

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ VE OTELCİLİK YÜKSEKOKULU
TUR İŞL YL 2008 - 0003

4 VE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE
YÖNETİM PLANLAMASI AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET
YÖNETİMİ VE BİR UYGULAMA

HAZIRLAYAN
Burcu SARIKAYA

TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. V. Uğur TANDOĞAN

AYDIN - 2008

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

Adı Soyadı : Burcu SARIKAYA

İmza :

YAZAR ADI SOYADI: Burcu SARIKAYA

BAŞLIK: 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması
Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama

ÖZET

Günümüz işletmeleri hızla değişen bir çevrede faaliyetlerini sürdürmektedir. Bir işletmenin böylesi bir çevrede varlığını sürdürmesi ve büyümesi, diğer faktörlerin yanında, hedef pazarının beklediği fiyat ve kalitede özgün ve yeni ürünleri üretme ve pazara sunma kapasitesine bağlıdır. Hedef pazarın kalite ve fiyat beklentisini karşılayan ürünleri üretmek ve pazara sunmak için kullanılan araçlardan birisi de stratejik maliyet yönetimidir.

Strateji kavramı savunma alanında geniş olarak kullanılan bir kavram olmakla birlikte zaman içerisinde yönetim alanında da kullanılmaya başlanmıştır. Yönetim biliminde özellikle firmaların ya da şirketlerin rakiplerine karşı izleyeceği stratejiler, önce stratejik planlama ve daha sonra da stratejik yönetim adı verilen bir disiplinin doğmasına neden olmuştur. Günümüzde stratejik yönetim, yönetim biliminde çok önemli araştırma alanlarından birini oluşturmaktadır. Globalleşen dünyada artan rekabet ortamında şirketler hızla stratejik yönetim tekniklerinden yararlanarak, örgütsel yapılarını, sistemlerini, süreçlerini yeniden yapılandırmaktadırlar. Geleceğin şartlarının çok daha rekabetçi olacağına şüphe yoktur. Bunun farkında olanlar geleceği kazanmak için şimdiden mücadele içerisinde dirler.

Bu çalışma, stratejik yönetim hakkında genel bir yaklaşım sunmaktadır. Burada ilk olarak stratejinin geniş bir tanımı verilmiş, sonra da stratejik yönetim ve özellikleri ele alınmıştır. Stratejik maliyet yönetimi, tarihçesi, süreçleri ve farklı yaklaşımlarıyla işlenmiştir.

Ayrıca çalışma, nitel araştırma yöntemi kullanılarak yapıldığından, alanda bu tür çalışma yapmak isteyenlere örnek olacağı umulmaktadır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: strateji, stratejik yönetim, stratejik maliyet yönetimi

NAME and SURNAME: Burcu SARIKAYA

TITLE: Strategic Cost Management In Terms Of Management Planning At 4
And 5 Star Hotels And A Case Study

ABSTRACT

Today's companies operate under a rapidly changing environment. A company's survival and growth in such challenging environment depend among other things on its capacity to produce and market genuinely innovative products that satisfy both the levels of quality and price expected by its target market. One of the tools that can be used to produce and market products meeting the expectation of its target market in both quality and price is strategic cost management.

The meaning of strategy has started to being used at management field as well as having a fruquent use in defending area. The strategies that the firms and companies follow had caused to being of discipline that first called strategic planning and then strategic management. Nowadays, strategic management is one of the most important searching areas in science of management. In global world today considiring the rising level of competition we could say the firms are rapidly remaintaining their organizational structures, systems and their process. There is no doubt the coming future conditions would be far more difficult. And who realized this are the ones that started to struggle with it.

This study presents a general approach about strategic management. It first gives a broad definition of strategy and then handles strategic management and their properties. Strategic cost management has been dealt with by giving the history, processes, and different approaches to it.

Also since it is carried out with qualitative research method it is hoped that it will constitute an example to those who are willing to carry out a similar research.

KEYWORDS: strategy, strategic management, strategic cost management

ÖNSÖZ

Öncelikle beni stratejik maliyet yönetimi konusunda çalışmaya cesaretlendiren, tez çalışmam sırasında yardımlarını hiçbir koşulda esirgemeyen, görüş ve önerileriyle tezimin şekillenmesini sağlayan danışman hocam Yrd. Doç. Dr. V. Uğur TANDOĞAN'a en içten teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Her zaman yanımda olan, maddi manevi her türlü olanağı sağlayan, bana güven veren sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tezi oluştururken beni motive eden, yardım etmek için değerli zamanlarını ve önerilerini esirgemeyen tüm arkadaşlarıma çok teşekkürler.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİ VE STRATEJİK YÖNETİM

1. Strateji İle İlgili Temel Kavramlar.....	3
2. Stratejinin İşletme İçindeki Önemi.....	15
2.1. Strateji Yokluğunun Doğurduğu Olumsuz Sonuçlar.....	15
2.2. Stratejiye Sahip Olmanın Yararları.....	16
3. İşletme Stratejisinin Sınırları.....	17
3.1. Töresel (Ahlaki) ve Yasal (Kanuni) Sınırlamalar.....	17
3.2. Uygulamadan Gelen Sınırlamalar.....	18
3.3. Karşı Stratejiler.....	19
3.4. Sosyal ve Psikolojik Sınırlamalar.....	20
4. Stratejinin Benzer Kavramlarla İlişkisi.....	20
4.1. Strateji ve Politika.....	21
4.2. Strateji ve Taktik.....	22
4.3. Strateji ve Program.....	23
4.4. Strateji ve Yöntem.....	24
4.5. Strateji ve Plan.....	24

5. Stratejik Planlama.....	26
5.1. Planlama Nedir?.....	26
5.2. Planlamanın Amacı.....	27
5.3. Stratejik Planlama.....	27
5.4. Stratejik Planlamanın Temel Özellikleri.....	28
6. Stratejik Yönetim ve Özellikleri.....	33
6.1. Stratejik Yönetim Kavramı.....	33
6.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri.....	39

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1. Maliyet Kavramı	42
1.1 Maliyetin Tanımı.....	42
1.2 Maliyetlerin Belirlenmesi.....	44
1.3 Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	45
1.3.1 Girdilere Göre Sınıflama.....	45
1.3.2 Faaliyetlere Göre Sınıflama.....	46
1.3.3 Maliyetlerin Belirlendiği Tarihe Göre Sınıflama.....	46
1.3.4 Hizmet Miktarının Bütünü veya Ortalaması Açısından Maliyet Sınıflaması.....	47
1.3.5 Faaliyet Hacmindeki Değişmelere Göre Maliyet Sınıflaması.....	47
1.3.6 Bir Maliyet Nesnesine Yüklenmesine Göre Maliyet Sınıflaması.....	48
1.4 Maliyet Unsurları.....	49
1.5 Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Dağıtımını.....	50

1.6	Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi.....	53
2.	Maliyet Yönetimi.....	55
2.1.	Muhasebe Yaklaşımlarında Değişim Gereği.....	56
2.2.	Maliyet Yönetimi Kavramı.....	58
2.3.	Maliyet Yönetiminin Gelişimi.....	60
2.4.	İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü.....	62
2.5.	Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine.....	64
3.	Stratejik Maliyet Yönetimi.....	68
3.1.	Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı.....	69
3.2.	Stratejik Maliyet Yönetimi Anlayışı ve Önemi.....	70
3.3.	Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişimi.....	71
3.4.	Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları.....	74
3.4.1.	Değer Yaratma Analizi.....	75
3.4.1.1	Değer Yaratma Analizinin Süreci.....	76
3.4.1.2	Değer Yaratma Analizinin Yararları.....	78
3.4.1.3	Değer Yaratma Analizi ve Muhasebe Uygulamaları.....	79
3.4.2	Stratejik Konum Analizi ve Muhasebe Uygulamaları.....	83
3.4.3	Maliyet Etkenleri Analizi.....	84
3.4.3.1	Maliyet Etkenleri Analizinin Yararları.....	84
3.4.3.2	Maliyet Etkenleri Analizi ve Muhasebe Uygulamaları.....	85

4. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi.....	86
4.1 Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kavramı.....	86
4.2 Konaklama İşletmelerinde Hizmetlerin Özellikleri.....	87
4.3 Konaklama İşletmelerinde Hizmetlerin Yapısı.....	88
4.3.1 Hizmetlerin Çeşitliliği.....	89
4.4 Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi.....	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

4 VE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM PLANLAMASI AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ; KUŞADASI'NDA FAALİYET GÖSTEREN 4 VE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	94
2. Evren ve Örneklem.....	95
3. Materyal ve Yöntem.....	95
3.1. Anket ve Verilerin Toplanması.....	96
4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	96

5.	Bulgular.....	97
5.1.	Stratejik Maliyet Yönetiminin Başarısını Etkileyen Faktörler...	97
5.1.1.	Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler.....	97
5.1.1.1.	Şiddetli Rekabet Koşulları.....	97
5.1.1.2.	Rakiplerden Daha Fazla Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu.....	97
5.1.1.3.	Fiyatların Belirlenmesinde Müşterilerin Hakim Rolü.....	98
5.1.1.4.	Fiyatların Zamanla Düşme Eğilimi.....	98
5.1.1.5.	Fiyatlardaki Düşmeyi Ürün Özelliklerini Artırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı.....	98
5.1.1.6.	Kalite-Düşük Fiyat Uyumunun Gerekliliği.....	99
5.1.2.	Müşteri Profiline İlişkin Faktörler.....	99
5.1.2.1.	Zevk ve Beğeni Anlayışlarındaki Değişim Hızlılığı.....	99
5.1.2.2.	Benzer Ürünlerdeki Kalite, Özellik ve Fiyat Farklarını Ayırt Edebilme Yetenekliliği.....	100
5.1.2.3.	Yeni Ürün Özelliklerini Değerlendirme ve İfade Etme Yetenekliliği.....	100
5.1.2.4.	Satınalma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı.....	100
5.1.2.5.	Müşteri Sadakatinin Düzeyi.....	101
5.1.3.	Sektör Profiline İlişkin Faktörler.....	101
5.1.3.1.	Piyasaya Giriş Engellerinin Varlığı.....	101
5.1.3.2.	Benzer Ürünlere Sahip Rakiplerin Çokluğu.....	101
5.1.3.3.	Tedarikçi Firmaların Çokluğu.....	102
5.1.3.4.	Değer Zincirlerinin Üyeleri Arasında İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkânı.....	102
5.1.4.	Ürün Profiline İlişkin Faktörler.....	102
5.1.4.1.	Ürün Ömrünün Kısıklığı.....	102
5.1.4.2.	Ürün Karmaşıklığı.....	103
5.1.4.3.	Ürün Maliyetinin Kompozisyonu.....	103
5.1.4.4.	Ürün Çeşitliliği.....	103
5.1.4.5.	Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü.....	103

5.1.4.6 Ürün Tasarım Süreçlerinin Kısıllığı.....	104
5.1.5 Firma Profiline İlişkin Faktörler.....	104
5.1.5.1 Üretim Teknolojisinin Değişim Hızı.....	104
5.1.5.2 Üretim Teknolojisinin Yüksek Maliyeti.....	104
5.1.5.3 Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleyiciliği.....	105
5.1.5.4 İşletme Departmanları Arasında Sonuca Yönelik İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkanı.....	105
5.1.5.5 Hedef Pazarları Analiz Edebilme İmkanı.....	105
5.1.5.6 Çalışanların Çapraz Fonksiyonel Uzmanlığı... ..	106
5.1.5.7 Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı.....	106
5.1.5.8 Üst Yönetim Desteği.....	106
5.1.5.9 Teorik Bilgilenme Yeterliliği.....	106
6. Araştırma Sonucu Elde Edilen Bulgular ve Değerlendirmeler.....	107
6.1 Verilerin Analizi.....	108
SONUÇ	109
KAYNAKÇA.....	111
EKLER.....	I
ÖZGEÇMİŞ.....	II

Tablolar Listesi

Tablo 1. Stratejinin Oluşumu.....	13
Tablo 2. Stratejik Planlama Soruları.....	31
Tablo 3. Stratejik Yönetim ve Geleneksel Yönetim	41
Tablo 4. Stratejik Maliyet Yönetimi ile Geleneksel Yönetim Modellerinin Karşılaştırılması	73
Tablo 5. 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirlik Düzeyi	107

Şekiller Listesi

Şekil 1. Stratejik Yönetim Süreci.....	36
Şekil 2. Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi.....	54

GİRİŞ

Globalleşen dünyada ekonomik ve teknolojik çevrelerde yaşanan hızlı değişim, yeni oluşan pazarlar, müşteri beklentilerinin değişmesi gibi nedenlerle işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Zaman içinde, departmanlardan gelen maliyet raporları sistemine dayanan muhasebe yaklaşımı, yerini maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde önemli rol oynayan maliyet yönetimi kavramına bırakmıştır.

Yaşanan hızlı değişim karşısında, işletme yöneticilerinin başarılı olabilmeleri için, karşılaşılabileceği tehditler ve fırsatlar hakkında önceden bilgi sahibi olmaları, öngörüle bulunmaları gerekmektedir. Bu nedenle, gerek dünyada gerekse ülkemizde stratejik yönetimin önemi giderek artmaktadır.

Stratejik yönetim, değişim hızı oldukça yüksek olan çevre koşullarına adaptasyonu kolaylaştırdığı gibi, geleceğe yönelik en iyi alternatiflerin belirlenmesini ve bunları dikkate alarak karar almayı sağlar.

Stratejiye sahip olmayan bir işletme, amaçlarını açıkça saptayamaz. Amaçlarını saptayamadığı için, yeni girişimlere öncü olabilecek fırsatlardan yoksun kalır. Ayrıca, önceden hiçbir hazırlık ve plan yapmadan, kararlarını günlük bilgiler üzerine kurdukları için, piyasanın basit dalgalanmalarından ve tehlikelerinden de büyük ölçüde etkilenirler.

Bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, strateji ile ilgili tanımlar, işletmeler için stratejinin önemi, stratejinin işletmeye sağlayacağı faydalar, işletme stratejisinin sınırları, stratejinin benzer kavramlarla olan ilişkisi, stratejik planlama hakkında genel bilgiler, stratejik yönetim hakkında genel bilgiler, stratejik yönetimin özellikleri, stratejik yönetim ve geleneksel yönetim arasındaki başlıca benzerlikler ve farklılıklar açıklanmıştır.

İkinci bölümde maliyet yönetimi kavramı ele alınmış, maliyetlerin oluşumu ve sınıflandırılması ile ilgili bilgiler verilmiş, bu kapsamda muhasebe yaklaşımlarında değişim gereği açıklanmış, maliyet yönetimi kavramı incelenmiş, işletmeler için maliyet yönetiminin önemine değinilmiş, maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş irdelenmiş, stratejik maliyet yönetiminin tanımı, unsurları, işletmeler için önemi, tarihsel gelişimi, stratejik maliyet yönetimi ile geleneksel yönetim arasındaki benzerlikler ve farklılıklar açıklanarak stratejik maliyet yönetiminin hizmet işletmeleri için önemine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, araştırmanın amacı ve önemi, araştırma ile ilgili evren ve örneklem seçiminin nasıl yapıldığı, araştırmanın sınırlılıkları, anket ve verilerin toplanması, verilerin analizi hakkında bilgiler verilmiş, anket çalışması sonucunda elde edilen verilerin analiz sonuçlarına dayanarak, stratejik maliyet yönetiminin 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda genel sonuçlar çıkarılmış ve öneriler belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİ VE STRATEJİK YÖNETİM

1. Strateji İle İlgili Temel Kavramlar

Strateji kavramı, belli bir yapı içinde birçok kavramla yakın ilişki içindedir. Aşağıda strateji kavramı ile birlikte, bu kavramla çok yakın ilişki içinde olan vizyon, misyon, amaç, hedef, politika ve taktik kavramlarının açıklamalarına mümkün olduğunca aralarındaki ilişki düzeyi göz önünde bulundurularak yer verilmeye çalışılmıştır.

Değerler, kuruluşun kurumsal ilkeleri ve davranış kuralları ile yönetim biçimini ifade eder (DPT, <http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007).

Değerler, kuruluşun kararlarına, seçimlerine ve stratejilerin belirlenmesine rehberlik eder. Hayata geçirilen değerler, çalışanların motive edilmesinde güçlü araçlardır (Durna, <http://www.nigde.edu.tr>; 16.09.2007).

Üye ve çalışanların kurumu kavradığının başlıca göstergesi olan değerler, kurum kültürünün de temelini oluşturur. Kurum değerlerinin paylaşılması, çalışanların hedefleriyle uyumunun sağlanması için gereklidir. Dolayısıyla kurum değerlerinin diğer bir işlevi de hedeflere yönlendirmek ve bir konuya odaklanmış kurum sinerjisini oluşturmaktır (<http://www.sgb.gov.tr>; 07. 10.2007).

Kurum değerlerinin belirlenebilmesi için bazı sorular (<http://www.sgb.gov.tr>; 07.10.2007);

- Temel inançlarımız nelerdir?
- Ahlaki (etik) kurallarmız nedir?
- Özen gösterdiğimiz amaçlar nedir?
- İdeallerimiz nedir?

- Aldığımız kararların doğru veya yanlış olduğuna nasıl karar veririz?
- Yaptığımız davranışların doğru veya yanlış olduğuna nasıl karar veririz?
- Hangi kıstasları esas alırız?

Değerleri oluştururken temel özelliklerin (<http://www.sgb.gov.tr>; 07.10.2007);

- Niceliksel olmaktan çok niteliksel olması,
- Açık ve öznlü biçimde ifade edilmesi,
- Anlamlı, sürekli ve ulaşılabilir olmasına dikkat edilmelidir.

Değerlerin yönetim kurulu, üyeler ve çalışanların yanı sıra, gönüllüler, sivil toplum kuruluşları ve resmi kurumlarla paylaşılması vizyonun oluşturulması ve sağlamlaştırılması açısından önemli bir adımdır (<http://www.nigde.edu.tr>; 16.09.2007).

Vizyon, işletmenin nereye gideceğini çok genel olarak kavramsal ifadelerle açıklayan, işletmeye, sezgiye dayalı yön veren bir kılavuzdur (Erden, 2004; 225).

Vizyon gelecekte elde edilmek istenen sonuçlar için gerekli araçları kesin olarak belirtmeksizin, gelecek ile arzulananları tanımlar. En geniş, genel ve kapsamlı bir şekilde amaçları ortaya koyar (Erden, 2004; 225).

Özet olarak bugün bulunulan ve gelecekte olmak istenilen yerin net ifadesi şeklinde tanımlanabilir (<http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007).

Vizyon, kuruluşun ideal geleceğini sembolize eder. Kuruluşun uzun vadede neleri yapmak istediğinin güçlü bir anlatımıdır. Bir işletme veya kurumun gelecekte ulaşmak istediği yeri, varmak istediği durumu ifade etmektedir (<http://www.nigde.edu.tr>; 16.09.2007).

Vizyonu oluşturmak ve biçimlendirmek için bazı sorular (<http://www.sgb.gov.tr>; 07.10.2007);

- Organizasyonumuz neden var?
- Hangi işi/işleri yapmak üzere buradayız?
- Hangi değerler bize yön verecek?
- Gelecek için neler yapıyoruz?
- Gelecekte ulaşmak istediğimiz yer neresidir?
- Ürettiğimiz değer nedir ve bu değeri nasıl üretiyoruz?
- Çevremize olan katkımız nedir, gelecekte ne olacaktır?

Bunun sonucunda vizyonun dört temel oluşum aşaması ortaya çıkacaktır (<http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007);

- Beklentilerin tespiti,
- İlke ve değerlerin saptanması,
- Misyon tanımının oluşturulması,
- Hedeflerin belirlenmesi.

Unutulmaması gereken, vizyonun gerçekçi ve değişimlere cevap verebilir niteliklerini koruması gerektiğidir. Kolay anlaşılır olması, eyleme dönüklüğü, belirlenmiş değerler ile çatışmaması, ortak beklentilere cevap verebilmesi, organizasyon içindeki yapılara hareket alanı tanımına (üyeler, yönetim kurulu, komisyonlar...) dikkat edilmelidir (<http://www.sgb.gov.tr>; 07.10.2007).

Misyon, işletmenin varoluş nedeni ve işletmenin amaçlarının, hedeflerinin, strateji ve politikalarının dayanağını teşkil eden temel düşüncedir. Vizyon, misyon beyanatlari sayesinde anlaşılabilir hale gelir. Misyon beyanatlariinin neleri içermesi gerektiğine ilişkin belirli bir kural olmamakla birlikte, misyon beyanatlariinde aşağıda sıralanan sorulara cevap bulunmaya çalışılır. Bu sorular şunlardır (Erden, 2004;226);

- Var olmamızın nedeni nedir? Temel amacımız nedir?
- İşletmemizin emsalsiz veya ayırt edici özelliği nedir?

- Gelecek 3-5 yıl içinde işlerimizle ilgili muhtemel değişiklikler nelerdir?
- Temel müşterilerimiz veya kilit Pazar bölümümüz kimler? Veya kimler olmalı?
- Bugünkü ve gelecekteki temel mal ve hizmetlerimiz nelerdir?
- Temel ekonomik endişelerimiz nelerdir? Neler olmalıdır?
- İşletmemizin temel inançları, değerleri, istekleri ve felsefi açıdan özellikleri nelerdir?

Bu soruları bir misyon beyanatı şeklinde cevaplandırmak yoluyla işletme, işletmenin stratejisinin geliştirilmesine rehberlik edecek sınırları, işletmedeki bölümler arası başarı standartlarını ve her bir çalışanın etik davranış standartlarını belirler (<http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007).

Misyon bir kuruluşun varlık sebebidir. Kuruluşun ne yaptığını, nasıl yaptığını ve kimin için yaptığını açıkça ifade eder (<http://www.sgb.gov.tr>; 07.10.2007).

Misyon güç ve kaynağını değerlerden almaktadır. Bu nedenle öncelikle değerlerin belirlenmesi gerekmektedir. Misyonun değişmesi kurumun varoluş amacının değişmesi anlamına gelmektedir. Zaman içinde iç ve dış koşullar sonucunda değişimler beklenmelidir. Ancak dönemsel incelemelerle yeniden değerlendirmeye tabi tutulması, ifade ve anlam düzeltmelerinin yapılması gerekir. Misyonu hazırlarken alanını dikkatli belirlemek gerekir. Dar tutulan misyon karakteri sorunlar ve değişimler karşısında etkisiz olabilir, geniş tutulan misyon alanı ise vizyonla uygun olmayabilir (<http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007).

Amaç, işletmenin arzu edilen genel sonuçlara ulaşması için, hangi çabaların ne yönde harekete geçirileceğini tanımlar. Bu haliyle amaç, işletmenin yön veya yönlerini belirleyerek açıklayan kavramsal yapıyı oluşturmaktadır (Erden, 2004; 226).

Hedef amaçlar doğrultusunda hareket ederken, ulaşılabilecek noktaları belirler. Hedef sayısaldır. Bu özelliği ile uygulamadaki gelişmeleri izlemeye ve değerlendirmeye yardımcı olur. Örneğin işletmenin amacı satışlarını artırmak ise,

hedefi gelecek 10 yıl içinde her yıl bir önceki yıla göre satışlarındaki %5'lik artışı sağlamak olabilir (Erden, 2004; 227).

Politika, işletmenin amaçları doğrultusunda ilerlediği yoldan sapmasını önleyen işaretlerdir. Bu anlamda, işletme içindeki bireylere davranışları ve eylemleri ile ilgili bir çatı oluşturmaktadır. Böylelikle, işletmenin bir bütün olarak aynı yönde ilerlemesi güvence altına alınmaktadır. Politika, uygulamalarla ilgili ilkeler dizisini ve kurallar toplamını oluşturmaktadır. Politika, yeterli derecede tanımlanmış ve gerekli bilgilerle donatılmış belirlilik ortamına ilişkin tercihleri, öncelikleri tanımlamakta ve kılavuz niteliği taşımaktadır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Taktik, hareket planıdır. Güçlerin ve kaynakların harekete geçirilmesi ve hedeflere ulaşma yollarının belirlenmesi ile ilgili öncelikleri tanımlar. Uygulama ağırlıklıdır. Olaylar yaşanırken oluşacak durumları önceden görerek uygulama seçeneklerinin ve ayrıntılarının hazırlanmasıdır. Strateji bir düzen ve tasarımla ilgili düşünsel bir olgu iken, taktik, harekete geçme ve uygulamanın ayrıntılı düzeni ile ilgilidir. Taktik daha özel ve daha kısa düşüncelerden ve uygulama sanatından oluşur. Bu nedenle bazı zamanlarda kısa bir süre için genel strateji düşüncesine ters düşebilir. Ancak, her durumda taktikler, stratejinin gerçekleşmesine yardımcı ayrıntılardır. Stratejilerin uygulamaya konması ancak taktikler ile mümkündür. Taktik, stratejiyi gerçekleştiren bir araç ve onun vazgeçilmez bir devamıdır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Strateji denildiği zaman herkesin aklında bazı ortak anlamlar belirmesine rağmen, strateji tanımlanmaya kalkıldığında herkesin benzer şeyleri algılamadığı fark edilir (Erden, 2004; 227).

Strateji kelimesinin hem eski Yunanca hem de Latince'de karşılıkları mevcuttur (Dinçer, 1994; 6).

Literatürde, stratejinin kelime kökeni bakımından iki kaynağa dayandığı ifade edilmektedir. Bunlardan biri Latince'de yol, çizgi anlamına gelen "stratum" kelimesinden türeyen strateji kavramıdır. İkincisi ise, eski Yunan General

Strategos'un adıyla ilgilidir. Bu generalin sanatını ve bilgisini belirtmek amacıyla kullanılmıştır (Eren, 1979; 3).

Strateji kelimesinin etimolojik kökeninin Eski Yunanca'ya dayandığı bilinmektedir. Eski Yunanca "stratos" (ordu) ve "ago" (yönetmek,yön vermek) kelimelerinin birleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Türkçe'de strateji, sürme, gönderme, götürme ve gütmeye anlamlarında kullanılmaktadır. Sözlük anlamı ise "bir amaca varmak için eylem birliği sağlama ve düzenleme sanatı" olarak ifade edilir (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Strateji kavramı işletme ve yönetim alanında 20. yüzyılın ikinci yarısında kullanılmaya başlanmıştır. Strateji, diğer alanlarda olduğu gibi işletmenin çevresiyle arasındaki ilişkileri düzenleyen ve rakiplerine üstünlük sağlayabilmek amacıyla kaynaklarını harekete geçiren bir anlam taşımaktadır. Ancak konu üzerinde henüz bir fikir birliği yoktur. Stratejinin işletme ile çevresi arasındaki ilişkilere yönelik olması, çevrenin ise sürekli olarak değişmesi nedeni ile belirsizliğin artması, işletmenin fonksiyonlarının çeşitlenmesi ve giderek karmaşıklaşması, konuyla ilgili yazarların farklı bakış açılarına sahip olması gibi bir çok nedenden dolayı, kavram üzerinde henüz genel kabul görmüş bir tanım yapılamamıştır. Bununla birlikte, stratejinin işletme ile onun çevresi arasındaki ilişkileri düzenlediği konusunda görüş ayrılığı bulunmamaktadır (Erden, 2004; 227).

Bu noktadan hareketle strateji, işletmenin vizyonu ve misyonu doğrultusunda iç ve dış çevrede meydana gelebilecek değişikliklere de duyarlı olacak şekilde, sürekli olarak kendisinin, dış çevresinin ve bunlar arasındaki ilişkilerin analiz edilerek, amaçlarının ve hedeflerinin belirlenmesi, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakların tahsis edilerek kullanılması şeklinde tanımlanabilir (Erden, 2004; 228).

Daha kısa bir ifadeyle strateji, belirlenen hedeflere ulaşmak için, temel amaçlar, gayeler, hedefler ve önemli politikalar, planlar bütünüdür (<http://www.sp.gov.tr>; 14.10.2007).

Strateji, örgütün misyonunu ileriye götürme, dışsal ve içsel güçler ışığında örgüt için amaçlar belirleme, örgütün amaçlarına ulaşmasında özel politikalar saptama ve örgütün temel hedefleri ve amaçlarının başarılabilmesi için bunları en uygun şekilde uygulamaya geçirme sürecidir (Becerikli, 2000; 99).

Strateji muhakeme yapmayı, geleceği öngörmeyi ve yönetimin iyileştirilmesini amaçlayan, örgütün etkililiğini ve dinamizmini sağlayan önemli bir araçtır (Maşrap, 2000; 251).

Drucker'a göre, bir örgüt açısından stratejinin temel amacı, belirsizlik ortamında örgütün istenilen sonuçlara ulaşabilmesini sağlamaktır (Drucker, 1999; 53).

Strateji deyiminin asıl ekonomik anlamıyla ilk defa açık şekilde izahı, iktisatçı ve aynı zamanda matematikçi olan Neumann ve Margenstern tarafından "Theory of Games and Economic Behaviour" adlı eserde yapılmıştır. Düşünürler burada stratejiyi kişi ekonomisi açısından ele almakta, kişisel faydasını maksimum kılmaya çalışan iki oyuncunun rasyonel davranışlarının şeklini sistematik olarak açıklamaktadırlar (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Burada strateji, mikro ekonomi açısından ele alınıp faydalarını maksimuma çıkarmak isteyen iki oyuncunun rakiplerinin davranışlarını olasılık hesaplarına dayanarak matematiksel açıdan değerleyip bir seri kararlar almaları anlamında kullanılmıştır. Oyun tam belirlilik koşulları altında oynanmaktadır. Yani her oyuncu rakibinin mümkün olan bütün davranışlarının kendi fayda fonksiyonu üzerindeki etkilerini bilerek kendisini ona göre hazırlayabilmektedir. Ekonomik ve sosyal olaylarda bu varsayım geçerli olmadığından sarf edilen bir çok çabalara rağmen oyun teorisi direkt olarak pratik uygulamalarda kullanılamamıştır. Fakat ekonomik düşünce ve uygulamalar, bilhassa ekonomik programlamalar üzerindeki indirekt etkileri küçümsenmeyecek ölçüde bulunmuştur (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

O halde ekonomi biliminde strateji, sonuçlandırılacak bir sorunun verileri tarafından belirlenmiş rasyonel bir davranışla sınırlanmaktadır. Yönetimsel anlamda

ve işletmenin kar maksimizasyonu yönünden strateji, matematik ve istatistik yöntemlerle programlanabilen ve optimal seçimleri sağlayan bir araç olarak tanınmıştır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Stratejilerin oluşturulması için cevaplanması gereken sorular (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007);

- Amaç ve hedeflere ulaşmak için neler yapılabilir?
- Olası sorunlar nelerdir ve bu sorunları nasıl aşabiliriz?
- Amaç ve hedeflere ulaşmak için izlenebilecek alternatif yol ve yöntemler nelerdir?
- Alternatiflerin maliyetleri, olumlu, olumsuz yönleri nelerdir?

Günümüzde strateji seçimi işletmenin çevresiyle olan karşılıklı ilişkilerinin, çevreye karşı gösterdiği tepkilerinin, iç organizasyonunun ve personelinin davranışlarıyla ilgili değişkenlerin etkisi dikkate alınarak yapılır. Bu çok değişkenli ortamda değişkenlerin hepsini kontrol altında tutabilmek, her birinin davranışlarını ve olasılıklarını sezerek programlamaya gitmek mümkün değildir. Bu çevre içinde işletme yönetiminde strateji, işletmenin çeşitli fonksiyonları arasında meydana gelen karışıklıkları açıklığa kavuşturan ve genel amaçları belirleyen özellikleri düzenleyen, ekonomik bir ortamda işletmenin optimumuna geçmesi ile ilgili seçimsel kararlar bütünüdür. Bu seçimler işletmenin varlığını devam ettirmesini ve gelişmesini garanti altına alacaktır. Böylece stratejinin, amaçlara ulaşmak için eldeki kaynakları veya olanakları en iyi şekilde kullanarak uzun dönemli açık bir işletme planı yapmak olduğu meydana çıkmaktadır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Rekabete dayanan ekonomik bir ortamda strateji, her şeyden önce, yeniliği, ilerlemeyi ve işletmenin devamlı olarak çevreye intibakını veya çevre ile karşılıklı uyum içinde olmasını sağlayarak, meydana gelen değişiklikleri kontrol altına alan yönetsel bir araçtır. Stratejik faaliyet için, belirli miktarda kaynakların el altında bulundurulması, çevredeki değişiklikler karşısında bu kaynaklara bakılarak kararlar verilmesi gerekir. Alınan bu kararlar ve seçimler işletmenin bilgi ve iradeye dayanan, dinamik ve ilerici bir yönelim içinde çalışmasını

sağlayacak, geleceğin uzun vadeli değişimlerini öngörerek sistematik bir şekilde düzenlenmesini temin edecektir. Böylece işletme hayatında kadere veya şahsa bırakılan hususlar azaltılmış veya kontrol altına alınmış olacaktır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Stratejinin genel özelliklerini kısaca aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007);

- Strateji, bir analiz etme sanatıdır; bu sanat bir düşünme yöntemi, açık bir sistemde faktörler arası mantık ilkeleri ve ilişkileri üzerine kurulmuş, karar verme ve kararlar içindeki engellerin kaldırılmasıyla ilgilidir (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

- Strateji amaçlara bağlı bir unsurdur; bir işletmenin stratejisi o işletmenin genel amaçlarına hizmet eder ve güçlerin bu amaçlar etrafında toplanmasını sağlar (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

- Strateji işletmenin çevresiyle eylemsel ilişkilerini düzenler; ekonomik, teknolojik, politik ve sosyal bakımdan çevresel değişimlerin kavranmasına, işletme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesine ve olumlu etkilerin de zamanında farkına varılarak onlardan yararlanma fırsatına olanak verir (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

- Strateji devamlı olarak tekrarlanan (rutin) işlerin aksine uzak geleceğe bağlı bir düzeni ilgilendirir. Stratejik seçimler, işletmenin uzun sürede izleyeceği politikalarla ilgili olduğu için monoton (rutin) karar ve işlerden kesinlikle ayrılır (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

- Strateji işletmenin bütün finansal ve beşeri kaynaklarını uyum içinde yöneten ve faaliyete geçiren bir unsurdur. Böylece strateji işletmenin günlük hayatı içinde cereyan eden olayların ve alınan kararların yön vericisi veya pusulası da olmaktadır. Yönetmek anlaşmazlıkları ortadan kaldırmaktır. Doğaldır ki, strateji yönetimin gerekliliğini ortadan kaldırmamakta, aksine oyunun kurallarını

belirlemede, belirsizliği azaltmakta ve izlenecek yolları ve kaideleri açıklığa kavuşturmaktadır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

- Strateji karmaşık ve dinamik bir organizasyonda beşeri unsuru (çalışanları) cesaretlendirme ve harekete geçirme aracıdır; şu hale göre strateji güdüleyici bir faktördür. Kişiler belirsizlik ortamında daha karamsar bir şekilde hareket ederler.

Halbuki onlara gelecek hakkında belirsizliği giderici (veya azaltıcı) bilgiler sunulduğça ve gidilecek amaçları da kesin bir şekilde belirledikçe, çalışma hırsları ve cesaretleri de artacaktır. Böylece çalışanlar ve özellikle yöneticiler taktik faaliyetlerinin taslağını kolayca yapabilecekler ve kişisel faaliyetlerinin genel amaçlara uygunluğunu kolayca belirlemiş olacaktırlar (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

- Strateji karmaşık (kompleks) ve dinamik bir çevrede (ortamda) işletmenin faaliyet sahalarını belirler. İşletmenin mevcut kaynaklarından nasıl yararlanılacağını ve uzun süre içindeki dağılımının kesin dökümünü ve takvimini içerir. Bu dağılım, bir pazarda, bir sanayi kolunda veya bir ekonomik faaliyette rakip , güçleri ortadan kaldırmak için olasılığa dayanan olayları lehte esaslar üzerine kurmak için ayrıntılandırılmış bir öngörüdür (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

Mintzberg ve Quinn (1996) stratejilerin oluşumunu şu şekilde açıklamışlardır;

Tablo 1- Stratejinin Oluşumu

STRATEJİ	ÖZELLİKLERİ
PLANLI	Stratejiler formel planlar yardımı ile oluşur. Burada iyi tanımlanmış istekler ve beklentiler merkez yönetim tarafından formüle edilmiştir. Bunlar formel kontrol prosedürleri ile uygulamaya geçirilir. Kararlı ve tahmin edilebilir ortamlarda stratejiler planlı olabilir.
GİRİŞİMSSEL	Stratejiler girişimci bir liderin vizyonuna ve bireysel sezgi yeteneklerine bağlı olarak oluşur. Bir liderin kontrolünde belirli bir pazarda tutunmuş örgütlerde stratejiler lidere bağlı olarak oluşmaktadır. Stratejiler kısmen planlı ve genelde doğaçlamadır.
İDEOLOJİK	Stratejiler bütün uygulama birimlerinin ortaklaşa vizyonlarından, inançlarından ve değerlerinden kaynaklanarak oluşur. Kontrol, informal kültürel kontrol mekanizması ve kültürleştirme ile sağlanır. Kuruluş çevre değişimlerine karşı proaktif bir tavır içindedir ve stratejiler oldukça planlıdır.
DURUMSAL	Stratejiler kısıtlardan oluşur. Örgütsel davranışları kısıtlama kapasitesinde olan liderlik, karmaşıklık ve belirsizlik ortamlarında ulaşılabilecek hedefleri ve sınırları belirlerler. Stratejiler kısmen planlı, kısmen de doğaçlamadır.
SÜREÇSEL	Stratejiler belirli bir süreç içinde oluşur. Liderler stratejinin süreç yönleri ile ilgilenir ve içerik sorunlarını uygulamacılara bırakırlar. Stratejiler kısmen planlı, kısmen doğaçlamadır.
İLİŞKİSİZ	Stratejiler uygulama blokları içinde oluşur. Bunlar kuruluşun diğer parçaları ile gevşek bir ilişki içindedir ve bazen kuruluş amaçları ile ters düşebilirler. Stratejiler uygulayıcılar açısından planlı olsa bile örgüt açısından doğaçlamadır.
UZLAŞMACI	Stratejiler uygulamacı aktörlerin görüşlerinin yakınlaşması ve birbirlerine uyarlamasından kaynaklanır. Bu merkez yönetimin strateji oluşturmada gevşek davrandığı durumlarda ortaya çıkar ve stratejiler genelde doğaçlamadır.
ZORLANMIŞ	Stratejiler çevre değişimlerinin zorlaması ile oluşur. Çevre, kuruluşa ya doğrudan mevzuat yada teknolojik standartlar ile, sorunlar veya hızlı değişimler karşısında stratejik pozisyon almayı zorunlu hale getirir. Bu durumda stratejiler doğaçlamadır, kuruluş bunları planlı hale getirebilir.

Kaynak: Mintzberg, H., Quinn, J.B., (1996), The Strategy Process Concepts, Contexts, Cases, London, Prentice-Hall Inc.

Bunlara ilaveten strateji tanımlarının sürelerden ziyade düzeylerle tanımlanması da bir yaklaşımdır. Strateji düzeyleri üçe ayrılabilir (Taşkiran, 1995; 198);

1) Şirket Stratejisi;

Farklı işletmeler ile değişik iş gruplarına sahip şirketlerin bir bütün olarak stratejisi anlamında kullanılmaktadır. Bir holding için işletmeleri arasında kaynak dağılımı, holdingin pazardaki genel imajını etkileyeceği için bu düzeydedir. Bu çerçevede yeni yatırım kararları, mamul/pazar stratejileri bu sınıftadır. Tek bir işletme için şirket stratejisi ise, işletmenin hangi işle iştigal ettiğini tanımlar (Taşkiran, 1995; 198).

2) İşletme Stratejileri;

Bir holding için belirli bir endüstri kolunda, işletme içinse işletmenin çeşitli faaliyet alanları veya mamul dizileri için “Nasıl rekabet edeceğiz?”, “Ne tür faaliyetler yapacağız?” sorusunu cevaplandıran stratejiler bu düzeydedir. Kaynak dağılımı, karşılaştırmalı üstünlükler ile sinerji konularına ağırlık verir. Şirket stratejisine uygun olarak mamul yada pazar geliştirme kararlarına yöneliktir (Taşkiran, 1995; 198).

3) Fonksiyonel Stratejiler;

İşletme içerisindeki çeşitli fonksiyonel bölümlere ait kararlardan oluşur. “İş düzeyinde rekabetçi stratejimizi nasıl destekleyeceğiz?” sorusunu cevaplar. İşletme stratejisi ışığında fonksiyonel birim, seksiyon, şube, takım gibi iş birimlerinin başarı için ortaya koydukları stratejilerden oluşur (Taşkiran, 1995; 199).

2. Stratejinin İşletme İçindeki Önemi

Ne tür bir işletme olursa olsun strateji amaç tayini ile ilgili olduğuna göre, stratejiye sahip olmayan bir işletme amaçlarını açıkça ve kesinlikle saptayamaz, amaç saptamak için gerekli hesapları yapamaz ve böylece yeni girişimlerine öncül olacak kurallardan yoksun kalır. Stratejinin bulunmadığı işletmelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılamazlar. Çünkü mali ve beşeri güçleri veya kaynakları ekonomik biçimde kullanacak, derinliğine bir stratejik analiz yapılmamaktadır (Ansoff, 1971; 85).

İkincisi, uygun bir ürün - pazar politikası yerine müşteri çoğaltma alanı geniş tutulacaktır. Belirlenmeyen bir strateji, amaçları saptayarak faaliyetlerini ona göre düzenleyip yararlı görünen şansları arayacak yerde, onları farkına varmadan geçiştirecektir. Böyle işletmeler hiçbir zaman belli bir mal ve pazar üzerinde rekabet avantajına sahip olmayan, optimist düşünceden yoksun kuruluşlardır. Üçüncüsü, önceden hiçbir hazırlık ve plan yapmadan kararlarını günlük bilgiler üzerine kurmuşlardır. Bu nedenle, piyasanın en önemsiz dalgalanmalarından ve tehlikelerinden de büyük ölçüde etkilenirler (Ansoff, 1971; 86).

2.1. Strateji Yokluğunun Doğurduğu Olumsuz Sonuçlar

Ciddi bir stratejiye sahip olamamanın işletmeye getirdiği olumsuz sonuçları şu şekilde açıklayabiliriz (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

- Stratejinin yokluğu işletmenin yapısından çevresine kadar her yerde kendisini hissettirir. Böyle işletmeler nasıl araştırma ve analiz yapacaklarını bilemediklerinden pasif olarak kalırlar ve mücadeleleri de etkisiz olur. Bu; ilk göze batan hususu teşkil eder (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

- Stratejiden yoksun işletmelerin yöneticileri gerçekçi olmak yerine kişisel düşüncelerini ve aşırı tutkularını uygulama eğilimine girerler. Bazı çekingen kişiliğe sahip olan yöneticiler de zarar ve risklere aşırı değer biçerek, o işi kafi derecede denemeden veya ele almadan bırakırlarken, gözüpek kişiliğe sahip

yöneticiler de maliyet ve risklerin önceden iyi bir hesabını yapmadan risklere düşüncesizce atılarak işletmelerini tehlikeye sokarlar (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

Seyrek fırsatların ve gelecekte ele geçirilecek iyi şansların değerini ölçme kriterlerinden yoksun olunacağından ya zamansız yatırım yapma eğilimine giderler, veya kısa süreli program ve bütçelerin etki ve baskıları nedeniyle yatırımdan vazgeçerek bu fırsatları boşuna harcarlar (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

- Devresel (periyodik) değerlemelerin yokluğu nedeniyle işletme ürün hayat eğrisinin gelişimini takip etmeksizin ya ömrünü tamamlamış ürünlerin üretimine devam eder, veya en verimli devresinde olan bazı ürünlerin üretimine kaynaklarını yatırma bilgisinden ve güvenliğinden yoksun kalır (<http://projeyonetimi.blogspot.com>; 02.09.2007).

- Sonucu ve özellikle önemli olan bu husus da işletme ileride meydana gelecek bazı değişiklikleri bilemediği veya göremediğinden, bu değişikliklere önceden hazırlanmış olamaz (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

Strateji yokluğunun en büyük tehlikeleri bilhassa endüstri işletmelerinde görülecektir. Çünkü stratejinin en önemli fonksiyonu üretim, pazarlama ve araştırma – geliştirme departmanları arasındaki ahengi kurmaktır. Stratejinin yokluğunda departman yöneticileri karşılıklı olarak birbirlerine karşı, zıt bir tutum içinde bulunacaklardır. Örneğin; pazarlama yöneticisi mevcut ürünlerin çeşidini artırma yönünden bol harcamalara giderken, araştırma – geliştirme departmanı şefi üretimin yeni baştan değişimini kendi başına hazırlama yolunu tutacak ve pazarın ihtiyaçları yönünden sorunu ele almayacaktır (Tokat, 1990; 332).

2.2. Stratejiye Sahip Olmanın Yararları

İyi bir stratejiye sahip olan bir işletme, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini önceden planlamaya mecbur olduğundan, değişimler karşısında

hazırlanmak ihtiyacını duyan bütünleşmiş ve ahenk içinde çalışan bir firmadır. Çünkü yatırımlar saygınsızdır, diğer bir ifadeyle onlara yatırılmış paraların veya yatırım için satın alınan fiziki malların zararlarını gidermek çok güçtür. O halde, iyi bir stratejiye sahip olmanın en büyük yararı pişman olunacak kararlar almanın tehlikelerini (risklerini) asgariye indirmesinde görülebilir (Ansoff, 1971; 80).

Büyük işletmelerde bağlı kuruluşlar arasındaki işbirliği kolayca sağlanamadığından, çeşitlilik ve farklılaştırma (ürün ve Pazar açısından) sadece bir tek üretim kaynağı yönünden yapılmadığından, özellikle holding şirketlerde stratejik ihtiyaçlar daha az geçerli ve koruyucudurlar. Çünkü bu tip sermaye şirketlerindeki bağlılık ürün ve pazarlar yönünden değil, daha ziyade sermaye yönündendir(finansal bağlılık). Fakat her holdingin uzun süreler için birtakım amaçları kesin olarak hesap edip saptaması gerekir. Bu tür şirketler, faaliyet sahası ve rekabet avantajı bakımından kendilerine uygun düşen bağlı kuruluşları tercih ederler. Ayrıca geniş bir esnek seçim yolunu tutarak arzu edilmeyen bağlı kuruluşları elden çıkarma yolunu tutarlar (Ansoff, 1971; 80).

3. İşletme Stratejisinin Sınırları

İşletme stratejilerinin belirlenmesini ve uygulanmasını etkileyen sınırlılıklar, töresel ve yasal sınırlamalar, uygulamadan gelen sınırlamalar, karşı stratejiler, sosyal ve psikolojik sınırlılıklar olmak üzere dört başlık altında toplanabilir.

3.1. Töresel (Ahlaki) ve Yasal (Kanuni) Sınırlamalar

İlk bakışta strateji, her türlü hile ve sahtekarlığa başvurarak çevrede yakışık almayan bir üstünlük kurma faaliyeti gibi görünür. Stratejik faaliyetin meşruluk kazanması ve toplum tarafından kabullenilmesi için kötü niyete ve töre dışı davranışlara gem vuran, yasal ve töresel sınırlar içinde sürdürülmesi gerekmektedir (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

İnsanlar toplumun inanç, değer ve törelerine uygun olarak yetişir ve neyi yapmaları neyi yapmamaları gerektiğini öğrenirler. Onlara aşılana değerlerden biri insanların oyunun kurallarına uymaları gerektiğidir. Sosyal hayatta yazılı hale getirilmiş yasalar toplumun inanç, değer ve törelerine saygılı olmayı gerekli kılan kurallardır. İşletmeler de toplumda tüzel kişiliğe sahip birer kurum olduklarından yasal ve töresel olarak toplum tarafından benimsenmiş kurallara uymak zorundadırlar (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

3.2. Uygulamadan Gelen Sınırlamalar

Bunlardan birincisi, yöneticinin içinde çalıştığı organizasyondan gelen ve daha önceki yıllarda alışılmış davranışlar, gelenek adet ve önyargıların sınırlamalarıdır. Yönetici stratejiyi tayin ederken alışılmış iç örgütsel (organizasyonel) değerleri dikkate almak zorundadır. Çünkü alışılmış değerleri ve hareket tarzlarını kolayca terk etmek mümkün değildir (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Stratejinin meydana getirilmesinde ve uygulanmasında önemli bir pratik sınırlama “yöneticinin kapasitesi” dir. Bu sınır stratejiyi meydana getiren veya uygulayan yöneticilerin zekası, bilgileri, yetenekleri, cesareti, özel yargıları (veya kişisel değerleri) ve hatta ihtiyaçlar skalası ile ilgilidir (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Başka bir pratik sınırlama da, iyi strateji saptamak için işletmenin gerekli finansal kaynaklara sahip olmamasından ileri gelir. Gerekli finansal kaynakların eksikliğine örnek olmak üzere, işletmenin elinde kurmay araştırmacı veya uzman kiralamak için bütçe ödeneklerinin yetersiz olması durumunu gösterebiliriz. Birçok işletmelerde planlama örgütlerinin yokluğu haklı olarak yetersiz finansal kaynaklara bağlanmaktadır (<http://projeyonetimi.blogspot.com>; 02.09.2007).

Bilhassa stratejik planlamada önemli pratik sınırlamalardan birisi, zaman faktörü olmaktadır. Çünkü zaman uzadıkça öngörülerin gerçekleşme olasılıkları süratle azalmaktadır. Öngörü süresi uzadıkça beklenmeyen veya önceden ortaya çıkacağı tahmin edilemeyen olayların hesapları bozma olasılıkları artacağından,

zaman ile öngörülenin doğruluğu veya tutarlılığı arasında ters bir ilişki vardır. Bilhassa stratejik planlamada zaman süresi en azından beş yıllık veya daha fazla bir süreyi içerdiğine göre öngörülerin doğruluğu artan zaman süresiyle ters orantılı bir biçimde süratle azalacaktır. Bu yüzden stratejinin tayininde optimum bir süre saptamalıdır, bu ise faaliyet konusuna, sektörün durumuna, sosyal, siyasal, teknolojik koşullara ve bunlardaki değişme ve gelişmelerin hızına bağlı olacaktır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Strateji tayinini zaman yönünden sınırlayan unsurları üç kısma ayırarak inceleyebiliriz. Bunlardan bazıları “işletmenin kontrolü” ile zaman içinde yüksek olasılık derecelerini korurlar, bazıları yapılan faaliyetler gereği zaman içinde az değışkendirler ve işletmenin kontrolüne dahi gerek göstermezler. Üçüncüler ise işletmenin tamamen kontrolü dışında kalan dış ve en çok değışken olan koşullardır. Stratejik öngörülerde bulunmazdan önce zaman içinde değışen unsurlar arasında böyle bir analiz yapmak, işletme yöneticisi için oldukça yararlı olacaktır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

3.3. Karşı Stratejiler

Tıpkı bir savaşta atakları önleyen karşı bir düşman gücü mevcut ise, işletmelerin de serbestçe faaliyette bulunmalarını engelleyen karşı stratejik güçler mevcuttur. Bu güçler işletmenin stratejik seçimlerini ve hareketlerini frenleyen unsurlar olarak hesaba katılmadıkları sürece öngörülerin gerçekleşmesi olanaksızdır. İşletme ekonomik ortamda girişeceği her faaliyet için bir karşı faaliyetle (veya tepkiyle) karşılaşacağını bilmelidir (<http://projeyonetimi.blogspot.com>; 02.09.2007).

Belli başlı karşı stratejiler veya stratejik güçler olarak işletmenin karşısına rakipler, devlet, diğer kamu kuruluşları, sendikalar ve hatta bazen halk

çıkmaktadır. Genellikle diyebiliriz ki, stratejik bir hareket karşı bir stratejik hareketi uyarır veya meydana getirir, bu takdirde ilk yapılan hareket değiştirilerek karşı stratejiye uyulur veya geleceğin her türlü sonuçları göze alınarak faaliyete ısrarla devam edilir. Şu halde, karşı hareketin gücü ölçüsünde stratejik faaliyet frenlenmektedir (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

3.4. Sosyal ve Psikolojik Sınırlamalar

Öngörülen bir stratejinin uygulamalarda başarılı olabilmesi için, mümkün olduğu ölçüde, onu uygulayacak olan kişilerin rızalarının alınması gerekir. Yani demokratik olan ve grup tarafından benimsenen stratejilerin uygulamada başarı kazanma olasılıkları artmaktadır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Genellikle planlanan alan genişledikçe, büyük bir personel grubunun kararlarına, düşünce ve davranışlarına göre hareket etme serbestliği azalmakta ve orjinallikten çok uyum (veya itaat) beklenmektedir. Strateji tayininde uygulama alanı işletmenin tümü ile ilgili olduğundan daha çok orijinallik beklenmekte ve uygulayıcıların tümünün görüşlerine başvurulmaktadır. Bu yüzden, sosyal ve psikolojik etkiler meydana getiren bu faktörleri hesaba katmalı, olanaklı olduğu kadar grup kararlarına veya hiç olmazsa grup liderlerinin rızalarına dayanmayı unutmamalıdır (<http://projeyonetimi.blogspot.com>; 02.09.2007).

4. Stratejinin Benzer Kavramlarla İlişkisi

Strateji ile sık sık anlam karışıklığı yapan, bazı yönleri ile benzeyen, bazı yönleri ile ayrılan kavramlar aşağıda belirtilmiştir.

4.1. Strateji ve Politika

Politika, uygulamalarla ilgili ilkeler dizisi ve kurallar toplamıdır (<http://www.savassakar.com>; 22.09.2007).

İşletme literatüründe birbirleriyle karıştırılan terimler strateji ile politika olmaktadır. Çünkü bu iki terimi birbirinden kesinlikle ayırt etmeye olanak yoktur. Politika yol gösterme ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak için izlenen yol veya genel plandır. Bu bakımdan uygulamalarla ilgili ilkeler dizisini ve kurallar toplamını meydana getirir. İlke ve kurallar ise yoruma imkan tanımadıkları için oldukça katı ve verilmiş durumlara uygulanabilecek pratik çarelerdir. Strateji ilerde meydana gelebilecek bütün durumların önceden tahmin edilemediği kısmi belirsizlik koşullarında alınan karar türüdür. Halbuki politika yeter ölçüde tanımlanmış ve gerekli bilgilerle donatılmış belirlilik ortamında alınan ve devamlı kararlardan oluşmaktadır. Politika, bir kere belirlendikten sonra sık sık değişmez örneğin fazla mesai veya hastalık hallerinde personele uygulanan ücret politikası aşağıdan yukarıya herkese aynen uygulanır ve her ayrı olay için özel bir kararı gerekli kılmaz. Halbuki strateji devamlı değişken olması nedeniyle kontrol altında bulundurulması gereken, ne yönde değişeceği kesin olarak bilinmeyen bir ortamda alınmaktadır. Dolayısıyla strateji özel olarak işletme ile çevresi arasındaki ilişki ile ilgilidir. Her olay için genellikle özel bir görüşme ve kararı gerekli kılar (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Politika devamlı tekrar eden kurulmuş bir süreç (prosedür) şeklinde olduğu için uygulaması icra edenlere kolayca devredilebilecektir (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

İşletmeleri belirli politikaları saptadıktan sonra yönetmek stratejik yönetim felsefesinden çok uzak değildir. Ancak stratejinin temel amacı işletmenin kaynak ve kabiliyetlerinin elverdiği ölçüde çevreye uyumunun sağlanmasıdır (Dinçer, 1994; 11).

Politika “yöneticilere karar vermelerinde rehberlik eden bir ilke yada ilkeler dizisi” şeklinde tanımlanabilmektedir (Kempner, 1980; 60).

Richard Daft’a politikayı “işletmenin genel amaçları ve stratejik planlarına bağlı olarak, işletmedeki kişilerin davranışlarına istikamet sağlayan genel ilkelerdir” diye tanımlamaktadır (Daft, 1991; 137).

Her ne kadar bu açıklamalar sonucunda kesin bir ayırımında birleşme olanağı bulunamamışsa da, strateji politikanın üzerinde daha ziyade tasarlama ve ileriye öngörme veya sezme ile ilgili bir kavramdır. Halbuki politika daha özel durumlar için meydana getirilmiş, uygulamalara daha yakın olan bir takım ilke, kural ve emirlerden meydana gelen kararlardan oluşur. Politikanın stratejiye en benzer özelliklerinden biri her ikisinin de uzun süre için saptanmış olmalarıdır. Fakat politikadaki esneklik stratejiye nazaran daha azdır, çünkü stratejiyi belirten değişken çevre onun içerdiği temel kararların da değiştirilmesine neden teşkil eder. Politika ve strateji amaca bağlılıkları yönünden birbirlerine çok benzerler, ancak, strateji amaçla daha yakından ilgilidir. Stratejik faaliyetlerdeki bütün güçlerin amaca yöneltilmesi şeklindedir. Halbuki politikada bu bağlılık daha gevşektir. Toplam politik uygulamalar amaca yönelmiş olsa da, her politik uygulamayı işletmenin genel amaçlarını gerçekleştirme ile izah etmek olanaklı değildir (<http://www.savassakar.com>; 22.09.2007).

4.2. Strateji ve Taktik

Taktik, amaçlara ulaşmak üzere işletme güçlerinin harekete geçirilmesi sürecidir. Taktikleri stratejiler belirler. Strateji eylemin düşünme boyutu iken, taktik eylemin uygulanmasıdır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

Taktik, usul ve teknik bakımdan stratejiden daha ayrıntılıdır. Stratejinin amaçlara ulaşmak için eldeki güçlerin veya kaynakların dağıtım planı olduğunu biliyoruz. Taktik, bu yerleştirilen güçlerin harekete geçirilmesi yani uygulanması ile ilgilidir. Olaylar yaşanırken veya cereyan ederken meydana gelecek durumları

önceden görerek uygulama alternatifleri ve ayrıntıları hazırlanır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

Taktik daha özel ve daha kısa fikirlerden ve uygulama sanatından oluşur. Strateji bir nizam, düzen ve tasarı ile ilgili düşünsel bir işlem taktik ise harekete geçme ve uygulamanın ayrıntılı bir düzeni ile ilgilidir. Bazı hallerde taktik, uygulamalar esnasında saptanabilir. Bu yüzden taktik de aslında strateji gibi amaca hizmet eden bir amaç olmasına rağmen özet, kısa fikir ve hareketlerden oluştuğuna göre bazen çok kısa sürede genel strateji düşüncesine aykırı düşebilir. Örneğin savaşta karşı orduyu ortadan kaldırmak stratejisi içinde düzene konulmuş bir ordunun taktik gereği ani olarak geri çekilmesi veya kısmi bir yörede güçlerini artırıyormuş gibi göstermesi aslında stratejinin uygulamasına ilişkin bir manevradır. Taktikler aslında, stratejinin gerçekleşmesine yardımcı ayrıntılar ve hatta programlardır. Bu yüzden, taktik programa benzemektedir. Her stratejiyi uygulamaya koyacak mutlak bir takım taktikler gereklidir. Bu yüzden taktik stratejiyi gerçekleştiren bir araç, onun vazgeçilmez bir devamıdır (Güçlü, 2003; 69).

4.3. Strateji ve Program

Program, süreleri belirlemek, ayrıntılı faaliyetlerin uygulanacakları yer ve zamanları ve bunların kimler tarafından, nasıl yapılacağını saptamaktır. Program tam belirlilik hallerini ve çok kısmi riskleri içermektedir. Bir olayın en ince ayrıntılarını yer, zaman, şahıs ve usul göstererek belirlemektedir. Kısa süre ile ilgilidir. Halbuki strateji işletmede meydana gelecek bütün olay ve hareketlerin uzun süre içinde öngörülmesini ve bunların işletmenin amaçları yönünden değerlendirilmesi ve seçilmesini gerektirir. Programlar daha alt kademelerle ve uygulamalarla ilgilidir. Programların başka bir özelliği bir defa kullanılan planlardan oluşudur, bu yönü ile de politikalardan ve stratejiden ayrılırlar (Güçlü, 2003; 69).

Programların esneklik özelliği çok azdır, bu yüzden de katı niteliktedirler (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

4.4. Strateji ve Yöntem

Yöntem, politika veya stratejinin uygulama şekliyle ilgilidir. Yöntemler çeşitli sorunların çözümünde kullanılan usullerdir (<http://www.savassakar.com>; 22.09.2007).

Yöntem kullanılış özelliği açısından politikaya benzer, politika ve strateji geniş bir alan yada temel bir sorunu ele almasına karşılık, yöntem normal olarak politikanın veya stratejinin uygulanır şekli ile ilgilidir. Bu bakımdan strateji ve politika kapsam bakımından yöntemden daha geniştir. Her üç kavramın müşterek yönleri sürekli ve uzun süreli seçimlerden olmalarıdır. Yöntem ile programın birbirlerine benzer yönleri, uygulamaya daha yakın olmaları ve bir işi veya bir işlemi ilgilendirmeleridir (Güçlü, 2003; 69).

Şu halde genel fikir olarak, belirli amaçlar için yapılan her faaliyet alanında çeşitli derecelerde yöntemler uygulanabilir. Önemli hususlardan biri de, yöntemin özellikle stratejiye nazaran standartlaştırılma niteliğinin olmasıdır. Hatta uygulamalarda kullanılmak üzere standart yöntemler meydana getirilmiştir. O halde, yöntemler çeşitli soruların bunların çözümünde kullanılan usullerden ibarettir. Bu açıdan bakılırsa stratejik planlama da bir sorun çözme yöntemidir (<http://www.merih.net>; 15.11.2007).

4.5. Strateji ve Plan

Plan, amaçlara ulaşmak için seçenekler arasında tercih yapma sürecidir (<http://www.savassakar.com>; 22.09.2007).

Birbirine karıştırılan iki kavramdan biri de strateji ve plandır. Daha önceki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, strateji uzun süreli seçimler ve amaçlarla ilgilidir. Plan ise amaçlara ulaşmak için araçlar ve yolların kararlaştırılması ve kabaca neyin nasıl yapılacağına saptanmasıdır. Görüldüğü üzere plan kavramı genel olarak strateji, politika, yöntem ve program olarak izah ettiğimiz bütün kavramları kapsamına almaktadır. Çünkü plan işletmenin çevresiyle veya çevresel gelişmesiyle sıkı sıkıya ilgilidir. Bu yönü, onu stratejiye iyice yaklaştırır. Plan ayrıca rakamlandırılmış amaçların tespiti ve amaçlara ulaştıracak “amaç fonksiyonunun” maksimizasyonu ile ilgilidir. Doğal kaynaklar, finansal kaynaklar ile ilgili sınırlamalar başta olmak üzere Pazar koşulları ve ürün teknolojisi ile ilgili diğer dış değişkenler bu optimizasyon süreci içine dahil olmaktadır (Güçlü, 2003; 70).

Yukarıda sayılmış olan değişkenlerle ilgili öngörülen hususlar kesin değil, fakat olasılığa (ihtimaliyete) dayanmaktadır. O halde, plan ile belirlenmiş amaçlara ulaşma hiçbir zaman kesin değildir. Şu halde, planda da stratejide olduğu gibi bir risk ve belirsizlik derecesi mevcut bulunmaktadır. Her iki kavram da geleceğe yönelik olduklarından belirsizlik ve risk taşımaktadırlar, ayrıca her iki kavramın da temelinde işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak yatmaktadır. Bu gibi nedenlerden ötürü strateji ve plan kavramlarının karıştırıldığı görülmektedir (Kalaycıoğlu, 1998; 15).

Fakat tahminlerin gerçekleştirilmeleriyle ilgili belirsizlikler planda kabullenilen süre ile sıkı sıkıya ilgilidir. Yani bu belirsizlikler planın süresi azaldıkça doğru orantılı olarak azalmakta, plan süresi uzatıldıkça artmaktadır. Öyleyse belirsizlik özelliği ve zaman süresi bakımından plan daha esnektir (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

Şu halde, uzun süreli plan periyotlarında strateji ile plan anlam birliğine ulaşmaktadırlar. Ancak planın süreleri çok çeşitli olduğundan, kısa ve orta süreli planlar stratejiden ayrılarak daha kesinlik ve belirlilik kazanmakta ve bu yönden politika; taktik ve programa benzemektedir. Ancak politika uzun süreli devamlı uygulamaları ile ilgili bir kavram olduğuna göre bu yönüyle orta ve kısa süreli planlardan ayrılmaktadır (<http://www.canaktan.org>; 11.10.2007).

5. Stratejik Planlama

Stratejik planlamanın daha iyi anlaşılabilmesi için planlamanın bilinmesi gerekmektedir. Aşağıda, planlamanın tanımı yapılmış ve amacı belirtilmiş, stratejik planlamanın özellikleri açıklanmıştır.

5.1. Planlama Nedir?

Planlama belirlenen amaçlara ulaşmak için, gerekli araçların ve yolların kararlaştırılması, neyin nasıl yapılacağıın önceden saptanması olarak ifade edilebilir. Planlama, önceden belirlenmiş amaçları gerçekleştirmek için yapılması gereken işlerin saptanması ve izlenecek yolların seçilmesidir. Bu özelliği ile planlama, geleceğe bakma ve olası seçenekleri saptama sürecidir. Planlama, sahip olunan sınırlı kaynakların en rasyonel kullanımını sağlamaya yönelik bir süreçtir. Bu sürecin temelinde amaçlı, bilinçli ve sistemli bir eylem yatmaktadır (Nartgün, 2000; 277).

Planlama, toplumsal etkinliklere yol gösteren ve toplumsal değişimi denetlemeye yönelik bir çabadır. Bu çabada, topluma ilişkin istenmeyen sonuçların gerçekleşmesi engellenmek istenirken, arzu edilen sonuçlara ulaşma desteklenmektedir (Hesapçioğlu, 2001; 2).

5.2. Planlamanın Amacı

Plan, kurumun nereye gideceğini ve gitmekte olduğunu belirler. Planlama, zaman kaybını ve gereksiz işlemleri azaltır, talimatlar verir ve kontrolü kolaylaştırmak için standartları belirler. Planlama beklenen değişikliklerin etkisini azaltma yoludur. Yöneticiler ileri bakmaya, değişiklikleri tahmin etmeye, bu değişikliklerin etkisini göz önünde bulundurarak uygun hareket yolları geliştirmeye planlama tarafından zorlanırlar. Planlama ile hedefler belirlendiğinden hedeflere nasıl ulaşılabileceği belirlendiği gibi, hedeflerin kontrolünü yapmak da mümkündür (<http://www.savassakar.com>; 22.09.2007).

5.3. Stratejik Planlama

Stratejik planlama , bir örgütün üyelerinin, örgütün geleceğini tahmin ettikleri ve o tahmine ulaşmak için gerekli işlemleri tasarladıkları bir süreçtir. Bu süreç, örgütün stratejik amaçlarını ve buna ilişkin eylem planlarını incelemeyi kapsar (Ensari, 1999; 145).

Stratejik planlama, bir örgütün değişen çevre koşulları içinde, örgüt kaynaklarının genişletilmesi ve ortaya çıkan fırsatlar ile örgütün kaynakları arasında optimal bir uyumun sağlanması, sürdürülmesi ve geliştirilmesi ile ilgili bir yönetim ve karar sürecidir (Goodstein vd., 1993; 3).

Stratejik planlama, bir kurumun paydaşlarının geleceklerini hayal etme ve bu geleceği başarmak için gereken işlem ve uygulamaları eleştiren bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Goodstein vd., 1993; 3).

Bu yönüyle stratejik planlama, hemen her örgütte, tepe yönetim veya idareciler tarafından belirlenen ve paylaşılan ileriye yönelik varılması planlanan genel amaçları içerir (Fındıkçı, 2002; 339).

5.4. Stratejik Planlamanın Temel Özellikleri

Stratejik planlama bilinçli ve sistemli bir süreci ifade etmektedir. Bu sürecin temel amacı, örgütsel ve çevresel faktörleri göz önünde bulundurarak örgütün geleceğine ilişkin bir yol çizmektir. Stratejik planlama sürecinde, örgütün belirlediği amaçlarına daha etkili ulaşabilmesi için gerekli yollar, uygulanacak stratejiler, kullanılacak kaynaklar ve dikkat edilmesi gereken noktalar belirlenir (Çoban, 1997; 100).

Örgütsel etkililiğin sağlanmasında önemli bir yeri olan stratejik planlama sürecinin temel özellikleri şöyle sıralanabilir (Çoban, 1997; 101);

- Stratejik planlama, şu anda alınacak kararların geleceği ile ilgilidir. Gelecekte arzu edilen durumu ve ona ulaşmanın yollarını tasarlar,
- Stratejik planlama, devamlılık gösteren bir süreçtir,
- Bir davranış ve hayat tarzını ifade eden plan felsefesidir,
- Kısa ve orta vadeli bütçe ve faaliyet planlarını birbirine bağlar.

Stratejik planlama diğer planlama türlerinden bir çok yönüyle ayrılmaktadır. Eren'e göre, stratejik planlamayı diğer planlama türlerinden ayıran dört temel özellik şunlardır (<http://www.merih.net>; 15.11.2007)

1) Zaman Süresi veya Ufku: Stratejik planlama, uzun süreli bir planlama türü olması dolayısıyla diğer plan türlerinden ayrılır. Uzun vadeli stratejik değerlendirmeleri gerektiren stratejik planlama, diğer uzun vadeli planlara da yön göstermektedir.

2) Verilerin Yapısı: Stratejik planlar, amaçlarına ve işlevlerine göre farklı verilerden oluşur. Stratejik planlama organizasyonun bütünü ile ilgilidir. Stratejik plan iç öğelerin ahengi, bölümler arasında koordinasyon, örgütün

çevreyle olan tüm ilişkilerini düzenler. Stratejik planlama çok yönlü olması nedeniyle tüm planlama türlerinden daha fazla sayıda veriyle ilgilidir

3) Verilerin Sayısı ve Miktarı: Stratejik planlama, faaliyette bulunduğu çevrenin sosyal, ekonomik ve politik bütün verilerini içerdiğinden, diğer planlama türlerine oranla daha fazla sayıda veri ile ilgilenir (Kalaycıoğlu, 1998; 16).

4) Organizasyon Seviyesi: Stratejik planlama, daha çok sonuçlara yönelmiş durumdadır. Bu nedenle uzun süreli amaçları ve ileride meydana gelebilecek sonuçları kapsar (Kalaycıoğlu, 1998; 16).

Stratejik planlamayı geleneksel planlamadan ayıran bir özellik de, çevresel faktörlerin incelemesine büyük önem vermesidir. Stratejik planlama, süreklilik arz eder, bir defaya mahsus olarak yapıp biten bir eylem değildir. Bu süreçte, çevresel faktörler, örgütün mevcut durumu ile varmak istediği nokta arasındaki ilişki, bu noktaya nasıl ulaşılacağı ve örgütün güçlü yanları ile geliştirilmesi gereken yönleri belirlenmeye çalışılır (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net;> 10.11.2007).

Stratejik planlama, örgütün bir çok farklı alt birimini ve uzmanlığın farklı bileşimini ilgilendirdiği için doğal olarak bir takım çalışması etkinliğidir. Bu amaçla, stratejik planların başlaması ve gelişmesiyle uğraşacak bir planlama takımı oluşturulabilir. Çeşitli düzeylerdeki bireylere örgütün geleceğini belirleme sürecine daha çok katılma fırsatı sağlanmalıdır. Stratejik planlama, hedef ve stratejik seçeneklerin seçimini de kapsadığı için, sürece ilişkin stratejik seçenekler değerlendirilmeli, nicel ve nitel uygun veri tabanları oluşturulmalıdır (<http://www.merih.net;> 15.11.2007).

Stratejik planlamanın yararlarını aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür (Nartgün, 2000; 288);

- Yönetimi önceden sistemli bir şekilde düşünmeye zorlar,
- Kurum için gösterilen çabaların daha iyi koordine edilmesini sağlar,
- Denetim için başarı standartlarının geliştirilmesi sonucunu yaratır,
- Kurumun temel hedeflerini ve politikalarını daha kesin biçimde saptamaya yöneltir,
- Beklenmedik gelişmelere karşı daha hazırlıklı olunmasını sağlar,
- Kaynakların en etkin biçimde kullanılmasına yardımcı olur.

Stratejik planlama, örgütte farklı birimlerde çalışan bireylerin çabalarını, ortak amaçlar doğrultusunda bütünleştirir. Örgütün geleceğine ilişkin paylaşılmış bir vizyon sağlar. Bu sayede, eşgdmlenen ve açık bir iletişim kanalıyla desteklenen bireysel çabalar, örgütün ortak amaçlarının başarılmasına katkıda bulunabilir. Böylece, örgütün gelecekte varmak istediği, ulaşmayı hedeflediği yere ilişkin açık ve belli bir hedef çizilebilir (Nartgün, 2000; 189).

Hamel (1996), stratejik planlama yaparken işletmelerin kendilerine aşağıda belirtilen soruları sorması gerektiğini bildirmektedir.

Tablo 2- Stratejik Planlama Soruları

BUGÜN	GELECEK 5 YADA 10 YIL İÇİNDE
Bugün hangi müşterilere hizmet veriyorsunuz?	Gelecekte hangi müşterilere hizmet edeceksiniz?
Bugün müşterilerinize hangi kanallardan ulaşıyorsunuz?	Gelecekte müşterilerinize hangi kanallardan ulaşacaksınız?
Bugün rakipleriniz kim?	Gelecekte rakipleriniz kimler olacak?
Bugün rekabet üstünlüğünüzün temeli ne?	Gelecekte rekabet üstünlüğünüzün temeli ne olacak?
Bugün karlarınız nereden geliyor?	Gelecekte karlarınız nereden gelecek?
Bugün sizi benzersiz kılan beceri yada yetenekler nelerdir?	Gelecekte sizi hangi beceri ve yetenek benzersiz kılacak?
Bugün hangi nihai ürün pazarlarında yer alıyorsunuz?	Gelecekte hangi nihai ürün pazarlarında yer alacaksınız?

Kaynak: Hamel, G., (1996), Geleceği Kazanmak, İstanbul, İnkılap Yayınları,s:29.

Stratejik planlama, stratejilerin kesin hüviyet kazandırılarak yazılı hale getirilmesidir. Stratejik planlama aynı zamanda bir yönetim şeklidir. Ancak, stratejik planlama üzerinde bazı yanlış anlamalar vardır. Bunlardan önem arzedenler aşağıdaki şekilde maddelenebilir ([http://www.savassakar.com](http://www.savassakar.com;); 22.09.2007);

- Stratejik planlama geleceğin tahmini değildir. Buna karşılık, geleceği düşünmeden günlük problemleri çözerek yürütülen bir yönetim sisteminin, kurumu düşüreceği zor durumlardan, gelecekte olabilecek olaylara göre stratejik planlama yaparak kurtulunabilir ([http://www.savassakar.com](http://www.savassakar.com;); 22.09.2007).

- Stratejik planlarla geleceğe yönelik kararlar alınmaz. Geleceğin kararları gelecekte olabilecek muhtemel olayların ışığı altında şimdi alınır ([http://www.sp.gov.tr](http://www.sp.gov.tr;); 14.10.2007).

- Stratejik planlama uzun vadeli finansman planlaması, iktisadi planlama vb. değildir. Uzun vadeli finansman planlaması ve iktisadi planlama gibi planlar stratejik planlamanın sadece bir bölümüdür (<http://www.sp.gov.tr/documents>; 14.10.2007).

- Stratejik planlama kurumun tüm faaliyetlerine ait planların bir araya getirilmesi değildir. Çünkü stratejik planlama geleceği şekillendirmek için yapılan aktif bir çalışmadır (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

- Stratejik planlama gelecekteki risklerin ve belirsizliklerin ortadan kaldırılması ve geleceğin şekillendirilebilmesi için, yarın ne yapılması gerektiğini belirtmek değildir. Aksine stratejik planlama, yarına sahip olabilmek için, bugün ne yapılması gerektiğine karar vermektir (<http://genelkultur.ansiklopedisi.net>; 10.11.2007).

6. Stratejik Yönetim ve Özellikleri

Etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kurallar ve faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilecek olan stratejik yönetim kavramı, özellikle büyüme sürecindeki küçük işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim, ancak böyle bir yaklaşım sonucunda, söz konusu işletmeler pazarın ihtiyaçlarına karşılık verebilecek rekabet avantajlarını elde ederek başarıya ulaşabileceklerdir (Akın, 1996; 43).

6.1. Stratejik Yönetim Kavramı

Yönetim, en küçüğünden (aile, işletme gibi) en büyüğüne (devlet, uluslar arası örgütler gibi) kadar tüm örgütlerde geçerli ve gerekli bir işlemdir. Yönetim, örgütlerin amaçlarına etkin ve verimli ulaşabilmeleri bakımından zorunlu bir işlemdir. Diğer bir deyişle yönetim, örgütler için hayati bir öneme sahiptir (Tortop vd., 1993; 20).

Yönetim, insan ve diğer kaynakları mümkün olan en iyi şekilde birleştirerek, örgütsel amaçlara etkin ve verimli ulaşma sürecidir. Diğer bir ifadeyle yönetim; iş gücü, sermaye, teknik donanım vb. gibi örgütsel kaynakların, örgütsel amaçları gerçekleştirmek üzere etkin bir şekilde koordine edilmesidir. Yönetim kısaca, örgütsel kaynakların, örgütsel amaçları başarmak için kullanılmasıdır (Güçlü, 2003; 63).

Yönetim ve işletme alanında strateji, işletmenin çevresi ile arasındaki ilişkileri düzenleyen ve rakiplerine üstünlük sağlayabilmek amacıyla kaynaklarını harekete geçiren bir anlam taşımaktadır (Dinçer, 1998; 7).

Buradan hareketle strateji, işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri analiz ederek işletmenin yönünün ve amaçlarının belirlenmesi, bunları gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve örgütün yeniden düzenlenerek gerekli kaynakların tahsis

edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla stratejinin amacı, belirsizlik ortamında işletmenin istenilen sonuçlara ulaşabilmesini sağlamaktır. Çünkü strateji bir işletmenin amacı doğrultusunda fırsatçı olmasına imkan tanımaktadır (Drucker, 1999; 53).

Stratejinin ilgilendiği temel alanlar yönetim sistemi, pazar başarısı, işletme araçları, çalışanlar ve çevreden oluşmaktadır. Yönetim açısından karar sistemi, organizasyon yapısı, işletme kültürü ile tüm yönetsel yardımcı araçlar, yönetim sistemini oluştururken; ürün, pazarın yapısı, işletmenin kullandığı teknoloji ve pazarlama ile verimlilik yaratma konuları, pazar başarısının unsurları arasında sayılmaktadır. İşletmenin kullandığı üretim malzemeleri, enerji, finansal araçlar ve sahip olunan teknik bilgi, işletme araçları olarak stratejik yönetimin ilgilendiği alanlar arasında bulunmaktadır. Ayrıca örgüt çalışanları ve işletmenin faaliyetleri ile dolaylı veya doğrudan ilgili bulunan çevre, stratejik açıdan büyük önem taşımaktadır (Asunakutlu ve Coşkun, 2000; 20).

Stratejik yönetimde, yukarıda ifade edilen tüm unsurlar büyük ölçüde dikkate alınmakta ve kararlarda kullanılmaktadır. Ayrıca karar alıcılar olarak üst düzey yöneticiler, stratejik yönetimin temel unsurları arasında yer almaktadır. Stratejik yönetimin öncelikle üst yönetim kademelerinin uğraşı alanında yer alması nedeniyle, üst düzey yöneticiler bu süreç içinde büyük önem taşımaktadırlar. Yöneticilerin, işletmenin uzun vadeli yaklaşımlarının oluşmasında ve hareket tarzının belirlenmesinde üstlendikleri fonksiyon, büyük ölçüde örgütün yapısını oluşturacak tercihleri de içermektedir. Bu açıdan üst yönetimin ufku ve yetenekleri, örgütün misyonunun belirlenmesinde ve yerine getirilmesinde temel belirleyici olmaktadır (Asunakutlu ve Coşkun, 2000; 21).

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

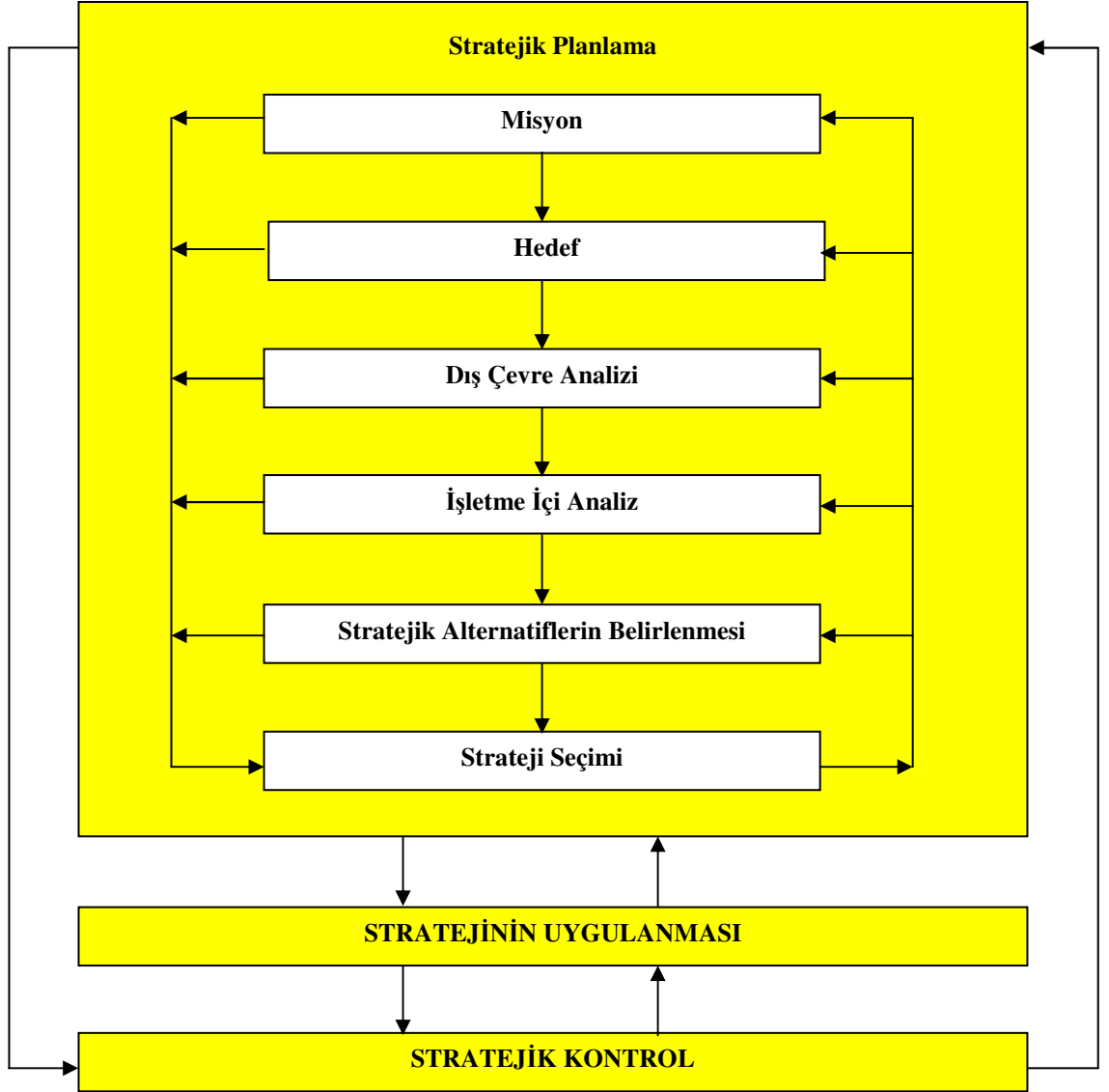
Stratejik yönetim geleceğin planının yapılması değildir. Nitekim işletmenin çevresi devamlı değiştiğine göre, planlar bir defa yapılarak, bunlar değişmez kalıplar haline getirilemez (Hatipoğlu, 1986; 44).

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

Stratejik yönetim, stratejik düşünmenin yaşama geçirildiği sistematik bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım belli aşamaları içeren bir süreçtir. Bu süreçler sırasıyla strateji üretme, strateji uygulama ve stratejik öğrenmedir (Pamuk vd., 1997; 26).

Strateji üretme aşaması bir “stratejik düşünme” sürecidir. Bu süreç sonucunda stratejiler oluşturulur. Strateji uygulama aşaması üretilen stratejilerin ve stratejik bilgilerin yaşama geçirildiği adımdır. Uygulama sırasında üretilen bilgilerin ve kazanılan deneyimlerin yeni stratejilerin oluşturulmasına yardımcı olması durumu, stratejik öğrenme adımı olarak değerlendirilebilir (Pamuk vd., 1997; 27).

Şekil 1-Stratejik Yönetim Süreci



Kaynak: Wheelen, T.L. ve Hunger, J.D., (2002), Strategic Management and Business Policy, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, s: 10.

Stratejik planlama günümüz işletme yönetiminde kesinlikle önemli bir hale gelmiştir. Stratejik planlama, işletmenin misyonunu tanımlamayı, hedeflerini belirlemeyi, işletme içi ve dışı çevrenin analizini ve bu çevrede başarılı olabilmek için stratejilerinin belirlenerek uygulamasını içermektedir. Şekil 1 bize stratejik planlamanın açık ve net bir biçimde işletme misyonunun anlaşılması ile başladığını göstermektedir. İkinci olarak, yönetimin neyi başarmak istediğini herkesin bilmesi için, işletme hedeflerinin belirlenmesi zorunluluğudur. Üçüncü olarak, bu hedefleri başarmak için, elde edilebilir stratejik alternatifler tanımlanmalıdır. Bu adımda işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini, geçmiş ve geleceğe yönelik tahmin raporlarını açıkça irdelemeye ihtiyacı vardır. Son olarak, plan sürecinin tamamlanması ve stratejinin seçilerek uygulaması adımdır (Wheelen and Hunger, 2002; 11).

Stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını; planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için işletme içi her türlü tedbirin alınarak yürürlüğe konulmasını; daha sonra da yapılan çalışmaların kontrol edilmesiyle ilgili faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetler özetle aşağıdaki gibidir (Hinterhuber, 1984; 1);

- İşletmeyi ilgilendirdiği ölçüde dış çevrenin ve rekabet şartlarının kuvvetlice kavranması ve dış çevrenin dinamiğinin arkasındaki gücün araştırılması (Hinterhuber, 1984; 1),

- Çeşitli mamul/pazar bileşimleri için ayrıntılı stratejilerin oluşturulması, stratejik analizleri kritik alanlar üzerinde yoğunlaştırarak alternatiflerin belirlenmesi ve kaynakların dökümünün yapılması (Hinterhuber, 1984; 1),

- Seçilmiş stratejilerin, politikalara ve proje yönetimi ile fonksiyonel bölümlerdeki faaliyet programlarına dönüştürülmesi (Hinterhuber, 1984; 1),

- Örgütün stratejiye uygun olarak düzenlenmesi, işletme faaliyetlerinin stratejik iş birimlerine (SİB) dağıtılması ve temel amaçlara ulaşmada bunların koordine edilmesi (Hinterhuber, 1984; 1),

- Stratejilerin etkili bir şekilde yürütülmesi için uygun planlama, güdüleme ve kontrol sistemlerinin oluşturulması (Hinterhuber, 1984; 1).

Jauch ve Glueck (1989; 18) stratejik yönetimin yararlarını şöyle özetlemektedir;

- Stratejik yönetim değişen durumları önceden sezmek için örgütlere izin verir.
- Stratejik yönetim, açık amaçlar ve yönelimler sağlar.
- Stratejik yönetimde araştırma, sürecin yöneticilere yardım edebilmesi için ilerleme sağlar.
- Stratejik yönetimi yerine getiren işler daha etkilidir.
- Stratejik yönetim, iş kararlarını sistematik hale getirmede etkili bir yoldur.
- Stratejik yönetim, bir şirketin temel problemlerini araştırmada yöneticilere yardım eder.
- Stratejik yönetim, şirketin iletişimine, bireysel projelerin koordinasyonuna, kaynakların tahsisine ve bütçe gibi kısa süreli planlamanın gelişmesine yardım eder.

6.2. Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetimin özellikleri aşağıdaki şekilde sayılabilir (Güçlü, 2003; 74);

- Stratejik yönetim, her şeyden önce, tepe yönetimin bir fonksiyonudur;

Tüm olarak işletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve ona bir istikamet belirlemeye çalışması sebebiyle stratejik yönetim, tepe yöneticilerinin bir fonksiyonudur. Kendi görev ve yetkilerini örgüt içinden veya dışından uzmanlara devretmiş olsa bile, risk ve sorumluluk tepe yöneticilerine aittir. Tepe yöneticisinin veya örgütün liderinin desteği ve katılımı olmaksızın stratejilerin gerçekleştirilmesi mümkün olmaz. Diğer taraftan tepe yöneticisi tarafından belirlenen vizyon, strateji ve misyon gibi kavramlar, örgütün diğer çalışanları tarafından benimsenmedikçe de örgütün ortak değeri ve amacı haline gelmez (Güçlü, 2003; 74).

- Gelecek yönelimlidir ve işletmenin uzun vadedeki amaçları ile ilgilidir;

Belirlenen zaman ufku içinde işletmenin ne olacağını ve bu sonuçları elde etmek için nelerin yapılması gerektiğini düşünür (Güçlü, 2003; 74).

- Stratejik yönetim, işletmeyi açık bir sistem olarak görür;

İşletme, birbirleriyle etkileşim ve bağımlılık halindeki parçaların oluşturduğu bir bütün olarak görülür. Dolayısıyla stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmeyle ilgilenmesi yanında onu oluşturan parçalarla da ilgilenir. Bütüne veya parçalardan herhangi birine yönelik bir karar alındığı zaman, diğer parçaların üzerindeki etkileri göz önünde bulundurulur. Diğer taraftan, işletmeler içinde buldukları çevre ile karşılıklı etkileşim ve bağımlılık içindedir. Çevrede meydana gelen her hangi bir değişiklik işletmeyi de etkiler. Bu sebeple, stratejik yönetim çevreyi oldukça yakından takip eder (Koçel, 1993; 43).

- Stratejik yönetim, işletmelerin farklı birimleri ve hiyerarşik kademeleri arasında koordinasyon sağlar;

Stratejilerin işletme için temel istikamet göstermesi ve hedefler oluşturması sebebiyle, işletme içindeki farklı birimler ve kademeler arasında amaçlar hiyerarşisi oluşturarak, farklılaşmalarını önler (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

- Stratejik yönetim, alt kademe yöneticilerine rehberlik eder;

Bir başka ifadeyle, stratejik yönetimin belirlediği amaçlar, karar ve faaliyetler işletme içinde en alt birimlere kadar herkesin ortak hareket noktasını oluşturur (<http://www.ikademi.com>; 18.09.2007).

- Stratejik yönetim, işletmenin kaynaklarının en etkili bir şekilde dağıtımıyla ilgilidir; İşletmenin temel amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için gerekli kaynakları mamul/pazar bileşimlerine uygun bir şekilde dağıtır (Güçlü, 2003; 74).

- Karar vermede kullandığı bilgilerin kaynak ve verileri farklıdır;

Stratejik yönetim, bir bütün olarak işletmenin etkililiği ve verimliliği ile ilgili olduğu için konuya ait bilgi kaynakları ve verileri çok çeşitlidir. İşletmenin çevresine, kendisine, bölüm ve fonksiyonlarına ait bilgi ve verileri zorunlu kılar. Ayrıca bu bilgi ve verilerin sayısı da oldukça fazladır (Koçel, 1993; 43).

- Stratejik yönetim, işletmenin amaçlarıyla toplumun menfaatlerini bir bütünlük içerisinde ele alır;

Bu açıdan stratejik yönetim dış çevresine karşı sosyal sorumluluk taşır (Güçlü, 2003; 74).

Stoner (1978), stratejik yönetimin belirgin özellikleri ve fonksiyonel yönetimle arasındaki farklılıkları özetleyerek aşağıdaki tabloda göstermiştir.

Tablo 3- Stratejik Yönetim ve Geleneksel Yönetim

	Geleneksel Yönetim	Stratejik Yönetim
Odak Noktası	Günlük problemlerin çözümü ve kişi, grup ve örgütün yıllık ve aylık hedeflerinin gerçekleştirilmesi	Uzun dönemli yaşama ve gelişme problemlerinin çözümü, örgütün yeni amaçlar ve stratejileri
Amaçları	Geçmiş tecrübelerle dayalı karlılık	Geleceğe yönelik karlılık ve büyüme
Sınırlamaları	Mevcut kaynak ve kabiliyetleri, çevre	Mevcut ve muhtemel kaynak ve kabiliyetler, çevre
Sonuçları	Etkililik, verimlilik ve denge	Büyüme, gelişme ve süreklilik
Bilgi Kaynağı	İşletmenin birimlerine ait işlem kayıtlar, mevcut şartlar	Bölümler, işletme ve gelecekteki çevresel fırsatlar
Veri Yapısı	Çok fazla sayıda olmayan ve bölümlere ait veriler	Çok fazla sayıda, değişik ve çok kaynaklı
Örgüt Yapısı	Bürokratik, durgun	Yenilikçi ve esnek
Liderlik	Geleneksel, görev yönelimli	Vizyoner, açık ve değişimlerden etkilenir
Problemin Niteliği	Acil, kısa dönemli, somut ve aşağı yukarı benzer niteliklerde	Uzun dönemli, tehir edilebilir, soyut, birbirinden farklı
Problem Çözme	Tepki niteliğinde ve geçmiş tecrübelerle dayalı	Katılımcı, yeni çözüm yolları arayarak
Zaman Ufku, Risk	Kısa vadeli ve düşük riskli	Uzun vadeli, yüksek riskli ve hayati

Kaynak: Stoner, J.A., (1978), Management, New Jersey: Prentice-Hall Inc.

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1. Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı geniş anlamıyla tanımlandığında; “elde edilen ürünün, meydana gelebilmesi ve pazarlanabilmesi için kullanılan ara malların ve unsurların parasal ifadesidir” denilebilir (<http://www.muhasabenet.net>; 02.10.2007).

1.1. Maliyetin Tanımı

Muhasebecilere göre maliyet “belirli bir amaca ulaşmak gayesiyle fedakarlıkta bulunulan veya vazgeçilen bir kaynaktır”. Bu kaynaklar, bir mamul veya hizmeti satın almak için kullanılan, geleneksel muhasebe anlayışında da yer alan parasal ölçütlerden başka bir şey değildir (Horngren and Foster, 1987; 21).

İşletme yöneticileri, fiyatlama, karlılık analizi ve harcamaların kontrolü gibi bir dizi amaçla ilgili olarak doğru karar verebilmek düşüncesiyle neyin ne kadar maliyet taşıdığını bilmek isterler. Maliyetinin ayrı olarak belirlenmesi istenen herhangi bir şeye “maliyet nesnesi” denir. Maliyet nesnesi, bir mamul, bir mamul parçası, sipariş, otelde müşterilere sunulan hizmet, bir sosyal refah projesi, işletmenin herhangi bir alt birimi gibi pek çok farklı iş, birim veya faaliyeti ifade

eden veya akla gelebilecek herhangi bir şey olabilir (Horngren and Foster, 1987; 21).

Geleneksel olarak maliyet nesnesine yüklenecek maliyet unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik haricinde imalatla ilgili tüm maliyetler genel üretim maliyetleri olarak kabul edilmektedir (Küçük, 2005; 3).

Genel üretim maliyetlerinin içerisine, dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, ısınma, aydınlatma, amortisman, emlak vergisi, üretimle ilgili ekipmanın tamir bakımı ve sigortalanması gibi işlerden kaynaklanan maliyetler girmektedir (Küçük, 2005; 3).

Yatırım maliyetleri; İşletme binası, makine ve teçhizat için yapılan yatırımların maliyetidir (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Faaliyet Maliyetleri; Üretimin gerçekleşmesi için sürdürülen faaliyetlerin meydana getirdiği maliyetlerdir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Önleme maliyetleri; Ürün veya hizmetlerin tüketici isteklerine uygunsuzluğunu önlemek amacıyla özel olarak tasarlanmış tüm faaliyetlerin maliyetidir (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Pazarlama maliyetleri; Müşterinin kalite ihtiyaç ve algılarının, şirketin ürün ve hizmetlerinden elde ettiği tatmini etkileyen faktörlerin toplanması, değerlendirilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yürütülen faaliyetlerin maliyetidir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Ürün-hizmet tasarımı geliştirme maliyetleri; Yeni ürün veya hizmet geliştirme çalışmalarında ürün/hizmet kalitesinin yönetimi için sürdürülen faaliyetlerin maliyetleridir (Küçük, 2005; 3).

Satın alma maliyetleri; Tedarikçilerden elde edilen parçaların, malzemelerin veya işleme süreçlerinin uygunluğunu sağlamak ve piyasaya

sunulan hizmet veya ürün kalitesi üzerinde tedarikçi uygunsuzluğunun etkisini en aza indirmek için katlanılan maliyetlerdir (Küçük, 2005; 3).

Kalite yönetimi maliyetleri; Kalite yönetim fonksiyonunun idaresinde katlanılan maliyetlerdir (İşlek, 1999; 2).

Değerlendirme maliyetleri; Ürün veya hizmetlerin gereksinmelerine uygunluğunun belirlenmesi için yapılan ölçme, yürütme ve denetleme masraflarıdır (İşlek, 1999;2).

Dolaysız maliyetler; Ürün imalatı yada hizmet operasyonlarının temel veya standart maliyetleridir (İşlek, 1999;2).

1.2. Maliyetlerin Belirlenmesi

Bir maliyet nesnesinin maliyetinin belirlenebilmesi amacıyla maliyetler önce madde ve malzeme, yakıt, reklam veya taşıma gibi bazı “doğal” (veya kendimizce tanımlanan) sınıflamalardan yararlanılarak biriktirilir. Daha sonra biriktirilen bu maliyetlerin maliyet nesnesi ile ilişkisi kurulur ve maliyetler, maliyet nesnesine doğrudan doğruya veya dolaylı olarak atanır (Özgülbaş vd., 2004; 16).

Maliyetlerin biriktirilmesi, organize bir şekilde maliyet verilerinin toplanmasıdır. İşletmelerin çoğunda maliyetler ortaya çıktıktan sonra toplanırlar. Buna karşılık, bazı işletmelerde ortaya çıkacak faaliyetler önceden belirlenerek, olması gereken veya olması beklenen maliyetlerden yararlanılarak maliyetler toplanır (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Maliyetlerin atanması işlemi ise, genel bir işlemi açıklar. Bu kavram hem biriktirilen maliyetlerin, maliyet nesnesiyle birebir ilişkisi kurularak maliyetlerin o maliyet nesnesine aktarılması işlemi, hem de maliyetlerin maliyet nesnesiyle

dolaylı ilişkisinden yararlanılarak belirli bazı yöntemlerle maliyetlerin maliyet nesnesine dağıtılması işlemini açıklar ([http://www.webmuhasebe.com](http://www.webmuhasebe.com;); 13.10.2007).

1.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetleri değişik amaçlara göre gruplara ayırmak mümkündür. İyi bir sınıflama yapabilmek için belirlenen amaçla, ulaşılmak istenen hedef açıkça belirtilmelidir. Ancak sınıflama sırasında üç koşulun unutulmaması gerekir.

Bunlar (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007);

- Yapılan sınıflama belirli bir amaçla ilgili olmalıdır.
- Sınıflar veya gruplar birbiriyle çatışmamalı veya birbirini örtmemelidir.
- Seçilen sınıflar tüm olasılıkları kapsamalıdır.

1.3.1. Girdilere Göre Sınıflama

Girdilere göre maliyet sınıflaması oldukça geniş olarak kullanım alanı bulmuştur ve kullanışlıdır. Bu sınıflamada girdiler, benzer çeşitli özelliklerinden hareketle araçlar, personel ve kırtasiye gibi gruplara ayrılır. Eğer dikkatli kullanılırsa, bu sınıflamanın önemli faydaları vardır (Özgülbaş vd., 2004; 16);

- Girdilere göre fiyatlama sonucunda, yönetilebilir sayıda grup ortaya çıkar ve bu gruplar herhangi bir işletmede uygulanabilir niteliktedir (Özgülbaş vd., 2004; 16).

- Bu sınıflama, kaynakları iki önemli gruba ayırır. Bu gruplardan ilki, bir yıl içinde kullanılacak ve sıkça satın alınan unsurlar nedeniyle ortaya çıkan “cari

faaliyet maliyetleri”dir. İkinci grup ise, bir yıldan fazla kullanılabilir unsurlar nedeniyle ortaya çıkan “sermaye maliyetleri”dir (Özgülbaş vd., 2004; 16).

- Bu sınıflama ile ayrı gruplar geliştirilerek, dikkatler araçlar, ekipman ve binalar gibi, yatırımların cari faaliyet maliyetleri üzerinde yoğunlaştırılır (Özgülbaş vd., 2004; 16).

1.3.2. Faaliyetlere Göre Sınıflama

Bu sınıflamada maliyetler, işletmede yerine getirilen faaliyetlerin türlerine göre gruplara ayrılmıştır (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

1.3.3. Maliyetlerin Belirlendiği Tarihe Göre Sınıflama

Maliyetler hizmetler sunulduktan sonra belirlenebileceği gibi, istenildiğinde hizmet sunulmadan önce de belirlenebilir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Gelecekte verilmesi düşünülen hizmetlerin maliyetleri “standart maliyetler” yada “tahmini maliyetler” olarak ifade edilebilir. Bu iki tür maliyet arasında çok kesin bir ayrım yoktur (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Standart maliyetler, olması gereken maliyetlerdir. Geçmişteki tecrübelerden yararlanarak, ve genellikle bilimsel bazı yöntemlerden hareketle belirlenmektedir. Bu bilimsel yöntemlerin arasında hareket-zaman etütleri ve regresyon analizleri hemen akla gelen yöntemlerdir (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Tahmini maliyetler, olması beklenen maliyetlerdir. Bu maliyetler, varolan en uygun yöntemlerle doğrudan doğruya belirlenir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Standart veya tahmini maliyetler, bütçelerin düzenlenmesinde, faaliyet sonuçlarının kontrolünde veya hizmet fiyatlarının belirlenmesinde kullanılır. Bu maliyetlerden yararlanarak, sapmalar(farklar) belirlenir ve yöneticiler buna göre karar alabilir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Eğer işletmede maliyetler hizmet sunulduktan sonra belirleniyorsa, bu durumda “fiili(gerçekleşen, oluşan)” maliyetler söz konusudur. Bu maliyetlerin değiştirilebilmesi mümkün değildir (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

1.3.4. Hizmet Miktarının Bütünü veya Ortalaması Açısından Maliyet Sınıflaması

Bir hizmet işletmesinde belirli bir zaman aralığında, bir hizmetten sunulması gereken veya sunulan miktarın tamamı için, o ana kadar oluşmuş veya oluşması gereken maliyetlerin tümüne “toplam maliyet” denir. Bir dönem içinde sunulan bir hizmetin tümünün ortaya konulabilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesinin tümünün(toplam maliyetin), sunulan hizmet miktarına bölünmesi ile “birim maliyet” belirlenebilir (Özgülbaş vd., 2004; 19).

1.3.5. Faaliyet Hacmindeki Değişmelere Göre Maliyet Sınıflaması

Herhangi bir dönemde, bir maliyet önceki döneme göre farklılık gösterebilir. Bunun nedeni işletmede yerine getirilen faaliyetlerde gerek büyüklük gerekse çeşit olarak farklılıklardır. Faaliyetlerdeki değişmelere karşılık maliyetlerin eğilim yönleri “maliyet davranışı” olarak tanımlanır. Bir hizmet işletmesinde verilen hizmetin büyüklüğü “faaliyet hacmi”dir (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Faaliyet hacmindeki değişmelere göre maliyetler, değişken maliyetler, sabit maliyetler, karma maliyetler olmak üzere üç sınıfa ayrılır (<http://sefikatay.blogspot.com>; 06.11.2007);

1) Değişken maliyetler, hizmet hacmi arttırıldığında toplam olarak artan, hizmet hacmi azaltıldığında toplam olarak azalan, buna karşılık hizmet hacmindeki artış azalışa karşılık birim hizmet başına düşen maliyetlerin değişmediği bir maliyet davranışı gösteren maliyetlere denir (<http://sefikatay.blogspot.com>; 06.11.2007).

2) Sabit maliyetler, belirli bir hizmet hacmi aralığında, hizmet hacmi arttırılsa da azaltılsa da işletmenin katlandığı toplam maliyetlerin değişmediği, buna karşılık birim maliyetlerin önceleri hızla azalan ve daha sonra bu azalma eğilimi yavaşlayan, belirli bir artış sonrasında da çok az bir azalma eğilimi gösteren maliyetlere denir (<http://sefikatay.blogspot.com>; 06.11.2007).

3) Karma maliyetler, hem değişken hem de sabit maliyet unsurlarına sahiptirler. Bu maliyetler arasında belirli bir zaman dilimi içinde toplam sabit maliyet eğilimi gösteren bir kısım vardır. Bunun yanı sıra, karma maliyet içinde, hizmet hacmi ile direkt ve doğru orantılı olarak artan veya azalan, toplam değişken maliyet özelliği gösteren bir tutardaki maliyet de vardır. Hizmet hacmi arttırıldığında, karma maliyetlerin toplam değişken kısmı da, hizmet hacmine bağlı ve doğru orantılı olarak artmaktadır (<http://sefikatay.blogspot.com>; 06.11.2007).

1.3.6. Bir Maliyet Nesnesine Yüklenmesine Göre Maliyet Sınıflaması

Bir çok maliyet sisteminde maliyetler, bölümler veya sorumluluk merkezlerine yada harcamanın amacına uygun olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflama sonucu “direkt (dolaysız) maliyetler” ve “indirekt (dolaylı) maliyetler” ortaya çıkmaktadır (Özgülbaş vd., 2004; 25).

Direkt maliyetler, belirli bir maliyet nesnesi ile ilgili olup, bu maliyet nesnesine ekonomik açıdan kolaylıkla aktarılabilen maliyetleri ifade eder (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007).

İndirekt maliyetler de belirli bir maliyet nesnesinin ortaya çıkarılması nedeniyle oluşmuştur. Ancak bu maliyetlerin o maliyet nesnesine ekonomik açıdan kolaylıkla aktarılabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, dolaylı maliyetler, maliyet dağıtımı aracılığıyla o maliyet nesnesinin maliyeti içinde yer alır (Özgülbaş vd., 2004; 25).

1.4. Maliyet Unsurları

Bir hizmet işletmesinde sağlanan hizmetin maliyetini üç unsur oluşturmaktadır. Bunlar “direkt ilk madde ve malzeme maliyeti”, “direkt işçilik maliyeti” ve “genel hizmet maliyeti”dir. Bir hizmetin maliyetinin hesaplanabilmesi için, bu üç maliyet unsurunun bilinmesi gerekmektedir (Çabuk, 2003; 111).

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, bir hizmetin elde edilmesi için kullanılan ve o hizmetin temel fiziki yapısı içinde yer alan, daha önce herhangi bir hizmet birimi içinde kullanılmamış olmakla birlikte hizmetle ekonomik açıdan kolaylıkla eşleştirilebilen maddeler ile malzemelerin parasal ifadesidir (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007).

Bir hizmetin üretimi sırasında, özellikle o hizmetin ortaya çıkarılması için kullanılan emeğin(çalışanın) ücreti ile çalışan adına ödenen çeşitli vergiler ve sigorta primleri ve sosyal hakları direkt işçiliklerin maliyetini oluşturur. Direkt işçilik maliyetinde de harcanan emeğin hizmetle ekonomik açıdan kolaylıkla eşleştirilebilir olması gerekir. Eşleştirme için gerekli zaman, çaba ile maliyetin, işçiliğin o hizmet ile eşleştirilmesi sonucunda belirlenecek doğru maliyet bilgisinin sağlayacağı faydadan yüksek olmaması gerekmektedir (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Genellikle, herhangi bir hizmetle kolayca eşleştirilemeyen ve direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçiliğin dışında kalan hizmet maliyetlerine “genel hizmet maliyetleri” denir. Bu nedenle, genel hizmet maliyetleri bazı yollarla belirli hesaplarda toplanır ve bu hesapların tutarları daha sonra bazı yöntemlerle hizmetin verildiği bölümlere dağıtılır (Özgülbaş vd., 2004; 27).

1.5. Konaklama İşletmelerinde Maliyetlerin Dağıtım

Konaklama işletmelerinde verimliliğin artırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması, ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile mümkündür. Maliyetlerin düşürülmesi, hizmetlerin kalitesini artırarak yada kalitesini bozmadan malzeme ve işçilik kaynaklarının etkin kullanılması sonucunda işletme maliyetlerini oluşturan kalemlerden hangilerinin ne kadar indirilebileceğinin araştırılması ve işletme politikası doğrultusunda maliyetleri düşürebilmektir. Maliyetleri azaltmak ve kontrol etmek birbirini tamamlayan iki süreçtir. Maliyetlerin azaltılması ile belirlenen maliyet hedefine ancak maliyet kontrolü ile ulaşılır (Kutukız, 2005; 3).

Maliyet karakteri belirlenebilen bazı maliyet yada genel gider nitelikli merkezler ve bu merkezlerde oluşan maliyetlerin ilgili diğer merkezlere dağıtılması için kullanılacak olası yöntemler şöyle sıralanabilir (Usal ve Kurgun, 2001; 77);

- Genel yönetim giderleri; bu giderler, satışlar veya işçilik esaslı üzerine, belli bir bölümün satışlarının toplam satışlara yada o bölümdeki işçilik giderlerinin ücretler toplamına oranlanması esaslı dikkate alınarak dağıtılabilir (Usal ve Kurgun, 2001; 77).

- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri; satış ve reklam giderlerinin satışlar üzerine dağıtımını en çok kullanılan metottur. Adı geçen giderler işletme bölümlerine metrekare yada metreküp birimi esaslı üzerinden de dağıtılabilir (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

- Isı, aydınlatma ve enerji giderleri; metrekare yada metreküp esaslı üzerinden işletme bölümlerine dağıtılır (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Faiz, komisyon ve vergiler; eşit değer paylarına göre dağıtılır. Diğer bir deyişle, bu üç kalem maliyet unsuru için işletmede kullanılmakta olan maliyet

dağıtım ölçütlerinden farklı bir ölçüt aranmaz (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

- Maaş ve ücretler; personelin maaş ve ücretleri işletmenin çeşitli bölümlerine ve gider gruplarına göre maliyet merkezleri oluşturulur ve dağıtımları da aynı ölçütlere göre yapılır (Usal ve Kurgun, 2001; 77).

- Personel yemekleri; maaş ve ücretleri hak eden personelin çalışmaları sırasında tükettikleri yiyecek ve içeceklerden oluşan maliyetler de hammadde maliyeti gibi değerlendirilebilecek bir başka maliyet merkezinde toplanabilir (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Üniformalar; bölümlere göre personelin kullandığı üniformaların rozet ve eldiven gibi ekleri de içerecek biçimde satın alınmaları esastır. İlgili bölümlere ve o bölümlerdeki maliyet birimlerine dağıtımları için gerekecek muhasebe kayıtları da maliyet değerleri üzerinden yapıldığı gibi, değerden düşmeleri de topluca hesaplanır (Usal ve Kurgun, 2001; 77).

- Çamaşırhane; çamaşırhanenin toplam “doğrudan giderleri” çamaşırhaneyi gereksinen bölümler arasında bölünür. Gelir getirmesine karşılık konuk çamaşırhanesi giderleri de buna katılır. Bu kapsamdaki olağandışı maliyetler, yine bölümlerin gönderdikleri çamaşır adedine göre oranlanarak bölümlere dağıtılır. Eğer tüm çamaşır dışarıdaki bir çamaşırhaneye gönderiliyorsa, bu durumda maliyetler doğrudan doğruya ilgili bölümlerin gider kalemlerine girer (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Porselen, bardak, gümüşler ve çarşafklar; bu tür kullanma malzemesi, hem yapısal farklılıklarından ve hem de buldukları yerin özelliklerinden dolayı her cinse göre farklılaşan maliyetler oluştururlar. Bu tür malzemelerin değerden düşmesi yılın aylarına göre ifade edilen yaşına göre değil, ne kadar sık kullanıldığına bağlıdır. Bu da bölümden bölüme değişir (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

- Temizleme malzemesi; en uygun maliyet ölçeği metrekaaredir. Dağıtım, bu ölçek üzerinden ve söz konusu maliyetleri en yoğun olarak oluşturan alanlara göre yapılır (Usal ve Kurgun, 2001; 77).

- Konuk giderleri; otel için konuklara özgü zorunlu giderler kapsamında kalan, konukların kullanmasına ayrılmış malzeme için söz konusu olan giderler otel için ek bir ücret gerektirmeyen giderlerdir. Dolayısıyla maliyetlere katılmalarının doğrudan doğruya yöneticinin seçimine kaldığı söylenebilir. Maliyet dağıtımı odalara göre yapılır (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

- Baskı ve kırtasiye; bir bölüm personelinin yarattığı tüm baskı, kırtasiye ve büro giderleri o bölümün toplam giderleri arasında sayılır (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Ziyafet giderleri; genellikle her ziyafet siparişi için ayrı ayrı çıkarılan hesaplara katılarak dağıtılır. Bu nedenle ek maliyetler biçiminde değerlendirmek daha doğru olur (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Mutfak takımları; kaplar, bıçak, çatal, kaşık gibi takımların ve ocak, buzdolabı gibi demirbaşların onarım ve yenileme maliyetleri bu çerçevede sayılabilir. Maliyet birimi olarak doğrudan doğruya mutfağın kendisi kabul edilir ve dağıtım bu esas üzerinden yapılır (Usal ve Kurgun, 2001; 78).

- Kağıt ürünler giderleri; kağıttan bardak, mendil, peçete gibi cam yardımcı malzemenin maliyetleridir. Maliyet dağıtımı müşteri yada kuver gibi maliyet birimlerine yapılır (Usal ve Kurgun, 2001; 78).

- Bar giderleri; içkilere tamamlayıcı olarak kullanılan buz, zeytin, meyve, karnıyarık gibi ek ücret talebi gerektirmeyen kalemlerin maliyetleridir. Maliyet dağıtımı birim başına yapılır (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

- Dışarıda yaptırılan işler; bu tür maliyetler konuklar üzerine dağıtılır (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Bakım ve onarım giderleri; metrekare yada metreküp esasından işletme bölümlerine göre dağıtılır (<http://www.turizmforumu.net>; 19.11.2007).

- Kiralar, amortismanlar; üretilen mal ve hizmete yansıtılması gereken maliyetlerdir. Dağıtımları metrekare yada metreküp esasından yapılmaktadır (Usal ve Kurgun, 2001; 78).

1.6. Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi

Kurnaz, maliyet gider ve harcamayı şu şekilde tanımlamıştır (www.niyazikurnaz.net; 12.10.2007);

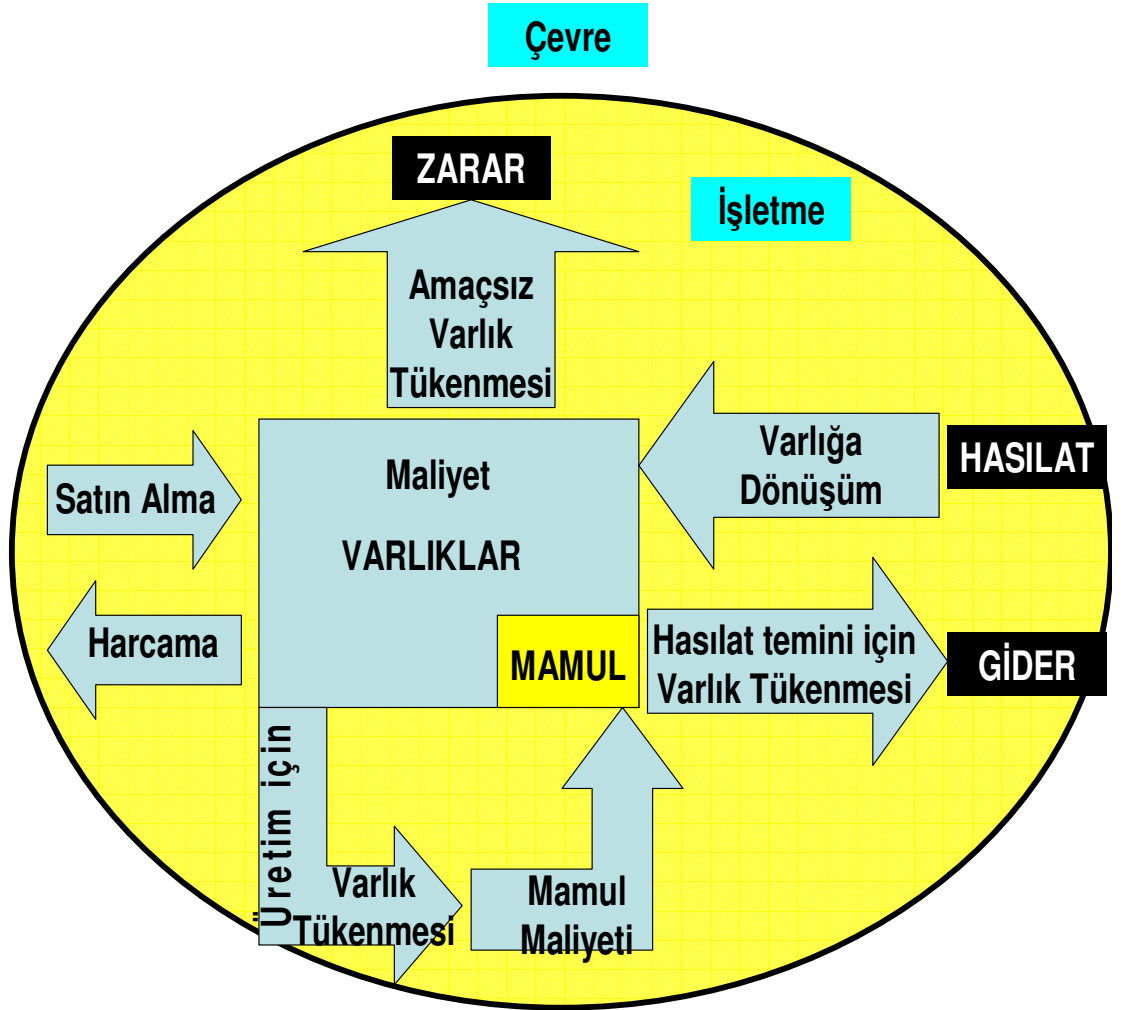
Maliyet, bir malı veya hizmeti yapmak ve satmak için, doğrudan doğruya yahut dolaylı olarak yapılan masrafların tümüdür (www.niyazikurnaz.net; 12.10.2007).

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, yani mal ve hizmetin parasal tutarıdır. Örneğin; kullanılan elektriğe ve suya ödenen para gibi (www.niyazikurnaz.net; 12.10.2007).

Harcama, işletme tarafından üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para veya benzeri araçlara yapılan ödemelerdir. Örneğin; demirbaş eşya satın alınması gibi (www.niyazikurnaz.net; 12.10.2007).

Zarar; amaçsız tüketilen varlıkların maliyetidir. Yangın, hırsızlık gibi nedenlerle varlığın yok olması buna örnektir (<http://ftp.anadolu.edu.tr>; 25.10.2007).

Şekil 2- Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi



Kaynak: http://ftp.anadolu.edu.tr/videocon/MaliyetMuhasebesi/unite_1 (25.10.2007)

Şekil 2’de de görüldüğü üzere, işletmenin uğraştığı konuya giren mal ve hizmetlerin elde edilmesi için kullandığı değişik üretim faktörlerinin para cinsinden değerine maliyet denilmektedir. Harcama ise, ödemede bulunmak veya ödeme taahhüdüne girmektir. Harcamalar, varlığa dönüşüp dönüşmemesine göre ayrıma tabi tutulmaktadır. Harcamalar, işletme sermayesinde değişikliğe neden olmuyorsa bunlar maliyet giderini oluşturmaktadır. Ancak harcama, sermayede bir azalma meydana gelmekte ise, yani işletme varlıklarında karşılıksız azalma söz konusu ise bunlar, gider olarak karşımıza çıkmaktadır (<http://www.isletme.biz>; 15.08.2007).

Gider, harcamaların sonunda varlığa dönüşebilen ve varlıklar arasında yer alan harcamalardır. Varlığa dönüşebilen maliyet giderlerini oluştururken, diğerleri faaliyet giderlerini oluşturmaktadır. Basit bir ifade ile, ilk madde ve malzemenin alınması karşılığında işletme harcama yapmakta veya alımları karşılığında ödeme taahhüdünde bulunarak harcama yapmaktadır. Alınan bu ilk madde ve malzemenin üretimde kullanılan kısmı gideri oluştururken, bu giderin diğer üretim faktörleri ile birlikte üretilen mamul ile ilişkilendirilmesi ise, maliyeti oluşturmaktadır (<http://archive.ismmmo.org.tr>; 13.11.2007).

2. Maliyet Yönetimi

Maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, tarihi bir bakış açısı ve raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli aktif bir rol üstlenmiştir.

2.1. Muhasebe Yaklaşımlarında Değişim Gereği

80'li yılların ortalarından itibaren ortaya atılmaya başlanan ve 90'lı yılların başlarından itibaren de geniş kabul görmeye başlayan (Çabuk, 2003; 113);

- Belli yönerge ve tanımlamalar ile organizasyonların finansal raporlama sistemlerinin yönlendirdiği yönetim muhasebesi bilgilerinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için uygun ve geçerli olmaktan uzak, çok yavaş, çok genel ve çarpıtılmış olduğu (Çabuk, 2003; 113),

- Ekonomik çevredeki ve teknolojiadaki hızlı değişimlere, finansal bilgi sistemlerinin uyum sağlayamadığı (<http://www.nuveforum.net>; 02.11.2007),

- Üretim süreçleri ve teknolojiadaki gelişmelerin sürmesine engel oluşturacak şekilde, halen yıllarca önce geliştirilmiş bulunan maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin kullanılmakta olduğu görüşleri, maliyet ve yönetim muhasebesinin temel yaklaşımlarının değişmesine yönelik gerekleri yansıtmaktadır (<http://www.muhasabenet.net>; 02.10.2007).

Gelişen bu yaklaşımlara göre geleneksel muhasebe uygulamaları işletme yönetimlerini zaafa götüren bir takım hataları taşımaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Çabuk, 2003; 114);

- Geleneksel yönetim muhasebesi raporları, verimliliğin artırılması ve maliyetlerin düşürülmesi doğrultusunda fonksiyonel yöneticilere sağladıkları yardım yetersizdir (Çabuk, 2003; 114).

- Geleneksel yönetim muhasebesi sistemi, doğru üretim maliyetlerini sağlamak konusunda da başarısızdır (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007).

- Geleneksel muhasebe uygulamaları, yönetime performans etkinliğine yönelik bir alt yapı sağlamakta başarısızdır. Çünkü bu uygulamalar iç başarılarından çok dışsal finansal başarılarla odaklanmış durumdadır (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007).

- Geleneksel muhasebe uygulamaları, yönetim eğilimlerini artan biçimde üretim hattı yerine işlem bazındaki sonuçlar üzerinde yoğunlaşmaya yönlendirmektedir (<http://www.nuveforum.net>; 02.11.2007).

- Geleneksel muhasebe uygulamaları, karlılık marjlarını düşüren sorunların saptanması ve pazar payının artırılması mücadelesinde fırsatları sağlamak yönünde de başarısız kalmaktadır (Çabuk, 2003; 114).

- Geleneksel muhasebe uygulamaları, sağladığı bilgilerin çok genel olması, bilgi sağlamada çok geç kalması, sağladığı bilgilerin güvenilir olmaması, geleceğe yönelik üretim, planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlayamaması yönüyle yetersizdir (Çabuk, 2003; 114).

Yukarıda sıralanan zaafklar özetle, mevcut maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin, gelişmiş endüstriyel ortamın amaçlarını desteklemekte yetersiz kaldığını vurgulamaktadır. Hızla artan global rekabet ve teknolojik değişim, öncelikle işletme yönetim, yaklaşım ve uygulamalarında değişim gereğini ortaya çıkarmış, yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde

yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Altuğ, 2001; 434).

2.2. Maliyet Yönetimi Kavramı

Finansal muhasebe; firmaların varlık, borç ve sermaye yapısı konusunda firma içi ve dışındaki çeşitli kişi ve birimlere bilgi sunar. Bu muhasebe sistemi aynı zamanda firmanın, bir hesap dönemine ait varlık ve kaynaklarındaki değişimi ve faaliyet sonuçlarına ait gelişmeleri raporlar ve ilgili yerlere ulaştırır. Çeşitli kişi ve gruplar, işletme ile ilgili alacakları kararlarda bu raporlardan yararlanırlar (Alkan, 2001; 178).

Maliyet muhasebesi ise, mal ve hizmetlerin üretildiği ve satıldığı ortamlarda, ortaya çıkarılan mamul ve hizmetlere ait tüketilen çeşitli giderleri maliyet unsurlarına göre toplayıp değerlendirme, toplam ve birim maliyetleri ölçme ve raporlama ve analizleriyle uğraşır. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı; planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal, gerekse finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 2).

Maliyet muhasebesi sisteminde finansal muhasebeden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken, finansal muhasebe sisteminde işletme sorunlarının ortaya konulmasında maliyet muhasebesi sisteminin sunacağı bilgilere gereksinim vardır. Sonuçta, finansal ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirini tamamlayan, finansal bilgi sisteminin iki kümesi konumundadırlar (Alkan, 2001; 179).

Bu iki muhasebe bölümü arasındaki temel farklılık ise, finansal muhasebe firmanın dışı yönelik işlemlerini incelerken, maliyet sistemi ise firma içinde gerçekleştirilen üretim faaliyetlerini izliyor olmasıdır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 3).

Yönetim muhasebesi ise, işletme yöneticilerinin, yönetim süreci boyunca sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları, her türlü bilgilerin toplanması, işlenmesi ve yönetime raporlanıp sunulmasına yönelik çalışmaların bütünüdür. Yönetim muhasebesinde, firmaya yarar getirecek çeşitli sayısal bilgilerin toplanması, her çeşit bilgi işleme tekniğinin uygulanması ve her tip raporun düzenlenmesi söz konusu olabilmesi yönüyle genel muhasebeden daha dinamik ve çok yönlü olmasına yol açmıştır (Büyükmirza, 1998; 17).

Yönetim muhasebesi, finansal muhasebe kaynaklarından, hatta muhasebe sınırlarını da aşarak, ekonomi, finans, yöneylem araştırması ve gerek gördüğü diğer disiplinlerden topladığı bilgileri, yönetimin gereksinimleri için, kullanılabilecek veriler konumuna getirir. Maliyet ve yönetim muhasebesinin sağladığı bilgiler, beş ana alanda etkin ölçümleme yapılmasını sağlar. Bunlar (Sevgener ve Hacıüstemoğlu, 2000; 13);

- Mamul maliyetlerini hesaplamak,
- Gider kontrolü,
- Yönetici etkinliğinin ölçülmesi,
- Planlama,
- Özel kararların alınması.

Planlama, denetim ve karar verme ile ilgili amaçların günümüzde büyük önem kazanması sonucunda maliyet ve yönetim muhasebesi, finansal bilgi sisteminin, muhasebe kayıt sistemi ve maliyet ölçümleme sistemi verilerini ortaklaşa kullanırlar (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 4).

2.3. Maliyet Yönetiminin Gelişimi

1950’li yıllarda başlayan ve her geçen gün daha büyük ivme kazanarak sürekli devam eden teknolojiler, bilgisayarın da üretim alanına girmesiyle, ileri üretim teknolojileri ortaya çıkmıştır. Bu teknolojilerin daha etkin kullanımına yönelik olarak geliştirilen, tam zamanında ve toplam kalite yaklaşımları sayesinde de çok çeşitli mamulü, daha az maliyetle ve daha iyi maliyetle üretme imkanı doğmuştur. Ancak, bilgisayar teknolojisinin üretim alanının dışında, insan yaşamının her alanına girmesi ile insanların yaşam tarzları önemli ölçüde değişmiş, müşterilerin daha kaliteli, daha ucuz ve daha iyi satış sonrası hizmete sahip mamullere ulaşmalarının kolaylaşması ile yoğun bir küresel rekabet ortamı doğmuştur (Erden, 2004; 258).

İşletme süreç ve uygulamalarında ortaya çıkan bu değişimler beraberinde muhasebe bilgi sisteminden beklentilerin yetersizliğine ilişkin belirtiler firmaların muhasebe bilgi sistemlerinin sorgulanması gereğini ortaya koymuştur. Bu konuda oluşan eleştirilerden bazıları şöyledir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 6);

- Geleneksel muhasebe sisteminin sağladığı verilerin yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için geçerli olmaktan uzak olduğu,

- Teknolojideki hızlı gelişmelere finansal bilgi sisteminin uyum sağlayamadığı,

- Yöneticiler, finansal sonuçların, faaliyetleri doğru ve tam olarak yansıtmadıkları vb. görüşleri taşımaya başlamışlardır.

İleri üretim ve yoğun rekabet ortamında, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin günümüz koşullarına bağlı olarak ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamanın gerisinde kalmasının nedenlerini bulmak amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda, yeni maliyetleme yaklaşımları ve yöntemler oluşturulmuştur. Bugünün ileri üretim ve küresel rekabet ortamına özgü bilgi üretebilecek maliyet yönetim sistemlerinin oluşturulabilmesi de mümkün hale gelebilmiştir (Erden, 2004; 260).

Bu yaklaşımlara göre maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesi kavramına göre daha geniş bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, belli bir döneme ait raporlanan maliyetlere dayanırken, maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve düşürülmesinde öncelikli aktif bir rol üstlenmiştir. Bu fiili sonuçların raporlanmasına gereksinim olmadığı anlamına gelmemelidir (Erden, 2004; 260)

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler paralelinde, maliyet muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılması sürecinde dört ana ilkeye uyulması esastır. Bunlar (Bursal ve Ercan, 2004; 567);

- Müşteri hizmetleri,
- Yüksek kalite,
- Hızlı yanıt verebilme,
- Düşük sistem maliyetidir.

Maliyet yönetimi konusunda oluşan bu yaklaşımlarda, şu temel amaçların ön planda geldiği söylenebilir (Bursal ve Ercan, 2004; 567);

- Kaynak kullanımında etkinliği artırıcı yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlardır.

Maliyet yönetimi yaklaşımlarının temel hedefi, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde basitleştirme, kolaylaştırma ve amaçlar doğrultusunda stratejilerle bütünleşmedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin yeniden yapılandırılması gereksiniminden hareketle yaşanan bu gelişmeler günümüzde, yönetim süreci ile muhasebe sistemi arasında bilgi akışı üzerine kurulmuş kuvvetli bir bağı ortaya koyar. Maliyet yönetimi kavramı, esas itibariyle maliyet ve yönetim muhasebesindeki gelişmeler olarak değerlendirilmesi ve mevcut sistemlerin bu gelişmelere paralel olarak yeniden ele alınması gereğinin ifadesidir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002; 18).

2.4. İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdaki en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira, gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi ve piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. O halde işletmeler, “Neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyata satarım” klasik yaklaşımından kurtulmalı, “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X YTL’ye satabileceğime göre, maliyetim ne

olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını hedef edinmelidirler (Altuğ, 1996; 181).

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007).

Değinilen nedenlerle bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmak istenmesinin bir sonucu olarak, öncelikle kar/zarar tablolarına ilgi duyulmuş, daha sonraları ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle işletme sonuçlarının izlenmesi için maliyet prensipleri ve mamul maliyetlerini hesaplama biçimleri geliştirilmiştir. Daha sonra da maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Özellikle de 1980’li yıllardan sonra maliyet yönetiminde hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Amaç, sağlıklı bir maliyet fiyatının tespiti, israfın önlenerek maliyetin düşürülmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili çalışmaların işletme amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır (Altuğ, 1996; 181).

Ürün fiyatının müşteriler için en önemli satın alma kriterlerinden biri olması ve geleneksel maliyet yönetimi ve fiyat hesaplamanın bugünkü alıcı pazarları için yeterli olamaması nedeniyle maliyet yönetiminin pazara ve stratejiye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmiştir. Maliyet muhasebesinde stratejiye yönelim ve strateji belirleme, maliyet önderliği stratejisi için destek sağlamaktadır. Zira maliyet sorunları da çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır.

Maliyet muhasebesinin genişlemesi, maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirleriyle olan ilişkilerinden elde edilen bilgiler yoluyla maliyet düşürme potansiyelleri saptanabilmekte ve rekabet avantajları elde edilebilmektedir. Bu nedenle, işletme stratejileriyle ilgili olarak, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyiyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içeren stratejik maliyet yönetimi kavramı geliştirilmiştir (<http://projeyonetimi.blogspot.com>; 02.09.2007).

2.5. Maliyet Yönetiminden Stratejik Maliyet Yönetimine

Son yıllarda geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin artan bir biçimde önemini kaybettiği ve literatürde de geleneksel maliyet muhasebesinin yetersizliği konusunda bir fikir birliğinin olduğu açıktır. Bu durum aşağıda belirtilen gelişmeler yönünde olmuştur (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

- Maliyet muhasebesinde stratejik yönelim,
- Ürün yaşam süresinin kısalması yanında artan AR-GE maliyetleri,
- Üretimde yeni teknolojilerin kullanımı,
- İşletmelerde artan pazara yönelik olma nedeniyle organizasyon yapılarının değişmesi,
- Değişen pazar talepleri ve müşterilerin isteklerine uymada değişen bilgi gereksinimi,
- Maliyet yapısında ve maliyet yükselmesinde değişimler.

Son yıllarda, işletmelerde yaşanan hızlı değişim sonucunda, maliyet muhasebesinde geleneksel yöntemlerin önem kaybetmesi nedeniyle, işletmelerde gittikçe artan bir biçimde stratejik yönelim gözlenmektedir. Bu durum, maliyet muhasebesinde önemli derecede uzun vadeli planlama anlayışının da gerekli olduğu sonucuna yol açmıştır. Aynı zamanda, strateji seçiminde maliyet muhasebesinin desteğinin artırılması istenmektedir (<http://www.malatya.smmmo.org.tr>; 26.10.2007).

Geleneksel yönetim ortamları genellikle, standart mamullerin üretildiği, otomasyonun fazla olmadığı, üretimin daha çok emeğe dayalı olarak yapıldığı ortamlardır. Bu ortamlarda maliyet muhasebesinin temel görevi, stok değerlendirme ve finansal tabloların hazırlanması amacıyla ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Çabuk, 2003; 110).

Maliyet yönetimi kavramı, literatürde farklı içeriklerde ve çok defa maliyet muhasebesinde yeni yöntemlerin toplam adı olarak da kullanılmaktadır ve anlayış olarak da geleneksel maliyet muhasebesinin eleştirisi sonucunda ortaya çıkmıştır. Zira, geleneksel maliyet muhasebesi kısa vadeli kararlar için önceden saptanan üretim araçlarını desteklemekte, ancak stratejik kararlarda orta ve uzun vadeli bilgilerin hazırlanmasında yetersiz kalmaktadır. Bununla birlikte işletmenin rekabet gücünü önemli derecede etkilemektedir. Maliyet yönetimi, yöneticiler ve diğer ilgililerin kısa ve uzun vadede kendi planlama ve kontrol fonksiyonlarını icra ederken ortaya çıkan maliyet göstergeleri ile performanslarını ölçmek için kullanılır. Maliyet yönetimi kısaca “işletme yapısı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi” olarak tanımlanabilir (Karcıoğlu, 2000; 62).

Maliyet yönetimi, ürün maliyetlerini doğru olarak saptamak, işletmedeki işlemleri geliştirmek, israfı önlemek, maliyet etmenlerini tanımlamak, faaliyetleri planlamak ve işletmenin stratejilerini oluşturmak için faaliyetlerin yönetimi ve kontrolü olarak da tanımlanmaktadır (Gündüz, 1997; 33).

Maliyet yönetiminin amaçları, özellikle maliyet şeffaflığının sağlanması, rekabet gücünün elde edilmesi ve korunması olarak tarif edilmektedir. Maliyet yönetiminin genel olarak amacı ise, maliyetleri etkileme, düzenleme ve yönetme yoluyla işletmenin uzun süreli olarak varlığını devam ettirebilme gücünün sağlanmasına yönelik olarak uygun işletme performansının sağlanması ve korunmasıdır. Maliyet durumu aracılığıyla rekabet gücünün elde edilmesi, arttırılarak sağlamlaştırılması ve korunması gerektiğinden, rekabete yönelik olarak yapılan karşılaştırmalarda maliyet durumunun düzeltilmesi ve iyileştirilmesi ön planda tutulmaktadır. Maliyet muhasebesinde yaşanan aşamalara ve günümüzde ulaşılan düzeye bakıldığında, işletmelerin değer yaratma süreçlerinde kendi maliyet durumunu etkileyebilme gereksinimlerinin gittikçe önem kazandığı söylenebilir. Yönetim kavramıyla sonradan maliyet karşılaştırmalarına dayalı maliyet kontrolü aşarak maliyetlerin etkilenmesi boyutu açılmıştır. Bu haliyle maliyet yönetimi artık maliyet muhasebesinin bir alt disiplini olmaktan çıkarak, işletme yönetiminin bir görevi haline gelmiştir. İşletmenin yapı ve faaliyetlerinin, maliyetlerin etkilenebilmesi amacıyla düzenlenmesi olarak da tanımlanabilen maliyet yönetiminde, yönetimin görev alanına giren bu düzenlemeler, amaçlanan maliyet düzeyi, maliyet yapıları, maliyet esnekliği, maliyet davranışının etkilenmesi, maliyet karmaşıklığının azaltılması ve son olarak da maliyet şeffaflığının sağlanmasıdır (Bilginoğlu, 1994; 3).

Bunlar aynı zamanda maliyet yönetiminin de amaçlarıdır. Maliyet yönetiminin işletme performansı ve rekabet gücüyle ilgili küresel amaçları bölümlenebilir. Bu amaçlar (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008);

- Maliyet yönetiminin amacı, genel olarak maliyet yüksekliğinin düşürülmesidir (Maliyet Düzeyi Yönetimi) (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008),

- Maliyet yapılarının en elverişli duruma getirilmesi, (Maliyet Yapısı Yönetimi) (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008),

- Azalan maliyet akışlarını kolaylaştırma ve artan maliyet akışlarından kaçınma yoluyla maliyet akışının en uygun duruma getirilmesi, (Maliyet Akışı Yönetimi) (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007),

- Maliyet yönetimi ve pazarlama alanlarının birlikte çalışmasıyla, ürün geliştirme ve tasarımından, satışına kadar maliyetlerin çeşitliliğinin azaltılması yoluyla pazarda fiyat avantajları elde ederek, dinamik gelişme sağlanması ve rekabet dinamiğinin elde edilmesi (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007),

- Üretim düşüklüğü nedeniyle ortaya çıkan maliyet dezavantajlarından kaçınmak için uzun değer yaratma zincirlerinde, mal ve hizmetlerin öz üretimi, ürünlerin ve kısmi faaliyetlerin dış alımı gibi üretme yada satın alma kararlarında koordinasyon maliyetlerinin yükselmesi nedeniyle, işletmedeki çeşitli faaliyetlerin birleştirilmesi yoluyla olanaklı olduğu kadar üretim düşüklüğünü azaltarak yalın, esnek ve çağdaş bir işletme yapısı oluşturma (<http://www.webmuhasebe.com>; 13.10.2007),

-Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesi (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008),

-Maliyet etmenlerini saptama (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008),

- Çalışanlarda maliyet bilincinin arttırılması ve sağlamlaştırılması (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

Tüm işletmede maliyet bilincinin oluşmasını sağlayan maliyet yönetiminin temel olarak yararları ise şunlardır (Bilginoğlu, 1994; 3);

- Mal ve hizmet üretiminde gittikçe artan otomasyon ve artan stratejiye dayalı işletme yönetimi (Bilginoğlu, 1994; 3),

- Maliyet yönetiminin temel felsefesi, maliyet muhasebesinden önce maliyet etkileme ve pazarda kabul edilebilir maliyetlerdir (Bilginoğlu, 1994; 3),

- Maliyet yönetiminin esas yararı, hangi faaliyetler maliyetleri yaratmaktadır ve hangi önlemlerle maliyetlerin düşürülebileceğidir. Stratejik maliyet yönetiminin görevi ise, işletmelerdeki değişimi doğru düzenlemek, gerekli değişiklikleri yapmak ve yönetime yararlı, etkili veri sağlamaktır. Stratejik maliyet yönetimi, bir taraftan işletmeyle ilgili hedeflere ulaşmayı ve diğer taraftan da yerleşik pazarda olanaklı olan en uygun maliyetlerle talepleri karşılamayı amaçlamaktadır (Bilginoğlu, 1994; 4).

- Stratejik maliyet yönetiminin hareket noktası, müşteriler ve işletme için uygun maliyetli bir ürün yada bir hizmet üretmektir. Stratejik maliyet yönetiminde, çalışanların özellikle uzun süreli yönlendirme ve görevlerin algılanması ve tanımlanması açısından, en üst düzeyde yönetimin etkileri görülmektedir (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

3. Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetimi, bir işletmenin sürekli değişen dış çevreye uyum sağlayabilmesi için yönetim plan ve programlarının muhasebe araçlarıyla uyarlanması olarak tanımlanmaktadır. Stratejik maliyet yönetimi, ürün maliyetleme, planlama ve bütçeleme yoluyla kontrol ve karar alma gibi tüm alanların iyileştirilmesini ve geliştirilmesini zorunlu kılar. Bu anlayış, stratejiye önem veren ve değişime açık olan bir işletmede söz konusu olabilir (Tek, 1995; 298).

Stratejik maliyet yönetimi, işletme stratejileriyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması, hazır bulundurulması ve analiziyle ilgili uygulamalardır. İşletme stratejileri özellikle, gerçek maliyetler ve fiyatların, miktarların, pazar paylarının, nakit akışının görelî düzeyi ve yönüyle işletmedeki bütün kaynakların aşırı kullanımıyla ilgili stratejilerdir. Stratejik maliyet yönetiminin iyi işleyebilmesi, dış çevreden ve finansal muhasebe sisteminden tüm stratejik kararlara girdi olacak bilgileri almasına ve bu bilgileri bir arada kullanmasına bağlıdır (Yalçın, 2006; 18).

3.1 Stratejik Maliyet Yönetiminin Tanımı

Stratejik maliyet yönetimi, geniş bir bakış açısıyla bakıldığında stratejik unsurların çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu maliyet analizlerine dayanır. Bu yaklaşıma göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanma doğrultusunda mükemmel stratejiler geliştirmek üzere kullanılır (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

Stratejik maliyet yönetimi; işletme stratejileriyle, özellikle işletmenin tüm kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin göreceli düzeyi açısından yönetimle ilgili maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanması ve analiz edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Yalçın, 2006; 18).

Stratejik maliyet yönetimi, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir. Stratejik maliyet yönetimi kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de dikkate alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği yada üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

Karar almaya yönelik ve uzun vadeli olarak düzenlenen stratejik maliyet yönetiminin hedef grupları, her şeyden önce işletme yöneticisi, finans bölümü, üretim bölümü yöneticileri ve işletmede çalıştırılan işletme danışmanları yada proje yöneticileridir. Bu gruplara, bilgileri (örneğin, maliyet yerleri raporları, özel maliyet yerleri bilgileri gibi) stratejik maliyet yönetimi sağlamaktadır. Stratejik

maliyet yönetimi, bütün işletme kollarında (sanayi, hizmet, el sanatları, ticaret ve diğerleri...) uygulanabilir. Burada uzun vadeli maliyet planlama ve yönetimi problemi her bakımdan benzer durumlar göstermektedir. Stratejik maliyet yönetimi, en üst düzeydeki her yöneticiye şans sunmaktadır ve işletmenin geleceği için gerçekten önemli olan sorunlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Rutin işlerle ilgili aktiviteler ve problemler için genellikle orta ve alt yönetimin üst düzey yöneticileri üzerine temsilci tayin edilebilir. (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Anlayışı ve Önemi

Modern maliyet yönetimi, hedef maliyetleme, fonksiyonel analiz maliyet hesaplama, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir yaklaşımdır. Bu tekniklerin doğruluklarındaki önem göz önünde tutulmakla birlikte örgüt stratejilerine bir muhasebe veri temeli de sağlar. Geçmiş yıllarda stratejinin, maliyet yönetimi konusu üzerinde uygun bilgi üretebilen yaklaşımlar bir disiplin olarak gerektiğinden, stratejik yönetim muhasebesi giderek itibarını arttırmıştır (Tanaka vd., 1996; 159).

Küresel rekabet amacına yönelik yaklaşımlar olarak gruplanabilen stratejik maliyet yönetimi ve analizi yaklaşımının yeniliği ve önemi alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının doğurduğu koşulları daha geniş açıdan ve daha uzun vadeli bir perspektif içinde ele almaktadır. Stratejik planlamada üzerinde durulan alternatiflerin karşılaştırılırken, stratejik maliyet analizinin bu planlama kapsamına daha sıkı bir biçimde entegre edilmesi özelliği açısından ortaya çıkmaktadır (Bursal ve Ercan, 1994; 485).

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

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

2) Fonksiyonlar arası karmaşıklığı çözme ve anlama; Maliyet nedenleri fonksiyonlar arası ve karmaşıktır. Örneğin, depolama maliyetleri işletmenin dağıtım bölümlerine kolayca paylaştırılmaz. Fakat, işletmenin ürün karması ve müşteri hizmet kararları pazarlama ve satış bölümü tarafından alınır. Stratejik maliyet yönetimi bu karmaşıklığı anlama ve çözmeye yardımcıdır.

3) 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.

4) Etkinliği artırma; İlk üç adım işletme karlılığı unsurlarının açık bir resmini sunar. Dördüncü adım, belirlenmiş karlı gelir akışlarını başarmak için bilinçli olarak seçilen yatırımların yapılması gibi kar sağlayan maliyetleri seçerek, maliyet yapısını yeniden tanımlamayı içerir.

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

3.3 Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişimi

Maliyet problemleri çoğunlukla stratejik nedenlerle vardır. Bu saptama teori ve pratikte geniş kesimlerce kabul görmektedir. Maliyet muhasebesinin genişletilmesiyle, daha doğrusu maliyet yönetiminin stratejik yararlarıyla ilgili olarak çok sayıda maliyet muhasebesi uzmanının talebi olmuştur. Bu durum “stratejik” yada “stratejiye dayalı maliyet yönetimi” sürecinde, uzun vadeli maliyet saptama faktörlerinin temel görevleri için de uygundur. Stratejiye uygun maliyet saptama faktörleri ve bu faktörlerin birbirlerine olan bağımlılıklarından

elde edilen bilgiler yoluyla maliyet dűşürme potansiyelleri belirlenebilir ve rekabet avantajları elde edilebilir (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

Pazar koűullarındaki değişimle birlikte maliyet hacmi, pazarlama-satıű-dağıtım ve Ar-Ge bölümlerinde alıcılardan, satıcı pazarlarına doğru artmaktadır. Bu yeni yönelim, maliyet muhasebesinde değişen bir paradigma ortaya çıkarmıştır. Muhasebede stratejiye yönelimle ilgili tartışmalar, stratejik yönelim anlayışının gelişmesine paralel olarak 80’li yılların hemen başında başlamış ve bu yeni yönelim, tam olarak yeni paradigmayla birlikte yeni bir disiplin ortaya çıkarmıştır (<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, 08.02.2008).

Geleneksel muhasebe ile stratejik maliyet yönetimi yaklaşımları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir (Shank and Govindarajan, 1993; 27);

Tablo 4- Stratejik Maliyet Yönetimi İle Geleneksel Yönetim Modellerinin Karşılaştırılması

İşlev Türü	Geleneksel Yönetim Yaklaşımı	Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımı
Maliyetlerin Analizi	Mamul, müşteri ve fonksiyon maliyetlerinin analizi o andaki şartlara bağlıdır. Güçlü bir içe dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer anahtar bir kavram olarak görülür.	Maliyetlerin analizi, firmanın bir parçası olan genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlıdır. Güçlü bir dışa dönük bakış açısı mevcuttur. Katma değer dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizinin Amaçları	Stratejik amaç olmaksızın uygulanan ölçme, yönetme ve problem çözmeye dikkat amaçları bulunmaktadır.	Geleneksel yönetim yaklaşımındaki amaçlar mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, firmanın temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet temelde, çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur. Değişken ve sabit maliyetler maliyet analizinin temel dayanağıdır.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Kaynak: John K. Shank – Vijay Govindarajan, Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage, The Free Press, New York, 1993, s:27.

3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminin Unsurları

Stratejik maliyet yönetiminin anahtar unsurları şöyle sıralanabilir;

- Farklılaştırma, odaklanma ve maliyet liderliği stratejileri arasında seçimi içeren ve aynı zamanda operasyonel ve organizasyonel başarı için maliyet programlarına odaklı rekabetçi strateji (Grundy, 1996; 37).

- 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. Stratejik maliyet yönetimi bazen belirli iş alanlarında olmamayı yada belirli iş fonksiyonlarında daralmayı da gerektirebilir (Grundy, 1996; 37).

- İşletmenin maliyet yapısında yumuşak ve sert maliyet etkenlerini belirleme. Böylece üzerinde değişiklik yapılabilecek veya yapılamayacak olan maliyet unsurlarının tespiti sağlanır (Grundy, 1996; 37).

- Finansal ve rekabetçi hedefler belirleme.

Stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkışı, her biri stratejik yönetim literatüründen alınan üç ana unsurun harmanlanmasının sonucudur. Bunlar, değer yaratma analizi, stratejik konum analizi ve maliyet etkenleri analizidir (Shank and Govindarajan, 1993; 13).

3.4.1. Değer Yaratma Analizi

Stratejik maliyet yönetimi kapsamında, maliyetlerin etkin yönetimi firmaya dışarıdan geniş açılı bir bakış gerektirir. Porter, bu bakışı değerler zinciri olarak adlandırmıştır (Porter, 1991; 101).

Stratejik maliyet analizinin önemli bir amacı, değer yaratma zincirinde satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmektir (Dekker, 2003; 4).

Değer yaratma, işletmenin müşterilerine sağladığı hizmet yada ürünlere değer katan ve ardı ardına gelen faaliyetleridir (Chang and Hwang, 2002; 124).

Herhangi bir işte herhangi bir firma için değer yaratma, bileşen tedarikçileri için temel hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilerin eline ulaştırılacak tüketim malına kadar işletmeye değer katan faaliyetlerin hepsidir (Shank and Govindarajan, 1993; 13).

Bir değer yaratma, ilişki yada bağlantılar, faaliyetler arasındaki ilişkiler, firmanın iş birimleri arasındaki ilişkiler ve onun alıcıları ve satıcıları ile ilişkileri şeklinde sınıflandırılabilir (Dekker, 2003; 4).

Bu çerçevede değer yaratma analizi; firmanın nerede müşteri değerini arttırabileceğini yada maliyetleri düşürebileceğini açıklamada ve firmanın tedarikçileri, müşterileri ve sektördeki 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; 44).

Bir değer yaratma zinciri, hammadde kaynaklarından, nihai tüketicilere son kullanım ürünlerinin dağıtımı dahil, tedarik unsurlarının birbiriyle ilişkilendirilmiş, değer katan tüm faaliyetlerden oluşur (Shank and Govindarajan, 1993; 40).

Faaliyetleri ve ürünleri çeşitlendirilmiş firmalar için işletme düzeyinde strateji seçiminde en önemli konu; işletme çapında faaliyetlerin nasıl farklılaştırılabileceği yada belirlenmiş iş birimlerinin değer yaratma zinciri boyunca belirli başarıyı nasıl sağlayacağı konusunda kendi becerilerini nasıl paylaşacağıdır (Porter, 1991; 103).

Değer yaratma analizi, müşteri değerinin arttırılabileceği ve maliyetlerin düşürülebileceği alanları açıklamak ve işletmenin tedarikçiler, müşteriler ve sektördeki diğer işletmelerle ilişkilerini daha iyi anlamak için, firmanın rekabetçi avantajlarını daha iyi anlamada kullanılan stratejik analiz yöntemidir (Blocker vd., 2002; 44).

Bir üretim işletmesi için değer yaratma 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; 45).

3.4.1.1. Değer Yaratma Analizinin Süreci

Değer yaratma analizinin yapılandırılması ve kullanımı metodolojisinde aşağıdaki adımlar vardır (Shank and Govindarajan, 1993; 58);

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

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

Bu yüzden, değer yaratma faaliyetlerini yönetmede ilk adım, firmanın kendi kaynaklarını değer yaratma 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 yaratma faaliyetleri karmasını belirleyerek, farklı ürün ve müşterileri desteklemek için uygun dağıtım yapıp yapmadıklarını değerlendirebileceklerdir (Chang and Hwang, 2002; 124).

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

Bu şartlar altında işletmenin başarısı, maliyet, dağıtım, kalite ve esnekliklerini geliştirmek için müşteri talepleri ile ürün ve süreçlerin akışını dengeleme yeteneklerine bağlıdır (Lockamy and Smith, 2000; 210).

İşletmeler değer yaratma maliyetlerini yöneterek, rekabet avantajı elde edebilir. Bu çerçevede maliyetleri düşürerek yada ilave değer sağlayarak rekabet avantajı elde etmenin adımlarını şöyle açıklayabiliriz (Blocker vd., 2002; 44);

- Rekabet avantajının tanımlanması (maliyet liderliği yada farklılaştırma); Bir işletmenin faaliyetlerinin değerlerini analiz etmesi, işletmenin stratejik rekabetçi avantajlarını daha iyi anlamasına ve sektörde uygun bir pozisyon almasına yardım eder.

- İlave değer için fırsatları tanımlama. Bir değer yaratma 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 yaratma zinciri parçalarının hangilerinin rekabetçi olmadığını anlamalarında yardım eder. Rekabetçi olmayan parçaların analizi bunların maliyetlerinin azaltılması için önemli fırsatlar sunar.

- Değer yaratma zincirindeki faaliyetler arasındaki ilişkilerden yararlanma. Değer zincirinin bir parçasında yapılan bir iyileştirme bazen diğer parçalarda da dolaylı iyileştirmelere neden olabilir.

3.4.1.2. Değer Yaratma Analizinin Yararları

Değer yaratma zinciri bir kez tam olarak yapılandırılırsa, stratejik kararlar, zincirdeki faktörler tarafından gösterildiği için, firmanın rekabetçi avantajlarının açıkça anlaşılması anlamında, çok basit şekilde alınabilir. Değer yaratma zincirini yönetebilen bir firma iki tip rekabet avantajına sahip olabilir: Düşük maliyet yada farklılaştırma. Bunlar, rakiplerine göre firmanın değer yaratma zincirinde daha

ucuz veya eşsiz yöntemlerle başarıya yeteneğinden gelir (Chang and Hwang, 2002; 124).

Bir firmanın yarattığı toplam değer, firmanın sağladığı fiziksel ürünlerine ilaveten, daha zamanlı dağıtım yada 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 kardır. Böylece sağlanan ilave değer, işletme ürün veya hizmetlerine ödeme yapmaya gönüllü alıcıların ve işletme karlarının artmasına yardım eder (Yalçın, 2006; 24).

3.4.1.3. Değer Yaratma 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; 122).

Bir değer yaratma zincirinde, faaliyetler maliyet davranışlarının temel ölçüsü olduğundan, maliyet pozisyonunu anlamada bir şablon sunar. Faaliyet tabanlı maliyetlemeye yönelik, bu bakış açısının bir göstergesidir (Porter, 1991; 103).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), işletmenin herhangi bir ürün, hizmet yada 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 yanıltabilecektir. 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 (Yalçın, 2006; 25).

Kavramsal olarak “gerekli görülen, talep edilen faaliyetlerin derhal devreye sokulmasını” esas alan, sıfır stok ve sıfır israf amacına hizmet eden tam zamanında maliyetleme (JIT) sistemini kullanan işletmelerde, maliyet muhasebesi uygulamaları azalmış, dikkatler performans ölçümü gibi yönetim muhasebesi konuları üzerinde yoğunlaşmıştır (Karcıoğlu, 2000; 144).

Toplam kalite yönetimi, müşteri tarafından opsiyonu tanımlanan, kaliteye büyük önem vererek geliştirilen, ürün ve hizmetlerin yanı sıra, yönetimin de kalitesini ve verimliliğini arttırmayı hedefleyen bir yönetim uygulamasıdır (Titiz ve Çetin, 2000; 126).

Değer mühendisliği, maliyetlerin düşürülmesi için gerekli fonksiyonları sağlamakla birlikte, üretimde kaliteden taviz vermeden en yüksek verimi elde etmek için harcanan çaba olarak tanımlanabilir. Belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir amaca ulaşmak için bir ürünün maliyetini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenmesi sürecidir. Değer mühendisliği, ürün geliştirme aşamasında kullanılmaktadır (Alkan, 2001; 186).

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 yada birim başına daha yüksek kar payı elde etmek için kullanılabilir (Yalçın, 2006; 25).

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; 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. Bu yüzden, ürün ve hizmetlerde piyasada kaldıkları sürece sürekli iyileştirmeler yapılmalıdır. Ürün üretim aşamasındayken üretim maliyetlerinde sürekli iyileştirmeler yapmanın yolu Kaizen Maliyetleme'dir (Williamson, 1997; 23).

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 (Williamson, 1997; 23).

İşletmenin pek çok 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; 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. Diğer taraftan maliyet analizlerini satış noktasında kesmek, müşterilerle sağlanacak ilişkiler için gerekli bütün fırsatları kaçırtır. 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; 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 karlılık analizi temeline dayanmaktadır. Yaklaşımın özelliği, stratejik planlama dönemi olarak giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşan ürünün beklenen ömrünün esas alınmasıdır. Bu yeni yaklaşımda amaç, söz konusu değişik aşamalarda işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek karı 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 artırılması gibi kararları alarak satış gelirlerini arttırmayı hedefler. Pazarlama yönetiminin ürün hayat seyri boyunca ürünlerle ilgili bu kararları alabilmesi, maliyet yönetiminin ürün hayat seyri boyunca maliyetleri yönetmesi ile gerçekleştirilebilir (Karcıoğlu, 2000; 91).

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 (Shank and Govindarajan, 1993; 15).

3.4.2. Stratejik Konum Analizi ve Muhasebe Uygulamaları

Stratejik maliyet yönetiminin temelini oluşturan ikinci konu stratejik konumlandırma"dır. Stratejik konumlandırma, yönetim muhasebesinin bilinen kullanımlarıdır. Bir soru olarak yöneltilecek olursa "maliyet yönetiminin işletme içindeki rolü nedir?" denilebilir. İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve stratejik maliyet yönetimi kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Shank and Govindarajan, 1993; 17);

- İşletmeler düşük maliyetlere sahip olarak (maliyet liderliği stratejisi) veya
- Üstün mamuller sunarak (mamul farklılaştırma stratejisi) rekabet edebilirler.

Bir işletmede muhasebe bilgisinin rolü, işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmaktır. Farklılaştırma ve maliyet liderliği farklı yönetim kaynakları olduğu için farklı maliyet analiz bakış açılarını 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 (Yalçın, 2006; 28).

3.4.3. Maliyet Etkenleri Analizi

Maliyet etkenleri kavramı, işletme içerisinde yerine getirilen faaliyetlerin sağlıklı bir biçimde izlenmesini ve maliyetlerin gerçeğe uygun bir biçimde dağıtılarak doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayan, dağıtım anahtarı olarak iş gören bir araç olmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin temel görevi, rakipler hakkındaki bilgilerle işletmenin diğer bölümleri üzerinde yoğunlaşmaktır (Shank and Govindarajan, 1993; 20).

3.4.3.1. Maliyet Etkenleri Analizinin Yararları

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

- İşletme ile kar 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 faaliyet tabanlı maliyetleme tekniklerinin nasıl kullanılabileceğini değerlendirmiştir.

3.4.3.2. Maliyet Etkenleri Analizi ve Muhasebe Uygulamaları

Geleneksel ürün maliyetleme sistemleri, genel üretim maliyetlerini ürün yada işletme süreçlerine işçilik saatleri yada para cinsinden maliyet etkenlerine dayalı olarak dağıtırlar. Oysa bir stratejik maliyet yönetimi aracı olan faaliyet tabanlı maliyetleme, fabrika genel maliyetlerini çoklu maliyet havuzları ile sebep sonuç kriterlerini kullanarak, ürün ve hizmetlere yansıtmaktadır. Hacme dayalı olan ve olmayan sürücülerin her ikisini de kullanmak, çeşitli faaliyetleri başarmada kaynak tüketimine bağlı olarak belirlenir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, firmaların kendi stratejilerini başarmalarında yardımcı olur (Yalçın, 2006; 30).

Maliyet etkenleri analizi hedef maliyetlemenin de önemli bir parçasıdır. Hedef maliyetlemenin dördüncü adımı maliyet elemanlarının kendi bileşenlerine ayrılmasıdır. Bu, maliyet etkenlerinin tanımlanmasına izin verir. Bir ürünün yada sürecin maliyet etkenleri genellikle maliyet azaltımı yada 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 yada hizmet karakteristiklerinden fedakarlık edilmemelidir (Ellram, 2000; 41).

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; 111).

4. Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi

Konaklama işletmelerinin, üretime yönelik diğer işletmelerden farkı; soyut ürünleri somutlaştırarak konuklarını en üst düzeyde tatmin ederek, rekabet avantajını sağlamaya çalışmasıdır.

4.1. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Kavramı

Konaklama işletmeleri, turistlerin geçici konaklama, yeme içme, eğlence ve diğer bazı sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir (Olalı ve Kozay, 1993; 14).

Bu işletmelerde hizmetlerin yürütülmesi ve müşterilerin tatmin edilmesi büyük ölçüde işletme çalışanlarıyla ilgilidir. Çünkü konaklama işletmelerinde otomasyondan yararlanma olanakları oldukça sınırlıdır (Özcan, 1994; 253).

Günümüzde hizmet sektörü, giderek gelişmiş ve diğer sektörler içinde büyük paya sahip olmuştur. Hizmetlerin, insanların günlük hayatı ile toplumun ekonomik hayatına girip, önemi artmaya başlayınca, etkililik ve verimlilik artırıcı çalışmaların yapılması da kaçınılmaz olmuştur (Dinçer, 1998; 433).

Hizmetler, mallardan oldukça farklı bir niteliğe sahiptir. Bu farklılık onların yönetimini de farklılaştırır. Hizmet işletmeleri, strateji seçme ve yürütme yöntemleri açısından, mal üretimine yönelik işletmelerden farklıdır (Dinçer, 1998; 433).

İnsan ihtiyacını gideren ve fiziki olmayan her faaliyet hizmet olarak nitelendirilebilir. Çünkü bir başkasının ihtiyacını gidermek için yapılan bir faaliyette, o faaliyetin herhangi bir mamule bağlı olması veya olmaması, hizmetin niteliğini değiştirmemektedir. Ancak herhangi bir mamule bağlı olarak sunulan

faaliyetin, hizmet olarak nitelendirilebilmesi için onun belirli bir fiyatının olması ve ayrıca satışa arz edilmesi gerekir. Aksi takdirde malı tamamlayan bir işlem olarak değerlendirilir (Dinçer, 1998; 433).

Bu açıklamalara göre hizmet; “bir başka insanın ihtiyacını gidermek için belirli bir fiyattan satışa arz edilen ve herhangi fiziki bir malın mülkiyetini gerektirmeyen faaliyet ve yararlar” şeklinde tanımlanabilir (Dinçer, 1998; 433).

4.2. Konaklama İşletmelerinde Hizmetlerin Özellikleri

Hizmetleri, fiziksel mallardan farklı kılan, ayırt edici belirgin özellikleri, hizmetin soyutluluğu, bölünmezliği, değişkenliği ve hizmetlerin dayanıksızlığıdır (Armstrong and Kotler, 2003; 306).

Bu temel özellikler;

- Hizmet soyuttur; soyut kelimesi, fiziki boyutları olmayan anlamına gelmektedir. Bu yönüyle hizmetin en önemli özelliği soyut olmasıdır çünkü hizmet davranışlarla ortaya konulabilen bir faaliyettir ve fiziki bir boyutu yoktur. Bu özelliklerine bağlı olarak hizmet, kilogram, metre, litre gibi miktar ifadeleriyle tanımlanamaz, dolayısıyla satın alınmadan önce görülmesi, dokunulması söz konusu değildir (Dinçer, 1998; 286).

- Hizmetin bölünmezliği; hizmetlerin bir diğer temel nitelikleri, üretildiği anda tüketilmeleridir. Yani üretim ve tüketimleri birbirinden ayıramaz, aynı anda üretilip tüketilir. Hizmet, tedarikçilerinden ayıramaz ve bölünemez. Halbuki ürünler üretilir, ayrı olarak tüketilebilir, depolanabilir ve daha sonra satılabilir. Buna karşılık hizmet önce satılır, sonrasında ise üretim ve tüketimleri aynı anda gerçekleşir (Armstrong and Kotler, 2003; 306).

- Hizmetin değişkenliği; hizmetin bir diğer niteliği, hizmetin ne zaman, nerede, nasıl ve kim tarafından sağlandığına bağlı olarak kalitesi geniş ölçüde değişebilmektedir. Dolayısıyla hizmetler heterojen nitelik taşımaaktadırlar (Armstrong and Kotler, 2003; 306).

- Hizmetlerin dayanıksızlığı, hizmetlerin başlıca özelliklerinden biri de, hizmetin satıldıktan sonra, satış sonrası kullanılmak üzere, üretenden yada sağlayandan ayrı olarak alınıp saklanabilmesi, depolanması mümkün değildir (Dinçer, 1998; 286).

- Hizmetlerin temel üretim şekli insan davranışlarıyla gerçekleşir. Bu yüzden aynı kişinin üretip sunduğu hizmetler bile birbirinden farklı olabilir. Bu değişkenlik zamandan zamana, alıcıdan alıcıya, üreticiden üreticiye, üretici ile tüketici arasındaki ilişkiye, içinde bulunulan duruma göre oluşabilir. Bu yüzden, hizmetin kalitesi önceden ve kesin olarak ölçülemez. Hizmetin niteliği, onu üreten insanın kabiliyet ve kapasitesine bağlıdır. Sunulan hizmet miktarı ile talep edilen hizmet arasında denge kurmak her zaman işletmenin elinde değildir. Talebin artması durumunda, hizmet arzı yetersiz kalırken, fazla hizmet arzı, talep olmadığı zaman ekonomik kayıplara sebep olur (Cemalcılar, 1979; 5).

4.3. Konaklama İşletmelerinde Hizmetlerin Yapısı

Hizmetler mallardan; dokunulamazlık, heterojenlik (değişebilirlik), çıktının bozulabilirliği ve üretim ile tüketimin aynı anda olması gibi, dört temel özellikle genel bir farklılık gösterir. Ancak bu yaygın kabul üzerine bazı eleştiriler de yapılmaktadır. Bu eleştirel tartışmalar, sayılan bu özelliklerin tüm evrensel olarak hizmetlere uymayacağına dair görüşten kaynaklanmaktadır. Hizmette çıktının yapısı maldan farklıdır ve değerlendirmede nesneden ziyade performans önemlidir. Hizmetin üretiminde müşterinin aktif katılımı söz konusudur ve müşteri hizmetin bir parçasını oluşturur. Üretildiği anda tüketildiği için kalite

kontrol işlemi bir anlamda müşteri tarafından yapılır ve nesnel değildir (Halis, 2001; 128).

4.3.1.Hizmetlerin Çeşitliliği

Mamul üretimine yönelik işletmelerde mamulün fiziki gerçeği, işletmenin tanımını ve değerlemesini yapabilmek için güçlü bir baz sağlarken, hizmet işletmeleri, hizmetlerin soyut olmaları sebebiyle, böyle bir imkana sahip değildir. Herhangi bir hizmet işletmesinden bahsedildiği zaman, hizmetin pazarlandığı yer anlaşılır. Hizmet işletmeleri; “başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla öncelikle hizmet üreten ve satan iktisadi birimler” olarak tanımlanabilir (Dinçer, 1998; 437).

Hizmetlerin mallardan farklı oluşunun yanısıra, hizmet işleri de birbirlerinden farklıdır. Bütün ürünler -hem mallar, hem hizmetler- ihtiyari olarak kullanılan farklı tamamlayıcı unsurlarla çevrelenen temel unsurlar içerir. Hizmet stratejisi yerel veya global olarak ele alındığında, hizmet sektörlerinin sanki tüm örgütler az çok aynı stratejik problemlerle karşılaşmış gibi genel anlamda değerlendirilmesi yerinde olmaz. Aynı zamanda hizmetlerin sadece sektörlere göre değerlendirilmesi de bir hatadır. Muhtemelen en uygun ve kullanışlı sınıflandırma, faaliyet süreçlerindeki farklılıkları ve ortak yönleri içermesidir, çünkü girdilerin çıktı haline dönüştürülme tarzı strateji üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Halis, 2001; 130).

İşlenmeleri açısından temel hizmetlere bakıldığında, sürecin yapısına (somut, soyut) ve hizmet üretimi sırasında müşterinin fiziksel varlık boyutuna bağlı olarak, bu hizmetleri üç kategoriden birine sokulabilir (Halis, 2001; 131).

1) Kişilerle ilgili hizmetler;

Müşterilerce doğrudan hissedilebilir eylemler içerir. Bu hizmetler müşterilerin, üretildiği anda tüketilen üretim sürecinin parçaları olmalarını gerektirir. Yolcu taşımacılığı, sağlık hizmetleri, gıda hizmeti ve konaklama hizmetleri gibi işlerde, müşterinin “hizmet fabrikasına” girmesi ve orada hizmet süresince kalması gerekir. Ya müşteri hizmet sunulan yere gitmeli ya da hizmet sunanlar müşterinin yanına gelmelidir. Her iki durumda da, firmalar hedef müşterinin ulaşacağı gerekli alet ve ekipmana sahip olmalıdır. Gezinler ve turistlerde olduğu gibi eğer müşteriler sabit değilse, o zaman kişiler farklı firmalarla karşılaştırma imkanına sahip olurlar.

2) Eşya ile ilgili hizmetler;

Fiziksel nesnelerin müşteriler lehine değerini artırmak için yapılan somut eylemlerdir. Taşıma ücreti, eşya onarım, araç bakım, temizlik gibi konular bu çeşit hizmete örnektirler. Hizmet fabrikası bunlarda da sabit veya hareketli olabilir. Sürekli olarak hizmet verilmesi durumunda coğrafi olarak yerleşmek gerekebilir. Modern teknoloji yardımıyla bazı hizmetlerin uzaktan yönetilmesi mümkündür.

3) Enformasyona dayalı hizmetler;

Global strateji geliştirme açısından, değer yaratmak amacıyla bilgiyi toplama, yönlendirme, yorumlama ve aktarmaya bağlı olmaları yüzünden en ilginç gruba oluşturur. Muhasebecilik, bankacılık, danışma, eğitim, sigorta, gazetecilik, hukuki işler bu gruba dahildir. Müşterilerin bu tür hizmetlerin üretimine katılmaları asgari düzeydedir. Modern global telekomünikasyon

sayesinde, enformasyona dayalı hizmetleri her yere ulaştırmak mümkündür. Hizmetten yararlanma, aktif olarak hazır olma, telefon, fax makinası, ATM'lerin başında durmak gibi çok kısa bir süre ile sınırlanabilmektedir.

Hizmet üretimi ve aktarımı sistemi ön ve arka ofis olmak üzere ikiye ayrılır; ön ofis; müşterilerle muhatap olunan hizmet fabrikası mesafesindedir. Kişilerle ilgili hizmetler zaruretle yüksek düzeyde insanlarla haşır neşir olmayı gerektirirken, doğası gereği eşya ile ilgili hizmetler ile enformasyona dayalı hizmetler daha az ilişki kurmayı gerektirir. Banka hizmetlerinde ATM'nin veya internetin kullanılması gibi (Halis, 2001; 133).

4.4. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi

Bir işletme uzun dönemde başarıyı, bir dizi politika, prosedür ve yaklaşımlardan oluşan, sürdürülebilir uzun dönemli bir stratejiyi bulmak suretiyle sağlar. Stratejiyi bulmak, işletmenin genel amacını, uzun dönemde yönünü ve dolayısıyla misyonunu belirlemekle başlar. Misyondan hareketle işletmenin amaçları ve hedefleri belirlendikten sonra, bunları tamamlayacak ve işletmenin hedeflerine, dolayısıyla amaçlarına ve misyonuna ulaşılmasını sağlayacak işletme stratejileri geliştirilerek yürürlüğe konur. Strateji geliştirme hem mantığın, hem de yaratıcılığın ürünü olarak hem sanatsal, hem de bilimseldir. Bilimsel yanı, kurumun hedeflerini gerçekleştirme için gerekli kaynakları uyumlandırma ve belirlemedir. Sanatsal yanı ise, insanların motivasyonu, çevreye olan duyarlılık ve değişen çevreye adaptasyon ile bu kaynakları kullanmaya çalışmaktır (Hunt vd., 1997; 151).

Strateji oluştururken veriler toplanır, değerlendirilir, seçme ve analiz yapılır. Strateji mutlaka misyondan hareketler vizyonun ışığı altında geliştirilmelidir. Strateji oluştururken alternatif stratejiler ortaya konmalı, misyon ve vizyon doğrultusunda seçim yapılmalıdır (Narinoğlu, 2007; 320).

Stratejiler yönetimlere, öğrenme, değişimi benimseme, çevreye uyum sağlama, kaynakları kullanma ve değer yaratma katkıları sağlar (Narinoğlu, 2007; 321).

İşletmeler iş dünyasındaki değişimlere, üretim süreçlerini yeniden düzenlemek, işgücünü azaltmak, servis hizmeti işlevlerini işletme dışına kaydırmak, daha küçük, daha etkin, sosyal açıdan daha sorumlu örgütsel politikalar ve yapılar geliştirmek de dahil bir çok şekilde cevap verirler. İşletmeler değişim hızına daha iyi ayak uydurabilmek için çok çeşitli şekillerde çaba sarf etmektedirler (Erden, 2004; 254).

Buna bağlı olarak işletmeler stratejik amaçlarını desteklemek için maliyet yönetiminden yararlanmaya başlamışlardır. Yeni yaklaşımlar ışığında maliyet yönetimi, mamul maliyetleme ve finansal raporlamadan ibaret görünen maliyet muhasebesi şeklindeki maliyet yönetimi rolüne bakışı değiştirmiştir. Yeni bakış maliyet yönetiminin, maliyetlerle işletmenin yönetimini destekleyici diğer bilgileri geliştirmesi ve işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında yönetime yardımcı olması rolü üzerindedir. İşletmelerde yaşanan değişim süreci öncesinde, standartlaştırılmış, detaylı yöntemler üzerinde yoğunlaşma uygundu. Şimdi ise, bir işletmenin maliyet muhasebesi sistemi, hızlı değişen çevre ile birlikte artan çeşitliliğe ayak uydurabilmek için daha dinamik olmak zorundadır. Bu nedenle, maliyet yönetim sistemi de bu dinamik ortamda stratejik yönetimi kolaylaştırarak yönetime yardımcı olmak zorundadır. Bugünün iş ortamı, hem finansal, hem de finansal olmayan faktörleri içeren kritik başarı faktörleri üzerinde yoğunlaşmaktadır (Erden, 2004; 255).

Stratejik maliyet yönetimi sistemi, hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içeren stratejik bilgi üretir. Geçmişte işletmeler öncelikle satış ve kazançlarda, nakit akışlarında, hisse senedi fiyatındaki artışlar gibi finansal başarı

ölçüleri üzerinde odaklanma eğilimindeydiler. Bunun aksine bugünün iş ortamındaki işletmeler, pazar payı, hizmet kalitesi, müşteri memnuniyeti ve gelişme fırsatları gibi çoğu finansal olmayan işlem (faaliyet) ölçülerinden oluşan stratejik başarı ölçüleri üzerinde odaklanmak için stratejik yönetimi kullanmaktadırlar. Finansal faktörler, işletme politika ve prosedürlerinin işletmenin mevcut finansal durumu üzerindeki etkisini ve dolayısıyla hissedarlara cari getirisini göstermektedir. Bunun aksine finansal olmayan faktörler buna ilave olarak işletmenin mevcut ve potansiyel rekabet konumunu üç açıdan ölçerek gösterir. Finansal olmayan bu faktörler, müşteri, işletme içi süreçler ile öğrenme ve gelişmedir (Yalçın, 2006; 30).

Stratejik bilgiden yoksun olan bir işletmenin, yanlış hizmet yada yanlış müşteriler seçerek, stratejik açıdan yanlış satış ve pazarlama kararları alması, onu muhtemelen rekabet ortamından uzaklaştırır. Stratejik bilgi eksikliğinin bazı sonuçları şöyle sıralanabilir (Erden, 2004; 256);

- Sadece tahminler ve içgüdülere dayalı karar alma.
- Yön ve amaçların açıklığı konusunda eksiklik.
- İşletmenin müşteriler ve tedarikçiler tarafından doğru anlaşılmasında eksiklik.
- Yanlış yatırım kararları, stratejik amaçlarla tutarsız pazarlar seçme.
- Daha etkili rekabet stratejileri için bilgi eksikliği sonucu, rakiplerle etkili kıyaslama yapamama.
- En karlı satışları, müşterileri ve pazarları belirlemede başarısızlık.

Amacı, maliyetleri azaltırken aynı zamanda alınmış olan stratejik konumda üstünlük elde etmek olan stratejik maliyet yönetimi, maliyet bilgilerinin, sürdürülebilir bir rekabet avantajı sağlayacak şekilde daha iyi stratejilerin belirlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla kullanılmalıdır şeklinde tanımlanabileceği gibi, işletmenin vizyonu, misyonu, amaç ve stratejilerinin gerektirdiği maliyet bilgilerini üretecek maliyet yönetim sistemlerinin planlanması, örgütlenmesi, yönetilmesi, koordine edilmesi ve denetlenmesi çabalarının tümüdür şeklinde tanımlanabilir (Erden, 2004; 256).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

4 VE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM PLANLAMASI AÇISINDAN STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ; KUŞADASI'NDA FAALİYET GÖSTEREN 4 VE 5 YILDIZLI KONAKLAMA İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Tüm dünyada globalleşme, hızlı teknolojik değişim, yeni oluşan pazarlar, müşteri beklentilerinin değişmesi vb. nedenler sonucu ortaya çıkan ve her geçen gün giderek daha da ezici rekabet karşısında organizasyonlar daha stratejik düşünmek, stratejik planlamaya ve stratejik karar almaya eskisinden daha fazla önem vermek zorunda kalmışlardır.

Stratejik yönetim daha önceleri büyük ölçekli işletmelerin gündemindeyken, günümüzde küçük ve orta ölçekli işletmeler için de önemli bir kavram haline gelmiştir. Buradaki temel problem, işletmelerin içinde buldukları sektörlerin durumu hakkında yeterli öngörüye sahip olamamaları, bu nedenle de ileriye dönük stratejileri belirlemede zorlanmalarıdır.

Bu araştırmanın temel amacı, stratejik maliyet yönetimine geçişte başarıyı doğrudan etkileyen ve bir anlamda ön koşul olarak algılanması gereken faktörleri ve değişkenleri belirleyip sınıflandırarak, stratejik maliyet yönetiminin 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde uygulanabilirlik düzeyini araştırmak ve böylelikle akademik literatüre katkıda bulunmaktır.

2. Evren ve Örneklem

Anket çalışmasında populasyon olarak Kuşadası ilçesinde bulunan 4 ve 5 yıldızlı 30 adet konaklama işletmesi alınmıştır. Anket çalışmasının uygulanmasında bu populasyonun seçilmesinin ana nedeni, turizm açısından zengin olan Kuşadası'nda yapılan bu çalışmanın, bölgedeki konaklama işletmelerinin stratejik maliyet yönetimine yaklaşımının ortaya konulması açısından yol gösterici olacağına düşünülmesidir.

3. Materyal ve Yöntem

Maliyet yönetimi uygulamalarının başarısı açısından, Kuşadası'nda bulunan 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinin stratejik maliyet yönetimini ortaya çıkaran koşulları hangi ölçüde barındırdığını bulmaya çalışan bu çalışma, bu çerçevede iki alt problem alanına ayrılabilir;

- 1) Stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörlerin belirlenmesi,
- 2) Bu faktörler bakımından 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerindeki durumun tespiti.

Bu çalışmada stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörlere ilişkin bulguların kaynağı stratejik maliyet yönetimi literatürüdür. İlgili literatür taramak suretiyle bu faktörler belirlenmiş ve sınıflandırılmıştır.

Stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörlerin belirlenmesinin ardından, her bir faktör soru haline getirilmiş ve örnekleme oluşturan işletmelerden –bu faktörler açısından- kendilerini değerlendirmeleri istenmiştir. Değerlendirmeler, “kesinlikle katılmıyorum”, “katılmıyorum”, “kararsızım”, “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” dan oluşan 5’li Likert ölçeğine göre gerçekleştirilmiştir. Anket verilerinin analizi SPSS For Windows paket istatistik programında yapılmıştır. Ölçeğin güvenilirliği ile ilgili Cronbach Alfa değeri %75’dir.

3.1. Anket ve Verilerin Toplanması

Anket çalışması ile ilgili olarak aşağıdaki metodoloji izlenmiştir:

- Stratejik maliyet yönetimi ile ilgili literatür taramasının yapılması,
- Literatür taraması sonucu elde edilen anket çalışmasının hazırlanması,
- Kuşadası'nda bulunan 4 ve 5 yıldızlı 30 adet konaklama işletmesi yöneticileri ile yüz yüze anket uygulamalarının yapılması,
- Gelen anketlerin incelenmesi ve SPSS For Windows 13.0 Versiyon istatistik programına verilerin girilmesi,
- Anket sonuçlarının değerlendirilmesi ve hipotezin test edilmesi.

Ek-1'de sunulan anket çalışması sorularında 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre 1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım, 4:Katılıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum anlamına gelmektedir.

Anket çalışmasında 1-6 arası sorularda rekabet çevresi ile ilgili, 7-10 arası sorularda sektör profili ile ilgili, 11-15 arası sorularda müşteri profili ile ilgili, 16-21 arası sorularda ürün profili ile ilgili, 22-30 arası sorularda firma profili ile ilgili sorular sorulmuştur.

Hazırlanan anket çalışması Kuşadası ilçesinde bulunan 4 ve 5 yıldızlı 30 adet konaklama işletmesi yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşme şeklinde uygulanmıştır.

4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmanın sınırlılıkları aşağıdaki gibidir.

Zaman, maliyet sınırlılıkları ve kontrol gücü nedeniyle araştırma evreni Kuşadası ile sınırlıdır.

Araştırmaya katılan işletmelerin yöneticilerinin ifadeleri doğru biçimde anladıkları ve anketi gerçek durum ve görüşlerini yansıtacak şekilde yanıtladıkları kabul edilmiştir. Bunu sağlamak için anket formu anlama ve cevaplama kolaylığı sağlayacak şekilde tasarlanmış ve uyarlanmıştır.

5. Bulgular

5.1. Stratejik Maliyet Yönetiminin Başarısını Etkileyen Faktörler

Stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörler; işletmenin rekabet çevresine, müşteri, sektör, ürün ve firma profiline ilişkin faktörler olmak üzere beş başlık halinde sınıflandırılmıştır ve bunlar aşağıda sunulmuştur.

5.1.1 Rekabet Çevresine İlişkin Faktörler

Firmanın rekabet çevresine ve rekabet biçimine yönelik bazı özellikler şeklinde tanımlanabilir. Söz konusu özellikler şu şekilde sınıflandırılabilir.

5.1.1.1 Şiddetli Rekabet Koşulları

Şiddetli rekabet koşulları, nispeten pazar paylarının dengelendiği, kar marjlarının azaldığı, rakiplerin birbirlerini ürün ve teknoloji boyutuyla çok yakından takip etmek durumunda olduğu rekabet ortamları doğurur. Bu itibarla firmalar, ürün maliyeti, özellikleri ve kalitesinden oluşan yaşamsal üçlünün (survival triplet) yönetimine şiddetli rekabet koşullarında daha fazla önem vermek zorundadırlar. Yaşamsal üçlüyü eş zamanlı olarak yönetmeyi amaçlayan SMY, bu boyutu ile şiddetli rekabet koşullarının bir sonucu olmakta ve şiddetli rekabet koşulları, rekabetin şiddetli olmadığı piyasalara göre, başarılı SMY uygulamaları için daha müsait ortamlar oluşturmaktadır.

5.1.1.2 Rakiplerden Daha Fazla Yeni Ürün Sunma Zorunluluğu

Bu zorunluluk, sektördeki firmaların ürünler bakımından büyük ölçüde benzeştiği, kısa ömürlü ürünler üretilen rekabet koşullarında, rakiplerden daha

fazla yeni ürün sunmanın ayakta kalabilmek ile eş anlamlı olduğu stratejik koşulların sonucudur. Bu tür rekabet ortamlarında firmalar, yaşamsal üçlü karakterleri itibarıyla yeni ürünler geliştirerek ayakta kalabilirler. Bu durum maliyet yönetimi için tasarım aşamasına odaklanan SMY için eşsiz bir fırsat oluşturmakta ve söz konusu koşullar başarılı SMY uygulamaları için uygun ortamlar oluşturmaktadır.

5.1.1.3 Fiyatların Belirlenmesinde Müşterilerin Hakim Rolü

Artık çoğu mal ve hizmet için geçerli olan arz fazlalıkları, firmaların geleneksel fiyatlama anlayışını (maliyet + kar = fiyat) sürdürülebilir olmaktan çıkarmıştır. Bu tür rekabet koşullarında müşteriler ürün fiyatlarını belirlemede ve fiyatlardan maliyete yönelen bir yaklaşım benimsemek zorunlu olmaktadır. Fiyatlardan maliyete yönelen yaklaşım SMY'nin odak noktasıdır. Bu itibarla müşterilerin fiyat belirlediği piyasalar, belirlemeyenlere göre, başarılı SMY uygulamaları için uygun ortamlar oluşturmaktadır.

5.1.1.4 Fiyatların Zamanla Düşme Eğilimi

Ürün ve hizmetler kısa sürede taklit edilmektedir. Taklitçi firmanın Ar-Ge harcamalarına yönelik maliyet avantajlarından dolayı fiyatlar hızla düşmekte ve bu durum, pazara ilk giriş avantajını büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır. Ürün fiyatları zamanla düşen firmalar, karlılıklarını sürdürebilmek için, düşüşü maliyetlerine yansıtmak ve maliyetlerini daha etkin bir biçimde yönetmek zorundadırlar. Maliyetleri daha etkin bir biçimde yönetmeyi zorunlu kılan ortamlar, SMY uygulamalarının başarısı için daha müsait ortamlar oluşturmaktadırlar.

5.1.1.5 Fiyatlardaki Düşmeyi Ürün Özelliklerini Artırarak Dengeleme Stratejisinin Varlığı

Ürün fiyatları zamanla düşen firmalar, maliyetlerin etkin yönetimi yanında, ürün özelliklerini artırmak suretiyle söz konusu düşüşü önleme stratejisi de izleyebilmektedirler. Mevcut pazar payı ve karlılığın korunması ve

geliştirilmesi amaçlarına yönelik olarak uygulanan bu stratejik alternatif, daha çok tasarım anlamına da geldiği için başarılı SMY uygulamalarına uygun ortamlar oluşturmaktadır.

5.1.1.6 Kalite-Düşük Fiyat Uyumunun Gerekliliği

Müşterilerin kalite, ürün özellikleri ve fiyatla ilgili tercihlerinin alt ve üst sınırlarının birleşiminden oluşan ürün yaşam alanı, hangi ürünlerin tercih edileceğinin belirlenmesi açısından çok önemlidir. Bu yüzden, örneğin fiyatı ne kadar uygun olursa olsun, kalite ve özellikler bakımından yaşam alanının dışında olan ürünler tercih edilmemektedir. Bu sonuç, diğer yaşamsal üçlü karakterleri için de geçerlidir. Kıran kırana rekabeti doğuran yeni koşullar gereği firmalar, yaşamsal üçlü karakterlerini eşzamanlı olarak yönetmek zorundadırlar. Yaşamsal üçlü karakterlerinin uzlaştırıldığı kıran kırana rekabet ortamları, geleneksel rekabet ortamlarına oranla, başarılı SMY uygulamaları için daha uygun koşullar oluşturmaktadır.

5.1.2 Müşteri Profiline İlişkin Faktörler

SMY uygulamalarının başarısını etkileyen müşteri özellikleridir. Başlıca aşağıdaki başlıklar halinde sınıflandırılabilir.

5.1.2.1 Zevk ve Beğeni Anlayışlarındaki Değişimin Hızlılığı

Zevk, beğeni yada moda anlayışları hızla değişen müşteriler, bu nitelikleri ile yeni ürünlerin oluşumunu sürekli hale getirdikleri için, müşteri isteklerinin belirlenmesi ile başlayan SMY süreçlerinin başarısına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, zevk ve beğeni anlayışları hızla değişen müşteriler, değişmeyenlere göre, SMY uygulamalarının başarısına daha fazla katkıda bulunmaktadır.

5.1.2.2 Benzer Ürünlerdeki Kalite, Özellik ve Fiyat Farklarını Ayırt Edebilme Yetenekliliği

Kıran kırana rekabet koşullarının geçerli olduğu piyasalarda, ürünler büyük ölçüde benzeştiği için, ürünlere dayalı sürdürülebilir rekabet avantajını korumak mümkün olamamaktadır. Bu durum, firmaların ürünlerle ilgili olarak önemli farklılıklar oluşturamamalarından kaynaklanmaktadır. Farklar küçük olmaktadır. Bu tür ortamlarda, müşterilerin küçük ürün farklılıklarını belirleyerek, ürünleri fiyat, kalite ve özellikleri bakımından karşılaştırabilmesi yada bu farklılıkları değerlendirerek satın alma kararını oluşturması SMY'nin uygulanabilirliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, daha bilinçli müşteri kitlesi, bilinçli olmayanlara göre SMY uygulamalarının başarısı bakımından önemli olmaktadır.

5.1.2.3 Yeni Ürün Özelliklerini Değerlendirme ve İfade Etme Yetenekliliği

SMY, yeni ürüne ilişkin müşteri istek ve arzularının belirlenmesiyle başlayan bir süreçtir. Müşterilerin yeni ürün özelliklerini değerlendirme ve ifade etme yetenekliliği, baştan sona tüm süreci ve sonuçlarını etkileme bakımından çok önemli olmakta ve bu niteliğe haiz müşteri kitlesi, olmayanlara göre SMY uygulamalarının başarısını etkilemektedir.

5.1.2.4 Satınalma Tercihlerini Rakip Ürünlere Yönlendirebilme Kolaylığı

Marka bağımlılığı, kullanma alışkanlıkları, yerli malı tercihi ve tanıdıklık gibi kişinin tüketim tercihlerinde daha esnek olmasını engelleyen faktörlerin çok etkin olduğu müşteri kitlesi, pazara yeni rakip ürünlerin girişi ve tutunmaları önünde engel oluşturduğu için, bu faktörlerin etkin olmadığı müşteri kitlesine göre, olumsuz bir ortam oluşturmaktadır.

5.1.2.5 Müşteri Sadakatinin Düzeyi

Bir mal yada hizmete yönelik yüksek müşteri sadakatinin yeni girişler için engel oluşturacağı kuşkusuzdur. Bu itibarla, yeni ürün ve yeni tasarım çabalarını engellemesi bakımından, sadık müşterilerin olmadığı ortamlar, müşteri sadakatinin yüksek olduğu ortamlara göre, SMY uygulamalarının başarısına daha fazla katkıda bulunmaktadır.

5.1.3 Sektör Profiline İlişkin Faktörler

SMY uygulamalarının başarısını olumlu yönde etkileyen sektör özellikleri olarak tanımlanabilir. Bu kapsamda yer alan sektör nitelikleri aşağıdaki başlıklar halinde sınıflandırılabilir.

5.1.3.1 Piyasaya Giriş Engellerinin Varlığı

Önemli ölçüde giriş engelleri ile korunan sektörlerdeki firmalar, rekabetçi koşulların kendilerini zorlayacağı hususlara özen göstermeyecekleri ve kendilerini yenileme ihtiyacı duymayacakları için, SMY gibi köklü değişiklikler gerektiren bir yapılanma içine girmeleri düşünülemez. Bu nedenle, söz konusu özelliklerin geçerli olduğu sektörler SMY uygulamalarının başarısını olumsuz yönde etkilemektedir.

5.1.3.2 Benzer Ürünlere Sahip Rakiplerin Çokluğu

Benzer ürünler üreten rakip firmaların çokluğu, her bir firma için ürün yaşam alanının daralması anlamına gelmektedir. Dar ürün yaşam alanlarında uzun müddet farklılaştırıcı veya maliyet lideri pozisyonunda kalmak mümkün olmadığından, yaşamsal üçlü karakterlerinin eşzamanlı olarak yönetimi ön plana çıkmakta, bu da SMY uygulamalarının başarısını desteklemektedir.

5.1.3.3 Tedarikçi Firmaların Çokluğu

SMY'nin fonksiyonlarından biri de işletmenin diğer firmalardan temin edeceği hammadde, malzeme, parça vb. girdi fiyatlarını belirlemektir. Söz konusu girdiler için belirlenen hedef maliyetler, tedarikçi firmaların satış fiyatlarını oluşturmaktadır. Bu sürecin işlerliği tedarikçi firmaların çokluğuna da bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle, SMY uygulamalarının başarısını olumlu yönde etkileyen faktörlerden biri de tedarikçi firmaların çokluğu olmaktadır.

5.1.3.4 Değer Zincirlerinin Üyeleri Arasında İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkânı

Bir bakış açısında SMY, müşterilerin ürünle ilgili istekleri ile işletmenin yine ürünle ilgili stratejik amaçlarını ana ve tedarikçi firmalar arasında dağıtan ve bu firmaları söz konusu tercihler doğrultusunda yeniden yapılandıran bir mekanizmadır. SMY uygulamaları çerçevesinde, değer zincirinin bir bölümünde oluşan iyileştirmeler ve sıkıntılar paylaşılmakta, üyeler gerektiğinde birbirlerinin her türlü imkanlarından yararlanmaktadırlar. Bu itibarla, SMY uygulamalarının başarısını etkileyen faktörlerden birinin de değer zincirinin üyeleri arasında yakın işbirliği tesis ve sürdürme imkanının varlığı olduğu görülmektedir.

5.1.4 Ürün Profiline İlişkin Faktörler

SMY uygulamalarının başarısını etkileyen ürün özellikleridir. Aşağıdaki gibi belirtilebilmektedir.

5.1.4.1 Ürün Ömrünün Kısalığı

Sürekli yeniliği desteklemesi, ürünle ilişkili hata yapma ve sonradan düzeltme fırsatına imkan vermemesi ve ürünle ilgili yönetim çabalarını tasarım aşamasında yoğunlaşmasına olanak tanınması gibi nedenlerle kısa ömürlü ürünler, uzun ömürlülere oranla SMY uygulamalarının başarısına olumlu katkıda bulunmaktadır.

5.1.4.2 Ürün Karmaşıklığı

Daha çok yatay entegrasyon, daha çok tasarım, daha çok maliyet ve daha çok yetenekli çalışan gerektirdiği için karmaşık ürünler, basit ürünlere göre SMY uygulamalarının başarısına olumlu katkıda bulunmaktadır.

5.1.4.3 Ürün Maliyetinin Kompozisyonu

SMY, parça düzeyinde maliyet yönetim süreçleri boyunca, dışardan temin edilecek girdi fiyatlarını belirlediği için, ürün maliyetleri içinde dışardan temin edilen girdi bedellerinin ağırlıklı olması durumunda, bir maliyet yönetim sistemi olarak etkinliği daha da artacaktır. Mamul maliyetleri içinde dışardan temin edilen parçaların önemliliği, SMY uygulamalarının başarısını olumlu olarak etkilemektedir.

5.1.4.4 Ürün Çeşitliliği

Daha fazla yatırım, daha çok tasarım ve daha yakın işbirliği gerektirdiği için çeşitli ürünler, tek ürünlere oranla, SMY uygulamaları için daha uygun ortamlar oluşturmaktadır.

5.1.4.5 Üretim Öncesi Maliyetlerin Büyüklüğü

Bir bakış açısından maliyetler, üretim öncesi maliyetler, üretim maliyetleri ve üretim sonrası maliyetler olarak sınıflandırılabilir. Ürün ömrünün kısalması ve ürün karmaşıklığı ile orantılı olarak üretim öncesi maliyetler önemli hale gelmektedir. Doğal olarak maliyet yönetimi için tasarım aşamasına odaklanılmasını doğuran bu olgu, SMY düşüncesinin temellerinden birini oluşturmaktadır. Daha önemli hale gelmiş üretim öncesi maliyetler, SMY uygulamalarının başarısını olumlu yönde etkilemektedir.

5.1.4.6 Ürün Tasarım Süreçlerinin Kısaldığı

Ürün tasarım süreçleri uzadıkça, SMY'nin yol açtığı maliyetler yararlarını dengeler hale gelebilmektedir. Bu itibarla, tasarım süreçleri kısa olan ürünler, olmayanlara oranla SMY'nin başarılı uygulamalarına katkıda bulunmaktadır.

5.1.5 Firma Profiline İlişkin Faktörler

SMY'nin başarılı olarak uygulanmasına katkıda bulunan firma özellikleri olarak tanımlanabilir. Söz konusu özellikler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

5.1.5.1 Üretim Teknolojisinin Değişim Hızı

Her alandaki hızlı değişimin işletmelere yönelik yansımalarından biri, üretim teknolojisinin hızla demode olmasıdır. İşletmeleri yatırımların geri dönüşü problemi ile yüzleştiren bu durum, kısa ürün ömrü ile birleşerek daha da ciddi hale gelmektedir. Artık yatırımların geri dönüşünü temin edecek uzun bir zaman dilimi yoktur. Teknolojinin istikrarlı olması durumunda bu tür endişeler taşımaya gerek yoktur. Üretim teknolojisinin hızlı değişimi başarılı SMY uygulamalarına neden olmaktadır. Çünkü SMY'nin bir amacı da ürünlerden elde edilmesi planlanan karı garanti altına almaktır.

5.1.5.2 Üretim Teknolojisinin Yüksek Maliyeti

Üretim teknolojisinin pahalı oluşu, bir önceki açıklamada öne sürülen gerekçeleri daha da güçlendirmek suretiyle başarılı SMY uygulamalarına katkıda bulunmaktadır.

5.1.5.3 Tedarikçi Firmalar Üzerinde Fiyat Belirleyiciliği

Ürünler karmaşık hale geldikçe ürünün diğer firmalardan temin edilen kısımları artmaktadır. Çünkü hem ürünlerin kompleks yapısı hem de ekonomik olmayışı, tüm ürünün tek işletmede üretilmesine imkan tanımamaktadır. SMY'nin önemli fonksiyonlarından biri de tedarikçi firmalardan temin edilecek girdilerin satış fiyatlarını belirlemektir. Bu durumun işlerliği, ana firmanın tedarikçi firmalar üzerinde fiyat hakimiyeti kurmasına bağlı bulunmakta, söz konusu hakimiyet ana firmanın tedarikçiler için vazgeçilmez oluşundan kaynaklanmaktadır. Tedarikçi firmaların ana firmadan aldığı siparişlerle orantılı olarak vazgeçilmezlik, ana firmanın tedarikçi firmanın belirlediği girdi hedef maliyetlerini satış fiyatı olarak kabul etmesini sağlamak ve böylece SMY uygulamalarının başarısına katkıda bulunmaktadır.

5.1.5.4 İşletme Departmanları Arasında Sonuca Yönelik İşbirliği Tesis ve Sürdürme İmkânı

SMY yaklaşımında işletme içi uzmanlık alanları çok önemsenir. Ancak tüm işletme departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği sağlama ve sürdürme şarttır. Sonuç, işletme açısından hedeflenen kar iken, müşteri açısından istenen üründür. Departman temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan takımlarca sağlanan işbirliği, ürünle ilgili müşteri istekleriyle işletmenin stratejik tercihlerinin tüm departmanlar tarafından bilinmesini sağlamakta, aslında bu öncelikler doğrultusunda tüm işletme yeniden yapılanmaktadır. İşbirliği süresince takımları bir arada tutan ana unsur ürün için belirlenen hedef maliyet olmaktadır.

5.1.5.5 Hedef Pazarları Analiz Edebilme İmkânı

Mal ve hizmet arzının talebi aştığı ekonomik koşullar ancak müşteri istek ve arzularını tam olarak karşılayan malların satışına imkan sağlamaktadır. Piyasaya sunulan ürünlerin başarısı ne ölçüde müşteri isteklerini kapsadıkları ile doğru orantılı olmaktadır. Bu husus, üretimden önce hedef pazarların analiz edilmesini, müşteri istek ve arzularının belirlenmesini ve buna göre yeni ürün tasarlanmasını gerektirir. Hedef pazarların analizi, yeni ürün sunmanın sürekli

hale geldiği SMY ortamları için çok önemlidir. Gerek işletmenin kendi imkanları, gerekse diğer işletme imkanları ile hedef pazarları analiz edip muişteri isteklerini belirlemek, SMY uygulamalarının başarısını belirleyen önemli bir etken durumundadır.

5.1.5.6 Çalışanların apraz Fonksiyonel Uzmanlığı

Çalışanların gerektiğinde değişik görevleri yapabilme uzmanlığı olarak tanımlanan çapraz fonksiyonel uzmanlık, ürün çeşitliliğinin önemli lde arttığı SMY ortamlarında önemli olmakta ve SMY uygulamalarının başarısına katkıda bulunmaktadır.

5.1.5.7 Sürekli İyileştirme Ortamının Varlığı

SMY anlayışında alternatif çözüm önerilerine her çalışanın etkin katılımı özellikle teşvik edilir. SMY uygulamalarının başarısına katkıda bulunan faktörlerden biri de her düzeyde çalışanın etkin katılımını mümkün hale getiren, teşvik ve takdir eden sürekli iyileştirme ortamı olmaktadır.

5.1.5.8 st Yönetim Desteği

st yönetim tarafından kabul edilen ve desteklenen yeniliklerin başarı şansının daha yüksek olduğu iddiası büyük lde kabul görmektedir. Bu itibarla st yönetim desteği SMY uygulamalarının başarısını da önemli lde etkilemektedir.

5.1.5.9 Teorik Bilgilenme Yeterliliği

Bir firmada yeni bir tekniğin uygulanabilmesi, unsurları ve araçlarının yanı sıra, tekniğin arkasındaki felsefenin de bilinmesine ve iyi anlaşılmış olmasına bağlıdır. Bu zellik ilgili teknik hakkında teorik bilgilenme ile gerçekleşir. Dolayısıyla, başarılı SMY uygulamalarını etkileyen faktörlerden biri de SMY hakkında teorik bilgi yeterliliğidir.

6. Araştırma Sonucu Elde Edilen Bulgular ve Değerlendirmeler

Tablo 5- 4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde SMY'nin Uygulanabilirlik Düzeyi

	Mean	Min	Max	N
İşletmemiz çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunmaktadır.	4,567	1	5	30
Rakiplerimizden daha hızlı yeni ürün/hizmet sunmak çok önemlidir.	4,633	1	5	30
Ürün/hizmet fiyatlarımızın belirlenmesinde müşterilerimiz hakim durumdadır.	3,967	1	5	30
Satış fiyatlarımız zamanla düşme eğilimindedir.	3,300	1	5	30
Fiyatlardaki düşüşü, ürün/hizmet özelliklerini artırmak suretiyle dengeleriz.	3,467	1	5	30
Sektörümüzde rekabet, kaliteyi düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılmaktadır.	4,633	1	5	30
Rakip firmalar sektöre giriş engelleri ile karşılaşmazlar.	4,367	1	5	30
Sektörümüzde benzer ürün/hizmet sunan işletme sayıca çoktur.	4,633	1	5	30
Malzeme satın aldığımız firmalar sayıca çoktur.	3,833	1	5	30
İşletmemizin tüm departmanları arasında işbirliği imkanı çok yüksektir.	4,300	1	5	30
Müşterilerimizin zevk anlayışındaki değişim çok hızlıdır.	3,700	1	5	30
Müşterilerimizin benzer ürün/hizmetler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir.	4,267	1	5	30
Hedef müşterilerimizin yeni ürün/hizmetlerin taşınması gereken özellikleri anlama ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir.	4,033	1	5	30
Müşterilerimizin işletmemize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	3,267	1	5	30
Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip işletmelere yönelmeleri çok kolaydır.	4,533	1	5	30
Ürün/hizmet yelpazemiz çok geniştir.	4,433	1	5	30
Ürün/hizmetlerimizin ömürleri çok kısadır.	4,633	1	5	30
Ürün/hizmetlerimiz çok karmaşıktır.	2,700	1	5	30
Ürün/hizmetlerimizin üretim öncesi maliyetleri çok yüksektir.	3,533	1	5	30
Ürün/hizmet maliyetimiz içinde, diğer firmalardan temin ettiğimiz girdilerin oransal payı çok yüksektir.	3,700	1	5	30
İşletmemizde yeni ürün/hizmet sunumu tasarımının gerektirdiği süre çok kısadır.	3,567	1	5	30
Kullandığımız teknolojinin değişim hızı çok yüksektir.	3,500	1	5	30
Kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	3,533	1	5	30
İşletmemizin, sektördeki diğer işletmeler üzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir.	4,233	1	5	30
İşletmemizin departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis etme imkanı çok yüksektir.	4,400	1	5	30
İşletmemizde, hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkanlardan sıkça yararlanılır.	4,500	1	5	30
İşletmemiz çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	3,700	1	5	30
İşletmemiz, yeni fikirlerin oluşması için çok uygun bir ortam oluşturur.	4,367	1	5	30
İşletmemizde, yararlı olacağı düşünülen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	4,500	1	5	30
İşletmemizde, stratejik maliyet yönetimi ile ilgili teorik bilgilenme yeterlidir.	4,367	1	5	30

6.1 Verilerin Analizi

Tablo 5, stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörler bakımından 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinin 5’li Likert ölçeği ölçeği kapsamında ölçülen değerlendirmelerini yansıtmaktadır. Rakamlar 5’e yaklaştıkça mükemmelliği, 1’e yaklaştıkça olumsuzluğu temsil etmektedir.

Tablo 5’deki değişkenlerin aritmetik ortalamasına bakıldığında, 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini gösteren tüm değişkenlerin aritmetik ortalaması, 5’li Likert ölçeği çerçevesinde uygulanır ($x=4,039$) düzeydedir.

Tablo 5 verileri göz önünde bulundurulduğunda, sektördeki potansiyel stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını en olumsuz yönde etkileyebilecek faktörler, “ürün/hizmetlerin çok karmaşık olması” ($x=2,70$), “müşterilerin işletmeye gösterdikleri sadakatin çok düşük düzeyde olması” ($x=3,26$), “satış fiyatlarının zamanla düşme eğiliminde olması” ($x=3,30$) dır. Diğer yandan en olumlu yönde etkileyecek faktörler, “rakiplerden daha hızlı yeni ürün/hizmet sunmanın önemli olması” ($x=4,63$), “sektörde rekabetin, kaliteyi düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılması” ($x=4,63$), “sektörde benzer ürün/hizmet sunan işletme sayısının çokluğu” ($x=4,63$), “ürün /hizmetlerin ömürlerinin çok kısa oluşu” ($x=4,63$) dur.

Hazırlanan ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alfa ile test edilmiş ve 0,75 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değer, araştırma ölçeğinin güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Günümüzde her şeyin başının değişim olduğunu kabul etmek zorunlu hale gelmiştir. Hızlı değişim geçmişte alınan sonuçlara ve verilere göre geleceği öngörme anlayışını yani pasif, statik çözümleri ortadan kaldırmıştır.

Değişim, dinamik bir yaklaşım ve yaşam felsefesi olarak görülmeli ve ele alınmalıdır. Değişim değişimi getirmekte ve küresel anlamda herkesi etkilemektedir. Bu bağlamda değişim, bir bilgi sistemi olan muhasebeyi de etkilemiştir.

Ekonomik, sosyal ve teknolojik değişimlerin sonucunda, işletme yönetiminde muhasebe, yalnız geçmişi belgelemekle kalmayıp, geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren bir araç durumuna gelmiştir. Başarılı olma gayretinde olan günümüz işletme yöneticileri, çalıştıkları ve karar aldıkları çevrenin bütününden haberdar olmak zorundadırlar. Başarılı olabilmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki gelişmelerin önemini anlamaları yeterli olmayıp, kavram ve uygulamaları da çalışmalarına katmalıdırlar. Özellikle ekonomik ve teknolojik değişimler sonucunda maliyet ve yönetim muhasebelerinde ortaya çıkan yapısal değişimlere dikkat ve özenle yönelmesi gerekir. Yöneticiler, maliyetleri daha sağlıklı olarak hesaplamak ve yönetmek için, maliyet yönetimi sistemlerini yeni yaklaşımlara göre uyumlu hale getirmek durumundadırlar.

Stratejik maliyet yönetimi uygulamalarının başarısını etkileyen faktörleri belirleyip sınıflandırmak ve bu faktörler açısından Kuşadası turizm sektörünün durumunu belirleme amacına yönelik bu çalışmamızın sonuçları aşağıdaki gibi sunulabilir.

1- Rekabetin yoğun olduğu, yeni ürün sunmanın gerektiği, ürün fiyatlarının zamanla düştüğü ve müşterilerce belirlendiği, kaliteyi düşük maliyette sunmanın zorunlu olduğu rekabetçi çevre koşulları,

Zevk anlayışının hızlı değiştiği, benzer ürünler arasındaki farkı tespit edebilen, yeni ürünlerin özelliklerini fark edip belirtebilen, satın alma tercihlerini başka ürünlere kolayca yönlendirebilen, ürünlere sadakat göstermeyen müşteri koşulları,

Giriş engelleri ile korunmayan, benzer ürün üretenlerin çok olduğu, müşteri-işletme-tedarikçi arasında işbirliğinin esas olduğu, tedarikçi firma sayısının çok olduğu sektör koşulları,

Ömrü kısa, yapısı kompleks, sayısı çok, direkt maliyetlerin ağırlıklı, üretim öncesi maliyetlerin fazla, tasarım süreçlerinin kısa, fiyatların zamanla düşme eğilimi içinde olduğu ürün koşulları,

Teknolojinin pahalı olduğu ve hızla değiştiği, tedarikçi firmalar üzerinde fiyat belirleme gücü olan, departmanları arasında işbirliği tesis edip sürdürebilen, hedef pazarları analiz edebilen, çalışanlarını birden fazla işte görevlendirebilen, sürekli iyileştirme kültürünün hakim olduğu, üst yönetim desteği sorun olmayan, stratejik maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgilenmenin bulunduğu işletme koşulları, stratejik maliyet yönetim sisteminin başarısını etkileyen faktörlerdir.

2- Stratejik maliyet yönetiminin, 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerindeki uygulanabilirlik düzeyi “uygulanır” seviyededir ($x=4,039$)

3- Sektördeki potansiyel stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını en olumsuz yönde etkileyebilecek faktörler, ürün/hizmetlerin çok karmaşık olması ($x=2,70$), müşterilerin işletmeye gösterdikleri sadakatin çok düşük düzeyde olması ($x=3,26$), satış fiyatlarının zamanla düşme eğiliminde olması ($x=3,30$), fiyatlardaki düşüşü ürün/hizmet özelliklerini arttırmak suretiyle dengeleme çabasıdır($x=3,46$).

4- Stratejik maliyet yönetiminin başarısını etkileyen faktörler toplu halde potansiyel SMY uygulamalarının başarı şansını değerlendirme yönünde kullanılabilir. Benzer çalışmalar diğer sektörlerde de yapıp karşılaştırılabilir.

KAYNAKÇA

Akın, B. (1996), Küçük Ölçekli İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim, Verimlilik Dergisi, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, c:1, ss:43-56.

Alkan, H. (2001), İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri:A, Sayı:2, ISSN: 1302-7085, s: 177-192.

Altuğ, O. (1996), Maliyet Muhasebesi, Evrim Yayınları: İstanbul.

Altuğ, O. (2001), Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Ansoff, H.I. (1971), Corporate Strategy, Pelican Books: L.A.

Armstrong, G., Kotler, P. (2003), Marketing, International Edition, Prentice Hall.

Asunakutlu, T., Coşkun, B. (2000), Stratejik Yönetimde Örgütün Rolüne İlişkin Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, c:2, s:4, ss:19-27.

Becerikli, S. (2000) Stratejik Yönetim Planlaması:2000’li Yıllarda İşletmeler İçin Yeni Bir Açılım, Amme İdaresi Dergisi, c:3, ss:97-109.

Bilginoğlu, F. (1994), İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram: Maliyet Yönetimi, İ.Ü.İ.F. İşletme İktisadı Enstitüsü dergisi, Yıl: 5, s: 19, Avcıol Basım Yayın: İstanbul.

Blocker, E.J., Chen, K., Lin, T.W. (2002), Cost Management, A Strategic Emphasis, Boston, Mc Graw Hill.

Bursal, N., Ercan, Y. (1994), Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları: İstanbul.

Büyükmirza, K. (1998), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Barış Yayınları: Ankara.

Cemalcılar, İ. (1979), Hizmetlerin Pazarlanması, Pazarlama Dergisi, Yıl: 4, s: 2, ss:3-7.

Chang, J.C., Hwang, N. (2002), The Effects of Country and Industry on Implementing Value Chain Cost Analysis, The International Journal of Accounting, No: 37, s:123-140.

Çabuk, Y. (2003), Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi, c:5, s:5, ss:109-115.

Çoban, H. (1997), Bilgi Toplumuna Planlı Geçiş, İnkılap Kitabevi: Ankara.

Daft, R. (1991), Management, Dryden Pres: Fort Worth-U.S.A.

Dekker, H.C. (2003), Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: a Field Study, Management Accounting Research, No: 14, s:1-23.

Dinçer, Ö. (1994), Stratejik Yönetim, İz Yayıncılık: İstanbul.

Dinçer, Ö. (1998), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Basım Yayım: İstanbul.

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

Ellram, L.M. (2000), Purchasing and Supply Management's Participation in the Target Costing Process, The Journal of Supply Chain Management, Spring, s: 39-48.

Ensari, H. (1999), 21. Yüzyıl Okulları İçin Toplam Kalite Yönetimi (1. Basım), Sistem Yayıncılık: İstanbul.

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

Eren, E. (1997), İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Yayın No: 197, Der Yayınları: İstanbul.

Eren, E. (2000), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Basım Yayım Dağıtım: İstanbul.

Fındıkçı, İ. (2002), İnsan Kaynakları Yönetimi (4. Baskı), Alfa Yayınları: İstanbul.

Goodstein, L., Nolan, T., Pfeiffer, J.W. (1993), Applied Strategic Planning, Mc.Graw-Hill, Inc:U.S.A.

Grundy, T. (1996), Strategic Business Finance Using Finance For Strategic Advantage, Londra, Kogan Page.

Güçlü, N. (2003), Stratejik Yönetim, Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, c:23, s:2, ss:61-85.

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

Gündüz, H. E. (1997), Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, SPK Yayın No: 99, Tisamat Basım Sanayi: Ankara.

Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M. (2002), Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi: İstanbul.

Halis, M. (2001), Hizmet İşletmelerinde Global Stratejilerin Geliştirilmesi, Dış Ticaret Dergisi, Yıl:6, Sayı: 21, ss:125-144.

Hamel, G. (1996), Geleceği Kazanmak, İnkılap Yayınları: İstanbul.

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

Hesapçioğlu, M. (2001), İnsan Kaynakları Planlaması, Anı Yayıncılık: Ankara.

Hinterhuber, H. H. (1984), Stratejik İşletme Yönetimi (Çev: L. Uraz), Erler Matbaası: İstanbul.

Horngren, C.T., Foster, G. (1987), Cost Accounting a Managerial Emphasis, Sixth Edition, Prentice Hall: New Jersey.

Hosking, G. (1993), Strategic Management of Costs, Planning Review, Vol:21, No: 5, s: 51-56.

Hunt, Mc. vd., (1997), Strategic Planning For Private Higher Education, The Haworth Pres, New York.

İşlek, K. (1999), MSB Savunma Sanayi Müsteşarlığı Kalite Kontrol/Kalite Güvence Şubesi Hizmetiçi Eğitim Notu, Yayın Tarihi:14.10.1999, Doküman Kod No: KY-07, Yayın No: 001: Ankara.

Jauch, L., Glueck, W. (1989), Strategic Management and Business Policy, Mc. Graw Com: New York.

Kalaycıoğlu, G., (1998), Küçük Ölçekli İmalat İşletmelerinde Stratejik Pazarlama Planlamasının Gereği, Önemi ve Hazırlanması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi,ss:15.

Karakaya, M. (2004), Maliyet Muhasebesi Enflasyon Muhasebesi Uygulamalı, Gazi Kitabevi: Ankara.

Karalar, R. (1972), İşletmelerde Fiyat Kararları ve Türkiye'den Örnekler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları: Ankara.

Karcıoğlu, R. (2000), Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Kitabevi: Erzurum.

Kartal, A., Sevim, A., Gündüz, H.E. (2004), Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1524, 2. Baskı, Eskişehir.

Kempner, T. (1980), A Handbook of Management, Penguin Boks: Middlesex.

Koçel, T. (1993), Büyüyen İşletmelerde Karşılaşılan Yönetim ve Organizasyon Sorunları, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 1993-32.

Kutukız, D. (2007), Turizm İşletmelerinde Yiyecek İçecek Maliyet Karlılık İlişkisi ve Bunu Etkileyen Faktörler, Çeşme Ulusal Turizm Sempozyumu Notları: Çeşme.

Küçük, E. (2005), Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s:25, ss: 2-23.

Lockamy, A., Smith, W.I. (2000), Target Costing For Supply Chain Management: Criteria and Selection, Industrial Management Data Systems, Vol: 100, No: 5, s: 210-218.

Maşrap, A. (2000), Yönetmel Sistem (1.Baskı), Gazi Büro ve Kitabevi:Ankara.

Mintzberg, H., Quinn, J.B. (1996), The Strategy Process Concepts, Context, Cases, Prentice-Hall Inc: London.

Mintzberg, H. (1998), Rethinking Strategic Planning Part II: New Roles For Planners, Long Range Planning, c:27, ss:22-30.

Narinoğlu, A. (2007), Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Uygulama, Kişisel Yayın, İstanbul.

Nartgün, Ş. (2000), Stratejik Planlama ve Eğitim Yönetimde Çağdaş Yaklaşımlar Uygulamalar ve Sorunlar, Anı Yayıncılık: Ankara.

Olalı, H., Korzay, M. (1993), Otel İşletmeciliği, Beta Basım Yayın, İstanbul.

Özcan, M. (1994), Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Muhasebesi, Turizm Yıllığı, Türkiye Kalkınma Bankası Yayınları, Ankara.

Özer, G., Savaş, O., (2002), Türk Hazır Giyim Sektöründe Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyi ve Çeşitli Firma Özelliklerinin Bu Düzey Üzerindeki Etkileri, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt XXI, Sayı: 1, ss:219-235.

Özgülbaş, N., Gündüz, H.E., Akar, Ç., Önce, S. (2004), Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1414: Eskişehir.

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

Porter, M.E. (1991), Towards a Dynamic Theory of Strategy, Strategic Management Journal, No: 12, s: 95-117.

Savaş, O. (2003), Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s:20, ss: 183-201.

Shank, J.K., Govindarajan, V. (1993), Strategic Cost Management The New Tool For Competitive Advantage, The Free Press: New York.

Sevgener, A.S., Hacırüstemoğlu, R. (2000), Yönetim Muhasebesi, Alfa Basımevi: İstanbul.

Stoner, J.A. (1978), Management, Prentice-Hall Inc.: New Jersey.

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

Şireli, A.F. (1972), Fiyatlandırma Hakkında Muhtelif Görüşler, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, s: 1, ss: 79-88.

Tanaka, M., Yoshikawa, T., Innes, N., Mitchell, F. (1996), Contemporary Cost Management, International Thomson Business Pres: Champment-Hall.

Taşkıran, N. (1995), İşletme Stratejileri ve Politikaları, Kardeşlar Matbaacılık: İzmir.

Tek, N. (1995), 21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bir Bakış, TÜRMOB Yayınları, No: 23, Ümit Yayıncılık: Ankara.

Tengilimoğlu, D. (2005), Hizmet İşletmelerinde Liderlik Davranışları ile İş Doyumu Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, s:1.

Tiryakioğlu, M. (2004), Yenilikçi Rekabet Stratejileri Açısından Türk İmalat Sanayi ve Yenilikçilik, 3. Ulusal Bilgi Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Kasım (ulusal tebliğ).

Titiz, İ., Çetin, C. (2000), Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, C: 5, S: 2, ss: 121 – 138.

Tokat, B. (1990), Yönetimde Strateji Prof. Dr. İlhan Cemalcılar'ın Hatrasına Armağan, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, Eskişehir, s: 329-338.

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

Tütüncü, Ö., Göksu, I., Günlü, E. (1999), Konaklama İşletmelerinde Maliyet Analizleri ve Fiyatlama Kararları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, c:1, s:3, ss:129-146.

Usal, A., Kurgun, O.A. (2001), Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayıncılık: Ankara.

Wheelen, T.L. ve Hunger, J.D., (2002), Strategic Management and Business Policy, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, ss: 10.

Williamson, A. (1997), Target and Kaizen Costing, Manufacturing Engineer, February, s: 22-24.

Wong, M. (1996), Strategic Cost Management, Management Accounting, Vol: 74, No: 4, s: 30-31.

Yalçın, S. (2006), Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 15, Ağustos, s: 17.

<http://genelkultur.ansiklopedisi.net/stratejik-planlama/9366/>; 10.11.2007.

<http://projeyonetimi.blogspot.com/2006/07/iletmelerde-stratejik-ynetim.html>;
02.09.2007.

<http://www.merih.net/m2/str/weroler01.htm>; 15.11.2007.

http://ftp.anadolu.edu.tr/videocon/MaliyetMuhasebesi/unite_1; 25.10.2007.

<http://www.nuveforum.net/1305-muhasebe-bolumu/39079-muhasebenin-tanimi-ve-gelisimi>; 02.11.2007.

<http://www.webmuhasebe.com/maliyetkonular.htm>; 13.10.2007.

[http://www.muhasabenet.net/makale_ekremyaman_maliyetmuhasebesininintanimiv
eamaclari.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_ekremyaman_maliyetmuhasebesininintanimiv
eamaclari.doc); 02.10.2007.

<http://www.malatya.smmmo.org.tr/yenisite/yeni/maliyetmuh-2.pdf>; 26.10.2007.

<http://sefikatay.blogspot.com/2008/05/giderlerin-snflandrlmas.html>; 06.11.2007.

[http://www.ikademi.com/stratejik-yonetim/275-isletme-icin-strateji-ve-stratejik-
yonetimin-onemi.html](http://www.ikademi.com/stratejik-yonetim/275-isletme-icin-strateji-ve-stratejik-
yonetimin-onemi.html); Taha Yasin Türker, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
İnsan Kaynakları Yönetimi Programı Yüksek Lisans Öğrencisi, 18.09.2007.

<http://www.turizmforumu.net/makale/a-sisman.htm>; Adnan Şişman, Otel
İşletmelerinde Maliyet Yönetimi, 19.11.2007.

www.niyazikurnaz.net/muhasebe/dersbir ; Yrd. Doç. Dr. Niyazi Kurnaz,
Dumlupınar Üniversitesi, 12.10.2007.

http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler.pdf ; Nedim Yüzbaşıoğlu,
İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi
ve Enstrümanları, 08.02.2008.

<http://www.sp.gov.tr/documents/Sp-Kilavuz2.pdf>; Devlet Planlama Teşkilatı
(2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 14.10.2007.

<http://www.nigde.edu.tr/sp/egitim/Durumanalizi.ppt>; Yrd. Doç. Dr. Ufuk Durna,
Niğde Üniversitesi (2007), Durum Analizi Misyon Vizyon ve Değerler,
16.09.2007.

http://www.sgb.gov.tr/strplan/Bltlenler/SGB_BULTEN_EYLUL_EKIM.pdf,
Avrupa Komisyonu (2007), Misyon Vizyon Strateji, 07.10.2007.

<http://www.canaktan.org/yonetim/stratejik-yonetim/anasayfa-strateji.htm>; Prof. Dr. Can Aktan, 2000'li Yıllarda Yeni Yönetim Teknikleri Stratejik Yönetim, 11.10.2007.

<http://www.savassakar.com/p=169>; 22.09.2007

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum/nevinersoz.doc>;
13.11.2007

<http://www.isletme.biz/maliyet-muhasebesi/maliyet-muhasebesinde-temel-kavramlar.html>; 15.08.2007

EK-1: Anket Formu

Sayın Bay/Bayan,

Bu anketin amacı “Kuşadası’nda bulunan 4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde, yönetim planlaması açısından stratejik maliyet yönetimi” nin değerlendirilmesidir. Anket sonuçları Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan bir yüksek lisans tez çalışmasında kullanılacaktır. Ankette vereceğiniz, sizin işletmenizi yansıtan cevaplar sadece akademik amaçlarla kullanılacak ve verilen bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır.

Gösterdiğiniz ilgiye şimdiden teşekkür ederiz.

No	A) Aşağıda yer alan ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	İşletmemiz çok yoğun rekabet koşulları içinde bulunmaktadır.	1	2	3	4	5
2	Rakiplerimizden daha hızlı yeni ürün/hizmet sunmak çok önemlidir.	1	2	3	4	5
3	Ürün/hizmet fiyatlarımızın belirlenmesinde müşterilerimiz hakim durumdadır.	1	2	3	4	5
4	Satış fiyatlarımız zamanla düşme eğilimindedir.	1	2	3	4	5
5	Fiyatlardaki düşüşü, ürün/hizmet özelliklerini artırmak suretiyle dengeleriz.	1	2	3	4	5
6	Sektörümüzde rekabet, kaliteyi düşük maliyetle sunmayı zorunlu kılmaktadır.	1	2	3	4	5
7	Rakip firmalar sektöre giriş engelleri ile karşılaşmazlar.	1	2	3	4	5
8	Sektörümüzde benzer ürün/hizmet sunan işletme sayısı çoktur.	1	2	3	4	5
9	Malzeme satın aldığımız firmalar sayıca çoktur.	1	2	3	4	5
10	İşletmemizin tüm departmanları arasında işbirliği imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
11	Müşterilerimizin zevk anlayışlarındaki değişim çok hızlıdır.	1	2	3	4	5
12	Müşterilerimizin benzer ürün/hizmetler arasındaki kalite ve özellik farklarını tespit yetenekleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
13	Hedef müşterilerimizin yeni ürün/hizmetlerin taşınması gereken özellikleri anlama ve ifade etme yetenekleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
14	Müşterilerimizin işletmemize gösterdikleri sadakat çok düşük düzeydedir.	1	2	3	4	5
15	Müşterilerimizin satın alma tercihlerini rakip işletmelere yönlentmeleri çok kolaydır.	1	2	3	4	5
16	Ürün/hizmet yelpazemiz çok geniştir.	1	2	3	4	5
17	Ürün/hizmetlerimizin ömürleri çok kısadır.	1	2	3	4	5
18	Ürün/hizmetlerimiz çok karmaşıktır.	1	2	3	4	5
19	Ürün/hizmetlerimizin üretim öncesi maliyetleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
20	Ürün/hizmet maliyetimiz içinde, diğer firmalardan temin ettiğimiz girdilerin oransal payı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
21	İşletmemizde yeni ürün/hizmet sunumu tasarımının gerektirdiği süre çok kısadır.	1	2	3	4	5
22	Kullandığımız teknolojinin değişim hızı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
23	Kullandığımız teknoloji çok pahalıdır.	1	2	3	4	5
24	İşletmemizin, sektördeki diğer işletmeler üzerindeki fiyat belirleyiciliği çok yüksektir.	1	2	3	4	5
25	İşletmemizin departmanları arasında sonuca dayalı işbirliği tesis etme imkanı çok yüksektir.	1	2	3	4	5
26	İşletmemizde, hedef pazarları analiz etmeye ve müşteri ihtiyaçlarını belirlemeye yönelik imkanlardan sıkça yararlanılır.	1	2	3	4	5
27	İşletmemiz çalışanlarının farklı işleri yapabilme yetenekleri çok yüksektir.	1	2	3	4	5
28	İşletmemiz, yeni fikirlerin oluşması için çok uygun bir ortam oluşturur.	1	2	3	4	5
29	İşletmemizde, yararlı olacağı düşünülen yeni önerilere üst yönetimce sahip çıkılır ve desteklenir.	1	2	3	4	5
30	İşletmemizde, stratejik maliyet yönetimi ile ilgili teorik bilgilenme yeterlidir.	1	2	3	4	5

EK-2: Özgeçmiş

BURCU SARIKAYA

Hacıkaplanlar Mh. Barış Cd. Yıldız Apt. No:29 5/10 20100 Denizli
Ev Tel. No: 0258 2644576 Cep Tel. No: 0505 2440494
E-mail: burcus504@hotmail.com

KİŞİSEL BİLGİLER

Doğum Yeri : Denizli
Doğum Tarihi : 09.07.1978
Medeni Durumu : Bekar
Uyruğu : T.C.

EĞİTİM DURUMU

- 2005-2008: **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm Anabilim Dalı**
Yüksek Lisans Programı
- 2001-2003: **Adnan Menderes Üniversitesi**
Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksek Okulu Konaklama İşletmeciliği Bölümü
- 1999-2001: **Pamukkale Üniversitesi**
Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu
- 1996-1998: **Ege Üniversitesi**
Atatürk Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksek Okulu
- 1992-1996: **Denizli Sağlık Meslek Lisesi**

İŞ DENEYİMİ

Korumar Otel-Kuşadası

Servis, Mutfak, Ön büro, Muhasebe, Kat Hizmetleri, Personel Yönetimi Departmanları

Pamuksu Otel-Denizli

Ön büro, Servis, Mutfak, Kat Hizmetleri Departmanları

Esin Otel-Denizli

Ön büro, Mutfak, Servis Departmanları

YABANCI DİL

İngilizce: İyi düzeyde

Almanca: Başlangıç düzeyinde

BİLGİSAYAR BİLGİSİ

- Windows XP
- Microsoft Office
- Word, Excel, Power Point
- İnternet
- Fidelio

ŞU ANDA ÇALIŞTIĞI KURUM

Sağlık Bakanlığı

ŞU ANDAKİ ÜNVANI

657 Sayılı Kanuna Tabii Devlet Memuru

GÖREVE BAŞLANGIÇ TARİHİ

14.08.1997

İLGİ ALANLARI

Yüzme, tenis oynama, kitap okuma, fotoğraf çekme, seyahat etme

SAHİP OLDUĞU BELGELER

- M.E.B. Onaylı İngilizce Sertifikası
- Sürücü Ehliyeti (B Sınıfı)