarının stratejik dağıtımının yeniden gözden geçirilmesi için bir çatı geliştirmiştir.
- Maliyet anlamında stratejik planlarının tam olarak geliştirilmesine önderlik eden maliyet etkenlerinin işletme tarafından anlaşılmasını geliştirmiştir.
- İşletme süreç geliştirme ve bütçeleme gibi maliyet yönetimi süreçlerini geliştirmede farklı seviyelerde yüksek seviyeli FTM tekniklerinin nasıl kullanılabileceğini değerlendirmiştir.

Maliyet Etkenleri Analizi ve Muhasebe Uygulamaları

Geleneksel ürün maliyetleme sistemleri, genel üretim maliyetlerini ürün ya da işletme süreçlerine işçilik saatleri ya da para cinsinden maliyet etkenlerine dayalı olarak dağıtırlar. Oysa bir SMY aracı olan FTM, fabrika genel maliyetlerini çoklu maliyet havuzları ile sebep sonuç kriterlerini kullanarak, ürün ve hizmetlere yansıtmaktadır. Hacime dayalı olan ve

olmayan sürücülerin her ikisini de kullanmak, çeşitli faaliyetleri başarmada kaynak tüketimine bağlı olarak belirlenir. FTM, firmaların kendi stratejilerini başarmalarında yardımcı olur.

Maliyet etkenleri analizi Hedef Maliyetleme'nin de önemli bir parçasıdır. Hedef Maliyetlemenin dördüncü adımı maliyet elemanlarının kendi bileşenlerine ayrılmasıdır. Bu, maliyet etkenlerinin tanımlanmasına izin verir. Bir ürünün ya da sürecin maliyet etkenleri genellikle maliyet azaltımı ya da süreç geliştirme için büyük fırsatlar sağlar. Bu maliyet etkenleri, işletmede maliyet/süreç geliştirmenin odağı olmaya başlamıştır. Bununla birlikte, maliyet/süreç geliştirme sürecinin etkili olabilmesi ve pazar değerini düşürmemek için, Hedef Maliyetleme sürecinde anahtar ürün ya da hizmet karakteristiklerinden fedakârlık edilmemelidir (Ellram, 2000, s.4 l).

Diğer bir stratejik maliyet etkeni olan, deneyim (tecrübe) birikimi de, birim maliyetlerin belirleyicisi olarak, yönetim muhasebesi alanında belli bir dikkat toplamıştır. Öğrenme veya deneyim eğrisi, herhangi bir ürünün, üretilen bir biriminin işçilik veya maliyetinin, o ürünün toplam üretim miktarı ile karşılaştırılmasıyla elde edilen bir eğridir. Burada öğrenme (deneyim) kavramı, işletmenin üretim veya satışının artmasıyla elde edilen deneyimler ve dolayısıyla maliyetlerde ortaya çıkan azalmaları ifade etmektedir. Birim maliyetlerin düşmesinde, özellikle üretim deneyimleri, uzmanlaşma, büyük ölçek ekonomisi ve yatırımlardan daha az sermaye kullanmak gibi faktörler etkili olmaktadır (Şakrak, 1997, s.111-112).

SONUÇ

Serbest piyasa ekonomilerinde ürünün satış fiyatı ve fonksiyonları büyük oranda piyasa tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla işletmeler bunları veri olarak almak zorunda kalmakta ve sadece maliyetleri üzerinde değişiklik yapabilir hale gelmektedirler. Bu yüzden stratejik maliyet yönetimi işletmelerin rekabet avantajı sağlama ve bu avantajlarını sürdürebilmeleri için önemli hale gelmiştir. Stratejik maliyet yönetimi işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulanmasıdır.

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları stratejik maliyet yönetiminin bilgi ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Bu çerçevede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Hayat Seyri Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme ve Kalite Fonksiyon Yayılımı gibi yöntemler stratejik maliyet yönetiminin değer zinciri analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizlerinde yardımcı yöntemler olarak belirtilebilir.

Bilginin teknoloji olarak üretim ortamlarında kullanılması işletmelerin maliyet yapılarını da değiştirmiştir. Bunun sonucunda işletmelerin işçilik

giderlerinde önemli azalmalar yaşanırken, genel üretim giderleri önemli oranda artmıştır. Bu şartlar altında genel üretim giderlerinin maliyet muhasebesinin geleneksel yöntemleriyle işletme faaliyetleri ve üretilen ürünlere dağıtılması maliyetlerin tam olarak hesaplanamamasına neden olmaktadır. Bu yüzden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme geliştirilmiştir.

Serbest piyasa ekonomilerinde işletmeler müşteri odaklı olmak, müşterilerin fiyat ve fonksiyon konusundaki talepleri doğrultusunda ürünler sunmak zorundadırlar. Bunu gerçekleştirmenin yolu Kalite Fonksiyon Yayılımı ile müşterilerin ürün fonksiyonları konusundaki taleplerini tasarlanan ürünlere ve işletme süreçlerine aktarırken, Hedef Maliyetleme ile talep edilen fiyatlarda ürün tasarlamaktır.

Diğer taraftan rekabet avantajı sağlama ve bunu sürdürmek için ürünlerin hayat seyri maliyetlerini ürünün tasarımı ve daha sonraki aşamalarında göz önünde bulundurmak gereklidir. Ayrıca maliyetlerin ürün üretime alındıktan sonra da düşürülmesinin yolu Kaizen Maliyetlemenin uygulanmasıdır.

Belirtilen yöntemlerin stratejik maliyet yönetimi uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesi ve işletmeler tarafından kullanılması işletmelerin rekabet avantajı sağlaması ve bunu sürdürebilmesinde yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

BLOCKER Edward J., CHEN Kung H., LIN Thomas W., (2002). *Cost Management, A Strategic Emphasis*, Boston, Mc Graw Hill.

BURSAL N., ERCAN Y., (1999). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*, İstanbul, Der Yayınları No: 103, 7. Tıpkı Basım.

DRURY Colin, (1992). *Management And Cost Accounting*, Londra, Chapman & Hall, 3. Basım.

ERGİN Hüseyin, (1997). *Stratejik Yönetim Muhasebesi*, Kütahya, 2. Baskı

GRUNDY Tony, (1996). *Strategic Business Finance Using Finance For Strategic Advantage*, Londra, Kogan Page.

KARCIOĞLU Reşat, (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi/Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum, Aktif Yayınevi.

KARTAL Ali, SEVİM A., GÜNDÜZ H.E. (Edit: Kerim BANAR), (2004). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir, TC. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, 2. Baskı.

SHANK John K., GOVINDARAJAN Vijay, (1993). *Strategic Cost Management*, New York, The Free Press.

ŞAKRAK, Münir, (1997). *Maliyet Yönetimi*, İstanbul, Yasa Yayınları.

Makaleler

AGRAWAL S.P., SIEGEL P.H., (1998). "Cost Management System: An Operational Overview", *Managerial Finance*, Vol 24, No: 1, 60-78.

CHANG Janie C., HWANG Nen-Chen, (2002). "The Effects of Country And Industry On Implementing Value Chain Cost Analysis", *The International Journal Of Accounting*, 37, 123-140.

COOPER Robin, Regine SLAGMULDER, (2003). "Strategic Cost Management Cost Management Expanding Scope and Boundaries", *Cost Management*, Jan/Feb., 23-30.

DEKKER Henri, (2003). "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships:a Field Study", *Management Accounting Research*, 14, 1-23.

- DESS Gregory G., DAVIS Peter S., (1984), "Porter's (1980) Generic Strategies As Determinants Of Strategic Group Membership And Organizational Performance", *Academy Of Management Journal*, Vol: 27, No: 3, 467-488.
- ELLRAM Lisa M., (2000). "Purchasing And Supply Management's Participation In The Target Costing Process", *The Journal Of Supply Chain Management*, Spring, 39-48.
- ERGİN Hüseyin, ELMACI Orhan, (1999). "Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi", *DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.3, s.17-50.
- ERGİN Hüseyin, ELMACI Orhan, (2001). "Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar II: Stratejik Alternatiflerin Analizi ve Uygun Stratejinin Seçiminde Stratejik Yönetim Muhasebesinin Rolü", *DPÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.5, s.195-216.
- HOSKING George, (1993), "Strategic Management Of Costs", *Planning Review*, Vol: 21, No: 5, 51-56.
- LOCKAMY III Archie, SMITH Wilbur I., (2000). "Target Costing For Supply Chain Management: Criteria And Selection", *Industrial Management & Data Systems*, Vol: 100, No: 5, 210-218.
- PORTER Michael E., (1991). "Towards a Dynamic Theory of Strategy", *Strategic Management Journal*, 12, 95-117.
- WILLIAMSON Andrew, (1997). "Target And Kaizen Costing", *Manufacturing Engineer*, February, 22-24.
- WONG Martin, (1996). "Strategic Cost Management", *Management Accounting*, Vol: 74, No: 4, 30-31.