

**T.C.**  
**ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**REKABET STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA**  
**YÖNETİM MUHASEBESİNİN ROLÜ**

**KAYHAN AHMETOĞULLARI**

**AĞUSTOS 2014**

**T.C.**  
**ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**REKABET STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA**  
**YÖNETİM MUHASEBESİNİN ROLÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Kayhan AHMETOĞULLARI**

**Danışman**  
**Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL**

**BOLU 2014**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,**


KAYHAN AHMETOĞULLARI'na ait "REKABET STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA YÖNETİM MUHASEBESİNİN ROLÜ" adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliğiyle/ oy çokluğuyla kabul edilmiştir.

06.08.2014

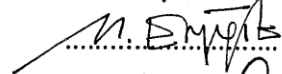
Unvan, Adı, Soyadı

İmza

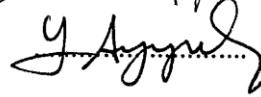
Üye (Tez Danışmanı) : Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL



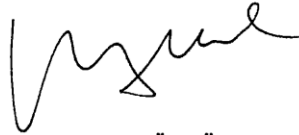
Üye : Doç. Dr. Mehmet ERYİĞİT



Üye : Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ



Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



Doç. Dr. Erol ÖZTÜRK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

**ETİK UYGUNLUK BEYANI**

Yüksek lisans Tezi olarak sunduğum, “**Rekabet Stratejilerinin Uygulanmasında Yönetim Muhasebesinin Rolü**” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başvuru kaynaklardan yapılan alıntılarının bilimsel kurallara uygun olarak dipnotlarda ve kaynaklarda gösterildiğini, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Kayhan AHMETOĞULLARI**

06.08.2014



*Bugünlere gelmemde desteğini  
ve emeğini esirgemeyen aileme...*

## **ÖZET**

### **REKABET STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA YÖNETİM MUHASEBESİNİN ROLÜ**

**Kayhan AHMETOĞULLARI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL**

**Ağustos 2014, 96 + XV Sayfa**

Küreselleşen dünyada firmaların varlığını devam ettirmesi için sürdürülebilir rekabet avantajı sağlama, geleneksel ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanma ve rekabet stratejilerinden faydalanma gibi hayati faaliyetlerde aktif olarak yer alması gerekmektedir. Bu stratejik araçların etkili şekilde kullanılması firma performansına olumlu olarak yansımaktadır. Bu çalışma, Batı Marmara Bölgesinde imalat sektöründe yer alan 364 yöneticiden oluşan örnekleme esas almaktadır. Bu çalışmada ilk olarak, işletmelerde rekabet stratejilerinin uygulanmasında yönetim muhasebesinin rolü ölçülmüştür. İkinci olarak birçok değişkenle firma performansına etki eden rekabetçi kavramlar ölçülmüştür. Çalışmanın amacı, geleneksel ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri, rekabetçi kıyaslama düzeyleri, rekabet avantajı ve firma performansı arasındaki etkileşimi incelemektir. Çalışmanın sonucunda, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları firma performansını doğrudan etkilemezken, stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının ise doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilediği tespit edilmiştir. Bundan başka, rekabetçi kıyaslama düzeyleri firma performansını doğrudan etkilemezken, rekabet avantajı ve rekabet stratejileri firma performansını doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilemektedir. Ayrıca, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabetçi kıyaslama düzeylerini ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilemektedir. Dahası,

geleneksel ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, firmaların rekabet avantajını ve rekabetçi kıyaslama düzeylerini ve rekabet stratejilerini doğrudan, anlamlı ve pozitif yönde etkilemektedir. Son olarak, rekabetçi kıyaslama düzeyleri ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet avantajını doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilemektedir.

**Anahtar kelimeler:** Geleneksel Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, Rekabet Avantajı, Rekabetçi Kıyaslama Düzeyi, Rekabet Stratejileri, Firma Performansı.

## **ABSTRACT**

### **THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN IMPLEMENTATION OF COMPETITION STRATEGIES**

**Kayhan AHMETOĞULLARI**

**Master Thesis**

**Department of Businesses**

**Supervisor: Assist. Prof. Dr. Rahmi YÜCEL**

**August 2014, 96 + XV Pages**

In the globalizing world, in order to continue their existence companies must take an active part in the vital activities such as gaining competitive advantage, using traditional and strategic management accounting practices and making use of competitive strategies. Effective use of these strategic tools will have a positive impact on the company performance. This study is based on a sample of 364 managers from the production industry of West Marmara Region. In this study, it is measured first the role of management accounting in the implementation of competitive strategies in the companies. Secondly, the competitive concepts which have effect on the company performance through many variables are measured. The goal of this study is to examine the interaction among the traditional and strategic management accounting practices, competitive strategies, competitive benchmarking levels, competitive advantage and company performance. As a result of this study, it is found that traditional management accounting practices don't have a direct effect on the company performance whereas strategic management accounting practices have direct, significant and positive effect. In addition, competitive benchmarking levels don't have a direct effect on the company performance whereas competitive advantage and competitive strategies have direct, significant and positive effect. Furthermore, traditional management accounting practices have direct, significant and positive effect on the competitive benchmarking

levels and strategic management accounting practices. Moreover, traditional and strategic management accounting practices have direct, significant and positive effect on the competitive advantage and the competitive benchmarking levels and competitive strategies of the companies. Finally, competitive benchmarking levels and strategic management accounting practices have direct, significant and positive effect on the competitive advantage.

**Key words:** Traditional Management Accounting Practices, Strategic Management Accounting Practices, Competitive Advantage, Competitive Benchmarking Level, Competitive Strategies and Company Performance.

## ÖN SÖZ

Yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, rekabet stratejilerinin uygulanmasında yönetim muhasebesinin nasıl bir rolü olduğu incelenmektedir. Günümüzde yönetim muhasebesinin stratejik boyutlarının daha fazla öneminin artması ile firmalar için bu stratejik maliyet yönetimi unsurlarının kullanılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Muhasebe bilgi sistemlerinden geleneksel maliyet muhasebesi ve stratejik maliyet muhasebesi kavramları literatür kısmında açıklanmıştır. Ayrıca, modelimize dahil olan, rekabet, rekabet üstünlüğü, rekabet stratejileri ve firma performansı kavramlarına da değinilmiştir.

Bu çalışma, istatistiksel analizlerle değerlendirilmiştir. Batı Marmara Bölgesinde imalat yapan işletmelerin yönetim kadrosuna dönük yapılan anket uygulamalarının sonuçları korelasyon ve regresyon analizleriyle değerlendirilmiştir.

Çalışmamın başından itibaren rehberliği, anlayışı ve katkılarıyla yardımlarını esirgemeyen, gerekli zamanı ayırarak çalışmanın her aşamasını titizlikle inceleyen ve beni yüreklendiren danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Rahmi Yücel'e teşekkürlerimi sunarım. Değerli görüş ve bilgilerini paylaşarak beni yönlendiren, çalışma süresince yardımda bulunan Doç. Dr. Yalçın Karagöz ve Yrd. Doç. Dr. Abdulhamit Eş'e teşekkür ederim. Çalışmam boyunca hep yanımda olan annem, babam, fen ve teknoloji öğretmeni kardeşim Taygun Ahmetoğulları'na teşekkür ederim. Verileri toplamam esnasında bana yardımcı olan herkese özellikle Ercenk Özeroğlu'na teşekkür ederim.

**Kayhan AHMETOĞULLARI**

**06.08.2014**

## İÇİNDEKLER

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| <b>ÖZET</b> .....                | <b>.v</b>    |
| <b>ABSTRACT</b> .....            | <b>.vii</b>  |
| <b>ÖN SÖZ</b> .....              | <b>.ix</b>   |
| <b>İÇİNDEKİLER</b> .....         | <b>.x</b>    |
| <b>TABLolar LİSTESİ</b> .....    | <b>.xii</b>  |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....    | <b>.xiii</b> |
| <b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> ..... | <b>.xiv</b>  |
| <b>GİRİŞ</b> .....               | <b>16</b>    |

### I. BÖLÜM

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE</b> .....                         | <b>19</b> |
| 1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi.....                          | 20        |
| 1.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi .....               | 23        |
| 1.2.1. Geleneksel Maliyet Yönetimi.....                   | 25        |
| 1.2.1.1. Maliyet Sistemleri ve Standart Maliyetleme ..... | 29        |
| 1.2.1.2. Bütçeleme .....                                  | 29        |
| 1.2.2. Stratejik Maliyet Yönetimi .....                   | 31        |
| 1.2.2.1. Tam Zamanında Üretim ve Maliyetleme.....         | 34        |
| 1.2.2.2. Kalite Maliyetleri.....                          | 37        |
| 1.2.2.3. Hedef Maliyetleme .....                          | 40        |
| 1.2.2.4. Kaizen Maliyetleme.....                          | 43        |
| 1.2.2.5. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme .....               | 44        |
| 1.2.2.6. Kıyaslama (Benchmarking) Yöntemi .....           | 48        |
| 1.2.2.7. Değer Zinciri Yaklaşımı .....                    | 51        |

|  |    |
|--|----|
| 1.3. Rekabet, Strateji ve Rekabet Stratejileri ..... | 52 |
| 1.3.1. Rekabet .....                                 | 52 |
| 1.3.2. Rekabet Gücü ve Rekabetçi Kıyaslama.....      | 55 |
| 1.3.3. Strateji.....                                 | 65 |
| 1.3.4. Rekabet Stratejileri .....                    | 67 |
| 1.3.4.1. Porter'ın Jenerik Rekabet Stratejileri..... | 72 |
| 1.4. Firma Performansı .....                         | 80 |

## II. BÖLÜM

|   |           |
|---|-----------|
| <b>2. REKABET STRATEJİLERİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....</b> | <b>83</b> |
| 2.1. Araştırmanın Kapsamı ve Hipotezler .....   | 83        |
| 2.2. Veri ve Yöntem.....  | 85        |
| 2.3. Değişkenlerin Ölçümü .....   | 86        |
| 2.3.1. Geleneksel Yönetim Muhasebesi Ölçekleri.....   | 86        |
| 2.3.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçekleri.....  | 86        |
| 2.3.3. Rekabet Stratejileri Ölçekleri .....   | 87        |
| 2.3.4. Rekabet Avantajı Ölçekleri.....  | 87        |
| 2.3.5. Rekabetçi Kıyaslama Ölçekleri .....  | 87        |
| 2.3.6. Firma Performansı Ölçekleri .....  | 88        |
| 2.4. Bulgular .....   | 88        |

## III. BÖLÜM

|   |            |
|---|------------|
| <b>3. SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>           | <b>97</b>  |
| <b>KAYNAKLAR .....</b>                      | <b>101</b> |
| <b>EKLER .....</b>                          | <b>108</b> |
| EK 1: Etik Kurul Onay Sayfası.....          | 109        |
| EK 2: Analizlerde Kullanılan Ölçekler ..... | 110        |

## TABLOLAR LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| <b>Tablo 1.1:</b> Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması .....   | 26 |
| <b>Tablo 1.2:</b> Üretim Sistemlerindeki Değişimin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine Etkisi .....                                       | 27 |
| <b>Tablo 1.3:</b> Geleneksel ‘Maliyet Artı’ ile HM Yaklaşımlarının Karşılaştırılması ...  | 43 |
| <b>Tablo 1.4:</b> Sonuç Odaklı Klasik Anlayışla Süreç Odaklı Benchmarking Anlayışının Karşılaştırılması .....                         | 49 |
| <b>Tablo 1.5:</b> Geleneksel Yaklaşımlarla SYM Arasındaki Farklılıklar.....   | 28 |
| <b>Tablo 1.6:</b> Rekabet Gücü Tanımları .....  | 56 |
| <b>Tablo 1.7:</b> İnovasyon Türleri .....   | 58 |
| <b>Tablo 1.8:</b> Sürdürülebilir Rekabet Gücü Elde Etmede Bölgesel Başarı Kıyaslaması.....  | 62 |
| <b>Tablo 1.9:</b> Kıyaslama Uygulayan ve Uygulamayan Firmaların Karşılaştırılması ..  | 63 |
| <b>Tablo 1.10:</b> Porter’ın Jenerik Rekabet Stratejileri .....   | 72 |
| <b>Tablo 2.1:</b> DFA Standart Faktör Yükleri ve Güvenilirlik Sonuçları .....   | 89 |
| <b>Tablo 2.2:</b> Değişkenler Arası Korelasyon Katsayıları .....  | 92 |
| <b>Tablo 2.3:</b> GYMU, SYMU, RKD, RA ve RS Gibi Bağımsız Değişkenlerinin Toplam Performans Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi ..... | 93 |
| <b>Tablo 2.4:</b> GYMU ve RKD Bağımsız Değişkenlerinin SYMU Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi .....                                 | 94 |
| <b>Tablo 2.5:</b> GYMU Bağımsız Değişkeninin RKD Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi .....  | 94 |
| <b>Tablo 2.6:</b> GYMU, SYMU, RKD ve RA Gibi Bağımsız Değişkenlerinin Rekabet Stratejisi Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi .....    | 95 |
| <b>Tablo 2.7:</b> GYMU Bağımsız Değişkeninin RKD Bağımlı Değişkeni Üzerindeki Etkisi .....  | 96 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|  |    |
|--|----|
| <b>Şekil 1.1:</b> Yönetim Muhasebesi, Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi İlişkileri ..... | 22 |
| <b>Şekil 1.2:</b> Uluslar Arası Rekabet Gücünü Belirleyen Firma İçi Faktörler .....            | 57 |
| <b>Şekil 1.3:</b> Sektördeki Rekabeti Şekillendiren Güçler .....                               | 64 |
| <b>Şekil 2.1:</b> Araştırma Hipotezlerinin Şekilsel Gösterimi .....                            | 88 |

## KISALTMALAR LİSTESİ

|              |   |
|--------------|---|
| <b>ÇGS</b>   | : Çevre, Güvenlik, Sağlık                               |
| <b>DFA</b>   | : Doğrulayıcı faktör Analizi                            |
| <b>FDM</b>   | : Faaliyete Dayalı Maliyetleme                          |
| <b>FDSYM</b> | : Faaliyete Dayalı Stratejik Yönetim Muhasebesi         |
| <b>FP</b>    | : Finansal Performans                                   |
| <b>FOP</b>   | : Finansal Olmayan Performans                           |
| <b>FTM</b>   | : Faaliyet Temelli Maliyetleme                          |
| <b>HFS</b>   | : Hizmet Farklılaştırma Stratejisi                      |
| <b>HM</b>    | : Hedef Maliyetleme                                     |
| <b>KTDRA</b> | : Kalite ve Teslimata Dayalı Rekabet Avantajı           |
| <b>KOBİ</b>  | : Küçük ve Orta Büyüklükte İşlemler                     |
| <b>MEDRA</b> | : Maliyet ve Esnekliğe Dayalı Rekabet Avantajı          |
| <b>MLDPF</b> | : Maliyet Liderliğiyle Desteklenen Pazar Farklılaştırma |
| <b>OECD</b>  | : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı              |
| <b>RA</b>    | : Rekabet Avantajı                                      |
| <b>RKD</b>   | : Rekabetçi Kıyaslama Düzeyi                            |
| <b>RS</b>    | : Rekabet Stratejileri                                  |
| <b>SDSYM</b> | : Stratejiye Dayalı Stratejik Yönetim Muhasebesi        |
| <b>SYMU</b>  | : Stratejik Yönetim Muhasebesi Uygulamaları             |
| <b>TDK</b>   | : Türk Dil Kurumu                                       |
| <b>TKY</b>   | : Toplam Kalite Yönetimi                                |
| <b>TZÜ</b>   | : Tam Zamanında Üretim                                  |

**UNICE** : Avrupa Sanayi ve İşveren Konfederasyonları Birliği

**YNS** : Yenilik Stratejisi

## GİRİŞ

Tarihin tüm dönemlerinde ve bütün milletlerinde muhasebe sistemleri, ekonomik faaliyetleri kontrol etme, karar alma ve planlama için bir çıkış noktası olarak kullanılmıştır. Muhasebe, pazar ekonomilerinde ki modern çok yönlü girişimcilerin faaliyetleri hakkında bilgi sağlar. Finansal ve finansal olmayan muhasebe bilgi sistemlerini içeren muhasebe bilgi sistemleri, son yıllarda ortaya çıkan, temelde strateji geliştirme esasına dayanan yeni modellerinde temelini oluşturmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına dayanan bu modeller, firmaların stratejik amaçlarına açıklık getirmek ve rekabet avantajı sağlamak ve bunu sürdürülebilir kılmak gibi stratejiler bulmaya çalışmaktadır (Abraham v.d., 2008:3-4; Dixon, 1998:272).

Sürekli değişen, gittikçe karmaşıklaşan, rekabetçi ve talepkâr hale gelen, hata ve gecikmeleri affetmeyen firmaların yaşadığı hızlı çevresel değişimler, üretim sistemleri ve ekipmanların değişimiyle eş zamanlı olarak iş stratejilerini, örgüt yapılarını ve yönetim anlayışlarını da yakından etkilemektedir. Yoğun rekabetçi ortam ve çevresel dinamizm, yöneticilerin bu değişimleri ve buna uygun organizasyonel gelişimleri anlayacak bilgi ihtiyacını arttırmıştır. Bir taraftan müşterinin zamanlama, kalite, fiyat, teslimat hızı ve kalitesi ile çevre konusunda duyarlılığının artması, öte yandan ürün fiyat ve ürün yaşam ömründe önemli düşüşler olması, firmaların yönetim ve karar alma süreçlerinde sınırlılıklara yol açmaktadır. Bu dinamik çevre ve rekabetçi ortama karşı firmaların rekabet avantajı elde etmek ve bunu devam ettirmek adına ilk yapacakları iş yenilikçiliği esas alan stratejiler geliştirmektir. Öte yandan geliştirilen bu stratejilerin başarılı olması için uygulanan stratejiyle uyumlu kurumsal kültür ve yapıyla beraber bunu da denetleyecek yönetim kontrol mekanizmasının varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi, yönetim faaliyetleri ve stratejik kararların alınmasında gerekli olan bilgiyi sunar. Bunun yanı sıra stratejik karar alma sürecindeki yönetim muhasebesi uygulamalarını ve kontrol stratejilerine yardım edecek yönetim kontrol sistemlerinin tasarımını etkiler. Bu da strateji ile yönetim

muhasebesinin bir bütün olarak ele alınmasını gerekli kılar (Dixon, 1998:273; Yücel, 2012:390; Yalçın, 2009:289).

Acar ve Tetik (2000)'e göre bilgi sistemi, işletme yöneticilerine bilgi sunan, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, oluşan bu kaynakların kullanılma biçimini, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen performans artış ve azalışları ile işletmenin mali bakımdan durumunu açıklayan bilgileri üretir. İlgili kişi veya kurumlara gerekli bilgileri sunan bu sistem, firma içi bilgi sağlamasına karşın dış çevre bilgisi, finansal olmayan bilgi sistemleri ve değişimlere uyum sağlayan stratejiler gibi konularda eksik kalmıştır. Bu da rekabet avantajı sağlamak ve sürdürülebilirlik elde etmek konusunda zorluk yaşatmaktadır. Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki faaliyetlerin çoğu bir kıymet hareketini içeren mali işlemlerdir. Bu mali işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim oluşturmaktadır. Sürekli olarak gerçekleşen bu mali nitelikteki işlemler ile ilgili verilerin toplanıp, analiz edilerek ilgili kişi veya gruplara sunulmasını sağlayan sistem ise muhasebe bilgi sistemidir. Firma içi bu mali işlemlere ek olarak finansal olmayan bilgiler de sağlayan stratejik yönetim muhasebesi bu bilgiler ile, dış çevre analizi, değişimlere uyum sağlama ve çevre duyarlılığı gibi rekabetçi avantajlar sunmaktadır. Muhasebenin bir alt sistemi olan yönetim muhasebesi sistemi etkili kullanıldığı zaman, yeterli ve gerekli bilgi sunarak yöneticilerin duyduğu bilgi taleplerini karşılayarak rekabetçi manevra alanlarını genişletir. Bu durum firma performansı ve temel etkileri hakkında özel bilgi sunarak daha sağlıklı kararlar almada yöneticilere rehberlik eder. Doğası itibari ile belirsiz ve heterojen olan dinamik ekonomik çevrelerden elde edilen bilgi, rekabet avantajı ve sürdürülebilirlik içermiyorsa rekabet avantajı ve çevreye uyumu bir üstünlük aracı olmaktan çıkartır. Bu yöneticiler tarafından stratejik yönetim muhasebesinin temel sorunu olarak algılanır (Aktaran: Ömürbek, 2003:120; Dixon, 1998:279; Laats ve Haldma, 2012:441).

Bu amaçla çalışmada stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabetçi kıyaslama düzeyi, rekabet avantajı, rekabet stratejileri ve firma performansı arasındaki ilişkiler ele alınmaktadır. Bunun için çalışmanın birinci bölümde bu kavramlar detaylı olarak ele alınmakta; ikinci bölümde

araştırma modeli, değişkenler ve bulgular ele alınmakta; üçüncü bölümde ise sonuç ve öneriler değerlendirilmektedir.

# I. BÖLÜM

## 1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Yükçü (1999:3)'ye göre muhasebe, “işletmelerin ekonomik etkinlikleri ile ilgili verilerin tanınması, kaydedilmesi, özetlenmesi, raporlanarak sunulması ve değerlendirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe ister kâr amaçlı olsun ister kâr amaçlı olmasın her türlü örgütün işleyişiyle ilgili, belirlenen hesap dönemi içinde parasal ve diğer bazı bilgileri toplayan, kayıt ve tasnif eden ve raporlar halinde özetleyen bir bilgi sistemidir (Gürsoy, 1999:3).

Son yirmi yılda küresel rekabet düzeyinin artması ile firma performansını geliştirmenin ve rekabetçi avantaj kazanmanın daha etkili yollarını bulmaya çalışan yöneticiler için zorluklar artmıştır. Bunu elde etmenin bir yolu yenilikçi muhasebe sistemleri, esnek örgütsel yapılar ve net şekilde ifade edilen stratejilerin uyumlu olmasıdır. Bu doğrultuda yöneticiler, stratejilere karşı hareketleri denetlemek için onlara yardım eden ve artan çevresel belirsizlik içinde karar alma gereksinimlerine destek veren yönetim muhasebesi bilgisinin özel şekillerine gerek duyarlar (Baines ve Langfield-Smith, 2003).

Geleneksel maliyet muhasebesi ve çoğu modern yönetim muhasebesi uygulamaları da temel olarak ürün/hizmet üretimi ve diğer endüstriyel faaliyetler üzerine yönelmiştir. Fakat modern pazar ekonomileri bunu, otomasyon ve robot teknolojisinin hızlı yayılması, üretim endüstrilerindeki mevcut daralma ve sektördeki mavi yakalı çalışanların azalması gibi sebeplerden dolayı hizmet sektöründe nispi genişleme ve endüstriyel istihdamda bir daralma olarak tanımladılar. Bu nedenle yönetim muhasebecileri, yerel ve merkezi yönetimler, üniversiteler, okullar ve sağlık hizmetleri gibi kamu sektörü girişimcileri, profesyonel ofisler ve hizmet işletmelerini daha fazla tolere eden muhasebe sistemlerini geliştirmek için çalışmaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi üretim endüstrileri için bugün bile yetersizdir. Bu düzen yeni

muhasebe teknikleri ve stratejik yönetim muhasebesi gibi bazı kavramların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır (Abraham vd, 2008:14-15).

### 1.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Yönetim bilgi sisteminin alt sistemi olan muhasebe bilgi sistemi, işlevsel ve yönetim kontrol sürecindeki kararları vermek için düzenlenmiştir. Bu sistem ilgili bilgiyi toplamakta, sınıflandırmakta, işlemekte, analiz etmekte ve bilgiyle iletişim kurarken; yönetim bilgi sistemlerinin işletmenin diğer fonksiyonlarının işlevlerini etkileyen her çeşit bilgisi için yapmaktadır (Wilkinson ve Cerullo, 1997, aktaran: Ömürbek, 2003:122). Bu doğrultuda, ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliğinde olan muhasebe, işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işletmelere ait verileri parasal tutarlar ve diğer sayısal doneler halinde toplar. Ayrıca, bu verileri işletme ile ilgisi olan belirli kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işler. Yani, elde ettiği sonuçları çoğunlukla dönemsel olarak düzenlenen raporlar halinde ilgili kişilere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 2003:27).

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, izleme, teşhis etme, önlem alma ve programlama gibi konularda bilgilerin kaynağıdır. Bu nedenle fonksiyonel boyutlarıyla muhasebe yaptığı işlemler ile firmaların birer görme organı durumundadır (Acar ve Tetik, 2000, aktaran: Ömürbek, 2003:121).

Muhasebe bilgi sistemi farklı kaynaklarda farklı ayrımlara tabi tutulsa da temelde finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi şeklinde üçlü bir ayrıma sahiptir (Yükçü, 1999:3). Finansal muhasebe sistemi, genel olarak işletmenin varlık, borç ve sermaye yapısı hakkında işletme dışı gruplara bilgi sunma ve hesap dönemi içindeki faaliyet sonuçlarını, öz sermaye değişimlerini ve nakit akışlarını raporlama gibi konularda yardımcı olan bir sistemdir (Alkan, 2001:178). Genel muhasebe olarak da adlandırılan bu sistem, işletme ile ilgili değer hareketlerini izleyerek bu değer hareketlerinden doğan borç ve alacak ilişkisini yani varlık ve kaynak oluşumunu hesaplara kaydedip sonuçları işletmeler arası ve işletme dışındaki çıkar gruplarına raporlayan dışa dönük bir muhasebe türüdür (Yükçü, 1999:3).

Diğer bir temel muhasebe sistemi olan yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerine işletme yönetiminde alacakları kararlar doğrultusunda gerekli olan bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan ve yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol imkânı sunan içe dönük bir sistemdir (Yükçü, 1999:4). Bu sistemin temel amacı yöneticilerin sağlıklı kararlar alabilmeleri için talepleri doğrultusunda sayısal bilgileri sunmaktır. Bu açıdan ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerinin bilgilendirilmesini esas alan tüm faaliyetleri kapsar (Büyükbirza, 2003:29).

Son olarak ele alacağımız maliyet muhasebesi ise, finansal muhasebe sistemlerinden elde edilen bilgiler yardımıyla, üretimi yapılan mamul maliyetlerini hesaplayan ve finansal muhasebe sistemine işletme sonuçlarının çıkarılması için bilgi sunan sistemdir (Alkan: 2001:179). Yükçü (1999:4)'ye göre maliyet muhasebesi, ‘‘işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satış fiyatının saptanması gibi konular ile ilgilenen muhasebe türüdür’’. Maliyet muhasebesi sisteminin planlama, denetleme ve kaynak geliştirme süreci gibi diğer amaçlarında, gerek finansal gerek finansal olmayan bilgilerin ilgili kişi ya da gruplara sunulması ile yönetim adımı ortaya çıkmaktadır. Bir birinden kesin hatlarla ayrılmayan hatta birbirini tamamlar nitelikte olan bu sistemlerin ayrılmasının temelinde işletmeler açısından stratejik maliyet yönetimi kavramındaki gelişmeler yer almaktadır (Alkan, 2001:179).

Muhasebe bilgi sistemi, insan ve ekipman gibi kaynakların bir araya getirilerek finansal ve diğer verilerin bilgiye dönüştürülmesi için tasarlanmıştır (Bodnar ve Hopwood, 2001, aktaran: Ömürbek, 2003:122). Bu sistemde, muhasebeciler sistem gelişimine iki türlü katkıda bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, muhasebe sistemlerini tasarlayan proje takımlarında yer almak, ikincisi ise, yeni sistemin uygulanmasına yönelik inceleme ve önerilerde bulunmaktır (Moscove ve Simkin, 1987, aktaran: Ömürbek, 2003:122).

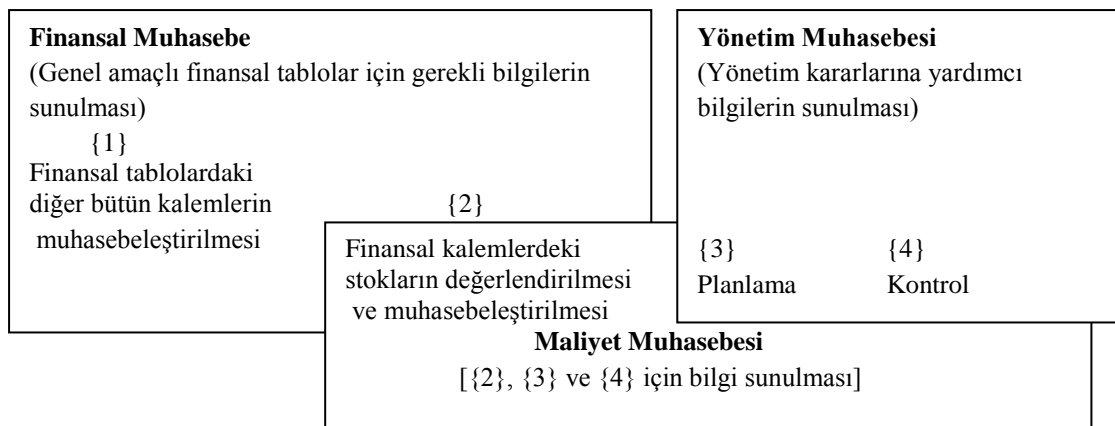
Gürsoy (1999:3)'a göre, muhasebe sisteminin sağladığı bilgiler iki temel amaca hizmet eder.

- Yöneticilere bu bilgiler ile her hesap döneminde tekrarlanan rutin faaliyetler yardımıyla hangi hesap döneminde ortaya çıkacağı önceden belli olmayan özel problemleri planlama ve kontrol imkânı sunar.
- Bu bilgiler, ortaklar, alacaklılar ve devlet gibi örgütün yönetimine fiilen katılmadıkları halde örgüt faaliyetlerinden etkilenmesi muhtemel olan bu dış çıkar gruplarına, örgütle ilgili ilişkileri hakkında kararlar alabilmeleri için yardımcı olur.

Bir bütün olarak değerlendirilen muhasebe sistemi, esasında her iki amaca da hizmet eder. Fakat bu iki amaca dönük muhasebe sistemlerini ayrı ayrı değerlendirmek faydalı olacaktır. Birinci amaca yönelik işlemlerin tümü “Yönetim Muhasebesi”, ikinci amaca yönelik işlemlerin tümü ise “Finansal (Genel) Muhasebe” olarak ayrılabilir (Yükçü, 1999:3).

Basık (2012), rekabet stratejilerinde maliyet yönetimi adlı eserinde muhasebe bilgi sistemini, finansal muhasebe bilgi sistemi ve maliyet yönetimi bilgi sistemi olarak ikiye ayırmıştır. Maliyet yönetimi bilgi sistemini ise maliyet-yönetim muhasebesi bilgi sistemi ve faaliyet kontrol sistemi olarak ikiye ayırmıştır. Bu durum, muhasebe bilgi sistemlerinin sürekli geliştiğini ve ihtiyaca göre değişime ayak uydurduğunu göstermektedir.

Birçok kaynakta yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesini ayırmadan tanımlasalar da esasında maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin bir alt bileşeni olarak adlandırılabilir. Muhasebenin bu açıkladığımız bütün bileşenleri bir bütündür ve birbirleriyle sürekli iç içedir (Gürsoy, 1999).



**Şekil 1.1:** Yönetim muhasebesi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ilişkileri (Gürsoy, 1999:6).

## 1.2. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi

Son yıllarda giderek artan siyasi ve teknolojik gelişmeler yöneticilerin muhasebe bilgi sistemlerinden beklentilerini radikal şekilde değiştirmiştir. Bugünün çeşitlenmesi ve artmış risklerle dolu olan iş dünyasındaki küresel rekabet, pek çok sektörde liberal politikaların artması ve devlet kontrollerinin azalmasıyla iyiden iyiye artmıştır. Bu durum, işletmelerin verimlilik konusundaki kaygılarını arttırmakla beraber müşteri odaklı olmaya itmiştir (Basık, 2012:1).

Analitik muhasebe olarak da bilinen bu muhasebe sisteminin temel amacı işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmesi için ihtiyaç duyduğu sayısal bilgileri sağlamaktır. Bu sistemde temel nokta, dışarıdan gelebilecek bilgi taleplerine, genel kabul görmüş ilke, kavram ve kurallara, muhasebe standartlarına ya da yasal hükümlüklere uygun olup olmadığı değil, öncelikle yöneticilerin işine yarayıp yaramadığıdır (Büyükmirza, 2003:30).

Yönetim muhasebesi, yönetimle muhasebeyi birbirine bağlayan bir araçtır. Hem sanayi işletmelerinde hem de hizmet işletmelerinde yönetim muhasebesi önemli bir araçtır (Gürsoy, 1999:18). Yönetim ve maliyet muhasebelerinin konusu çoğunlukla işletmenin iç yapısını ilgilendirir. Bu nedenle içe dönük muhasebe türleri olarak adlandırmak da mümkündür (Yükçü, 1999:4).

Maliyet yönetim bilgisi, gerek kâr amaçlı gerekse kâr amaçlı olmayan her türlü örgütü etkin şekilde yönetebilmek için gelirler ve maliyetler gibi finansal bilgilere olan ihtiyaca odaklanır. Aynı zamanda kalite ve verimlilik gibi finansal olmayan bilgileri de esas alır. Bu nedenle maliyet yönetimi bilgi sistemi, yöneticilerin sadece taktik değil aynı zamanda stratejik olarak doğru kararlar almaları için yardımcı olacak nitelikte kaliteli, kapsamlı, uygun ve zamanlı bilgi sağlar (Basık, 2012:6). Bu açıdan Edward ve diğerleri (2010) maliyet yönetimini, “maliyet yönetimi bilgisinin bir bilgi değer zinciri içerisinde geliştirilmesi ve kullanımı” olarak tanımlamıştır (Aktaran: Basık, 2012:6).

Maliyet yönetim bilgisine, stratejik yönetim, planlama ve karar verme, yönetim ve faaliyet kontrolü ve finansal tabloların hazırlanması gibi konularda ihtiyaç vardır. Uzun vadeli sürdürülebilirlik sağlayan yönetim stratejisi ve bunun gerçekleştirilmesi için maliyetlerin uzun vadede ve iyi analiz edilmesi gerekir. Çevresel belirsizliğe

esneklik gibi silahlarla cevap vermek, müşteri taleplerinin uzun vadeli düşünülmesi ve kalite algısının müşteri isteklerine göre dizayn edilmesi stratejik yönetimin önemli araçlarından olduğu için maliyet yönetimine hizmet eder (Basık, 2012:6-7). Maliyet yönetim sistemi bir çok yazardan da aktarıldığı gibi, maliyetlerin direk izlenebilirliğine katkı sağlama, mamullerin yaşam dönemi performanslarının optimizasyonuna yardımcı olma, karar verme araçlarını artırma, yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırma, performans ölçümü kriterlerini finansal performansla bütünleştirme ve farklı üretim teknikleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini destekleme gibi yararlar sağlar (Karıcıoğlu, 2000:67-68).

İş dünyasındaki temel değişimlerden birisi olan mamullerin fonksiyonelliğindeki ve kalitesindeki müşteri beklentisinin çok fazla artmış olması, mamulün ömrünü kısaltmıştır. Dolayısıyla müşteri beklentilerinin maksimum ölçüde karşılanması, israfın minimum seviyeye indirilmesi, maliyetlerin daha üretime geçmeden tasarlanması ve ona göre karar verilmesi, sürekli iyileştirme yapılması, tam zamanında üretime geçilmesi gibi stratejik uzun dönemli kavramlar üretim yöntemlerinde de köklü değişikliklere yol açmıştır. Bu noktada işletmeler üretim yaparken muhasebenin bütün sistemlerini bir bütün olarak görüp birbirine destek sağlayan alt bileşenleriyle yeniden değerlendirmişlerdir. Böylece, stratejik maliyet yönetiminin ortaya çıkması ve bu stratejileri besleyen geleneksel maliyet yönetimi, finansal muhasebe ve finansal ve finansal olmayan her türlü araçlar işletmeler için kaçınılmaz olmuştur (Basık, 2012:1).

Bugünün iş koşullarının değişmesiyle beraber işletmelerin maliyet bilgisinde de ciddi değişimlere yol açmıştır. Temelini bilgi teknolojileri ve küreselleşmenin oluşturduğu bu değişimler, sınırları kaldırmış ve iş dünyasında rekabetin yoğun bir şekilde de yaşanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda işletmeleri örgüt yapılarını değiştirmeye, yalın üretime, müşteri odaklılığa ve küresel rekabet yeteneğini geliştirmeye zorlamıştır. Müşteriye bir değer sunmanın çok önemli olduğu bu rekabetçi pazarda neyin müşteri için değer oluşturduğu sorulmaya başlanmıştır. Geçmişin standart mallarının üretildiği seri ve kitlesel üretimler, müşteri odaklı olabilmek için düşük hacimli, müşterinin değişik beklentilerine cevap verebilen ve üretim esnasında kalite zaafını tolere etmeyen esnek üretimlere yerini bırakmıştır. Dahası, kısa vadede günü

kurtarmak değil uzun vadede başarı sağlamak için stratejik maliyet yönetiminin uygulanmasında gerekli teknikler ortaya çıkmıştır (Basık, 2012:2-3).

### 1.2.1. Geleneksel maliyet yönetimi

Geleneksel muhasebe yaklaşımları yöneticilerin karar alma sürecinde çok çeşitli maliyet hesaplama ve kayıt yöntemleri sağlamaktadır. Yükçü ve Şafak (1996)'ın da belirttiği gibi, günümüz üretim ortamında gelişen üretim teknolojileri sebebiyle genel üretim maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı artarken, direk işçiliğin payı ise azalmıştır (Altunay, 2007, aktaran: Topçu, 2013:3). Yaşanan bu artışa rağmen işçilik maliyetleri geleneksel maliyet sisteminde maliyetlerin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu durum direkt işçiliğin faaliyetler ile maliyetler arasındaki ilişkiyi net olarak ortaya çıkarmaktan uzak olduğu için firmaları sağlıklı kararların alınması konusunda yanılgıya düşürebilmektedir. Ayrıca kâra dayalı hazırlanan raporların anlaşılabilirlikleri artmaktadır. Firmaların performans değerlemesi yapması için gerekli doğru bilgiyi ve performans düşüklüğünün asıl kaynağını anlamada açık ve doğru bilgi sunmamaktadır. Aynı zamanda genel üretim maliyetlerinin artması sonucu dağıtılacak bu maliyetlerin toplamı da artmakta ve maliyetlerin sorumluluğunun kime yükleneceği konusunda belirsizlik oluşturmaktadır. Yöneticilerin performanslarının üzerinde tam kontrol imkânı sağlanamayan maliyetler de ortaya çıkmaktadır (Topçu, 2013:3). Bununla beraber White ve Wood (1999)'a göre, geleneksel maliyetleme yaklaşımında standardizasyon ve işletme dışı hissedarlar için anlaşılabilirlik ön planda olduğundan dolayı bazı firma maliyetleri tam olarak yansıtılmamakta, böylece karar mercileri de yanıltılmaktadır (Aktaran: Topçu, 2013:3).

Geleneksel maliyet yönetiminin bileşenleri, geçerli maliyet, sorumluluk muhasebesi, bilgi ekonomisi, temsilcilik teorisi, parti halinde üretim olarak sınıflandırılabilir. Bir malın işletme içinde üretilip üretilmemesi, sipariş maliyetinin düşük olup olamayacağı gibi konularda yöneticilere bilgi sağlayan geçerli maliyet kavramıdır. Yöneylem araştırması, istatistik, matematiksel istatistik gibi diğer bilimlerden de geliştirilen biçimsel analiz teknikleri geleneksel maliyet yönetiminde kullanılmıştır. Temsilcilik kavramıyla patron-temsilci ilişkisi vardır ve bu ilişkide pay sahibi patronudur. Üst kademe yönetici de kendisinin altı olan orta kademe yöneticinin patronudur ve pay sahibidir. Bu sistem işletme genel çıkarlarından ziyade kendi

çıkarlarını düşünen bir sistem olduğu için eksiktir. Bilgi ekonomisi ise, bilgiyi üretmenin maliyeti ve bilgiye olan talebin düzeyindeki belirsizlikler ve bilginin sağlayacağı faydaların ölçülmesindeki zorluklar gibi eksikliklere sahiptir (Gürsoy, 1999:9-11).

Bu açıklamalar doğrultusunda geleneksel maliyet yönetiminde maliyet hesaplamaları ve bileşenleri geçmişe dönükken stratejik maliyet yönetimi geçmişle beraber geleceğe de dönüktür. Daha maliyetler ortaya çıkmadan ürünler tasarım aşamasındayken piyasanın talep düzeyini ve maliyetlerini belirleyen yeni bir sistemin günümüzde kaçınılmaz olduğunu söyleyebiliriz.

Geleneksel maliyet yönetimi ve stratejik maliyet yönetimini oluşturan maliyetleme tekniklerini aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz. Geçmişten günümüze maliyet tekniklerindeki değişim ve gelişimi de ifade eden bu sınıflandırmada, her eklenen yeni teknik bir öncekini kapsayan bir bütün olarak etkileşimde olmayı sağlamaktadır (Karcıoğlu, 2000).

**Tablo 1.1:** Maliyet yöntemlerinin sınıflandırılması (Karcıoğlu, 2000:35).

|   |   |
|---|---|
| <b>Üretim sistemine bağlı olarak belirlenen teknikler (GYMU).</b>             | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sipariş maliyetleme</li> <li>- Safha maliyetleme</li> <li>- Tam zamanında ortamında maliyetleme</li> </ul>   |
| <b>Maliyetlemede esas alınan kapsama göre belirlenen teknikler (GYMU).</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tam maliyetleme</li> <li>- Kısmi maliyetleme: değişken ve Direkt maliyetleme</li> </ul>  |
| <b>Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre belirlenen teknikler (GYMU).</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fiili maliyetleme</li> <li>- Standart maliyetleme</li> </ul>   |
| <b>Maliyet dağıtımında esas alınan baza göre belirlenen teknikler (GYMU).</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hacim bazlı maliyetleme</li> <li>- Faaliyet tabanlı maliyetleme</li> <li>- Departmental faaliyet tabanlı maliyetleme</li> </ul>  |
| <b>Küresel rekabet amacına dönük teknikler (SYMU).</b>                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hedef maliyetleme</li> <li>- Kaizen maliyetleme</li> <li>- Ürün yaşam seyri maliyetlemesi</li> <li>- Öğrenme eğrisi maliyetleme</li> <li>- Tam zamanında maliyetleme</li> <li>- Kalite maliyetleri</li> <li>- Kıyaslama</li> <li>- Değer mühendisliği</li> </ul> |

Geleneksel maliyet yönetiminin başlıca iki sorunu vardır. Bu sorunlar yapısal ve teknolojik değişimleri içerir. İşçilik maliyetlerinin temel maliyet bilgisi olduğu geleneksel yaklaşımda yapısal olarak meydana gelen değişiklikler, işçilik maliyetlerinin fabrika otomasyon seviyesinin artmasıyla maliyetler içinde çok küçük bir paya inmesini

sağlamıştır. Bu yapısal değişiklik, işletmelerin yeni maliyet yönetim tekniklerine yönelmelerini tetiklemiştir (Karcıoğlu, 2000:28-29).

Üretim sistemlerindeki değişimler ve teknolojik gelişmeler maliyet muhasebesi sistemlerinde de değişimleri kaçınılmaz kılmıştır. Ketz ve diğerlerin (1991)'den yararlanarak Karcıoğlu (2000:53), Tablo 1.2'deki gibi bu konuyu özetlemiştir.

**Tablo 1.2:** Üretim sistemlerindeki değişimin maliyet muhasebesi sistemlerine etkisi (Karcıoğlu, 2000:5).

| Üretim sistemlerindeki değişimler                   | Maliyet muhasebesi sistemindeki değişimler   |
|---|--|
| Mamul maliyetinde birden çok faktörün var olması    | Maliyetlerin mamule dağıtılmasında birden çok faktörün kullanılması                        |
| Stokların özellikle yarı mamul stoklarının azalması | Stoklar ile satılan malın maliyeti arasındaki maliyetin dağıtımına verilen önemin azalması |
| Kaliteye verilen önemin artması                     | Kalite ve kalite maliyetini tespit eden ölçülerin gelişmesi                                |
| Verimliliğe olan ilginin artması                    | Verimlilik ölçülerinin gelişmesi   |
| Birkaç çeşitte yığın mamul üretilmesi               | Safha maliyet sisteminin sipariş maliyet sisteminin yerini alması                          |

Geleneksel maliyet yönetimi, finansal raporlama ve standart maliyetler ve bunlardan sapmaların hesaplandığı maliyet analizi gibi konuları esas alır. Muhasebeci bir defter tutma uzmanı ve sunduğu bilgiler sadece başarıyı etkileyen finansal faktörlerden oluşmaktadır. Bu faktörler işletme yönetiminin uyguladığı politika ve prosedürlerin firmanın cari finansal durumuna olan etkisini ifade etmekten ibarettir. Bu nedenle bu sistem, firmaların geçmiş ve hali hazırdaki getiri ve durumunu ortaya koyarken gelecekteki başarı şansı ile ilgili ortaya bir strateji koymamaktadır (Basık, 2012:19).

Açıklanan kavramlar ve geleneksel maliyet yönetiminin ortaya konulan eksikleri göz önüne alındığında bugünün gerekleri olan, iş stratejisi geliştirmek ve uygulamak, maliyet bilgisi içine dahil edilen piyasa payı, müşteri memnuniyeti, mamul kalitesi, büyüme fırsatları gibi finansal olmayan faktörlerin, firmaların hali hazırda olduğu kadar gelecekteki pozisyonlarını belirlemede de katkısı olacaktır. Bu doğrultuda firmalar geleneksel maliyet yönetimini de içine alan kapsamlı ve stratejik bir kavram olan stratejik maliyet yönetimine ihtiyaç duymuştur (Basık, 2012:19). Dolayısıyla geleneksel yönetim muhasebesi kullanan işletmelerin rekabetçi kıyaslama düzeyi artar. Bu durum aynı zamanda stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına olan ihtiyacı da tetikler.

Stratejik yönetim muhasebesi ve geleneksel yönetim muhasebesi arasındaki farklar aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 1.5:** Geleneksel yaklaşımlarla SYM arasındaki farklılıklar (Acar, 1999; Ergin, 1997, aktaran: Alkan, 2003:41).

| Kriterler                      | Geleneksel Yöntemler   | Stratejik Yönetim Muhasebesi Yöntemleri  |
|--------------------------------|--|--|
| <b>Bilgi</b>                   | Geleneksel yöntemin faaliyetleri sırasında alınacak kararlar, hazırlanacak plan ve bütçeler ve denetim faaliyetleri için faydalı bilgiler sağlar.  | Aynı bilgilerin yanı sıra farklı bilgileri sağlamak için farklı yöntem ve tekniklerden faydalanır.   |
| <b>Zaman</b>                   | Kısa vadeli kararlara dönüktür.  | Kısa ve uzun vadeli kararları dikkate alır.  |
| <b>Rekabetçi çevre bilgisi</b> | Küresel pazara dönük eğilimler yetersiz kalmıştır.   | İçe dönük bilgilerin yanı sıra rekabet avantajı sağlamaya yönelik bilgiler de toplar.  |
| <b>Kullandığı teknikler</b>    | Kullandığı teknikler sınırlıdır.   | İlave olarak birçok tekniklerden yararlanır. Ör: mamul yaşam dönemi gibi.  |
| <b>Pazar bilgisi</b>           | Böyle bir fonksiyona sahip değildir.   | İçinde bulunduğu pazara ilişkin bilgi toplarken bunun yanı sıra firmaların maliyet yapıları ve izlediği stratejiler hakkında bilgi toplar. Bu bilgileri analiz eder. |
| <b>Esneklik</b>                | Çevre ve işletme içindeki hızlı değişimlere cevap vermede durağandır.  | Çevre ve işletme içindeki hızlı değişimlere cevap vermede dinamiklidir.  |
| <b>Dış çevre analizi</b>       | Dış çevreyi izlemede sürekliliği yoktur. Planlar ve bütçeler genellikle üç aylık, altı aylık ya da yıllık yapılır. Bir daha düzeltme yapılmaz. Bu nedenle Pazar koşullarında meydana gelen değişiklikler güvenilirliğini yitirmesine neden olur. | Sürekli olarak dış çevre izlenir ve çok daha dinamik bir yapıya sahiptir.  |

Geleneksel yönetim muhasebesi teknikleri, maliyet sistemleri ve sapma analizleri, kârlılık temelli performans ölçümleri, firma içi konulara odaklanma gibi kavramlara yönelmiştir. Bunun aksine, stratejik yönetim muhasebesi teknikleri, finansal ve finansal olmayan bilgileri kombine etme, faaliyet temelli maliyetleme, stratejik performans ölçümleri, kıyaslama teknikleri ve stratejik odaklanma gibi kavramlara yönelmiştir. Bir başka geleneksel yönetim muhasebesi tekniği olarak bütçeler, maliyetleri kontrol etmek, şirketin finansal performansını ölçmek, şirketin günlük faaliyetlerini bütçelemek gibi temel işletme bilgisi ve yöneticilerin performansını değerlendirmede düşük önemi olan bir araç olarak kullanılmıştır (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998:1). Temel nitelikte bilgiler sunan ve sınırlı ölçüde stratejik karar vermeye yardımcı olan geleneksel yönetim tekniklerinde yer alan bütçeler, stratejik yönetim tekniklerinin gelişmesiyle stratejik karar verme, yöneticilerin katılımcılığını

sağlama, performans iletişimi, bütçesel kontrol gibi çok boyutlu stratejik araçlarla gelişmiştir (Yücel, 2010). Ayrıca, hedef maliyetleme, ürün yaşam seyri analizleri, değer zinciri analizleri, kıyaslama, faaliyet tabanlı maliyetleme ve paydaş değer analizi gibi stratejik yönetim muhasebesi teknikleri, temelde şirket stratejileri ve amaçlarına faaliyetlerini bağlamanın yolları olarak değerlendirilmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998:9).

#### 1.2.1.1. Maliyet sistemleri ve standart maliyetleme

Standart maliyetler, gerek geçmiş deneyimleri kullanması gerekse denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanması ile bilimsel incelemelere dayalı ve belirli bir üretim döneminden önce tespit edilmiş maliyetlerdir. Standart maliyet sistemi özette, mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplamalara dayanılarak olması gereken düzeyde planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılması aracılığıyla çalıştırılan bir maliyet kontrol sistemidir (Yükçü, 1999:665).

Standart maliyet yönteminden istenilen faydanın elde edilmesi için, gerek işletme dışı ekonomik koşullarda gerekse işletme içi faaliyetlerde bir istikrar kazanılmış olması gerekir. İstikrar olmayınca standart maliyet yönetiminden yararlanmak zorlaşır. Bu sistem ile, gerek duyulduğunda safha ve sipariş maliyet sistemleri beraber kullanılarak maliyet kontrolü sağlanabilir (Yükçü, 1999:665).

Standart maliyetler, stok değerlendirmesi, gelire ilişkin kararlar, kârlı olmayan faaliyet ve mamullerin belirlenmesinde kullanılabilir. Üretim maliyetlerinin kontrolünü sağlamak için geliştirilen bu maliyetler, bu açıdan standart maliyet sistemi uygulamasının en kritik kavramı olma özelliğine sahiptir (Karcıoğlu, 1996, aktaran: Yükçü, 1999:668).

#### 1.2.1.2. Bütçeleme

Yoğun rekabetçi koşullarda yöneticiler, işletmelerin günlük faaliyetleriyle uğraşmakla kalmazlar aynı zamanda işletmelerin geleceği konusunda planlama yaparlar. Bu açıdan planlamayı, gelecekteki faaliyetlerin kimler tarafından, ne şekilde hangi araçlarla yerine getirileceğinin önceden belirlenmesi olarak tanımlarsak, bütçe de

planların rakamlarla ifade edilmiş şeklidir. Daha geniş bir tanıma göre bütçe, önceden saptanan amaç ve hedeflere ulaşabilmek için işletmenin gelecekteki bir dönemde takip edeceği politikayı, uygulayacağı faaliyetleri parasal ve sayısal olarak açıklayan bir rapor ve raporlar dizisidir (Yükçü, 1999:753). Firmaların amaçlarına ulaşması için kendilerine yol gösterecek bazı planlara ihtiyaç vardır. Bu planlardan biri bütçe veya kâr planı, bunun hazırlanması da bütçelemedir. İşletme yönetiminin temel amacı, yüksek kalitede mal ve hizmet üretmek ve kârını en üst düzeye çıkarmaktır. Bunun için bütçe, finansal yönetimin bir aracı olmaktadır. Yönetim sürecinin etkili yaklaşımlarından birisi kâr planlaması ve bütçe kontrolüdür. Bütçe, önceden planlanmış bir zaman süresi için gelecekteki ihtiyaç veya sonuçların tahmin edilmesi ya da belirlenen amaçlara ulaşmak için düzenlenen, firmaların tüm amaçlarını içeren bir yönetim aracıdır. Bütçeleme iki temel amacı güder:

- Belli bir dönem için önceden tespit edilen amaçlara uygun bir çalışma planı oluşturan planlama,
- Gerçekleşen sonuçlar ile planların karşılaştırılması ve hedeften sapmaların belirlenerek düzeltilmesi için bilgi sağlayan denetimdir (Çetiner, 2008:247).

Bu amaçları gerçekleştirirken sağladığı faydalar şunlardır (James, Keiser-Elmer Kallio, 1974, aktaran: Çetiner, 2008:248):

- Ulaşılması istenen bir amaç belirler.
- Bu amaca ulaşmak için yöntemler tespit eder.
- Bu amaçları elde etmek için maddi ve finansal araçlarla, insan gücüne dayanan ihtiyaçları belirler.
- Gelecekteki giderler ve diğer ihtiyaçlar belirlenerek gerçek giderlerle karşılaştırılarak denetim planı sağlanır.
- İşletmelerde faaliyet sonuçlarının belirlenmesi ve faaliyetlerin planlanması gibi standartların gelişmesini sağlar.
- Yöneticilere, işletme faaliyetlerinin uyumlu hale getirilmesi imkânı sunar ve departmanlar arası uyumun aracı olur.
- Bütçe bir plan olduğuna göre iş hacminin tahmini ve bu hacmi gerçekleştirmek için neler yapılması gerektiğine yardım etmesiyle planlamaya yardımcı olur.

- İş gücü hacminin değişmesinde etkili olan şeyi bulmak gibi birçok problemlerin çözülmesinde etkilidir.

Bütçelerin faaliyetlerinin planlanması, amaçlara motive olma, bölüm ya da yöneticilerin performansının değerlendirilmesi, gerçekleşen sonuçların kontrol edilmesi ve bölümler arası koordinasyon ve iletişim gibi farklı kullanım alanları ve buna bağlı faydaları vardır. Bütçelerin fonksiyonlarını; planlama, koordinasyon, motivasyon iletişim, kontrol ve performans değerlendirme olarak inceleyebiliriz (Yücel, 2012:392-395; Yücel, 2010:1261-1266; Çetiner, 2008:273).

Bütçelemeye ilgili Little (1999), katılımcı bütçe davranışları sergileme, yapılanma süreci, örgütsel bağlılık, ek çalışma saatlerine gönüllü katılma, örgütte kalma niyeti ve yönetsel performans gibi değişkenlerin aralarındaki etkileşimin pozitif ve önemli olduğunu tespit etmiştir. Bütçe toplantılarıyla örgütsel bağımlılık arasında önemli ve pozitif ilişki bulunmuştur. Denetçilerin bütçe odaklı ve geri bildirimli davranışlarıyla, yöneticilerin işletme adına hareket etme istekleri arasında bir ilişki bulunmamıştır. Denetçilerin katılımcı bütçe davranışları, yöneticilerin organizasyon adına hareket etme isteklerini önemli ve pozitif yönde etkilemiştir. Bütçe odaklı ve geri bildirimli davranışların, yapılanma sürecine pozitif yönde katkı sağlayacağı bulunmuştur. Bilgi alış veriş, katılımcı bütçe davranışıyla olumlu bir ilişkiye sahiptir. Aynı şekilde bilgi alış veriş ile bütçe odaklı ve geri bildirimli davranışlar pozitif ilişkiye sahiptir. Yapılanma sürecinin, denetçilerin bütçeyle ilgili davranışları üzerine etkisi, yöneticilerin işletme adına bağımsız hareket etme istekleri ile alakası yoktur. Bilgi alış verişinin, denetçilerin bütçe ile ilgili davranışları üzerine etkisi, yöneticilerin organizasyon adına bağımsız hareket etme istekleri ile pozitif ilişkiye sahiptir (Little, 1999:83).

### 1.2.2. Stratejik maliyet yönetimi

Uzun dönemde başarılı olmak ve büyümek isteyen bir firma, esnek pazar koşullarına adapte olmak; bu doğrultuda yeteneklerini ve kaynaklarını istikrarlı bir şekilde geliştirmek ve rekabet avantajını korumak durumundadır. Bu nedenle, stratejik rekabet avantajı sağlayacak araçların belirlenmesi ve geliştirilmesi için gerek finansal gerekse finansal olmayan çeşitli faktörlere ilişkin stratejik bilgilerin geliştirilmesi ve

kullanılması gerekmektedir. Örgüt içinde bu bilgileri sağlayan, uzun vadeli planlar doğrultusunda yönetimin sağlıklı kararlar alması için kritik önemi olan disiplin stratejik maliyet yönetimi olarak tanımlanmaktadır (Basık, 2012:19).

Stratejik maliyet yönetimi, bir işletmenin maliyetlerini azaltmak ve stratejik pozisyonunu geliştirmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 2003:23). Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin stratejik kaynaklarını maksimum verimde kullanmasını ve stratejik seçim yapma ve karar vermelerinde yardımcı olacak maliyet bilgisini sağlar (Basık, 2012:19). Yani stratejik maliyet yönetimi, stratejik unsurların daha ön planda tutulduğu, kesin, net ve biçimsel olarak yönetim muhasebesi çözümlerine dayanan bir sistemdir. Bu sisteme göre muhasebe verileri, sürekli ve güçlü rekabet esasına dayalı üstünlükler sağlamaya dönüktür. İşletmeye göre stratejiler farklılık gösterdiği için, her işletme uyguladığı özel stratejilerini destekleyecek yönetim muhasebesi sistemine sahip olmalıdır. Bu nedenle stratejik yönetim muhasebesinin günümüzde uygulanması kaçınılmazdır (Titiz ve Çetin, 2000, aktaran: Bekçi ve Özal, 2010:83).

Stratejik maliyet yönetimi geniş bir kavramdır. Stratejik muhasebe teknikleri, maliyet yönetimi gibi kavramları kapsar. Maliyet yönetimi tek başına yeterli değildir. Dolayısıyla uluslararasılaşma, yenilikçilik, iç yeterliliğe adapte olmak, çıkar gruplarını tatmin etmek ve maliyet azaltımı yapmak gibi unsurlardan oluşan katma değere sahip işletmeler, bu değerini arttırdıkça saldırgan bir rekabetçi konum elde eder. Bunu sağlamak da stratejik maliyet yönetiminin temel hedeflerindedir. Dolayısıyla uzun vadede değer katan ve müşteri odaklılığına yönelen bu stratejik maliyet yönetimi kavramı, gerek kendilerini savunacak stratejileri gerekse saldırgan stratejileri elde eder. Bunları sağlamak için de belli başlı teknik ve araçlar olan stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinden yararlanır (Karcıoğlu, 2000:76-77).

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları günümüzde firmaların uzun dönemde ayakta kalabilmek, stratejik kararlar almak, rekabetçi pozisyonlar elde etmek ve bunu korumak ve stratejik üstünlük kazanmak gibi firma performansını arttıran çok sayıda finansal olmayan aracı içerir. Yapılan çalışmalar, sadece muhasebe boyutunun değil aynı zamanda yönetsel uygulamalar boyutunun da firma performansını, kârlılığını ve verimliliğini arttırdığını gösterdiğinden işletmeler için finansal olmayan yönetim

muhasebesi araçlarını kullanmak kaçınılmaz olmuştur (Baines ve Langfield-Smith, 2003; Chenhall ve Langfield-Smith, 1998).

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları olarak kalite geliştirme programları, ürün kârlılık analizi, kıyaslama, müşteri kârlılık analizi, paydaş değer analizi (ekonomik katma değer), hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim, değer zinciri analizi, ürün yaşam seyri maliyetlemesi, tam zamanında maliyetleme, kalite maliyetleri, kaizen maliyetleme gibi unsurlar firmanın gerek finansal gerekse finansal olmayan performansının iyileşmesine yardım eden araçlar olarak sayılabilir. Kullanılan bu araçlar kullanım amaçları dikkate alındığında stratejik rekabet üstünlüğü elde etmek için yaralanılan araçlardır. Bu araçların rekabet avantajı elde etmede önemli etkilerinin olduğu birçok çalışma ile raporlanmıştır. Ürün tasarım aşamasında maliyet planlaması ve maliyet azaltmasını daha fazla uygulayan Japonların stratejik üstünlüklerinde tam zamanında üretim ve maliyetleme, kalite maliyetleri, kıyaslama, hedef ve kaizen maliyetleme gibi araçların ne derece önemli olduğu çok farklı çalışmalarla ispatlanmıştır. Örneğin Japon şirketlerinin Avusturya şirketlerinden daha sık yönetim muhasebesi uygulamalarını değiştirmesi iki ülke arasındaki farklılığı teyit etmektedir (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998; Baines ve Langfield-Smith, 2003; Cadez ve Guilding, 2008, Wijewardena ve De Zoysa, 1999).

Cadez ve Guilding (2008), strateji tipleri, derinlemesine strateji formülasyonu, şirket büyüklüğü ve stratejik karar alma sürecinde muhasebecilerin katılımı gibi işletme araçlarının stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını arttırdığını ve pozitif etkilediğini savunmuşlardır. Dahası, stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını başarılı şekilde gerçekleştiren firmaların performansında da önemli artışlar tespit etmişlerdir. Bunlar stratejik yönetim muhasebesinin, işletmelerin strateji tiplerini belirlemede, stratejik karar alma sürecinde, katılımcılığın sağlanmasında ve stratejiye odaklanılmasında önemini göstermektedir.

Stratejik maliyet muhasebesi, maliyetleri finansal amaçlar doğrultusunda ve maliyet avantajı elde etmek için sadece kısa dönemde değil uzun dönemde de yönetmektir. Yani işletmelerin stratejik konumlarını sürekli geliştirmek ve mal/hizmet maliyetlerini minimize etmek için maliyet yönetim tekniklerinin uygulanmasıdır. Bu sistem, maliyetleri minimize ederken müşteri istek ve taleplerini de göz ardı etmeyen

sürekli gelişimi esas almayı içerir. Bu nedenle, stratejik rekabet avantajı sağlamada önemli araçlardan biri olan stratejik yönetim muhasebesi firmalar için vazgeçilemez uygulamalardandır (Yalçın, 2009:289). Stratejik yönetim muhasebesi ile yöneticiler, yoğun rekabetçi pazarlarda rekabet üstünlüğü elde etmek için bir organizasyona daha fazla yardım edebilirler ve daha fazla yaygın uygulamaları başarabilirler (Dixon, 1998:279). Stratejik maliyet yönetiminin amacı, firmanın stratejik pozisyonunu güçlendirirken aynı anda maliyetleri azaltmak ve firma performansını arttırmaktır (Cooper ve Slagmulder, 2003:25).

Bu açıdan bakıldığında stratejik yönetim muhasebesi içerisinde yer alan bunca aracın genel itibarıyla iki amaçla kullanıldığını söylemek yanlış olmaz. Bunlardan ilki bu araçların stratejik amaçla (uzun vadeli) kullanılması ikincisi ise faaliyete dönük (kısa vadeli) kullanılmasıdır. Her iki kullanım şeklinde de nihai olarak performans artışı sağlamak amaçlanmış olsa da, kullanım amaçlarına bağlı olarak istenecek stratejik öncelikler farklılaşacaktır. Bu doğrultuda, genel olarak stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının firma performansını pozitif yönde etkilemesi beklenir. İşletme izleyeceği rekabet stratejisine bağlı olarak elindeki araçlardan yararlanır. Bu nedenle rekabet üstünlüğü elde etmek istediği alana dönük araçları ön plana çıkarır. Yönetim muhasebesi araçlarının birçoğundan yararlansa da hepsinden eşit oranda yararlanmak yerine stratejisi için en uygun olanları ön plana çıkarır. Yönetim muhasebesi uygulamaları hem maliyetleri düşürmek hem de kaliteden ödün vermeden müşteri tercihlerine odaklanan ölçekler içermektedir. Bu nedenle, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları içinde kıyaslama önemli bir boyut olduğundan rekabetçi kıyaslama düzeyinin artması stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını olumlu yönde etkiler.

Stratejik yönetim muhasebesi araçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

#### 1.2.2.1. Tam zamanında üretim ve maliyetleme

TZÜ, hammaddelerin ve kullanılacak parçaların üretimin yapılacağı yere tam zamanında -genellikle üretimden birkaç saat önce- gelmesidir (Meigs, 1995, aktaran: Tanış, 2005:58). Bunun yanı sıra üretilen mamullerin tamamlandığı anda müşteriye ulaştırılmasını da içerir. Bu yaklaşım ayrıca, satın alma departmanına da uygulanmaktadır (Tanış, 2005:58).

Müşterilerin kaliteli, güvenilir mal ve hizmet ile hızlı teslimata önem vermesi, firmaları kalite seviyesi yüksek, düşük stoklu ve esnek üretim anlayışı sergileyen yeni bir yaklaşıma yöneltmiştir. TZÜ, ihtiyaç duyulan veya talep edilen faaliyet ve üretim girdilerinin istenilen yer ve zamanda hazır vaziyette bulundurulmasıdır (Hacıüstemoğlu, 1995, aktaran: Topçu, 2013:12). Müşterilerin taleplerinden başlayarak malzemelerin tedarik edilmesine kadar faaliyetlerin hızla ve tam zamanında yapılması temeline dayanan bu sistemde, pazardan üretim için talep işareti alınmadan üretim yapılmamaktadır (Topçu, 2013:12).

Alkan (2003:37-38)'a göre tam zamanında üretim; ‘‘hammadde ve malzemenin satın alınmasından tamamlanmış mamul halinde müşteriye teslimine kadar olan üretim sürecindeki tüm israfların ortadan kaldırılması, kalite ve verimliliğin artırılarak üretim maliyetlerinin azaltılması’’ şeklinde tanımlanmaktadır. Kullanılacak hammadde, kullanım zamanından hemen önce üretim alanına getirildiği için stok seviyesi neredeyse sıfır seviyesine indirilebilecektir (Dadge, 1994, aktaran: Tanış, 2005:58). Bir başka tanıma göre tam zamanında üretim, talep edilen üretim girdilerinin veya gereksinim duyulan faaliyetlerin, istendiği zaman yapılması veya hazır olması demektir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:10).

TZÜ anlayışının temelinde, bütün üretim aşamalarında kaynak israfını yok etmek veya en aza indirerek maliyetlerin düşürülmesi amacı vardır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:11). Yani, hammadde ve mamul stokunun olmaması, üretim ve satın almada da yararlanılması, böylece kaynakların daha etkin kullanılmasının sağlamasıdır (Tanış, 2005:58).

Hacıüstemoğlu ve Şakrak, (2002:65)'a göre TZ felsefesi; ‘‘bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinim duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi’’ temeline dayanır. Bu yöntemin temel felsefesi, üretim süreci esnasında ortaya çıkan zaman kayıplarını yok etme ve değer oluşturmeyen faaliyeti yok etme gibi her türlü israfı ortadan kaldırmaktır (Tanış, 2005:59).

Foster ve Horngren (1988), bu yaklaşımının dört temel ilkeye sahip olduğunu ileri sürmüşlerdir:

- Değer oluşturmeyen faaliyetlerin yok edilmesi
- Kalite hedefinin yüksek olması
- Sürekli iyileştirme hedefinin olması
- Değer oluşturan faaliyetlerin değer katmayan faaliyetlerden ayrıştırılmasının kolaylaştırılmasını ve yükseltilmesini sağlamaktır (Aktaran: Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:12).

Eğer firmalar gereksiz veya azaltılabilir maliyetlerini düşürebilir ya da ortadan kaldırılabirirse, firma verimliliği daha da artmaktadır. Bu yöntem firmalarda bunun nasıl yapılacağını gösteren bir yönetim felsefesidir (Tanış, 2005:58).

TZÜ'nün maliyet/yönetim muhasebesine sağlayacağı faydaları şöyle sıralamak mümkündür:

- Muhasebe sisteminin basitleşmesi ve kırtasiyecilikten doğan işlerin ortadan kalkması,
- Stoksuz üretimin sayesinde stoklarda oluşabilecek değer düşüklüğünün önlenmesi,
- Üretim faaliyetlerinin basitleştirilmesi ve kullanılan maliyet sisteminin etkinleşmesi,
- Üretim ve stok alanında sağlanan tasarruflar,
- Üretim esnasında ortaya çıkan bozuk malların hemen tespiti ve gerekli uyarı ve ayarların yapılması,
- Fiyatlandırma, üretim ya da satış mamul karışımı gibi karar durumlarında kullanılacak mamul maliyet bilgilerinin daha sağlıklı olması,
- Sadece belli bölüm ya da ilgili birim maliyetlerinin düşürülmesi yerine tüm işletme maliyetlerinin düşürülmesiyle daha iyi maliyet kontrolü elde etme,
- Sistem maliyetlerinde tasarruf sağlamasıdır (Horngren vd, 1994, aktaran: Tanış, 2005:60; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:68).

Tam zamanında üretimin muhasebe sistemlerine etkileri, bu üretim sisteminin alt sistemlerinde farklılaşmaktadır. Tam zamanında satın alma alt sistemi; maliyetlerin direkt izlenebilirliğini arttırma, maliyet havuzunda değişime neden olma, direkt maliyetlerin esas üretim yerlerine dağıtımında kullanılan anahtarları değiştirme, tedarik

zamanlarının farklı olmasından kaynaklanan maliyet sapmalarını azaltma, satın alma raporlarının sıklığı ve detaylarını azaltma gibi konularda muhasebe sistemleri üzerinde etkiye sahiptir. Üretim sistemine göre seçilecek maliyet yönteminde, sipariş maliyetleme veya safha maliyetlemeden daha farklı stok düzeylerini minimize eden ve standart maliyet yöntemi kullanan ‘backflush’ yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem ile değer katmayan muhasebe faaliyetleri ortadan kaldırılmakta ve esas alınan kapsama göre maliyetleme yöntemi seçilebilmektedir (Topçu, 2013:13).

#### 1.2.2.2. Kalite maliyetleri

Kalite, müşteri istek ve beklentilerini her zaman karşılayabilecek ürün ve hizmet üretmektir (Bekçi ve Toraman, 2011). Kalitenin temeli müşteri ile bağlıdır ve müşteriler işletmelere değil işletmeler müşterilere bağlıdır (Dedhia, 2001, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011).

Kalite maliyeti; “oluşacak hataları önleyebilmek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlem ve kontrolleri ile, mamul üretim sürecinde veya üretim sonrasında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler” şeklinde tanımlanabilir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:141).

Kalite maliyetleri, yöneticilerin kalite maliyetlerine yönelik yaklaşımlarının işletme genelinde uygulanacak kalite programının bir parçası olarak algılanmıştır. Bu kapsamda faaliyetler üç aşamada gerçekleştirilebilmektedir. Öncelikle kalite maliyetlerinin tanımlanması gerekmektedir. İkinci aşama olan kalitenin ölçülmesi; faaliyetlerin rapor edilmesi ve yönetim tarafından faaliyetler hakkında bilgi sahibi olunması açısından önem arz etmektedir. Son olarak da, işletmeye maksimum faydayı sağlayacak maliyetlerin tespit edilmesi, böylelikle maliyetleri en aza indirmek gelmektedir (Topçu, 2013:10).

Kalite maliyetlerinin kullanım alanları kalite faaliyetlerini ölçmek, maliyeti yüksek üretim süreçlerini belirlemek, müşteri ilişkilerinin düzenlemek, kalite bütçesini oluşturmak, personeli güçlendirmek vb. şeklinde belirtilmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:143).

Hacıüstemoğlu ve Şakrak (2002:154), kalite maliyetlerinin tek başına uygulanmasını toplam kalite yönetimi çabaları için yeterli görmemekte ve kalite maliyetlerinin finansal olmayan kalite ölçüleriyle desteklenmesini tavsiye etmektedir.

Toplam kalite yönetimi (TKY), bir işletmenin yönetiminde müşteri memnuniyetini sağlamayı hedefleyen, bütün çalışanların katılımını sağlayan kalite odaklı yönetim felsefesidir. TKY felsefesinin temel amacı, işletmede çalışanların hepsinin katılımıyla, müşteri istek ve ihtiyaçlarını en ekonomik şekilde karşılamaktır (Bekçi ve Toraman, 2011). Bir başka ifadeyle TKY, yönetim felsefesi ve örgütsel yaşam biçimi olarak yönetim yaklaşımlarının neredeyse hepsinden yararlanan, ortaya koyduğu güçlü esnek yapıyla temelinde insan olan bir yaklaşımdır (Feigenbaum, 1956, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Bu noktada kalite maliyetleri, israfı önleyip maliyetleri düşürmek, toplam kalite yönetimini uygulamak ve mamul yerine firmanın bütün unsurlarını değerlendirmek ilkelerine dayanır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:141).

Kalite maliyetinin önemli üç boyutu bulunmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:141):

- Kalitenin (istenene uygunluğun) kazanılması,
- Kaliteye dönük tasarım,
- Hata önleme.

Kalite maliyetlerini önleme maliyetleri, ölçme-değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri şeklinde ayırabiliriz. Bu doğrultuda kalite maliyetleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.

- Önleme maliyetleri: kalitede bir uygunsuzluğu önlemeye dönük olarak, kalite sisteminin tasarımı, kurulması ve düzenlenmesi ile ilgili maliyetlerdir (Ömürgönülşen, 2008, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Başka bir tanıma göre, ürün veya hizmetin düşük olan kalitesini yani yetersiz kaliteyi önlemek amacıyla alınan önlemler maliyetidir ve üretim öncesi ortaya çıkar (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144).
- Ölçme-değerlendirme maliyetleri: ürün veya hizmetlerin gereklere uygunluğunun belirlenmesi için yapılan ölçme, yürütme ve denetleme

maliyetleridir (Hatipoğlu, 2008, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Ancak kusur tespiti sonrası yeniden işleme, bakım-onarım ve yeniden muayene gibi işlemlerin maliyetleri dahil değildir (Bekçi ve Toraman, 2011). Başka bir ifadeyle, kalite standartları ve performans genelleri için ürün ve hizmetin uygunluğu ile alakalı olan uygunluk kalitesini sağlamaya dönük ve üretim esnasında ortaya çıkan maliyetlerdir. Önleme ve ölçme-değerlendirme maliyetleri uygunluk maliyetleri diye adlandırılırken içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri ise uygunsuzluk maliyetleri diye adlandırılır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144).

- Başarısızlık maliyetleri: ürün kalite sürecinin herhangi bir aşamasında kalite maliyetlerinden ve kalite standartlarından sapmaların neden olduğu masraflardır (Bekçi ve Toraman, 2011). Bu maliyetler iç başarısızlık ve dış başarısızlık olmak üzere ikiye ayrılır. İç başarısızlık maliyetleri, kusurlu ürün veya hizmetin müşteriye sunulmadan önce düzeltilmesi ve iyileştirilmesi için yapılan masraflardır (Şale, 2001, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Bir başka ifadeyle, üretim esnasında ortaya çıkan, uygun olmayan ürün veya hizmet ile ilgili olan ürün sevkiyatı ya da hizmet verilme öncesini içeren maliyetlerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:146). Bu maliyette yer alan unsurları mal ve hizmet tasarımında başarısızlık, satın alınmış malzemelerde başarısızlık, hurda maliyetleri, yeniden işleme, yeniden muayene ve test, kusurlu ürünler için indirim diye sıralamak mümkündür (Bekçi ve Toraman, 2011). Dış başarısızlık ise, üretimden sonra ortaya çıkan, uygun olmayan ürün ya da hizmet ile ilgili ürün sevkiyatı ve hizmet verilme sonrasını kapsayan maliyetlerdir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:146). Başka ifadeyle, mamul veya hizmetlerin müşteriye ulaştıktan sonra hata veya hata şüphesi nedeniyle maruz kalınan maliyetlerin tamamıdır (Bekçi ve Toraman, 2011).

Kalitedeki gelişme ve değişmeyi fark ettiren en iyi ölçüt kalite maliyetleridir. İşletmelerin kalite maliyetlerine ulaşip ulaşmadığının somut ölçüsünü sağlamak için kalite maliyetlerinin hem tutar hem de miktar olarak tespit edilmesi lazımdır (Çabuk, 2005, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Kalite maliyeti, mevcut durumu tespit edip, yeni hedefler çizmek ve bu hedeflere ulaşmak için alınacak önlemleri tasarlamak için temel veridir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:142).

Kalite problemleri, hem toplam maliyetleri arttırır hem de müşteri memnuniyetsizliğine yol açarak, işletmelerin gelir ve rekabet gücünün azaltır (Bekçi ve Toraman, 2011). Bu nedenle kalite maliyetlerine ihtiyaç duyulması kaçınılmazdır (Kırlıoğlu, 1998, aktaran: Bekçi ve Toraman, 2011). Kalite maliyetleri bilgisi, bir yöneticinin kalite iyileştirmesi konusuna yapılan yatırımların gerekçesini haklı göstermesine ve yapılan çalışmaların ne kadar etkin olduğunu bulmaya yardım eder (Bekçi ve Toraman, 2011). Hacırüstemoğlu ve Şakrak (2002)'in Juran'dan aktardığına göre; “Önleme ve değerlemeye ilişkin kontrol maliyetleri, kalite artışına paralel artarken; işletme içi ve dışı başarısızlık maliyetleri ise kalite artışına paralel düşüş gösterir.”

Kalite hedefli maliyetleme ileri teknoloji kullanılan firmalarda kaynak yetersizliğinden uygulanamazken, diğer firmalarda yönetimin gündemini dahi meşgul etmemiştir (Prickett ve Rapley, 2001, aktaran: Topçu, 2013:10). Kalite maliyetlerini uygulama ve analiz esnasında önem arz eden konular arasında şart olmamakla birlikte kıyaslama yapılabileceği belirtilmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak 2002:158). İç ve dış başarısızlık maliyetleri yüksek olduğu için ayrı önem verilmelidir. Kalite maliyetleri çeşit ve unsurları konusunda, işletme bölümleri kendi arasında mutabakat sağlanmalı ve üst yönetim onayı alınmalıdır. Önleme maliyeti yüksek olsa da uzun dönemde fayda sağlayacaktır. Dış başarısızlık maliyeti, önceki safhalarda uygunluk maliyetlerine yeterli önem verilmediği için ortaya çıkmaktadır (Topçu, 2013:10).

### 1.2.2.3. Hedef maliyetleme

Alkan (2003:1)'e göre hedef maliyetleme; “dar anlamıyla piyasada oluşan fiyattan geriye doğru hareketle tatmin edici bir kâr payı bırakan mamul maliyetinin belirlenmesidir. Geniş anlamıyla ise, işletmenin maliyet hedeflerini daha en başta belirleyerek, toplam mamul maliyetlerini bu hedefler çerçevesinde yönetmesidir. Yani, salt bir maliyet belirleme sisteminden çok, maliyete dayalı topyekün işletme yönetimini ifade etmektedir.” Stratejik bir kâr maliyet yönetim süreci olarak tanımlanan HM tekniği özetle; “bir mamule ait beklenen kâr oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi” şeklinde ifade edilir (Ansarı vd, 1997, aktaran: Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:117).

Aksoylu ve Dursun (2001)'un da ifade ettiği gibi hedef maliyetleme, hedeflenen bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, piyasa endeksli bir maliyettir. Bu maliyet anlayışı, geleneksel maliyet artı yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonunu ifade eder (Topçu, 2013:11).

Hedef maliyetleme, firmaların fiyat politikalarında istikrar sağlar. Bu yaklaşım, faaliyetlerin standart bir değerine yatırım yaparak, sabit maliyetler ile ilgilenerek ve nihai satışlar üzerinde kısa vadeli değişiklikler yaparak fiyatların değişmemesini sağlar. Eğer bir firmanın fiyatları beklenen gerçek yıllık satış değerlerine odaklı hedeflenmişse, takip ettiği fiyat politikasını koruyabilir. Piyasa talebi yüksek olduğunda, sermaye maliyeti, sabit maliyetler, satış fiyatları geniş pazar yelpazesine yayılmış olur. Yani piyasada talep yoğunsa, şirketin belirleyeceği hedef fiyatı yüksek olabilir. Çünkü yoğun talep rekabet piyasasında işletmelerin piyasa fiyatını belirlerken daha esnek davranmalarını sağlar. Amaçlanan planlar ile fiyatlar, taleplerin yüksek olduğu zaman ortalamanın üstünde, düşük olduğu zaman ise ortalamanın altında olacağından kapasitenin uzun dönemde faydasını piyasa odaklı yapar (Kaplan ve Atıksun, 1989:189).

Özellikle sınırsız bilgiye ulaşmanın söz konusu olduğu bir dönemde, hedef maliyetleme yöneticilere maliyetlere katlanmadan önce maliyetleri tahmin etme de yardımcı olmaktadır. Bu maliyetleme anlayışında mamulün maliyeti tasarım sürecinin bir sonucu değil, bir girdisi olmaktadır (Hacırüstemoğlu ve şakrak, 2002:118).

HM ilkeleri maliyet yönetimi açısından, kapsamlı bir yaklaşım şeklini ifade etmektedir. Bu temel ilkeler aynı zamanda maliyet ve kâr planlamasına geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşım sunar (Hacırüstemoğlu ve şakrak, 2002:119). Bunlar (Ansarı vd, 1997, aktaran: Hacırüstemoğlu ve şakrak, 2002:119):

- Fiyata göre maliyetleme
- Müşteriler zerine odaklanma
- Mamul tasarımı üzerine odaklanma
- Geniş kapsamlı katılım
- Yaşam döneminde maliyetleri azaltma

- Değer zinciriyle ilgilenme

Maliyet ve kâr planlamasının uygulanmasında geleneksel ve yeni yaklaşımlar vardır. Birçok firma tarafından kâr planlamasında kullanılan yaklaşım geleneksel metot olan maliyet artı yaklaşımıdır. Bu yaklaşıma göre, üretim maliyetlerinin belirlenmesi önceliklidir ve bu maliyetlerin üzerinden bir kâr payı katarak bir satış fiyatı belirlenir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemiyorsa işletme maliyet düşürme yollarını arar. Hedef maliyetlemede ise, öncelikle piyasa fiyatı ve mamul için belirlenmiş bir kâr payı belirlenir ve kabul edilebilir bir maliyet oranı oluşturulur. Aradaki bu farkın temelinde farklı düşünce dayanaklarının bulunması yatmaktadır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:119-124). Başka bir ifadeyle hedef maliyetleme, firmaya yatırılan sermayenin geri dönmesinde bir rekabetçi kazanım ve maliyetleri karşılamaya imkân sunan bir savunma fiyatı sağlar (Kaplan ve Atıkson, 1989:190).

Uzun yıllar Japonya'da ve giderek Avrupa'da da kullanılmaya başlanan müşteri odaklı hedef maliyetleme yöntemi, geleneksel pazarlama anlayışının aksine, tüketiciden başlayarak dışarıdan içeriye uygulanan bir süreçtir. Bu nedenle, hedef maliyetleme yaklaşımı işletme içi faktörlerle birlikte, çevresel faktörleri de hesaba katarak zaman kaybını en aza indirmektedir. Ayrıca, ürün henüz tasarım aşamasındayken, fiyatlandırma kararları pazar araştırmaları sonucuna dayandırıldığı için, ürünün pazara sunulması halinde ortaya çıkabilecek potansiyel satış veya kâr kayıplarının en aza indirilmesi de kolay olmaktadır. Rekabet avantajı elde etmede hedef maliyetleme yaklaşımı, maliyetleri bir çıktı olarak değil, girdi olarak değerlendiren ve sadece muhasebe sistemlerine değil, organizasyonun genelinde de önemli getirilere neden olan bir yöntem olma özelliğine sahiptir (Topçu, 2013:15).

Geleneksel 'maliyet artı' yaklaşımı, bir kapalı sistem yaklaşımını benimserken HM ise, açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir.<sup>1</sup> Bu yöntemlerin farkları aşağıdaki Tablo 1.3'te gösterilmiştir.

---

<sup>1</sup> Kapalı sistem, bir organizasyonla çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi kapsamlı olarak değerlendirmemekte; sistem davranışını açıklamak adına sınırlı sayıda değişkeni incelemekte, düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaktadır. Açık sistem ise, işletmenin içinde bulunduğu çevreye uyumunu esas almakta; sistem yaklaşımını açıklamakta daha karmaşık bir ağ yapısına sahip değişkenleri dikkate almakta, fiili sonuçlar öncesi hataları önlemeye yönelik çabalar sarfetmektedir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:125).

**Tablo 1.3:** Geleneksel ‘maliyet artı’ ile HM yaklaşımlarının karşılaştırılması (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:126).

| <b>Maliyet Artı</b>  | <b>Hedef Maliyetleme</b>   |
|--|--|
| Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.                | Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.      |
| Maliyetler fiyatı belirler.  | Fiyatlar maliyeti belirler.  |
| Maliyet düşürmenin temel noktası, kayıplar ve verimsizliktir.                | Maliyet düşürmede temel, tasarımdır.                                     |
| Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteri değildir.                             | Müşteri verileri, maliyetleri düşürmede yol gösterir.                    |
| Maliyet düşürmede, maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.                     | Maliyet düşürmede, çok fonksiyonlu gruplar sorumludur.                   |
| Satıcılar ile, mamul tasarımından sonra ilgilenilir.                         | Satıcılar ile, tasarım öncesi ilgilenilir.                               |
| Müşterilerce önceden fiyatın en aza indirilmesi amaçlanır.                   | Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının azaltılması hedeflenir. |
| Maliyet planlamasında değer zinciriyle çok az ilgilenilir veya ihmal edilir. | Maliyet planlamasında değer zinciri ön plandadır.                        |

Maliyet artı fiyatlamada, maliyetler üzerinde fiyat belirleme, firma varsayımlarının kullanımıyla alakasız ve keyfi olabilir. Hedef maliyetleme yaklaşımı ise, maliyetler üzerinde fiyat belirleme, firma varsayımlarıyla paralellik göstermekte ve ürün yaşamına harcanan orantılı yatırımlara sahiptir (Kaplan ve Atkinson, 1989:189).

#### 1.2.2.4. Kaizen maliyetleme

Bu anlayışı ilk ortaya atan Masaaki IMAI’ya göre kaizen; ‘‘Japonya’da gelişip sonradan bütün dünyaya yayılan birçok yönetim uygulamasını kapsayan bir şemsiye olarak tanımlanmaktadır’’ (Şimşek, 2001, aktaran: Alkan, 2003:28). Başka bir ifadeyle, her mamulle ilgili maliyet düşürme faaliyetleri, her maliyet çeşidine dönük tasarruf maliyetlerini içeren ve hedef maliyetleme tekniğini tamamlayan bir sürekli iyileştirme yöntemidir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:127). Kaizen çatısı; kalite çemberleri, toplam üretken bakım, robot teknolojisi, tam zamanında üretim, öneri sistemleri, otomasyon, müşteri odaklılık, işyeri disiplini, sıfır hata, kalite iyileştirme, küçük grup faaliyetleri, işçi/yönetim ilişkilerinin iyileşmesi, yeni mamul geliştirme, toplam kalite denetimi gibi bir çok yönetim tekniğinden oluşmaktadır (Wittenberg, 1994, aktaran: Alkan, 2003:28).

Alkan (2003:28)'e göre kaizen maliyetleme; “parça ve mamullerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanması” şeklinde tanımlanabilir.

Cooper ve Kaplan (1999)'dan Alkan (2003:29)'ın aktardığına göre kaizen maliyetlemenin özellikleri şunlardır:

- Doğru mamül maliyetini hesaplamak yerine maliyet azaltma teknikleri üzerinde yoğunlaşan bir yöntemdir.
- Maliyet azaltımı çalışmalarından tüm ekip sorumludur.
- Fiili üretim maliyetleri üretim hattının ilk çalışanları tarafından grup grup hesaplanmakta, paylaştırılmakta ve analiz edilmektedir. Birçok durumda, herhangi bir muhasebe personeline ihtiyaç duyulmamaktadır.
- Maliyet bilgilerini kullanan ekip kendi üretim ortamlarına yönelik olarak uzmanlaşmakta; böylece öğrenme ve geliştirme çabaları daha yüksek maliyet düşürme fırsatları üzerinde odaklanmaktadır.
- Gelecekteki maliyetlerin iyileştirilmesi için maliyet standartları, fiili ve hedef maliyetlere göre sürekli olarak yenilenmekte; mevcut hedefler gerçekleştirildikçe bir üst düzeyde yeni hedefler belirlenmektedir.
- Çalışma ekiplerinin sorumluluğu düşünce üretip, maliyetleri düşürmektir. O halde, yaptıkları maliyetleri düşürmede etkili olduğu sürece küçük ölçekli yatırımlar için yetkilidirler.

Kaizen maliyetleme öncelikle rekabete dayalı bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerde, işletmenin yerine getirdiği bütün faaliyetlerde israfı önleme ve maliyetleri düşürme temelli; küçük fakat sürekli iyileştirmeler yapmayı amaçlamaktadır (Alkan, 2003:29).

#### 1.2.2.5. Faaliyet tabanlı maliyetleme

1960'lı yıllarda geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin faaliyet maliyetlerini kontrol edemedikleri ve buna bağlı mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sorun yaşandığını fark edilmiştir. Bu ortamda FDM yöntemi, iş faaliyetlerinin doğru maliyetlenmesini, firma ve dağıtım maliyetlerinin doğru hesaplanmasını sağlayan,

doğru mamul ve hizmet maliyetlerinin tespit edilmesi amacıyla geliştirilmiş bir yönetim aracıdır (Alkan, 2003:34).

Bu yöntemin temel varsayımı, faaliyetler kaynakları tüketir, ürünler ise faaliyetleri, anlayışıdır (Cooper, 1990a, aktaran: Tanış, 2005:36). Bir başka tanıma göre, faaliyetlerin temel maliyet aracı olarak düşünüldüğü ve bunların kullanılmasıyla ürün maliyetlerinin hesaplandığı yöntemdir (Horngren vd, 1994, aktaran: Tanış, 2005:36). FDM yöntemi yaklaşımı, Alkan (2003:35)'ın Erdoğan (1999)'dan aktardığına göre; "faaliyetler kaynakları, mamullerde faaliyetleri tüketir" anahtar cümledir. Yani, maliyetin asıl kaynağı faaliyettir. Faaliyetler, "bir örgüt içinde gerçekleştirdikleri tekrarlayıcı görevlerdir" şeklinde tanımlandığına göre, faaliyet tabanlı maliyetlemeyi, "esas maliyet hedefi olarak faaliyetler üzerine yoğunlaşan ve bu faaliyetlerin maliyetlerini diğer maliyet hedefleri için temel alan sistem" şeklinde tanımlamak mümkündür.

Geleneksel maliyetleme sistemlerinden olan sipariş maliyetleme sisteminde, genel üretim giderleri bir havuzda toplanmakta ve üretilen ürün maliyetine bir dağıtım aracı kanalıyla yüklenmektedir. Buna karşın FDM sistemleri, genel üretim giderlerini üretim gerçekleşen her aşaması için ayrı ayrı havuzlarda toplamakta ve üretim bu aşamasına uygun bir dağıtım anahtarı (maliyet yükleyicisi) ile maliyetlere yüklenmektedir. Bu doğrultuda bakıldığında FDM sistemi, genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde öncelikli olarak faaliyetleri esas almaktadır (etiner, 2008:268-369).

FDM'nin birçok amaç ve özelliklerinden bahsetmek mümkündür. Bu amaçlarından bir tanesi mevcut faaliyetlerin analiz edilmesidir. Bir retim ortamında, değer katan faaliyetlerin daha çok işlenip verimli hale getirilmesi ve değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesi için gerekli çalışmalar yapmaktır (Tanış, 2005:41). FDM sistemleri, şirket maliyetlerinin unsurları ve nedenlerinin anlaşılmasında güçlü bir araç olarak benimsenir. Çünkü FDM, özellikle maliyetlerin temel unsurlarına ve maliyetlerin oluşumunda temel maliyet etkenlerine yönelir. Bu da maliyetlerin düşmesinde kilit rol oynar. FDM, salt, daha doğru maliyet dağıtımı ve sağlıklı maliyet çıktılarının yanında, sürekli olarak maliyetleri düşürme

amacına odaklanmanın sonucudur (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:33). Tanış (2005:41)'in Brimson (1991)'dan aktarımıyla faaliyet analizlerinin amacı:

- Önemli faaliyetlerin mevcut performans ve maliyet durumunu anlama
- Maliyet düşürme/performans artırma amacıyla farklı faaliyetlerin tespiti için temeller oluşturma
- Mevcut faaliyetlerin düzeltilmesi için yöntem geliştirme
- İkincil, gereksiz ve değer eklemeyen faaliyetleri tespit etme
- Aynı işletmenin değişik bölümleri arasındaki ilişki ve konuları belirlemektir.

Hacıüstemoğlu ve Şakrak (2002:31)'ın Cokins (1996)'dan aktardığına göre FDM'nin amaçları:

- Düşük katma değere sahip, yani üretimde değer oluşturmeyen faaliyetlere ait maliyetleri yok etmek ya da en az seviyeye indirmek
- Karlılığı arttırmak amacıyla katma değeri yüksek olan faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak
- Problemlerin temel nedenlerinin belirlenmesi ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak (maliyetlerin artması önemli bir sorundur).
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağılımından kaynaklanan yanlışlıkları yok etmek olarak belirtmişlerdir.

Özellikle, genel üretim giderlerini tanımlamak ve dağıtımdaki problemleri çözmek, doğru hizmet ve mamul maliyetlerini tespit etmek, maliyetlerin nedenlerini yerelleştirmek ve maliyet etkenlerini tek tek açıklamak amacıyla kullanılmaktadır (Alkan, 2003:34).

FDM sisteminin uygulandığı 35 firma üzerine bir araştırma yapan Swenson (1994), sistemin ürün maliyetleme ve yönetim amaçlı kullanıldığını; bu çerçevede incelenen firmaların %92'sinin, FDM bilgisini üretim sürecini geliştirme amaçlı olduğunu bulmuştur (Aktaran: Tanış, 2005:41).

Tanış (2005:41)'in İnnis ve Mitchell (1995)'den aktardığına göre; FDM sistemini kullanan şirketlerin %87.8'inin amaçlarının maliyetleri düşürmek olduğunu bulmuşlardır. Turney (1992), stratejik pozisyonu kuvvetlendirmek ve israfı ortadan

kaldırmak için mevcut faaliyetleri bu doğrultuda analiz edebilmek adına bir işlem sırası olduğunu ileri sürmüştür:

- Gereksiz faaliyetlerin tespiti
- Önemli faaliyetlerin belirlenmesi
- Faaliyetleri en iyi uygulamalarla kıyaslama
- Faaliyetler arasındaki bağlantıların araştırılması olarak düşünülebilir (Aktaran: Tanış, 2005:41).

FDM yararları ve eksik yönleri aşağıda belirtilmiştir (İnnes ve Mitchell, 1990a; 1990b; Bailey, 1991; Cooper ve Kaplan, 1988b; Cobb vd, 1992, aktaran: Tanış, 2005:45):

#### Faaliyete dayalı maliyet sisteminin yararları

- Bu yöntem faaliyetlerle ürünler arasında bağlantı kurulmasını sağlayarak hangi faaliyetlerin maliyetleri arttırdığını gösterip yöneticilerin tedbir almasını sağlar.
- Ürünlerin maliyetlerinin geleneksel yöntemler sebebiyle yanlış çıkması halinde daha doğru maliyet bilgileri sunar.
- Yöneticilerin ürünleri, müşterileri, üretim süreçlerini ve her bir faaliyetleri ayrı ayrı analiz etmesine yardım ederek, gereksiz ve israfa neden olan zararlı faaliyetlerin belirlenmesini sağlar.
- Ürün tasarımının maliyet açısından daha etkin yapılmasını sağlayarak, üretim aşamasına geçmeden maliyet tasarrufları sağlar.

Alkan (2003:34), FDM yönteminin maliyetler ve faaliyetler arasındaki ilişkinin daha iyi kavranması, maliyetlerin denetiminin geliştirilmesi, faaliyet maliyetlerinin düşürülmesi, faaliyetlerin etkinliğinin artırılması, yöneticilere geri besleme olanağının doğru ve zamanında tanınması ve karar almada yardımcı olması gibi yararlarını belirtmiştir.

Hacırustemoğlu ve Şakrak (2002:32)'a göre geleneksel maliyetleme sistemleri ile FDM sistemleri arasında ki farklar şu şekildedir:

- Geleneksel maliyet sistemleri, maliyetleme aşamasında mamul odaklı davranırken FDM sistemleri odak noktası olarak faaliyetleri esas alır.
- Sadece yükleme boyutundaki farklılık değil aynı zamanda yöntemlerin uygulama aşamasında kullanılan yükleme anahtarlarının çeşidi de farklılık gösterir.

#### 1.2.2.6. Kıyaslama (benchmarking) yöntemi

Kıyaslama (benchmarking), nihai hedefi performansı artırmak olan sürekli bir öğrenme sürecidir. Yani, en iyi olmak amacıyla kendi süreçlerini ya da benzer özellikteki şirketlerin süreçlerini önceden belirlenmiş bir yöntemle göre inceleyen, bu süreçteki uygulamalardan ders almaya çalışan ve bunu aralıksız olarak yapan bir çalışmadır (Fisher, 1998, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:32).

Karabulut (2009)'a göre kıyaslama; “şirketlerin stratejilerini, süreçlerini, işletme fonksiyonlarını, rekabet üstünlüklerini, küresel uygulamalarını ve performanslarını ilgili alanlardaki en iyi şirketlerle karşılaştırarak, sürekli gelişmelerine ve en iyi olmalarına özendirilen stratejik yönetim için önemli bir yönetim aracıdır.” Kıyaslama, ölçülebilen ve gözlemlenebilen her şeyin değerlendirmeye tabi olabileceği kanısından hareketle, en iyi uygulamaların ve araştırmaların firmalara uyarlanması sürecidir (Efil, 2002, aktaran: Erdem, 2006). Başka bir tanımla, firmaların performanslarını arttırmak için rakiplerin performanslarını incelemeleridir (Karabulut, 2009).

Kıyaslama, firmaların kendi kabuğunun dışına çıkmasıdır. Sürekli örgüt içinde ki olaylarla uğraşan, çevresindeki değişimleri dolaylı yollardan öğrenen ve başka işletmelerde öğrenilecek hiçbir şey olmadığına inanan örgütler gelişmelerinde sınırlılıklarla karşılaşır. Bu doğrultuda kıyaslama, firma dışındaki değişimleri analiz edip bunları kendi işletmemize uyarlayan bilimsel bir süreçtir (Saraç, 2006, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:32).

Erdem (2006)'in çalışmasından hareketle kıyaslama, küreselleşen dünyada artan rekabetle beraber, işletmelerin yenilik ve gelişmeleri sürekli takip etmelerinin gerekli olduğu bilincine varıp, iyileştirme gereken faaliyetlerini diğer işletmelerle ya da

işletme içinde en iyi olunan bölümlerle sektör ve birim farkı gözetmeden kıyaslama yaparak en iyi uygulamaları firma/birim yapısına uyarlamaktır.

Aksu ve Ehtiyar (2007:32)'ın Camp'tan aktardığına göre kıyaslama; “Süper performansa önderlik edecek olan en iyi endüstri uygulamalarını bulmak” olarak tanımlanır. Süperliği elde etme amacı için içsel ve dışsal en iyi uygulamaları öğrenmenin değerini vurgular. Bu çerçevede öğrenme kavramı, müşteri tatminini iyileştirmek, sürekli iyileştirmeler yapmak amacıyla yapısal ve formal bir yaklaşımı ifade etmektedir (Li vd, 2001, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:32).

1992 yılında “The Benchmarking” kitabını yayınlayan Micheal J. Spendolini'e göre kıyaslama; “bir kuruluşun süreçlerini iyileştirmek için ‘world class’ olarak belirlenmiş işletmelerin uygulamalarını değerlendirerek, kendi işletmelerinizi geliştiren sürekli ve sistematik bir süreç” diye tanımlamıştır (Aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:32).

**Tablo 1.4:** Sonuç odaklı klasik anlayışla süreç odaklı kıyaslama anlayışının karşılaştırılması (Uzun ve Yelkikalan 1997, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:44).

| Sonuç odaklı                           | Kıyaslama temelli                                 |
|--|---|
| Sonuçlara bakar.                       | Süreçlere bakar.                                  |
| Neler olduğunu kontrol eder.           | İşlerin nasıl yapıldığını kontrol eder.           |
| Kurum içinde karşılaştırmalar yapar.   | Başka kurumlarla da karşılaştırmalar yapar.       |
| Paylaşım olmadan araştırma yürütür.    | Karşılıklı kazanç için araştırma yürütür.         |
| Daima rekabetçidir.                    | Rekabetçi olmayabilir.                            |
| Gizlilikle sürdürülür.                 | Paylaşım esastır.                                 |
| Birbirinden ayrı çalışır.              | Ortaklık anlayışıyla çalışır.                     |
| Bağımsızdır.                           | İşbirliği, karşılıklı anlaşmaya dayanır.          |
| Rakipleri kontrol anlayışı vardır.     | Gelişme hedeflerine erişme alışkanlıkları vardır. |
| Amaç kurum bilgisidir.                 | Hedef süreç bilgisidir.                           |
| Kurum ihtiyaçlarına odaklanma esastır. | Müşteri ihtiyaçlarına odaklanma esastır.          |

Kıyaslamanın iki temel özelliği vardır:

- Sadece rakipler değil aynı zamanda rakip olmayan büyük veya küçük, kamu ya da özel sektörden yabancı ya da yerli ayırım yapmadan her kuruluşun incelenmesinde kullanılabilecek bir süreçtir.

- Klasik rekabet kıyaslamasının aksine sadece bitmiş ürün ya da çıktılar üzerine değil aynı zamanda süreçler boyutuna da odaklanmaktadır (Aksu ve Ehtiyar, 2007:42).

Sonuç odaklı klasik anlayışla süreç odaklı kıyaslama arasındaki farklar Tablo 1.4'te gösterilmiştir. Camp (1989), Zairi (1992), Daugherty ve Stank (1995)'in kapsamlı literatür araştırmasından yola çıkarak kıyaslama yönteminin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Kozak ve Nield, 2001; Özgen ve Ölçer, 1998; Bedük, 2001; Mcgonagle ve Fleming, 1998, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:46).

- Talep ve pazar şartlarının belirlemiş olduğu güçlü ve zayıf yönleri belirlemek
- Rekabet kapasitesini geliştirmek
- Müşteri memnuniyetini arttırmak
- Sürekli gelişme sağlamak
- İşletmenin algıları ve fiili rekabetçi performansı arasındaki açıkları kapatmak
- Olası en yüksek standartları belirlemek
- Kaliteyi iyileştirirken maliyetlerin de düşmesini sağlamak
- Sürekli gelişme amacıyla gelecekte ki değişimlere uyum sağlayacak yeni yaratıcı fikirlere odaklanmak
- Dışsal faktörlere göre belirlenmiş gerçekçi amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve bu etkinliğinin artması
- Sanayinin en iyi uygulamalarının tespit edilmesi

Kıyaslamanın işletmelere sağladığı faydalar Jarar ve Zararı'nın bir çok sektörü dahil eden uygulamalı çalışma sonuçlarına göre şöyle sıralanabilir (Aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:47).

- Süreç iyileştirmesi
- İç kaynaklı standartların oluşturulması
- Kaliteyi iyileştirme
- Stratejik karar alan sürecini geliştirme
- İş iyileştirmesine yenilikçi yaklaşım

- Müşteri ihtiyaçlarını kavrayabilme
- Hizmet hızını artırma
- Kaynakların etkili gelişimi
- İnsan yönetiminin gelişmesi
- Kaynakları daha etkili ve etkin yönetme
- İşletme içinde liderlikle ilgili yaklaşımın güncellenmesi

Stratejik yönetim muhasebesinin bu yeni yaklaşımları, sürdürülebilir rekabet anlayışı çerçevesinde izlenecek stratejilerde, güncel maliyetleme yaklaşımlarının birbirini tamamlayıcı bir bütünlük içerisinde benimsenmesinin işletmelere maliyet liderliği avantajı sağlayabileceği görülmektedir. Öyle ki, ürün yaşam seyri maliyet hesabı ile sadece üretim öncesi, üretim ve satış aşamaları değil, satış sonrası hizmet aşamasının da hesaplanması kalite anlayışı ile gerçekleştirilebilir. Aynı şekilde toplam kalite anlayışı ilkeleriyle uyum içinde olan FTM yaklaşımı, süreç değer analizi ve kıyaslama gibi toplam kalite uygulamalarını kolaylaştırabilmektedir (Topçu, 2013:16). Bu doğrultuda; bütçeleme, kıyaslama, kalite maliyetleri, kaizen maliyetleme, tam zamanında maliyetleme yaklaşımı gibi diğer stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının da günümüz işletmeleri için önemli yere sahip olduğu söylenebilir.

#### 1.2.2.7. Değer zinciri yaklaşımı

Değer zinciri, bir imalat işletmesinde piyasada rekabet edebilecek yeni bir mamulün tasarımı ile başlar nihai müşteriye ulaşana kadar devam eder. Pilot üretimin testi, satış ve müşteriye gereken hizmetlerin götürülmesi bu zincirin aşamalarıdır. Yani, işletme içerisine malzemenin girdiği andan mamul olarak çıktığı ana kadar geçirdiği süreçleri izlemek değil, mamulün daha fikir aşamasından nihai tüketicinin son kullanımına kadar ki bütün aşamaları izleyen yaklaşımdır (Basık, 2012:225).

Bu değer zincirini bilmek, firmanın sektör içinde hangi stratejiyi uyguladığı zaman üstünlük sağlayabileceğini anlaması, müşteri değerinin nerelerde artırılacağı ya da maliyetlerin düşürülebileceğinin bilinmesi için kilit rol oynar. Zinciri oluşturan her bir faaliyetin mamule ya da hizmete ne tür değer kattığını analiz etmek yöneticilerin firmaların rekabetçi stratejileri ve konumları konusunda nerelerde olduklarını görmelerini sağlar (Basık, 2012:225).

Açıklanan kavramlar doğrultusunda Basık (2012:225)'a göre, “firmaların faaliyetlerinin stratejik önemi olanlarını belirlemek üzere ayrıştırılmasına ve bu faaliyetlerin maliyet yapısı ya da farklılaştırma stratejileri üzerine etkilerini anlamaya değer zinciri analizi yaklaşımı” denir.

Değer zinciri yaklaşımı, müşterilerle olan ilişkilerde müşteri karlılık analizi yöntemini kullanmaktadır. Tedarikçilerle ve müşterilerle ilişkilerde kullanılması yaygındır (Basık, 2012).

### 1.3. Rekabet, Strateji ve Rekabet Stratejileri

#### 1.3.1. Rekabet

Rekabet kelime anlamı itibariyle, en az iki kişi, kavram, olay arasındaki bir yarıştan bahsetmektedir (Köseoğlu, 2007, aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç 2013). Türk Dil Kurumuna göre rekabet; “Aynı amacı güden kimseler arasındaki çekişme, yarışma, yarış”tır (TDK, 1988, aktaran: Yorgancılar, 2010:5). Porter (2000:6), “genişletilmiş çekişme” olarak tanımlamıştır. Bayındır (2007)'a göre firmalar arası rekabet; fiyat, kalite, hizmet gibi faktörlere dayanmakta ve firmaların amaçlarının gerçekleşmesinde etkili olmaktadır (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç 2013).

Oğrak A. (2010) Pollalis (2003)'dan aktardığına göre rekabet kavramını, tasarımdan üretime, tedarikten kullanıma kadar, işletme fonksiyonunun tamamında bilginin rekabet amaçlı kullanılması olarak tanımlamıştır. İktisadi anlamda rekabeti Rekabet Kurumu şöyle tanımlar: “Bir piyasada arz edenlerin daha fazla alıcı edinerek mal ve hizmet satışlarını, dolayısıyla da kârlarını artırmak için giriştikleri yarış”-4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun m.3-, (RK, 2010). Rekabet, yarışma biçiminin, araçlarının, amaçlarının tamamını kapsamaktadır (Emek, 2005, aktaran: Oğrak A. 2010). Başka bir tanıma göre rekabet, doğrudan ve dolaylı olarak pazara mal ve hizmet sunmaya çalışan firmaların faaliyetlerini etkileyen ortam ve şartların tamamından oluşur. İşletmeler arası rekabet ise, fiyat, kalite, hizmet, satış sonrası hizmet gibi bir takım faktörlere dayanan ve firmaların amaçlarını gerçekleştirmeyi sağlayan faaliyetlerdir. Değişen rekabet anlayışı, en başta üretim üstünlüğü ve ardından

maliyet, kalite ve hız üstünlüğü ile gelişmiş ve hizmet üstünlüğü ile belirgin hale gelmiştir (Oğrak A. 2010).

Rekabet, gerek siyasal, gerek sosyal, kültürel, etik, gerekse ekonomik olsun toplumlara ait tüm alanların daha iyileşmesine, sürekli değişimin ve yeniliğin yaşanmasına neden olmaktadır. Böylece rekabet olgusu, etkin çalışan bir piyasa sistemi için temel oluşturmakta; piyasa aktörlerinin kararlarının bağımsızlığını ve kişisel çıkarları gözetilen eylemleri korumakla birlikte, sosyal adaleti ve ekonomik etkinliği kazandırmaktadır (Yorgancılar, 2010:6).

Sürdürülebilir rekabet avantajı elde etmek için işletmeler kurumsal bazlı ve işletme bazlı stratejilerinde işletme kaynaklarını ve yeteneklerini etkin bir şekilde kullanmalıdır. Bu doğrultuda, firmaların rekabet üstünlüklerini, kârlılıklarını sürdürebilmeleri ve arttırabilmeleri için, işletme içinde ve dışındaki kaynaklarını etkin bir strateji içinde uygulamaları gerekir (Saridoğan, 2010).

Porter (2000)'a göre rekabeti şekillendiren beş güç vardır. Yeni rakiplerden gelen tehditler, alıcıların pazarlık gücü, mal ve hizmetlerin ikamelerinin tehdidi, tedarikçilerin pazarlık gücü, mevcut rakipler arasındaki rekabet, hükümet müdahaleleri ve şansın rekabet gücünün şekillenmesinde önemli olduğu savunulmuştur. Firmalar rekabeti şekillendiren bu güçler doğrultusunda kendi rekabet üstünlüklerini ve kârlılıklarını sürdürülebilir kılmak için ideal strateji ve konumlandırmalarını geliştirmek ve uygulamak zorundadırlar (Porter, 2000).

Beş rekabet gücüyle baş etmek için, sektördeki diğer rakipleri devre dışı bırakmak amaçlı Porter (2000)'in geliştirmiş olduğu başarı potansiyeli olan üç genel strateji vardır. Bunlar, toplam maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma stratejileridir. Bu stratejiler ileriki kısımlarda detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

Samur (2009) rekabet üstünlüğünün sürdürülebilirliğini, ancak işletmelerin değer meydana getiren stratejilerinin rakipler tarafından taklit edilememesi ve uygulanamaması ile sağlamak olarak tanımlamıştır (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Porter (2000:7)'a göre rekabet üstünlüğü; “bir işletmenin rakipleri ile karşılaştırıldığında müşterilerine daha düşük maliyet ya da farklılık sunmasından kaynaklanan konumsal bir üstünlüktür”. Elmacı ve Kurnaz (2004) sürdürülebilir

rekabet üstünlüğünü, işletmenin mevcut ve gelecekteki rakiplerinin taklit çabalarına karşı işletmeyi farklı kalmayı başarabilen bir değer üretme stratejisi uygulamak olarak tanımlamışlar (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013).

Porter (2000)'a göre küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet üstünlüğü elde etme ve bunu sürdürebilmeleri için dikkat etmeleri gereken beş faktör şöyle sıralanabilir:

- Rekabet üstünlüğü, araştırma ve geliştirme ile yenilikçilik ve değişimden kaynaklanmaktadır.
- Rekabet üstünlüğü, bir işletmenin bütün değer sistemini kapsamaktadır.
- Rekabet üstünlüğü, sadece araştırma ve geliştirme sayesinde sürdürülebilmektedir.
- Rekabet üstünlüğünün sürdürülmesi, kaynakların sürekli geliştirilmesini gerektirmektedir.
- Rekabet üstünlüğünü sürdürebilmek için, küresel bir strateji geliştirmek gerekmektedir (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013:104).

Kenya da ticari bankalar üzerine yapılan araştırma, örgüt içi eğitimin benimsenmesi, liderliği güçlendirme, esnekliği ödüllendirme, katılımcı politika uygulama, strateji öğrenme yaklaşımı, biçimlendirilmiş muhasebe denetimi, bilgi sistemleri geliştirilmesini tasarlama ve güçlendirme gibi bulgularla rekabet gücüne katkıda bulunmuştur (Nzuve ve Omolo, 2012). İşletmeler amaçlarını başarmak ve mükemmellik elde etmek için, müşteri memnuniyeti, kalite ve maliyet açısından rakiplerden eşsiz, farklı, taklit edilmez stratejiler geliştirecek ölçütler tespit etmek, keşfetmek, dinamik ilişkiler geliştirmek ve önceden yapılmış personel güçlendirmeler ile rekabetçi, güvenilir, şeffaf kültür kurmak zorundadırlar. Bunun sonucu olarak işletmeler, mükemmel işletme başarısı, etkin rekabet geliştirme, pazarda kökleşen bir pozisyon alma, sürdürülebilir rekabet avantajı elde etme olanağı sağlar (Ghosh, 2013).

Sürdürülebilir rekabet avantajı elde etme ve firma çekiciliğini artırma, kıyaslama sistemiyle incelenirse, özel bölgede ekonomik ve idari çevre, müşteri pazarı,

pazar kaynağı, beyin gücü, çevre, güvenlik ve sağlık, iş gücü, bölge stratejisi, alt yapı, yatırım maliyet seviyesi, müşteri tatmini ve yönelimi, bölgenin tanınmışlığı ve sosyal çevre, ambalajlama tasarısı dikkate alınan ölçülerdir (Behrendt, 2013). Bu araçlar, işletmelerin buldukları sektörde küresel ölçekte rekabet avantajı elde etmelerini sağlayan en iyi uygulamalardır. Dolayısıyla bu uygulamalar, stratejik amaçlar doğrultusunda incelenip işletmenin kendi iş stratejisine uygun olan en iyi stratejik aracı benimsemeyi gerektirir. Organize Sanayi Bölgesinde yapılan bir araştırma da önem derecelerine göre sırasıyla, üretilen ürünün satış fiyatının belirlenmesi, ürünün müşteri odaklı olması, ürünün kaliteli olması, ürünün üretilmesinde mevcut bilgi ve tecrübenin yeterli olması gibi faktörler tespit edildi (Akyüz, Gedik ve Akyüz 2010). Aynı şekilde bölge hizmet performansında ise, bölge hizmet sunumu, ulaşılabilirlik, fiyat, kalite, bölge hizmet verimliliği ve esnekliği dikkate alınan ölçülerdir (Behrendt, 2013).

Stratejik rekabet üstünlüğü sağlama araçlarından biride inovasyon stratejileridir. İnovasyona yönelme, sürekli değişen kurallara uyum sağlayabilme ve rakipleri saf dışı bırakarak rekabet etme yeteneğidir (Murat vd, 2010, aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013).

Bu kavramsal tanımlar çerçevesinde rekabet avantajı sağlayan firmaların performansı olumlu yönde artması beklenir. Rekabet avantajı sağlayan esneklik ve maliyet, teslimat ve kalite gibi unsurların maliyet liderliği, farklılaştırma ve odaklanma gibi genel rekabetçi stratejileri olumlu yönde etkilemesi beklenir. Dolayısıyla, rekabet avantajı sağlayan firmaların rekabetçi stratejilerini belirlemelerinde de pratiklik sağlaması beklenir.

### 1.3.2. Rekabet gücü ve rekabetçi kıyaslama

Rekabet gücü genelde işletme, sektör ve uluslararası boyutta olmak üzere üç farklı boyutta ele alınmaktadır. İşletme düzeyinde rekabet gücü, herhangi bir işletmenin ulusal ya da uluslararası rakiplerine kıyasla maliyet, ürün kalitesi, sunulan hizmet ya da ürünün çekiciliği ve yenilik yapabilme gibi unsurlar açısından rakiplere denk veya üstün bir durumda olmasıdır. Endüstriyel rekabet gücü, bir endüstrinin rakiplerine kıyasla eşit ya da üstün seviyede verimliliğini arttırması ve bunu devam ettirmesi ya da rakiplere kıyasla eşit veya daha düşük maliyette ürün üretme ve satma yeteneğinin bulunmasıdır.

Ulusal ya da uluslararası rekabet gücü ise, bir ülkenin serbest ve adil piyasa koşullarında bir taraftan halkının reel gelirlerini arttırırken diğer taraftan uluslararası standartlara ve şartlara uygun mal ve hizmetleri geliştirebilme yeteneğidir (Aktan, 2004a, aktaran: Eroğlu ve Özdamar, 2006).

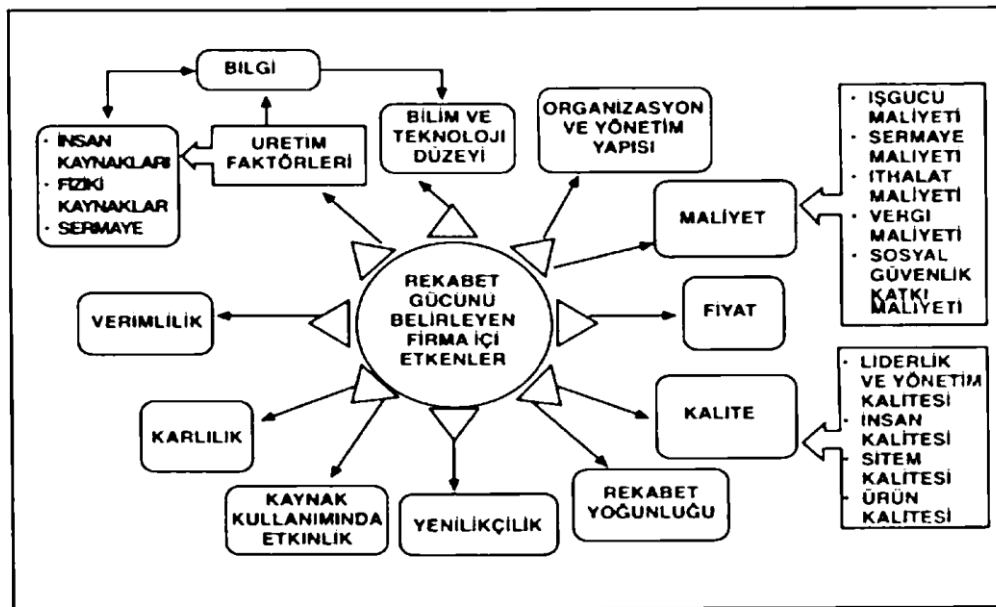
**Tablo 1.6:** Rekabet gücü tanımları (Çivi, 2001:24-25).

| Yazarlar                                      | Yıl         | Tanımlar  |
|---|-------------|---|
| <b>Başkanın Endüstriyel Rekabet Komisyonu</b> | <b>1985</b> | Rekabet gücü ülkelerin serbest ve yerleşmiş pazar koşulları altında vatandaşların reel gelirlerini arttırmaya çalışırken, aynı anda ürettiği ürün ve hizmetleri uluslararası pazarlara sunabilmesi ve başarılı olabilmesidir. |
| <b>Scoot ve Lodge</b>                         | <b>1985</b> | Ülkelerin kaynaklarından sağladıkları kazançlar artarken, uluslararası ticarete yönlendirebileceği ürün ve hizmetlerin üretilip, dağıtılmasıdır.  |
| <b>Hastasapoulos, Krugman ve Summers</b>      | <b>1988</b> | Yaşam standartlarında kabul edilebilir artışlar sağlanırken, ülkenin dış ticaret bilançosunu dengeye getirebilme özelliğidir.   |
| <b>Majestelerinin Hazinesi, İngiltere</b>     | <b>1988</b> | Ülkedeki işletmelerin dış pazarlarda başarılı bir şekilde rekabet edebilmesidir. Ayrıca diğer ülkelerdeki pazarlarda elde etmiş olduğu pazar payı da rekabet gücü için önemli bir göstergedir.                                |
| <b>Fagergerg</b>                              | <b>1988</b> | Ülkenin temel ekonomik hedeflerini gerçekleştirme, özellikle dış ticaret bilançosunda problemler yaşamadan, gelir ve istihdam oranında büyümenin sağlanmasıdır.   |
| <b>Velloso</b>                                | <b>1991</b> | Diğer dünya ülkelerinin sağlam olduğu etkinlik standartlarının karşılanması ve ülkenin uluslararası pazarlara olan katılım kapasitesinin artırılmasıdır.  |
| <b>Haque</b>                                  | <b>1991</b> | Ülkenin ihracat yeteneği, üretim kaynakları ve doğal kaynakların etkin kullanılması ve ülkedeki yaşam standartlarının artırılmasını sağlayan verimlilik artışlarını kapsayan çok boyutlu bir kavramdır.                       |
| <b>UNICE</b>                                  | <b>1993</b> | Dışsal pozisyonunda bir kötüleşme yaşamadan gelişmiş ülkelerin sağladığı göreceli yaşam standartlarında artışların sağlanması hatta artırılması rekabet gücünün yüksekliğini ifade etmektedir.                                |
| <b>OECD</b>                                   | <b>1992</b> | Ülke içindeki reel gelir artışı sağlanırken, yabancı ülkelerdeki müşterilerin zevk ve beklentilerine uygun ürün üretebilme özelliğidir.   |
| <b>Avrupa Birliği Komisyonu</b>               | <b>1994</b> | Ülkelerin, işletmelerin, endüstrilerin, bölgelerin sıkı rekabet ortamında, üretim faktörlerinin getirilerini arttırmaları, yüksek iş gücünü oluşturabilmeleridir.   |

Rekabet gücünü etkileyen faktörlerin sektöre ve zamana göre farklılık göstermesi uygulanacak rekabet stratejisinde sınırlılık oluşturur (Sayli, Kurt ve Baykot, 2006). Türkiye'deki büyük çaplı gıda sanayinin rekabetçi uygulamalarına baktığımızda yoğun rekabet baskılarının farkında olduklarını ve çoğunluğunun pazardaki değişimlere uyum sağlamaya çalıştığını gördük. Bu büyük gıda firmalarının rekabet gücü elde

etmek için uyguladıkları rekabetçi stratejileri, maliyet liderliği, farklılaşma ve odaklanma diye; rekabetçi önceliklerini, maliyet, kalite, güvenilirlik, esneklik ve yenilik diye ve nihayet yenilik yapma düzeylerini ise, ürün, üretim metodu, tedarik, dağıtım ve organizasyon yapısı olarak ele aldılar (Bülbül, 2007). Rekabette üstünlük sağlamanın kilit noktasını yenilik oluşturmaktır. Bu doğrultu da ekonomik birimlerin yenilik yapma yetenekleriyle rekabet üstünlüğü elde etmeleri arasında güçlü bir bağ vardır. Rekabet üstünlüğünün sürdürülebilirliği de yenilik yeteneklerinin geliştirilmesiyle paraleldir. Bu doğrultuda işletmeler sürekli ürünlerini geliştirmek, yenilemek, eşsiz yapmak zorundadır (Yorgancılar, 2010). Rekabet avantajı elde etmek için teknoloji önemli olsa da yanlış teknoloji seçimi veya seçilen teknolojinin maliyetlerinin fazla olması rekabet avantajını kaybetmeye sebep olabilir. Bunun için doğru teknoloji seçimi istenilen yere ulaşılması açısından ve yapılan yatırımların olumlu bir şekilde gerçekleştirilmesi için önemlidir (Gürler ve Güler, 2009).

Rekabet gücünü etkileyen firma içi faktörleri genel olarak aşağıda verilen Şekil 1.2'deki gibi özetleyebiliriz.



Şekil 1.2: Uluslararası rekabet gücünü belirleyen firma içi faktörler (Coşkun, 1998, aktaran: Oğrak, 2010:114).

Rekabet gücünü etkileyen firma içi faktörler Şekil 1.2'de görüldüğü gibi sıralanabilir. Şekilde de görüldüğü gibi maliyet, fiyat, esneklik, bilgi, kalite, rekabet

yoğunluğu, yenilikçilik, kârlılık, verimlilik, üretim faktörleri, bilgi ve teknoloji düzeyi ve yönetim yapısı gibi araçlar işletmeler için stratejik olarak küresel rekabet boyutlarını arttırmak ve sürdürülebilirlik sağlamak açısından kritik araçlardır. Genel olarak küresel rekabetçiliği arttıran bu araçlar, birbiriyle bağlantılı ve birbirini destekler niteliktedir (Oğrak, 2010).

**Tablo 1.7:** İnovasyon türleri (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınc, 2013:110).

| <b>Alanlarına göre inovasyon türleri</b> |   |
|--|---|
| <b>Ürün İnovasyonu</b>                   | Ürün inovasyonu Atasoy (2007)'a göre; farklı ve yeni bir ürünün geliştirilmesi; ya da var olan üründe değişiklik yapılması ve bu ürünün pazara sunulmasıdır.  |
| <b>Hizmet İnovasyonu</b>                 | Bir işletmenin yeni, farklı ve değişik bir hizmet geliştirip bunu müşterilerine sunmasıdır (Göztepe, 2009).   |
| <b>Süreç İnovasyonu</b>                  | Süreç inovasyonu, mevcut ürün veya hizmeti daha iyi ve ucuz üretim ve dağıtım faaliyetleri ile verimli ve etkin şekilde piyasaya sunma yöntemleri geliştirerek, performansı artırma, maliyeti azaltma, hızlı ve doğru teslimat konularında süreçlerin iyileştirilmesini kapsar (Hobikoğlu, 2009 ve Rademakers, 2005).   |
| <b>Organizasyonel İnovasyon</b>          | Bir işletmenin çalışma ve iş yapış yöntemlerini geliştirmesini, farklılaştırmasını ve yenilemesini kapsayan bir inovasyon türüdür (Göztepe, 2009).  |
| <b>Pazarlama İnovasyonu</b>              | Pazarlama inovasyonu Penning ve Kim (2009)'e göre; mal ve hizmetlerin kabul edilebilirliğini artırmak için ürün tasarımında, ürün yerleştirmede, ürün promosyonunda ve fiyatlamada önemli değişikliklerle pazarlamaya yeni ve farklı bir yön verilmesini içerir.  |
| <b>Derecesine göre inovasyon türleri</b> |   |
| <b>Artımsal İnovasyon</b>                | Alptekin (2006)'e göre adım adım yapılan, bir dizi geliştirme, iyileştirme veya yeniden yapılandırma faaliyetlerini içeren çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkan inovasyondur.  |
| <b>Radikal İnovasyon</b>                 | Yiğit ve Özyer (2011)'e göre radikal inovasyon; artımsal inovasyonun tersine, yoğun Ar-Ge süreci sonucunda, var olan teknoloji yöntem ve ürünlerden farklı olarak devrim yaratan, sürekli olmayan farklı bir inovasyonun dünyaya sunulmasıdır. Leifer ve arkadaşlarına (2001) göre bu inovasyon; benzersiz özelliklere sahip performansta önemli gelişmeye sahip ürün, hizmet, süreç oluşturma olarak tanımlanabilir. |

İnovasyon farklı kaynaklarda farklı boyutlarda ayrıma tabi tutulabilir. Bu doğrultuda ilk olarak temel inovasyon ve uygulama inovasyonu diye ikiye ayrılabilir. Genellikle araştırma çabasına bağlı yeni ürün veya süreçlerin bulunmasına temel inovasyon denir. Bu kısım toplam inovasyonun küçük bir bölümünü oluşturur (Dengiz ve Belgin, 2007). Geniş bölümünü ise başka yerlerde geliştirilen yeni ürün veya süreçlerin uygulanması veya mevcut teknolojinin farklı biçimde ortaya çıkan uygulama inovasyonudur (Someshaw vd, 2001, aktaran: Dengiz ve Belgin, 2007).

Bir diğerk tanım ise artımsal ve radikal (yıkıcı) inovasyon sınıflandırmasıdır. Ürün ve süreçlerden yavaş bir biçimde bilinenden bilinmeyene doğru giderek gerçekleştirilen iyileştirmeler artımsal inovasyonu ifade eder. Bu tür inovasyon kısa dönemli hedeflere yöneliktir ve gerçekleştirilen inovasyonların birçoğub u sınıflandırmaya girer. Radikal (yıkıcı) inovasyon ise, mevcut olan ürün ve süreçlerin iyileştirilmesinden ziyade tamamıyla yeni ürün ve süreçlerin ortaya çıkarılmasını ifade eder.<sup>2</sup> Bu tür inovasyonlar gelecekte oluşturacakları çıktılar açısından belirsizlik taşırlar (Dengiz ve Belgin, 2007).

Bu bağlamda Parlak (2011), pazarda rekabet avantajı elde etmek isteyen firmalar için ürün kalitesi, maliyet liderliği, teslimat etkinliği ve süreç esnekliği gibi faktörlerin eşsiz ilişkiisel sonuçları olduğunu savunmuştur. Esnekliğe ise son sırada önem vermeleri kalite ve maliyet odaklı politika izlediklerini gösterir. Uygun teknolojik imkân olmadığı zaman maliyetleri arttıracığından yenilik yapma konusunda oldukça pasif kalmıştır. Yenilik açısından bakıldığında firmalara en fazla üretim metotlarında ve ürünlerinde yenilik yapmaları, kalite ve maliyet gibi rekabetçi öncülöklere doğrudan etkileri olmasından dolayı yeni pazarlara açılmak için kolaylık sağlar (Bülbül, 2007). Yenilikçilik, ürün kalitesi, maliyet liderliği, süreç esnekliği ve teslimat etkinliği gibi ilişkiisel sonuçları geliştirerek elde edilen rekabet avantajları arasında, yeni bir müşteriyle yeni entegrasyon ilişkisi kurarak etkili firma çekiciliğiyle ile bir dönüşüm süreci sunar (Parlak, 2011). Üretim yaparken yeni üretim teknolojileri geliştirmeye verilen önemin oldukça az olması, yatırımcıların bu alana yönelmesiyle stratejik rekabet avantajı ve pazarda kalıcı olma fırsatı sunabilir (Bülbül, 2007). İleri teknoloji kullanımı, maliyetleri düşürmesi, kaliteyi arttırması ve zaman tasarrufu gibi konularda imalat sektöründe önemli rekabet gücü unsurları olarak görölmüştür (Eraslan vd, 2008). Aydoğan ve Altuğ (2006), KOBİ'lerde ileri yönetim teknolojilerinin kullanımı ve bunun rekabet gücüne etkilerini araştırmıştır. Toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim, insan kaynakları yönetimi, öğrenen organizasyon, rekabetçi kıyaslama, değişim mühendisliği ve malzeme ihtiyaç planlaması olarak değerlendirilen ileri yönetim teknolojilerinin rekabetçi firma faktörlerine etkileri incelenmiştir<sup>3</sup>. İleri yönetim

<sup>2</sup> [http://en.wikipedia.org/wiki/Innovation#Incremental\\_innovation\\_v\\_Radical\\_Innovation](http://en.wikipedia.org/wiki/Innovation#Incremental_innovation_v_Radical_Innovation). (2013).

<sup>3</sup> İleri yönetim teknolojileri, üretim ve yönetim tekniklerinin uyumlu entegrasyonu ile meydana getirilmiştir. Amaç, işletme verimliliğini arttırmak, ekonomiklik sağlamak, kaliteyi yükseltmek, rekabet seviyesini yükseltmektir (Aydoğan ve Altuğ, 2006).

teknolojileri işletme faktörlerinden maliyetlerin azaltılmasını (%45.3), kalitenin arttırılmasını (%46.7), personel verimliliğinin arttırılmasını (%50.7), iş gücü tasarrufunu (%45.3), üretim akış sürecinin kısalmasını (%34.7), yeni ürün geliştirme süresinin kısaltılmasını (%43), pazar payının arttırılmasını (%46.7), stok devir hızının arttırılmasını (%24), çalışanların olumsuz etkilenmesini (%43), işletme içi koordinasyonun artmasını (%37.3) orta sıklıkta etkilemiştir. Ayrıca ileri yönetim teknolojileri, satışların artmasını %54.7 ve doğrudan rekabet gücünün artmasını %43 oranında etkilemiştir (Aydoğan ve Altuğ, 2006). Yenilik yapma nedenleri arasında ilk olarak yeni pazarlara girme faktörünün olması ihracat ve dışa açılmak için kayda değerdir (Bülbül, 2007).

İstanbul kuyumculuk sektöründe ihracatçı firmaların, 20 yıldan büyük firmalar, orta ve büyük ölçekli, lise ve üstü girişimci eğitim düzeyi, ileri teknoloji düzeyi, yüksek patent sayısı ve tasarım kapasitesi yüksek firmalar olduğunu ve bunların da ulusal ve uluslararası rekabet gücü elde etmede önemli etken olduğunu söyleyebiliriz. İstanbul kuyumculuk sektöründe, İstanbul metropoliten alanında kümelenme faaliyetlerinin harekete geçirilmesinde genel bir anlayış ve stratejilerin tanımlanması, kümeyi diğerlerinden farklı kılan özelliklerin ortaya konması, iş çevresindeki zayıflıklara odaklanılması ve spesifik yönetim döngüsünün ötesinde rekabetçiğe odaklanacak kurumsal yapıların oluşturulması gibi dört temel strateji geliştirilmiştir. Bu sektörün kümelenmesinde ihracat artışının sürdürülebilmesi için rekabetin arttırılması önem arz etmektedir (Eceral, Köroğlu ve Varol, 2012).

Akal (2012), rekabet gücünün bazı faktörleri ile OECD ülkelerinin rekabet gücü göstergeleri arasında OECD sekreteryasının yayınladığı verilerle nedensellik ilişkisinin yönünü tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmada rekabet faktörleri olarak, dış ticaret hadlerinin artması, birim üretimde iş gücü maliyetleri, dışa açıklık, Ar-Ge harcamaları, işgücü verimliliği ve doğal kaynaklar ile nedensellik ilişkisi aranmıştır<sup>4</sup>. İşgücü maliyetlerinin düşürülmesi, doğrudan yabancı yatırımların artması ve işletme tanınırlığı ve çekiciliğinin artması (Behrendth, 2013), iş gücü verimliliğinin artması, rekabet gücünü arttırmıştır. İmalat sanayi ihracat performansını belirlemede rekabet gücü faktörü olarak önem derecesine göre sırasıyla, üretim maliyeti (hammadde, işgücü,

<sup>4</sup> Bir ülkenin dış ticaret hadlerinin artması o ülkenin yaptığı ihracatın satın alma gücünün artması ve dolayısıyla daha fazla ithal malı satın alabilmesi ve nihayet yaşam kalitesinin artmasıdır (Akal, 2012).

enerji), ürün fiyatı/finansman imkânları, işgücü verimliliği/nitelikli işgücü, enflasyon ve ürün kalitesi/performansı belirlenmiştir (Terzioğlu, 2013). Bununla beraber, yüksek faiz oranına sahip ülkeler ile rekabet gücü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamış buna karşın İzlanda'nın rekabet gücünü olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Benzer şekilde, dışa açıklık ve doğal kaynaklar ki bu petrol boyutunda değerlendirilmiş, genel rekabet gücüne neden olmadığı vurgulanmıştır. Sonuçta, OECD ülkelerinin rekabet gücünü genel olarak arttırdığı bazı sonuçlarda çelişkiler olduğu saptanmış ve bunun nedeni rekabet gücünü sadece tüketici fiyatlarına dayalı reel efektif döviz kuru gibi kısıtlı bir gösterge olamayacağını gösterilmesidir (Akal, 2012; Terzioğlu, 2013).

Coşar (2008), turizm işletmelerinin rekabet gücü faktörlerini incelenmek için İzmir'deki dört veya beş yıldızlı otellerin yöneticilerine dönük değerlendirme yapmıştır. Rekabet gücü faktörleri olarak, maliyetler, yeni yatırım için finansman olanakları, sipariş teslim süresi, kapasite esnekliği, kalite ve standartlara uygunluk, teknoloji ve Ar-Ge, güvenilirlik, nitelikli iş gücü, işletme imajı ve marka, satış sonrası hizmetler, envanter yönetimi uygulamaları, üretim süresi, ürün, strateji, istikrar, tam zamanında üretim gibi faktörler belirlenmiştir. Sonuçta öne çıkan faktörler maliyetlerin azaltılması ile fiyat avantajı, kalitenin artırılmasıyla müşteri sadakati ve pazar ve rakip unsurlardan oluşmaktadır.

Dünyada kimyasal sanayi öncülerinin rekabet gücü değerlendirilmesi bir kıyaslama sistemiyle Almanya'da Behrendt (2013) tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmada Avrupa, Amerika, Güney Doğu Asya, Çin ve Orta Doğu gibi ülkelerde ki kimyasal sanayiler incelenmiş ve rekabet güçleri ile yatırım çekicilikleri kıyaslama yöntemiyle incelenmiştir. Organize Sanayi Bölgesinde yapılan bir çalışmada, işletmelerin rakipleriyle kendilerini taraflı ama sistematik bir şekilde kıyasladıkları tespit edilmiştir (Akyüz, Gedik ve Akyüz 2010). Aşağıdaki tabloda, Behrendt (2013)'in yaptığı kimyasal sanayi alanları olan bölgelerin bazı rekabet gücü kriterlerine göre kıyaslama yöntemiyle üstün ve zayıf yönleri tespit edilmiş ve rekabet gücü elde etmede önemli etkileri olduğu bulunmuştur.

**Tablo 1.8:** Sürdürülebilir rekabet gücü elde etmede bölgesel başarı kıyaslaması (Behrendt, 2013:108).

| Kriterler / Bölgeler   | AVRUPA       | AMERİKA  | GÜNEYDOĞU ASYA | ORTADOĞU     | ÇİN           |
|--|--------------|----------|----------------|--------------|---------------|
| K1 Politik, yasal ve finansal istikrar<br>Onaylama yöntemleri<br>Vergiler<br>Yatırım teşvikleri                              | ●            | ●        | ◐ - ●          | ●            | ◐             |
|  | ◐            | ◐        | ◐ - ●          | ◐            | ◐             |
|  | ◐            | ◐        | ◐ - ●          | ◐ - ●        | ◐             |
|  | ○ - ◐        | ◐        | ●              | ◐            | ◐             |
| K2 Bölgesel Pazar hacmi ve gelişme seviyesi  | ◐            | ◐        | ◐              | ◐            | ●             |
| K3 Hammadde ulaşılabilirliği<br>Hammadde maliyet seviyesi<br>Elektrik enerjisi maliyet seviyesi<br>Doğalgaz maliyet seviyesi | ◐            | ◐        | ◐              | ◐            | ◐ - ●         |
|  | ◐            | ◐        | ◐              | ●            | ◐ - ●         |
|  | ◐ - ◐        | ●        | ◐ - ◐          | ●            | ◐ - ●         |
|  | ◐ - ◐        | ●        | ◐ - ◐          | ●            | ◐ - ●         |
| K4 Entelektüel sermaye koruması  | ●            | ●        | ◐ - ◐          | ◐            | ◐             |
| K5 ÇGS düzenlemeleri   | ◐            | ◐        | ◐              | ◐            | ◐             |
| K6 Kalifiye personel ulaşılabilirliği<br>İşgücü maliyet seviyesi   | ●            | ●        | ◐              | ○            | ○ - ◐         |
|  | ◐            | ◐        | ◐              | ◐            | ●             |
| K7 Bölge stratejisi, pozisyonu   | ◐ - ◐        | ◐        | ◐ - ●          | ◐            | ◐ - ●         |
| K8 kitlesel akış ve alt yapı entegrasyon<br>Değer zinciri kapsamı  | ●            | ◐        | ◐ - ◐          | ○ - ◐        | ◐             |
|  | ◐ - ●        | ◐ - ●    | ◐ - ◐          | ○ - ◐        | ◐             |
| K9 Bölge alt yapısı<br>Lojistik ağı  | ●            | ◐        | ◐ - ●          | ◐            | ◐ - ●         |
|  | ◐ - ●        | ●        | ● - ●          | ◐ - ●        | ◐ - ●         |
| K10 Yatırım maliyet seviyesi   | ◐            | ◐        | ◐ - ◐          | ○            | ●             |
| K11 Bölge hizmet şartları  | ●            | ●        | ◐ - ◐          | ◐            | ◐             |
| K12 Proje işleme   | ●            | ●        | ◐ - ●          | ◐            | ◐ - ●         |
| K13 Firma tanınmışlığı<br>Personel çekiciliği  | ◐            | ◐        | ◐ - ◐          | ●            | ◐             |
|  | ●            | ●        | ◐ - ●          | ○ - ◐        | ◐ - ●         |
| Değerlendirme Ölçüleri   | ●<br>Çok iyi | ◐<br>İyi | ◐<br>Tatminkâr | ◐<br>Yeterli | ○<br>Yetersiz |

Behrendt (2013)' a göre, kimyasal sanayi alanlarının gelecekte varlığını yüksek rekabet gücüyle devam ettirebilmesi için, anlaşılır bir stratejik pozisyon, ortak amaçlı alt yapı ve bunun yanı sıra kapsamlı ve müşteri odaklı bir bölge hizmet portföyü temel gereklerdir. Faaliyetlerinde kimyasal sanayi alanlarının ilerleme çabaları içine var olan yatırımcılar ve potansiyel müşteri perspektifini etkili bir şekilde entegre etmek gerekir (Behrendt, 2013).

Kıyaslama, hızla değişen rekabet koşullarında kaliteyi elde etmek, rekabet edebilme gücünü arttırmak için öğrenmenin ve gelişmenin sonsuz süreçler olduğu

bilgisine varıp kendi işletmelerimizi rakiplerle sektör farkı gözetmeksizin kıyaslayarak, taklide yer vermeden yaratıcılık oluşturarak en iyi uygulamaların firmamızın koşullarına, yapısına ve amaç ve kültürlerine göre uyarlamayı öngören sürekli yenilenen bir süreçtir (Aksu ve Ehtiyar, 2007:33-34). Behrendt (2013), bu doğrultuda kimya sanayinde dünyanın en iyisi olan firmalarını bölgesel olarak ayırıp kıyaslama yaklaşımını uygulamıştır.

Kıyaslama yapan ve yapmayan firmaların durumunu aşağıdaki Tablo 1.9'da özetlenmektedir.

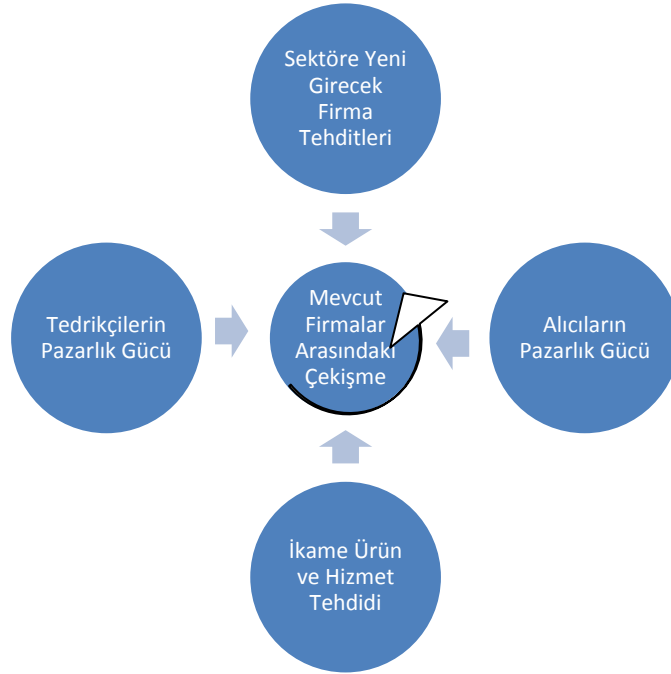
**Tablo 1.9:** Kıyaslama uygulayan ve uygulamayan firmaların karşılaştırılması (Saraç, 2006, aktaran: Aksu ve Ehtiyar, 2007:48).

| <b>Kriter</b>                                | <b>Benchmarking yapmadan</b>  | <b>Benchmarking ile</b>  |
|--|---|--|
| <b>Müşteri isteklerini tespit etme</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Geçmişe bağlı</li> <li>- Sezgi</li> <li>- Düşük uyum</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Piyasa gerçeği</li> <li>- Nesnel değerlendirme</li> <li>- Yüksek uyum</li> <li>- Endüstri eğilimleri</li> </ul>   |
| <b>Efektif amaçlar ve hedefler belirleme</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dış gözlem eksikliği</li> <li>- Tepkisel</li> <li>- Geri kalmış endüstri</li> <li>- Tarihsel temelli rutin artışlar</li> </ul>                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Denenmiş örnekler üzerine kurulu</li> <li>- Endüstri öncülüğü</li> </ul>  |
| <b>Verimlilikte doğru ölçütler</b>           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Geçici projelerle uğraşma</li> <li>- Bilinmeyen avantajlar ve zaafılar</li> <li>- En kolay yolu izleme</li> </ul>                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gerçek sorunlar çözme</li> <li>- Ürünleri anlama</li> <li>- En iyi endüstriyel uygulamalara dayalı</li> </ul>   |
| <b>Rekabetçilik</b>                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>- İçerik kapanma</li> <li>- Evrimsel değişim</li> <li>- Düşük katılım</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rekabet anlayışının somutlaştırılması</li> <li>- Güvenilirliği kanıtlanmış çok uygulama ve teknolojileri çok hızlı bir şekilde uygulayarak iyileştirme</li> <li>- Yüksek katılım</li> </ul> |
| <b>Sektörde en iyi uygulamalar</b>           | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Henüz keşfedilmemiş</li> <li>- Az miktarda çözüm</li> <li>- Endüstriyel ilerlemenin ortalaması</li> <li>- Rakibi çalgınca yakalama arzusu</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Yeni çekim merkezi ve teknolojiler üzerine araştırmalar</li> <li>- Çok seçenek</li> <li>- İş uygulamasında atılım</li> <li>- Üstün performans</li> </ul>                                    |

Rekabetçi kıyaslama düzeyi, işletmelere dinamik çevreye karşı en iyi firmaların uygulamalarını inceleyerek esneklik ve rekabetçi pozisyon sağlar. Bu da stratejik olarak işletmelerin rekabetçi stratejilere yönelmesine ve rekabet avantajı sağlayacak pozisyonları benimsemesine yardımcı olur. Dolayısıyla genel olarak,

rekabetçi kıyaslama düzeyinin artması rekabet stratejilerinin belirlenmesinde ve rekabet avantajı sağlanmasında firmalara kolaylık sağlaması beklenir.

Rekabet gücü etkilerine karşı her bir firmanın hedefi, kendisini en iyi şekilde savunması veya bu güçleri kendi yararına çevirecek şekilde bir konum bulması olmalıdır. Bu güçlerin birlikte etkisi tüm rakiplere zorluklarını göstermesine karşı, strateji geliştirmenin anahtarı, her bir kaynağı incelemek ve yüzeyi derinlemesine araştırmakla mümkündür (Porter, 2000:4). Rekabet güçlerini ve ardındaki sebepleri anlamak, bir sektörün var olan kârlılığının temelini ortaya çıkarır (Porter, 2010:34). Bu boyutta sektördeki rekabeti şekillendiren güçler Şekil 1.3'te gösterilmiştir.



**Şekil 1.3:** Sektördeki rekabeti şekillendiren güçler (Porter, 2000:4).

Bu beş rekabet gücünün hepsi bir arada, sektör rekabetinin ve kârlılığının yoğunluğunu belirler; stratejinin kurulması için en büyük güçler işbaşındadır ve bunlar son derece önemlidirler (Porter, 2000:6).

Ortak sorun çözme, işbirliği, iletişim ve karşılıklı güven ile karakterize edilen bir müşteriyle etkili bir ilişkiyel entegrasyon elde etme firmaların ürün kalitesi, süreç esnekliği, teslimat etkinliği ve etkili maliyet yönetimini geliştirmesine neden olur. İlişkiyel sonuçlar üzerine ilerlemeler boyunca kazanılan rekabet avantajı, entegre olan yan sanayiler diğer sanayi firmalarının dikkatini çekme ve pazarda bir tanınmışlık

oluşturur. Maliyet liderliği, ürün kalitesi, süreç esnekliği ve teslimat etkenliği ile arabulucu işbirliği ve iletişim yaparak yenilikçilik, yan sanayicilerin rekabet gücüne önemli katkılar sunar (Parlak, 2011).

Tüm bunların ışığında sürdürülebilir rekabet gücü elde etmede, sektöre göre stratejilerin, uygulanacak yöntemlerin ve ölçümlerin değişebileceği görülmektedir. Kalite, yenilikçilik, esneklik, teknolojik yenilik, maliyetleri düşürülmesi (İşgücü, hammadde, enerji v.b.), güvenilirlik, satış sonrası hizmet, kalifiye iş gücü, personel güçlendirme, katma değer oluşturma gibi farklılaştırma, maliyet liderliği ve bunlardan biri ya da her ikisine de odaklanma gibi stratejilerle, uygun zaman ve konumda ilerleyen şirketler sürdürülebilir rekabet gücü elde ederler. Bir işletmenin rekabet gücüne sahip olması için iki temel yol: işletmenin belirli bir ürünü rakiplere göre daha az girdi ile üretilip maliyet avantajı sağlaması ve ürünün kalitesini ve özelliklerini farklılaştırma yaparak arttırmasıdır. Bu iki etkenin sonucunda yüksek verimlilik söz konusudur (Eroğlu ve Özdamar, 2006).

### 1.3.3. Strateji

Etimolojik kökeni eski Yunancaya dayanan strateji, “stratos”(ordu) ve “ago” (yönetmek, yön vermek) kelimelerinin birleştirilmesiyle ortaya çıkarılmıştır (Aktan, 2008, aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç 2013). Strateji kavramı, önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için izlenen yol olarak tanımlanmıştır (TDK, 2009). Porter (2010:83)’a göre, “strateji farklı bir faaliyet dizisi içeren özgün ve değerli bir konum oluşturmaktır. Tek bir ideal konum olsaydı stratejiye gerek kalmazdı. Şirketler tek bir basit zorunlulukla karşı karşıya kalırdı: o konumu keşfetme ve herkesten önce ele geçirme yarışını kazanmak. Stratejik konumlanmanın özü, rakiplerden farklı faaliyetleri seçmektir.” Strateji, temelde, işletmenin dış çevresinde ki tehdit ve fırsatlarla iç çevresinde ki zayıf ve güçlü yönlerinin rekabet üstünlüğü oluşturacak biçimde optimize edilmesi olarak tanımlanır (Seviçin, 2006). Eren (2010) stratejiyi; rekabete dayanan ekonomik bir ortamda her şeyden önce yeniliği, ilerlemeyi ve işletmenin devamlı olarak çevreyle etkileşimi veya çevre ile karşılıklı uyum içinde olmasını sağlayan, değişiklikleri kontrol altına alan yönetsel bir araç olarak tanımlamıştır (Aktaran: Coşkun: Mesci ve Kılınç, 2013). Strateji kavramı, politika, plan, taktik gibi kavramlarla

kullanılsa da çoğu zaman aynı manaları içermemektedir. Bu doğrultuda bu kavramların farklarını ortaya koymak gereklidir. Plan, planlama süreci içinde amaçlara ulaşmamızı sağlayan kararlar, araçlardır (Sağır, 2010). Operasyonlar, güncel iş faaliyetlerini yürütme şekli ve operasyonlara da prosedürlerin yol göstericilik ettiğini biliyoruz. Operasyon faaliyet ve süreçlerinin de yerine getiriliş şeklini somut hale getiren prosedürlere de politikalar öncülük eder. Yani operasyonlara prosedür ve politikalar rehberlik eder. Gelecekteki operasyonlara yönelik değişiklik için politikalar da yapılacak değişiklik stratejik bir unsurdur (Betz, 2010:398). Strateji, amaçlara ulaşmak için kullanılan araçların hepsini ifade eder (Akıncı ve Akıncı, 2007). Strateji, geleceğe yönelik öngörü üretmek değil, geleceği sağlıklı öngörülerle yönlendirebilmektir (Sağır, 2010).

Stratejinin tamamı, çoğu geleceğe ve onun öngördüğü iş imkânları ve zorluklarına ilişkin varsayımlara dayanır (Betz, 2010:24). Strateji, operasyonların kısa vadedeki doğrudan verimliliğine değil, uzun vadedeki dolaylı etkinliğine odaklanır (Betz, 2010:41). Betz (2010:56)'e göre, "Strateji, bir firmada stratejik inisiyatifler alınarak uygulamaya konulan bir doğrultu değişikliğidir". Bir stratejik iş modelinde, operasyonlar ve kontrol alanında stratejinin esasını bir stratejik düşünce girdisi olarak anlamamız gerekir. Firmalar operasyonlarıyla müşterilere değer sundukları sırada ortaya koydukları etkinlik ve verimlilik ile ayakta kalır ve büyüme sağlayabilirler. Bu faaliyetleri iyileştirme stratejisi, operasyonları iyileştirmek için atılan adımlarla etkinliği artan operasyonlardan elde edilen getiri arasındaki stratejik dengeyi kapsar. Geleceğe yönelik bir stratejik iş modeli oluştururken, firmalara rekabet üstünlüğü sağlamak için ne tür bir iş operasyonu uygulanacağını belirlemek önemlidir. İş operasyonlarını stratejik açıdan iyileştirmek, sadece mal ve hizmet tasarımı ve geliştirme sürecini değil, bununla beraber üretim süreçlerinin de iyileştirilmesini kapsar (Betz, 2010). Porter (2010:68), stratejinin operasyon etkinliği olmadığını ileri sürmüştür. Operasyon etkinliği, birkaç faaliyetlerin değil bütün faaliyetlerin etkin kullanılmasıyla rekabet üstünlüğü elde etmesini sağlar.

Operasyon etkinliği, verimliliği kapsayan ama onunla sınırlanamayan benzer faaliyetleri rakiplerden daha iyi gerçekleştirmeyi sağlayan faaliyetler bütünüdür. Buna karşın stratejik konumlandırma, rakiplerden farklı faaliyetler gerçekleştirmek ya da benzer faaliyetleri farklı yollardan gerçekleştirmeyi ifade eder. Operasyon etkinliğinde

sürekli iyileştirme kârlılık artışında önemli olmasına rağmen yeterli değildir. Çok az şirket uzun dönemde operasyon etkinliğiyle rekabet avantajı elde edebilir. Bunun en açık nedeni en iyi uygulamaların hızla yayılması ve bütün rakiplerin aynı yöntemi taklit etmede zorluk çekmemesidir. Yöneticiler operasyon etkinliğini strateji yerine kullanmaya başladığında sonuç, sıfır toplam rekabet, durağan ya da azalan fiyatlar, şirketlerin iş sahalarına uzun vadeli yatırım yapmasına zarar veren maliyet baskıları olmaktadır (Porter, 2010:68-73).

Betz (2010:40-41) stratejik planların stratejik vizyonun rehberliğinde sınıflandırılması gerektiğini ifade etmektedir. Buna karşılık, bir stratejik planı fiilen uygulamak için bir dizi operasyon planına gereksinim vardır. Stratejik planlama, uzun dönemli gelecek için nasıl bir doğrultu izleneceği konusuna eğilmek ve uygun doğrultuları belirlemek demektir. Operasyon planlaması ise kısa dönemli gelecekte nasıl bir doğrultu izleneceği konusuna eğilmek ve uygun doğrultuları belirlemek demektir. Bu doğrultuda stratejik planlama ile operasyon planlaması arasındaki farklar belirtilebilir. Hem uzak, hem de yakın gelecekteki olayları kontrol etme durumunun getirdiği kavramsal ‘ikilik’, stratejik planlama ile operasyon planlamasını, yönetimin birbirini tamamlayan bilişsel işlevleri durumuna getirir.

#### 1.3.4. Rekabet Stratejileri

Porter (2008:26)’a göre rekabet stratejisi geliştirmek, temelde bir şirketin nasıl rekabet edeceğini, hedeflerin ne olduğu ve bu hedefleri gerçekleştirmek için ne tür politikalar gerekli olduğunu ortaya çıkarır. Porter (1985)’a göre rekabet stratejisi; “sektörde avantajlı bir pozisyon için yapılan araştırmadır” (Aktaran: Çetinkaya, 2006:58). Bu tanım doğrultusunda rekabetçi strateji, sektördeki rekabeti şekillendiren güçler karşısında kârlı ve sürdürülebilir bir pozisyon elde etmeyi amaçlamaktadır (Çetinkaya, 2006:58).

Rekabet stratejileri, küresel rekabet ortamında firmalara rakiplerine karşı taklit edilmez özellikler sağlamak, maliyetlerin düşürülmesiyle düşük fiyatlı ve kaliteli ürünler sunmak, müşteri ihtiyaçlarını ve taleplerini karşılayan eşsiz ürünleri düşük fiyatla sunmak gibi rekabetçi avantajlar sağladığından vazgeçilemez yönetim araçlarıdır. Firmaların verimliliklerini, performanslarını ve marka tanınırlıklarını

arttırmalarında rekabetçi stratejiler önemli etkidir. Nitekim Porter (2000), Vanguard'ı maliyet liderliği stratejisine, Ikea'yı dar müşteri grubuyla maliyet tabanlı odaklanmaya, Neutrogena'yı ise odaklı farklılaştırmaya örnek vermektedir (Porter, 2010; Baines ve Langfield-Smith, 2003).

Bir stratejik iş modeli geliştirirken, rekabet ve endüstriyel yapıdaki stratejinin esaslarını, stratejik fikir girdileri diye değerlendirmek gerektir. Firmalar mal ve hizmet sunumunda müşterilere ulaşmak için rakipleriyle yarışa girdikleri anda, mal veya hizmetlerin fiyatı ve kalitesi bağlamında direkt bir rekabet başlar. Bu rekabetteki esas varsayımlar, firmaların rekabeti nasıl yürüttüğü ve mal ve hizmetlerin nasıl tasarlandığının ortaya konmasıyla başlar. Bu sebeple rekabet stratejisi rekabet gücünün rekabet bağlamı ve mal/hizmet tasarım kabiliyeti gibi etmenlerine odaklanır (Betz, 2010:362).

Bir rekabet stratejisi geliştirmek, temelde bir şirketin nasıl rekabet edeceği, hedeflerinin neler olması gerektiği ve bu hedefleri gerçekleştirmek için hangi politikaların gerektiği konularında genel bir formül geliştirmektir (Porter, 2000:26). Rekabet stratejisi, işletmelerin ulaşmaya çalıştığı sonuçlarla (hedefler), bu sonuçlara ulaşmakta kullandığı araçların (politikalar) bir kombinasyonudur (Porter, 2000:27).

Porter (2000:27), bir firmanın rekabet stratejisinin kilit yönlerini göstermek için rekabet stratejisi çarkını geliştirmiştir. Çarkın göbeğinde hedefler: şirketin nasıl rekabet edeceği; kârlılık, gelişme, pazar payı, toplumsal sorumluluk olarak belirtilmiştir. Çarkın parmaklarında, ürün yelpazesi, hedef pazarlar, pazarlama, satış, dağıtım, üretim, işgücü, satın alma, araştırma ve geliştirme, finans ve denetim yer almaktadır. Bu çarkın göbeğinde, firmanın nasıl rekabet etmek istediğinin ve belirli ekonomik ve ekonomik olmayan amaçların genel bir tanımı olarak, firmanın hedeflerinin ne olduğu yer alır. Çarkın parmakları bu hedeflere ulaşmak için gerekli temel işletme politikalarını ifade eder. Gerçek bir çark gibi tekerleğin parmakları (politikalar) merkezden (hedefler) dışarı doğru yayılmalı ve hedefleri yansıtmalıdır; ayrıca tekerlek parmakları birbiriyle bağlantılı olmalıdır, yoksa çark dönmez (Porter, 2000:28).

Rekabet stratejileri ve bunların işletme performansına etkileri günümüze kadar araştırılan günümüzde de devam edilen önemli konulardan biridir. Bu alanda yapılan

birçok araştırma vardır. Özellikle 1980’de üst düzey yöneticiler, akademisyenler ve danışmanlar rekabet stratejileri geliştirme ve uygulamanın önemini vurguladığı (Yalçın, 2006) bir dönemde Porter (1980)’ın yazmış olduğu rekabetçi strateji adlı kitabı rekabet stratejilerinin uygulanması için katkıda bulunmuştur.

Kamaşak (2010), yaptığı araştırmada jenerik rekabet stratejilerin işletme performansı ve pazar büyüme oranına etkileri olduğunu bulmuştur. Porter’ın sadece farklılaştırma veya düşük maliyet liderliği gibi rekabet stratejilerinden birini başarılı şekilde uygulayan işletmelerin performansını ve pazar büyüme oranını arttırdığını ifade etmiştir (Kamaşak, 2010). Ancak Kamaşak (2010), çalışmasında her iki stratejiyi de etkin bir şekilde uygulayan işletmelerin performans ve pazar büyüme oranları daha başarılı olacağına ulaşmıştır.

Akbolat ve Işık (2012), hastanelerde rekabet stratejileri ve performans adlı bir çalışmada rekabet stratejilerinin herhangi birini uygulayan hastanelerin hiçbir stratejiyi uygulamayan hastanelere göre performansının daha üstün olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, rekabet stratejilerinin herhangi birini uygulayan hastaneler arasında anlamlı bir fark olmadığı ortaya çıkarılmıştır.

Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008), rekabet stratejileri kombinasyonu verim artışı performans faydalarını yerine getirip getirmeyeceğinin incelenmesinde Afrika çölünde ekonomik dönüşüm için bir yöntem tartışmışlardır. Çalışmalarında, farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri incelenmiştir. Bunlar, maliyet liderliği, farklılaştırma ve tutarlı bir kombine strateji uygulayan şirketlerin performanslarının artacağı, arada sıkışıp kalanların ise hiç birini başaramayacağını savunmuşlardır. Bu çalışma, bir kombinasyon stratejileri izleyen ekonomik geçişte genellikle faydalı olmadığını kanıtlar. Ekonomik geçişteki firmalara maliyet liderliği stratejisini farklılaştırma stratejisiyle takviye ederek mükemmel performans kazançları elde etmesini önerirler. Dahası, arada sıkışıp kalma yerine tutarlı bir stratejiyi uygulayan firmalar daha iyi performans gösterir.

Parners (2011), çalışmada rekabet stratejilerinin uygulanmasını bir Amerikan oligopolistik otomotiv sektöründe araştırmıştır. Bu araştırma, saf maliyet liderliği stratejisini uzun dönemde uygulayanların, Toyota ve Honda gibi, ürün

farklılaştırma stratejisini uzun dönemde benimseyenlerden, Chrysler ve GM gibi, daha sürdürülebilir olduğu sonucuna varmıştır. Bu iki ana stratejilerin ikisini de uygulamaya çalışanların arada sıkışıp kalacağını ve ikisinde de başarısız olacağını vurgulayarak Porter'ın bu konuda çalışmasını da desteklemiştir. Bu şirketler rekabet stratejilerini uzun dönemde iyi şekillendirememelerinden iflasa maruz kalma, pazardan çekilme ve birleşme gibi sonuçlara maruz kalmışlardır.

Yan (2010), Çin'deki küçük işletmelerin hayatta kalabilmeleri ve gelecekleri hakkında rekabet stratejilerinin uygulanması ve devam edilebilirliği hakkında çalışma yapmıştır. Bu çalışma, küçük işletmelerin hayatta kalma teorilerini, işletmelerin performansını etkileyen işletme çevresini ve rekabet stratejilerini araştırmıştır. Ayrıca, küçük işletmelerin performansını artırma da ve rekabet avantajı elde etmede rekabet stratejilerinin önemini doğrulamıştır. Son olarak bu çalışma, Çin'in dönüşüm ekonomisinde küçük işletmeler tarafından kullanılan kilit rekabet stratejileri olan maliyet, farklılaştırma ve yenilik stratejilerini kanıtladı ve böylece dinamik çevreler için uygun olan ve küçük işletmelerin performans ve rekabet avantajını arttıran bir bulgu elde edildi.

Bu araştırmalardan yola çıkarak, küçük işletmelerin rekabet baskısı karşısında ortak strateji ile hareket edebileceği ve rekabet stratejileri kullanımında esnek olabileceğini ve duruma göre iki veya daha fazla stratejiyi bir arada kullananların pazar payının artması, dinamizme ayak uydurması, satışlarının artması ve performanslarının artması gibi başarıları elde edebileceklerini söyleyebiliriz. Bununla beraber büyük ve oligopolistik işletmeler uzun dönemde tek bir ana rekabet stratejisi benimseyip uygulamasını ve iki veya daha fazla strateji uygulayanların arada sıkışıp kalacağını ve hiçbirini tam uygulayamayacağını, sadece saf maliyet liderliği stratejileri geliştiren büyük firmaların uzun dönemde daha başarılı olacağını söyleyebiliriz.

Kimando, Njogu ve Sakwa (2012), Kenya'da bulunan özel üniversiteler tarafından rekabetin olumsuz etkisini azaltmak için kullanılan farklı rekabet stratejilerini tartışmaktadır. Bunların araştırması bir rekabet avantajı sağlamak için stratejilerin nasıl farklılaşacağını ve rekabet stratejisi olarak yenilik ve teknolojiyi özel üniversitelerin nasıl kullanacağını incelemektedir. Çalışma, rakiplere karşı rekabet avantajı elde eden, pazarda markalaşma sağlayan mal ve hizmetlere yönelen ve ürünlerini farklılaştıran

teknoloji kullanan özel üniversiteleri destekler. Son olarak, liderliği güçlendirme, bütçe yeniliğini derinlemesine ele alma, mevcut alt yapıyı çok dikkatle değerlendirerek geniş bantta bir ağa ulaşma fırsatını cesaretlendirme, elektronik öğrenme fırsatını bulmak için yaratıcı yollar keşfetme, elektronik eğitime katılmak için her öğretim görevlisinin katılımını mümkün kılacak sanal okullar ve elektronik öğrenmeyi desteklemeyi kapsar.

Gebze’de KOBİ’lerin rekabet stratejileri ve bunun işletme performansına etkileri incelenmiştir. Çalışmada performans ölçütleri olarak, kârlılık/finansal performans, yatırım geri dönüşü, nakit akışı ve tüm firma performansı ele alınırken, rekabet stratejileri olarak ise, rakiplerin aşağısında fiyat belirleme, mevcut ürünleri iyileştirme, kapsamlı kontrol yöntemleri kullanma, firmanın tanınmasını sağlama ve bunu devam ettirme, ürün/hizmet pazarları için kullanılan tekniklerde yenilikçilik, ürün/hizmet üretim biçiminde yenilik yapma ve yüksek nitelikli personel istihdam etme olarak ele alınmıştır (Aytekin, Kaya ve Özkan, 2006). Sonuçta Aytekin, Kaya ve Özkan (2006), yaygın müşteri hizmeti sağlama, sık sık yeni ürün ve hizmetler geliştirme, kapsamlı kontrol yöntemlerini kullanma, etkili envanter yönetimi diğer firmalarla işbirliği yapma ve ittifaklar kurma, toplam kaliteyi geliştirme programlarını uygulama, sürekli olarak yüksek nitelikli iş gücü istihdam etme, özel ürün/hizmetlere önem verme, endüstride iyi bir ün geliştirme ve sürdürme, sürekli olarak daha yüksek eğitimli iş gücü istihdam etme gibi işletme stratejileriyle, karlılık ya da finansal performans arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Yatırım geri dönüşü adlı performans ölçütüyle, yaygın müşteri hizmeti sağlama, özel ürün/hizmetlere önem verme, kapsamlı kontrol prosedürlerini kullanma, toplam kaliteyi geliştirme programları uygulama, sürekli olarak yüksek nitelikli iş gücü istihdam etme gibi işletme stratejileri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Üçüncü performans ölçütü olan nakit akışıyla, özel ürün/hizmetlere önem verme, toplam kaliteyi geliştirme programları uygulama, ürün/hizmetlerin üretiminde yenilik yapma, sürekli olarak yüksek nitelikli iş gücü istihdam etme, kapsamlı kontrol prosedürlerini kullanma gibi işletme rekabet stratejileriyle anlamlı ilişkiler bulunmuştur. Son olarak tüm firma performansı boyutunda, özel ürün/hizmetlere önem verme, toplam kaliteyi geliştirme programları uygulama, ürün/hizmetlerin üretimin biçiminde yenilik yapma, sürekli olarak yüksek nitelikli iş gücü istihdam etme, üretimde esnekliği sağlama ve sipariştan teslimat kısa işleme süreleri oluşturma, diğer firmalarla işbirliği yapma ve ittifak kurma, yaygın müşteri

hizmeti sağlama, firmaya sipariş verilmesini kolaylaştırma ve endüstride iyi bir ün geliştirme ve sürdürme gibi stratejilerle anlamlı ilişkisi tespit edilmiştir (Aytekin, Kaya ve Özkan, 2006). Bu doğrultuda işletmelerin, sürdürülebilir rekabet avantajını ulusal ve uluslararası boyutta devam ettirmesi için stratejilerini bu performans ölçütlerini etkileyen ölçeklerin doğrultusunda şekillendirmeleri önemlidir.

Akyüz, Gedik ve Akyüz (2010), Trabzon ilinde yer alan Arsin Organize Sanayi Bölgesindeki işletmelerin rekabet düzeyi, kalite anlayışları ve rekabet stratejilerini incelemiştir. Bir işletmede geliştirilen rekabet stratejilerinin amacı, herhangi bir sektörde veya pazar kesiminde rekabetçi üstünlük elde etmektir (Çetinkaya, 2006:59). Bu doğrultuda rekabet stratejileri firma stratejilerini destekleyici ve tamamlayıcı olması gerekmektedir.

#### 1.3.4.1. Porter'in jenerik rekabet stratejileri

**Tablo 1.10:** Porter'in jenerik rekabet stratejileri (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013:105-106).

| <b>Rekabet Stratejileri</b>                | <b>Açıklama</b>  |
|--|--|
| <b><i>Maliyet Liderliği Stratejisi</i></b> | Maliyet liderliği kavramı, işletmenin maliyetlerini düşürerek, rakiplerinden daha düşük maliyetle mal ve hizmet sağlayabilmesini, fiyatları ile piyasada liderlik yapmasını sağlayacak politikaların izlenmesini ifade etmektedir. Ayrıca bu stratejide sadece mal ve hizmet fiyatlarının düşürülmesi söz konusu olmayıp, tüm faaliyetlerde maliyetlerin düşürülmesi esastır (Ülgen ve Mirze, 2010).   |
| <b><i>Farklılaştırma Stratejisi</i></b>    | İşletmelerin sundukları mallarda ve hizmetlerde pazarın genelinde benzersiz bir kavram ortaya koymaları şeklinde ifade edilmektedir (Eker, 2008). Farklılaştırma stratejileri ise şunlardır: Fiyat farklılaştırma, imaj farklılaştırma, tasarım farklılaştırma, destek faaliyetlerini farklılaştırma vb. İşletmeler statü, marka, işlevsellik, kalite, emniyet ve son teknolojileri içeren ürün niteliklerine ulaşabilmek için çeşitli boyutlarda kendisini farklılaştırabilmektedir (Altuntuğ, 2007).   |
| <b><i>Odaklanma Stratejisi</i></b>         | Odaklanma stratejisi; maliyet liderliği stratejisi ve farklılaştırma stratejisi gibi tüm endüstriye değil, endüstri içindeki küçük ve özellikli müşteri gruplarına hitap etmektedir (Kılınç vd, 2009). Odaklanma stratejisini kullanan işletmeler pek çok alanda ürün veya hizmet üretmek yerine oldukça kısıtlı bir pazar için ürün üretir. Ancak hedeflediği pazarda işletme yine farklılaşma ya da maliyet liderliği için çaba gösterecektir. Bu noktada odaklanma, maliyete odaklanma ve farklılaşmaya odaklanma olarak iki şekilde olabilir (Karaarslan, 2008). |

Porter rekabet stratejilerini işletmeler için pazardaki beş güce karşı savunma sağlayan araçlar olarak ele almaktadır. Birçok çalışmada rekabet, rekabet gücü ve rekabet stratejileri gibi kavramları derinlemesine incelemiştir. Bu doğrultuda Porter'ın rekabet stratejisi sınıflandırmasından yola çıkarak rekabetçi stratejilerini Tablo 1.10'daki gibi özetlemek mümkündür.

#### *Toplam maliyet liderliği*

Maliyet liderliği, verimli ölçekte tesislerin kurulmasını, deneyimlerden güçlü maliyet düşüşlerinin elde edilmesini, sıkı maliyet ve genel giderler kontrolünü, küçük müşteri hesaplarından kaçınılmasını ve Ar-Ge, servis, satış gücü reklamlar, vs. gibi alanlarda maliyetlerin en aza indirilmesini gerektirir. Bu hedeflere ulaşmak için, yönetimin, maliyet kontrolü üzerine dikkatle eğilmesi gereklidir. Kalite, hizmet ve diğer alanlar göz ardı edilmese de, rakiplere oranla düşük maliyet, tüm stratejiyi belirleyen ana tema olur (Porter,2000:44). Düşük maliyetli konuma sahip olmak, büyük rekabet güçlerinin varlığına rağmen, firmaya bir savunma sağlar; çünkü düşük maliyetler, rakipleri rekabet sonucu kârlarını kaybettikten sonra bile, firmanın hala getiriler kazanabileceği anlamına gelir. Düşük maliyetlilik, firmayı güçlü alıcılara karşı korur, çünkü alıcılar, ancak bir sonraki en verimli rakibin fiyat düzeyine kadar düşürmek için güç kullanabilirler. Düşük maliyet firmaya girdi maliyetlerindeki artışla başa çıkabilmede daha fazla esneklik kazandırarak, güçlü tedarikçiler karşısında bir savunma sağlar. Düşük maliyetli bir konuma yol açan faktörler, genellikle ölçek ekonomileri ve maliyet avantajları açısından da önemli giriş engelleri sağlar. Son olarak, düşük maliyetli bir konum, genellikle firmayı ürünler karşısında sektördeki rakiplerine göre daha avantajlı bir yere oturtur. Dolayısı ile düşük maliyetli bir konum firmayı tüm beş rekabet gücüne karşı korur. Çünkü pazarlık, kârları ancak bir sonraki verimli rakibin kârları ortadan kalkıncaya kadar aşındırmaya devam edebilir ve rekabet baskısı karşısında ilk önce, daha az verimli rakipler zarar görür (Porter, 2000:45).

Toplam maliyet liderliği stratejisine genelde, en son hedef olarak pazarı toplamak için yöneten ve taşıma hizmetlerini sağlayan düşük bir maliyet başararak öncülük ettiği zaman bir nakliye işi olarak müracaat edilir (Ferfeli, Vaxevanou ve Damianos, 2009). Maliyet liderliğinin temelini kalite, hizmet ve diğer alanlar ihmal edilmeden rakiplere kıyasla daha düşük bir maliyete katlanmak oluşturur. Burada dikkat

edilmesi gereken en önemli konulardan biri de fiyat liderliği stratejisi değil maliyet liderliği stratejisi olmasıdır (Çekinkaya, 2006:59). Maliyet liderliği firmalara sektör ortalamasının üstünde getiri sağlama, girdi maliyetlerindeki artışla başa çıkabilmeyi sağlama ve tedarikçilerle daha fazla pazarlık yapabilme gücü sağlama gibi avantajlar kazandırır (Porter, 1980:35-36). Bu talepleri karşılamak için lazım olan şey maliyet kontrolüne yönetsel dikkati çekmektir (Porter, 1980:35). Maliyeti performans faaliyetleri oluşturur ve maliyet üstünlüğü belirli bir faaliyeti rakiplerden daha etkin gerçekleştirmekten kaynaklanır (Porter, 2010:68).

Denizli tekstil ve hazır giyim sektöründe yapılan çalışmada, firma bazlı ihracat performansı incelenmiştir. Firmaların kapasite kullanım oranlarıyla ihracat performansı arasında olumlu bir ilişki tespit edilmiştir. Bu da firmaların ölçek ekonomilerinden yararlanarak etkili maliyet yönetimiyle rekabetçi üstünlük elde etmeleri anlamına gelebilir (Terzioğlu, 2013). Ayrıca, birden fazla alanda faaliyet gösteren firmaların tek bir alanda faaliyet gösteren firmalara karşı ihracat oranları daha yüksek bulunmuş ve bunun temelinde, ilgili firmaların alan ekonomilerinden yararlanarak verimliliğini arttırdığı söylenebilir<sup>5</sup>.

Düşük bir maliyet konumuna ulaşmak, çoğu kez rakiplere kıyasla yüksek bir pazar payı veya hammaddelere daha kolay erişim gibi avantajlar sağlar. Bu da, ürünleri üretimi kolay olacak şekilde tasarlamayı, maliyetleri yaymak için birbiriyle bağlantılı ürünlerin geniş bir yelpazesini elde tutmayı ve hacim kazanmak için tüm büyük müşteri guruplarına hizmet vermeyi sağlar. Düşük maliyetli bir strateji uygulamak, beraberinde çok iyi donanımlara ağır bir sermaye yatırımı, saldırgan bir fiyatlandırmayı ve pazar payı elde etmek için başlangıç kayıplarını getirebilir. Öte yandan, yüksek pazar payı da, satın almada maliyetleri daha da düşüren ekonomiler sağlayabilir. Bir kere ulaşıldığında, düşük maliyetli konum, maliyet liderliğini korumak için yeni bir donanım ve modern tesis yatırımlarında yeniden kullanılacak yüksek getiriler sağlar. Bu tip yeniden yatırımlar, düşük maliyetli konumu korumak için önkoşul olabilirler (Porter, 2000:45).

---

<sup>5</sup> Alan ekonomisi, birden fazla üretim faaliyetiyle uğraşan işletmelerin toplam maliyetleri, tek tek bu üretim faaliyetleriyle uğraşan işletmelerin maliyetlerinden düşük olması ve bu işletmelere bir maliyet avantajı kazandırmasıdır (Terzioğlu, 2013).

### *Farklılaştırma*

İkinci genel strateji, firmanın sunduğu ürün veya hizmeti farklılaştırarak, tüm sektörde benzersiz olarak kabul edilen bir şey meydana getirmektir. Farklılaştırma ile ilgili yaklaşımlar birçok farklı biçim alabilir: Tasarım veya marka ismi, teknoloji, özellikler, müşteri hizmetleri, satıcı ağı veya diğer boyutlar. İdeal olan, firmanın kendini çeşitli boyutlarda farklılaştırmasıdır. Örneğin, Caterpillar Traktörleri, yalnızca satıcı ağıyla ve mükemmel yedek parça hizmetleriyle değil, arıza süresi çok pahalı olan ağır ekipmanlar için hayati önem taşıyan, son derece yüksek kaliteli dayanıklı ürünleriyle de tanınır. Farklılaştırma stratejisi, firmanın maliyetleri göz ardı etmesine izin vermez, ancak, maliyetin birincil stratejik hedefi olmuştur (Porter, 2000:47).

Farklılaştırma stratejilerini gerçekleştiren firmalar için, farklılaştırmada odaklanmayı sürdürmek yerine firmaları eşsiz kılanı sürdürmek ve maliyet liderliğiyle takviye etmek firmalara tavsiye edilmez (Acquaah ve Yasai-Ardekani, 2008). Bir firma koruyabileceği bir farklılık oluşturabiliyorsa rakiplerine üstünlük kurabilir (Porter, 2010:68). Farklılaştırma, şirketlerin piyasaya sürdüğü mal veya hizmeti farklılaştırarak, herkes tarafından eşsiz olarak kabul edilen bir şey üretmektir (Porter 2000:47). Rakiplere karşı sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için işletmeler uzun dönemde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin maliyetlerine katlanabildikleri ölçüde yeni ürün geliştirebilecekler ve ürünlerinde ürün farklılaştırmasına gidebileceklerdir. Sonuçta, ürün yeniliği, ürün farklılaştırma becerileri rekabet gücüne en az etki eden faktörler olarak bulunması, ulusal ve uluslararası piyasaların istediği yeniliği sağlamadığından rekabet güçlerini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir (Akyüz, Gedik ve Akyüz, 2010).

Farklılaştırmayı başarmak, bazen yüksek bir pazar payına sahip olmayı engelleyebilir. Bu çoğu kez yüksek pazar paylarıyla bağdaşmayan bir dışlanmayı gerektirir. Daha yaygın olarak, farklılaştırmanın başarılması için gereken yoğun araştırma, ürün tasarımı, yüksek kaliteli malzemeler veya yoğun müşteri desteği gibi etkinlikler doğal olarak maliyetliyse, farklılaştırma konumundan bir ödün vermek anlamına gelecektir. Müşteriler tüm sektörde işletmenin üstünlüğünü kabul ettiklerinde bile, tüm müşteriler istenen yüksek fiyatları ödemeye istekli olmayacaklar veya ödeyemeyeceklerdir (bunların çoğu, yüksek fiyatlara rağmen Caterpillar'ın Basık bir

pazar payına sahip olduğu hafriyat ekipmanları gibi sektörlerdir). Diğer iş alanlarında farklılaştırma, görece düşük maliyetlerle ve rakiplerle karşılaştırılabilir fiyatlarla bağdaşmaz özellikte olmayabilir (Porter,2000:48).

Özel hastanelerin poliklinikleri üzerine kalite fonksiyon göçeriminin<sup>6</sup> uygulanmasıyla müşterilerin istekleri ve kalite anlayışlarına göre nasıl farklılaştırılmış hizmetler sunulacağı araştırılmıştır. Kocaeli de üç özel hastanenin polikliniğinde yapılan çalışmada, müşteri istekleri, müşterinin bir hastane de en çok önem verdiği hizmet özellikleri ve bu hizmet özellikleri bakımından hastanenin algılanan performans boyutu incelenmiştir. İlk olarak güncelleştirilmiş müşteri isteklerine bakıldığında, en yüksek hizmet boyutu %36.26 ile güvence, %33.16 ile güvenilirlik, %17.7 ile somut öğeler, %12.87 ile empati boyutları sırasıyla ortaya konmuştur. İkinci olarak müşterinin hastanede en çok önem verdiği hizmet özellikleri sırasıyla hizmetin verilen saatte yerine getirilmesi, doktorun hastanın menfaatini gözetmesi, hastaların muayenede kendilerini güvende hissetmesi, çalışanların ilgili ve yardım etmeye istekli olmaları tespit edilmiştir. Son olarak hizmet özellikleri açısından hastanenin algılanan performansına baktığımızda sırasıyla, doktorun hastanın menfaatini her zaman ön planda tutması, hastaların muayenede kendilerini güvende hissetmeleri çalışanların ilgi ve yardım isteklerinin olması açısından A hastanesi oldukça yüksekken B hastanesi oldukça düşüktür. İncelenen hastanenin en düşük performansı sunulan hizmetin zamanında yerine getirilmesidir. Bu rakipleri açısından önemli rekabet gücü kaybına yol açar. Bu sonuçlara dayanarak hastane gibi hizmet sektörlerinin sürdürülebilir rekabet avantajı sağlaması için özellikle müşteri istek ve ihtiyaçları temelli kaliteye yönelerek farklılaştırma stratejileri geliştirmeleri gerekir. Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan kalite ve tasarım işletmelerde uluslararası rekabet gücü kazanmada önemli bir paya sahiptir. İşletmelerde müşteri isteklerine uygun üretim ve ürün boyutunda yapılacak farklılıklar işletmelerin rekabet gücünü ve performansını arttıracaktır (Akyüz, Gedik ve Akyüz 2010).

Proaktif geliştirmeye sahip şirketler, sürdürülebilirlik etrafında oluşturulan değer sistemlerinin entegrasyonu üzerinde endişeleri konusunda, büyüme ve kârlılık tarafından tanımlanan geleneksel değer yaratma kavramını takviye ederek kendi iş

---

<sup>6</sup> Kalite Fonksiyon Göçerimi, tasarım aşamasında müşteri ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanmasına yönelik etkili bir yöntemdir (Gülenç ve Aracı, 2008).

modellerine sürdürülebilirliği entegre ederek pazarda avantaj sağlayabilirler. Bryson ve Lombardi (2009) iki öncü gelişmiş şirketi inceledikleri çalışmada, farklılaştırmayı elde eden veya niş pazarı hedefleyen değer ile ilgili bir kombinasyon elde eden şirketlerin ayrı bir kombine iş stratejisi olabileceğini vurgulamışlardır (Bryson ve Lombardi, 2009:105-106).

Farklılaştırma stratejisi konusunu Porter (2000:47) şöyle ele almıştır:

Gerçekleştirilebilmesi halinde, farklılaştırma, bir sektörde ortalamanın üzerinde getiri elde etmek açısından uygulanabilir bir stratejidir; çünkü beş rekabet gücüyle başa çıkabilmek için –her ne kadar maliyet liderliğinde kullanılan yoldan farklıysa da- savunulabilir bir konum oluşturur. Müşterilerin marka sadakati ve bunun sonucunda fiyatlar karşısında oluşan daha düşük hassasiyeti nedeniyle farklılaştırma, rekabet hamlesine karşı yalıtım sağlar. Ayrıca marjları artırır; bu da, düşük maliyetli bir konum ihtiyacını ortadan kaldırır. Sonuçta ortaya çıkan müşteri sadakati ile rakibin benzersizliğin üstesinden gelme ihtiyacı, giriş engellerini oluşturur. Farklılaştırma, tedarikçinin gücüyle başa çıkabilecek marjlar oluşturur ve alıcılar, karşılaştırma yapabilecekleri alternatiflerden yoksun oldukları ve bu nedenle fiyata karşı daha az hassas oldukları için, bu durum, alıcının gücünü açıkça azaltır. Son olarak, kendini farklılaştıran firma, ikame ürünler karşısında rakiplerden daha iyi konuşlanmış olabilir.

#### *Odaklanma*

Belirli bir alıcı grubu, ürün yelpazesinin bir kesiti veya coğrafi pazarda daha geniş sahada mücadele eden rakiplerine karşı daha etkin ve verimli hareket etmek fikrine dayanır. (Porter, 2000:48). Başka bir ifadeyle, odaklanma pazarın bir bölümüne veya belirli bir tüketici grubuna veya üretim hattının bir bölümüne hitap eder (Porter, 1980:38). Bunu yaparken işletme her bölüm hakkında daha kapsamlı ve derin bilgi elde edebilir ve tanınırlığın verdiği avantajla pazara yeni girecek rakipleri engeller (Çetinkaya, 2006:60). Bu strateji işletmenin temel yeteneğinin bulunduğu, uzmanlık alanının bulunduğu bir sektörde rekabet etme imkânını yükseltir (Çetinkaya, 2006:60). Maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejileri hedeflerini tüm sektörde geliştirmeyi esas

alırken, odaklanma stratejisi sadece bir alanda en iyi ve etkili olmayı hedeflemiş ve her bir fonksiyonel politika bu düşünce etrafında geliştirilmiştir. (Porter, 2000:48). Bu doğrultuda firma, ya belirli bir hedefin ihtiyaçlarını daha iyi karşılayarak farklılaştırmayı ya da bu hedefe hizmet sunmakla maliyetleri düşürmeyi veya her iki stratejiyi de uygulamayı başarır (Porter, 2000:48). Özellikle hizmet sektöründe ki işletmeler belli bir hedef üzerine odaklanması tüm stratejilerini bu hedef doğrultusunda biçimlendirmesi, o alanda uzmanlaşmayı ve uzmanlaşılan alanda rekabet üstünlüğü sağlar (Coşar, 2008). Genel açıdan tüm pazarda maliyet liderliği ve farklılaştırma stratejilerini gerçekleştirememesine rağmen, dar pazar hedefi karşısında bunların biri veya her ikisini de uygulayabilir (Porter, 2000:48).

Odaklanma stratejileri, işletmenin rakiplerinin sunabileceği ürünleri temel yetenekleri nedeniyle daha ucuza sunabilme, müşteriye yakın olunması nedeniyle değişimlere daha hızlı cevap verme imkânı sağlama, müşteri sadakatından dolayı pazara girecek yeni rakiplere engel olma gibi avantajlar sunar. Burada en büyük risk işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün büyüme hızının yavaşlaması, talep daralması ve tüketici alışkanlıklarının değişmesi sonucu pazarın küçülmesidir (Eren, 2001, aktaran: Çatinkaya, 2006:60).

İşletmeler odaklanma stratejisini maliyete veya farklılaştırmaya odaklanma şeklinde devam ettirebilir. Maliyete odaklanma stratejisi seçen işletme, seçmiş olduğu hedef pazarında rakiplerine kıyasla pazarda daha fazla maliyetleri düşürmeye odaklanır. Farklılaştırmaya odaklanmada ise, işletme yine dar bir pazarda faaliyette bulunmakta ancak, daha etkili olmak için rakiplerin ulaşamayacağı ayrıcalıklar sunarak, belli bir müşteri grubuna yüksek fiyatla sunma faaliyetleridir (Eren, 2001, aktaran: Çatinkaya, 2006:61). Odaklanmayı gerçekleştiren firmalar, sektör ortalamasının üstünde gelir elde etme potansiyeline sahiptirler. Odaklanma, ya stratejik hedefi ile ilgili olarak düşük maliyet konumuna ya yüksek farklılaştırmaya ya da her ikisine sahip olduğu anlamına gelmektedir. Maliyet liderliği ve farklılaştırma bölümünde incelediğimiz gibi, bu konumlar her bir rekabet gücü karşısında savunma sağlar. Odaklanma stratejisi, ikamelere karşı en az savunmasız olan veya rakiplerin en zayıf olduğu hedefleri seçmede de kullanılabilir (Porter, 2000:49).

Porter (2000), bu üç genel stratejileri uygulayan firmaların rekabetçi güç kazandıklarını ve hiç birini uygulamayan ya da her birinden biraz uygulayan firmaların arada sıkışıp kalacağını ve başarısız olacağını savunmuştur. Bunun yerine sadece en düşük maliyet liderliği ya en yüksek farklılaştırma ya da birine odaklanmayı gerçekleştiren firmaların rekabet gücüne karşı savunma sağlayacağını ileri sürmüştür.

### *Yenilik*

İnovasyon, yeni ve iyileştirilmiş ürün, hizmet veya üretim yöntemi geliştirmek ve bunu ticari kazanca dönüştürmek için yapılan her türlü süreçleri kapsar (Dengiz ve Belgin, 2007). İnovasyon, girişimcilerin farklı bir iş veya hizmet ortaya çıkarmak için değişiklik yapmalarını sağlayan araçtır (Drucker, 1985, aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). İnovasyon, farklı, değişik, yeni fikirler geliştirmek ve uygulamak olarak tanımlanabilir (Dengiz ve Belgin, 2007). Amabile (1996)'ye göre inovasyon; “Bir örgütte yaratacağı fikirlerin başarılı bir şekilde uygulanmasıdır” (Aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Bu fikirler daha önce çözülmemiş problemleri çözmek ve daha önce karşılanmayan ihtiyaçları karşılamak amacıyla geliştirileceği gibi zaten mevcut bulunan ürün ve hizmetleri geliştirerek daha kullanışlı, daha güzel, daha çok insanın işine yarayacak hale getirmeyi de amaçlayabilir (Dengiz ve Belgin, 2007). Camison ve Villar-Lopez (2014), süreç yeniliği yeteneği geliştiren firmalar ile yeni yönetim teknikleri gibi organizasyonel yeniliği uygulayan firmaların arasında pozitif bir ilişki olduğunu; süreç yeniliği yeteneği üzerine, ürün yeniliği yeteneklerinde yeni yönetim teknikleri uygulayan bir firmanın etkisinin ara bulucu olduğunu; firma performansı ile yeni yönetim teknikleri gibi organizasyonel yeniliklerin oluşturulması arasında pozitif bir ilişki olduğunu vurgulamışlardır. İnovasyon, işletmelerin rekabet üstünlüğü kazanması, kârlarının ve nakit akışlarının artması, sektörde rakiplerini geçmesinde kilit bir araç ve güçlü bir rekabet silahıdır (Zerenler vd, 2007, aktaran: Coşkun, Mesci ve Kılınç, 2013). Bunun da ötesinde Porter (2010:387), değer zincirinin her aşamasında yenilik yaparak, kaynak verimliliğini arttıracak ve ülkenin doğal olumsuzluklarını dengeleyecek teknolojiyi ve son derece uzmanlaşmış girdileri üreterek rekabetçi avantaj sağlanabileceğini de ifade etmiştir. Buna en güzel örnek olarak, Hollanda'nın çiçek sektörünü verebiliriz. Dahası Porter, konuya daha mikro açıdan bakarak işletmelerin her birinin rekabet güçleri üzerinde yoğunlaşır ve günümüzde rekabet gücü sağlayan temel unsuru, ürün ve üretim sistemlerindeki “*yenilik*” olarak açıklar. Ulusların rekabet

gücünü, sektörlerin ve işletmelerin sahip oldukları rekabet avantajlarına dayandırır (Aktaran: Sayli, Kurt ve Baykot, 2006:34).

Semerciöz ve Sözüer (2012) küçük işletmelerin büyüme yolunu inceleyen çalışmalarında, küçük işletmelerin içinde rekabet stratejilerini başarıyla uygulayanların, hiçbirini uygulamayanlara göre rekabetçi avantajlarının daha fazla olduğunu, sürdürülebilirliğinin arttığını ifade etmişlerdir. Ele alınan örnekte küçük işletme üzerinde rekabetçi baskılar olduğu belirtilmiştir. Sektörde lider konumunda olan şirketin maliyet liderliğini kullanması ve piyasayı domine etmesi ele alınan küçük işletmenin büyümesinde büyük bir engel oluşturduğunu bulmuşlardır. Ayrıca diğer küçük rakipler de müşteri ağına promosyon imkânları sunarak rekabetin yoğunluğunu ortaya koymuştur. İşletmelerin geliştirdiği rekabet stratejilerinin amacı, herhangi bir sektörde veya pazarda rekabet üstünlüğü elde etmek olduğu için ele alınan küçük işletmelerin bu baskıya karşı odaklanma ve farklılaştırma stratejilerini benimsediğini ve şirketlerin 6 yıl içinde Türkiye ekonomisi ve rakiplerinin büyümesinden daha hızlı bir büyüme ivmesi kazandığını göstermiştir. Genel olarak rekabet stratejilerinin amacına ulaştığı ve firma stratejileri ile rekabet stratejilerinin birbirini destekleyici ve tamamlayıcı olması gerektiğini söyleyebiliriz. Bu tespitler, küçük işletmeler için etkin olan rekabet stratejilerinin; odaklanma, uzmanlaşma, farklılaştırma olduğunu ifade eden Porter (1980), Wright ve diğerleri (1993), Miller (1998) gibi yazarların yaklaşımlarıyla örtüşmektedir (Semerciöz ve Sözüer, 2012:251; Akyüz vd., 2010).

Açıklanan kavramlar doğrultusunda rekabet avantajı sağlamak için işletmelerin kullandıkları araçların rekabetçi stratejiler geliştirmelerinde de yardımcı olması beklenir. Dolayısıyla rekabet avantajı sağlayan araçlar firmaların rekabetçi stratejiler oluşturmasında etkin rol oynar. Nitekim Joshi ve diğerleri (2013), kalite, teslimat, maliyet ve esneklik gibi rekabet avantajı sağlayan araçların işletmeler için rekabetçi pozisyonlar ve stratejiler geliştirmesini tetiklediğini vurgulamışlardır.

#### 1.4. Firma Performansı

Bir firmanın performansı, belirlenen herhangi bir ekonomide hayatta kalmasını gösterir (Nzuve ve Omolo, 2012:48). Mackie (2008) firma performansını, amaçlarını elde etmede organizasyonun verimliliği olarak tanımlamıştır (Aktaran: Nzuve ve

Omolo, 2012:48). Uygun performans değerlendirme ölçümlerinin yanı sıra hedeflenen performans seviyelerine ulaşmak için uygun yöntem ve araçlar kullanmak firmalar için faydalıdır. Bunun küresel iş dünyası bağlamında, yani giderek değişen iş yapısı biçiminde, değerlendirilmesi gerekir (Nzuve ve Omolo, 2012:48).

Firmaların hayatta kalması için, kalitesi, verimliliği, teslimat hızı, esnekliği, birim maliyetinin düşük olması gibi unsurlar çok önemlidir. Rekabet ortamında firmalar finansal ve finansal olmayan performanslarını maksimum seviyeye çıkartmak zorundadırlar. Göreceli olarak finansal performans kısa vadede etkilenirken nispeten finansal olmayan performans uzun vadede etkilenmektedir.

İşletme performansını ölçme uygulamalarının değişim sürecinde önemini günümüze kadar koruyan en eski boyutlarından biri ekonomik performans anlayışıdır. İşletmeler ekonomik yapılar olduğu için sosyal amaçlı kuruluşlar dışında en belirgin amaçlarından biri de kârlarını arttırmak ve süreklilik sağlamaktır. Ancak kâr, işletmelerde bir amaç olarak değil, işletmelerin devamlılığını sağlayan sonuç olarak görülmelidir. Performans anlayışının gelişim sürecinde yer alan bir diğer boyutta verimliliklerdir. İlk dönemler özellikle işgücü ve malzeme gibi üretim kaynaklarının kullanımına odaklanan verimlilik artışları zamanla yerini sermaye ve enerji kaynaklarına bırakmıştır. Bu durum, işçilik ve malzemenin üretimde giderek sabit bir gider oluşturmaya başlaması ve teknolojik yatırımlara verilen ağırlığın sonucunda oluşmuştur (Zerenler, 2005:3-4).

Camison ve Villar-Lopez (2014) İspanya da 144 firmaya uyguladıkları anketle, organizasyonel yenilik ve teknolojik yenilik yetenekleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma, süreç ve ürün yeniliği yeteneklerinin teknolojik ve organizasyonel yetenekleri geliştirdiğini ve bunun da daha iyi firma performansı sağladığını ispat etmektedir. Dahası, firma performansı üzerine süreç yeniliği yeteneğinin etkisi ürün yeniliği yeteneklerinin geliştirilmesinde ara bulucu rol oynamaktadır. Gaziantep halıcılık sektöründe yapılan bir uygulamada rekabet stratejileriyle firma performansı arasında bir ilişki ortaya konulmuştur. Çalışmada, küresel pazarlarda sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak ve firma performansını geliştirmek için farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejilerinin karar vericileri tarafından birlikte uygulandığı vurgulanmıştır. Çalışmada ayrıca, değer zinciri

faaliyetleri ile firma performansı ve rekabet stratejileriyle firma performansı arasındaki ilişki değerlendirilmiştir (Yaşar, 2010:309).

Performans değerlendirmede, firmalar genellikle organizasyon çevresinde stratejileri ve amaçları geliştiren anahtar performans göstergelerini göz önüne almak zorundadır. İster finansal ister finansal olmayan olsun bir firmanın performans seviyesini belirtmede anahtar performans göstergeleri kritik rol oynar. Anahtar performans ölçekleri, müşteri geliştirme, satışlar, finans, personel devri, verimlilik oranları gibi önemli ölçümleri içerir. Bir firmanın bütün performansını geliştirmede bu ölçümler kritik rol oynar (Nzuve ve Omolo, 2012:48).

Kavramsal açıklamalardan yola çıkarak performansı etkileyen kriterler olarak pazarda marka bağımlılığı oluşturma, kaliteli ve taklitsizlik sağlayarak hem müşteri memnuniyeti hem de firma kârlılığını artırma hizmet ve pazar farklılaştırma stratejileri, rakiplerine üstünlük sağlamada ve dinamik çevre koşullarına ayak uydurarak rekabetçi avantaj elde etmede gösterilebilir. Ayrıca, bu avantajı devam ettirmede yenilik stratejisi de önemli bir uzun vadeli rekabet stratejisidir.

Performans geliştirme veya sürdürülebilir mükemmel performans seviyesini kazanma, doğru stratejiler geliştirmeyi gerektirir ki bu da uygun bilgi teknolojisi kaynakları, doğru yetenek veya kaliteli insan sermayesini elde etmek ve korumak, deney ve yeniliği cesaretlendiren politikalar geliştirmek, yaratıcı yeni pazarlar geliştirmek ve takım çalışmasını teşvik etmenin yanı sıra uygun performans ölçeklerini geliştirmek gibi bazı faktörleri içerir (Nzuve ve Omolo, 2012:48). Bu açıdan rekabet stratejilerinin uygulanması firma performansını genel olarak pozitif yönde etkilemektedir.

## II. BÖLÜM

### 2. REKABET STRATEJİLERİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

#### 2.1. Araştırmanın Kapsamı ve Hipotezler

Günümüzde yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri ve bunların firma performansına etkisinin önemi gittikçe artmaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamalarını profesyonel olarak uygulayan firmaların, firma performansının arttığı birçok çalışmayla desteklenmektedir (Baines ve Langfield-Smith, 2003; Chenhall ve Langfield-Smith 1998;Yücel, 2010). Ayrıca rekabet stratejilerinin firma performansı üzerinde etkisinin olduğu da bilinmektedir (Yaşar, 2010; Acquaah ve Yasai-Ardekani 2008; Parners 2011; Akbolat ve Işık 2012; Yan 2010; Kamaşak 2010).

Ülkemiz işletmelerinin çok önemli bölümünün KOBİ olduğu düşünüldüğünde, maliyet liderliğiyle desteklenen farklılaştırma stratejileri pazar (odaklanma) ve hizmetleri farklılaştırarak rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlarken yenilik stratejisi, yeni ürün, süreç ve alt yapılar kurarak (ortaya koyarak) rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlar. Strateji uzun vadeli bir araç olduğundan rekabet stratejileri de uzun dönemde firmalara üstünlük sağlayacaktır. Amaç daha yüksek performans elde etmektir. Ancak kısa vadeli stratejiler finansal performansa hızlı yansırken uzun vadeli stratejilerin etkileri finansal göstergelerde kısa vadede gözlenemez, bunlar ancak finansal olmayan performans göstergeleriyle izlenir. Chenhall ve Langfield-Smith (1998), belirli stratejik öncelikler altında işletme performansını geliştiren yönetim teknikleri ve yönetim muhasebesi uygulamalarının nasıl kombine edileceğini açıklamaya çalışmışlardır. Firmalar için ürün farklılaştırma, düşük maliyet stratejileri ya da ikisinin kombinesine önem vermenin gerekliliğine vurgu yapmışlardır. Çalışmalarında, yönetim teknikleri, insan kaynakları yönetim politikaları, takıma dayalı yapılar, kalite sistemleri, üretim sistemlerinde yenilikler ve entegrasyon sistemleri gibi mevcut süreçler geliştirilmiştir.

Bu yönetim tekniklerini uygulamada yöneticilere yardımcı olan önemli yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik planlama, kıyaslama, çalışan temelli ölçekler, dengeli performans ölçekleri ve faaliyet temelli teknikler stratejik yönetim muhasebesi teknikleri olarak değerlendirilmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları kısa vadeli performans artışından ziyade sürdürülebilir uzun vadeli göstergelerle izleneceğinden sonuçları finansal olmayan performans göstergelerinde gözlenir. Baines ve Langfield-Smith (2003), özellikle yönetim muhasebesi sistemlerinin doğasında ki değişimlere cevap vermek ve rekabetçi baskılara ve dış çevre değişimlerine karşı firma yöneticilerinin nasıl başarılı olacağını araştırmıştır. Çalışmada dış çevre değişimlerinin sonucu olarak meydana gelen değişiklikler incelenmektedir. Araştırmanın sonuçları başarılı işletmelerin, ürün yeniliği ve müşteri hizmetine odaklanmada yardımcı olan stratejilere doğru yöneldiğini göstermektedir. Bu stratejiler, ürün kalitesini geliştirmenin yanı sıra müşteri tercihlerine daha ekonomik olarak cevap veren işletmelere yardımcı olan ileri imalat teknolojilerinin kullanılmasını cesaretlendirmektedir. Bir farklı strateji olarak ayrıca, müşteri odaklılığı desteklemek için tasarlanan stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini mükemmel bir şekilde kullanmanın, güçlü bir müşteri odaklılık temelini sağlamaya ve sürekli takıma dayalı yapılar kullanmaya yol açtığı gözlenmektedir. Strateji kavramının işletmelerin faaliyetlerine dahil olmasıyla beraber, uzun dönemde ve gelecek hakkında başarılı olunmasının önü açılmıştır. Maliyetlerini çok boyutlu yönetmeyi sağlayan stratejik maliyet yönetimi, işletmelere müşteri odaklı olmaya, sürekli iyileştirmeye, maliyetleri en aza indirirken kaliteden ödün vermeyen stratejiler geliştirmeye olanak sağlamıştır. Rekabetçi kıyaslama yapan işletmeler, rakiplerinin en iyi uygulamalarını araştırarak kendi işletmeleri için en uygun şekilde uyarlayarak hangi rekabetçi stratejiyi uygulayacaklarına karar verirler. Bu girişimlerin her biri finansal olmayan performans ölçümlerine olan ihtiyacı ve bu konuda yönetim muhasebesi sistemine önemli bir bağlılığı ortaya koyar. Her işletme için temel amaç firma performansını arttırmak olduğundan, GYMU, SYMU, RKD, RA ve RS gibi araçların sırasıyla firma performansını doğrudan ve pozitif etkilemesi beklenir (H<sub>1</sub>, H<sub>2</sub>, H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub>, H<sub>5</sub>).

Literatür araştırmalarımızdan ve kavramsal açıklamalardan yola çıkarak muhasebe bilgi siteleri, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve maliyet yönetimi

diye ayrılmasına rağmen bir bütün ve tamamlayıcı niteliktedir. İşletmeler finansal ve maliyet muhasebesini yasal olarak kullanmak zorundadır. Buna ek olarak yöneticilerin sağlıklı karar alması için firma içi bilgi sağlayan ve işletmelerin geçmiş ve hali hazırdaki başarısını değerlendiren maliyet yönetimine ihtiyaç yasal olmasa da zorunluluk olmuştur. Dolayısıyla günümüz rekabetçi koşullarında işletmelerin geleneksel maliyet yönetimini zaten uygulamak durumunda olması, stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını (H<sub>6</sub>), rekabetçi kıyaslama düzeylerini (H<sub>7</sub>) ve rekabet stratejilerini (H<sub>8</sub>) doğrudan ve pozitif yönde etkilemesi beklenir.

Stratejik maliyet yönetimine sahip işletmelerin kıyaslama uygulamaları, sektörün en iyisi olan firmaların uygulamalarını kendi iş stratejileri doğrultusunda benimseyip uygulamalarını gerektirir. Bu durum rekabet avantajı sağlama ve rekabet stratejilerini belirlemesi açısından firmalara olanaklar sağlar. Bu doğrultuda, rekabetçi kıyaslama düzeyini arttıran firmaların stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları (H<sub>9</sub>), rekabet avantajını arttırması (H<sub>10</sub>) ve rekabet stratejilerinin belirlenmesi (H<sub>11</sub>) açısından etkin rol oynaması beklenir. Strateji uzun vadeli bir araç olduğundan stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları rekabet stratejilerini doğrudan ve pozitif yönde etkilemesi beklenir (H<sub>12</sub>).

Rekabet üstünlüğü sağlamak için kullanılan kalite, esneklik, düşük maliyet ve teslimat hızı gibi araçların işletmelerin hangi rekabetçi stratejilerini uygulaması gerektiği konusunda yardımcı olur. Bu nedenle işletmelerin rekabet avantajı sağlayan araçları kullanmaları rekabetçi stratejilerini belirlemede doğrudan ve pozitif bir etkiye sahiptir (H<sub>13</sub>). Bu doğrultuda stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının rekabet avantajı sağlamak için firmalara olanak sağlama beklenir (H<sub>14</sub>). Ayrıca, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları rekabet avantajı sağlamak için olanak sağlayabilir (H<sub>15</sub>).

## 2.2. Veri ve Yöntem

Bu çalışmada geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri, rekabetçi kıyaslama düzeyi ve rekabet avantajı arasındaki ilişki ve bunların birbiri ve firma performansı üzerindeki etkileri ele

alınmıştır. Çalışmanın bulguları, Batı Marmara Bölgesinde yer alan üretim işletmelerinde yönetici olarak çalışan deneklerden anket yardımı ile elde edilen verilerin analiz edilmesiyle elde edilmiştir. Veri toplama sürecinde çalışma konusunda bilgilendirilmiş anketörler kullanılmış, rast gele seçilen işletmeler ziyaret edilerek çalışmaya katılmayı kabul eden yöneticilerden anket aracılığıyla veri toplanmıştır. Veri toplama süreci sonunda toplam 400 farklı yöneticiden veri derlenmiş ancak veri girişi sırasında uygun şekilde doldurulmadığı ve güvenilir olmadığı tespit edilen anketler örneklemden çıkartılarak toplam 364 gözlem analize dahil edilmiştir. Çalışmaya katılan yöneticilerde sorumluluk alanı ayırımına gidilmemiştir.

Araştırma kapsamında yer alan değişkenlerin ölçümünde daha önce çeşitli çalışmalarda kullanılıp güvenilirliği ve geçerliliği ispatlanmış ölçeklerden yararlanılmıştır. Değişkenlerin ölçümünde kullanılan anket formunun oluşturulmasında ölçekler İngilizceden Türkçeye çevrilmiş anlam farklılıkları ve çeviri hataları düzeltilmiştir. Değişken ölçümünde 5’li Likert ölçeği kullanılmış ve analizler SPSS 18 istatistik paket programı kullanılarak yapılmıştır.

### 2.3. Değişkenlerin Ölçümü

#### 2.3.1. Geleneksel yönetim muhasebesi ölçekleri

Çalışmamızda geleneksel yönetim muhasebesini (GYM) ölçmek için Chenhall ve Langfield-Smith (1998)’in kullandıkları 4 bileşenden oluşana ölçeklerden yararlanılmıştır. Değişkenler her bir bileşen için doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizleriyle kontrol edilmiştir. Elde edilen 4 bileşenli ölçek grubuna verilen cevaplar 0-20 puan aralığında Likert ölçekle ölçülmüş 20 puana yakın sonuçlar GYM uygulamalarının yüksek düzeyde uygulandığını, 0 puana yakın sonuçlar ise GYM uygulamalarının uygulanmadığını ifade etmektedir.

#### 2.3.2. Stratejik yönetim muhasebesi ölçekleri

Çalışmamızda stratejik yönetim muhasebesi (SYM) değişkenini ölçmek için Chenhall ve Langfield-Smith (1998), Abdel-Kader ve Luther (2008)’in kullandıkları

ölçeklerden yararlanılmış ve 13 bileşenli bir ölçek elde edilmiştir. Değişkenler her bir bileşen için doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizleriyle kontrol edilmiştir. Elde edilen 13 bileşenli ölçek gruba verilen cevaplar 0-80 puan aralığında Likert ölçekle ölçülmüş 80 puana yakın sonuçlar SYM uygulamalarının yüksek düzeyde uygulandığını, 0 puana yakın sonuçlar ise SYM uygulamalarının uygulanmadığını ifade etmektedir.

### 2.3.3. Rekabet stratejileri ölçekleri

Rekabet stratejilerinin ölçümünde maliyet liderliği 3, pazar farklılaştırması (odaklanma) 3 ve hizmet farklılaştırması 3 bileşen olmak üzere toplam 9 bileşenle Morgan, Kaleka ve Katsikeas (2004)'ın ölçeklerinden yararlanılarak ölçülmüştür. Çalışmada ayrıca rekabet stratejilerinden yenilik stratejisinin ölçümü için ise süreç ve otomasyon yeniliğini (3) ve yeni ürün geliştirmeyi (3) içeren 6 soruluk yenilik ölçeği Zahra ve Covin (1993)'den uyarlanmıştır. Sorulara verilen yüksek skorlu cevaplar yüksek uygulama düzeyini düşük skorlu cevaplar ise düşük uygulama düzeyini ifade etmektedir.

### 2.3.4. Rekabet avantajı ölçekleri

Rekabet avantajının ölçümünde Avella ve diğerlerinin (2001) 11 bileşenden oluşan ölçeklerinden uyarlanılmıştır. Sorulara verilen yüksek skorlu cevaplar yüksek uygulama düzeyini düşük skorlu cevaplar ise düşük uygulama düzeyini ifade etmektedir.

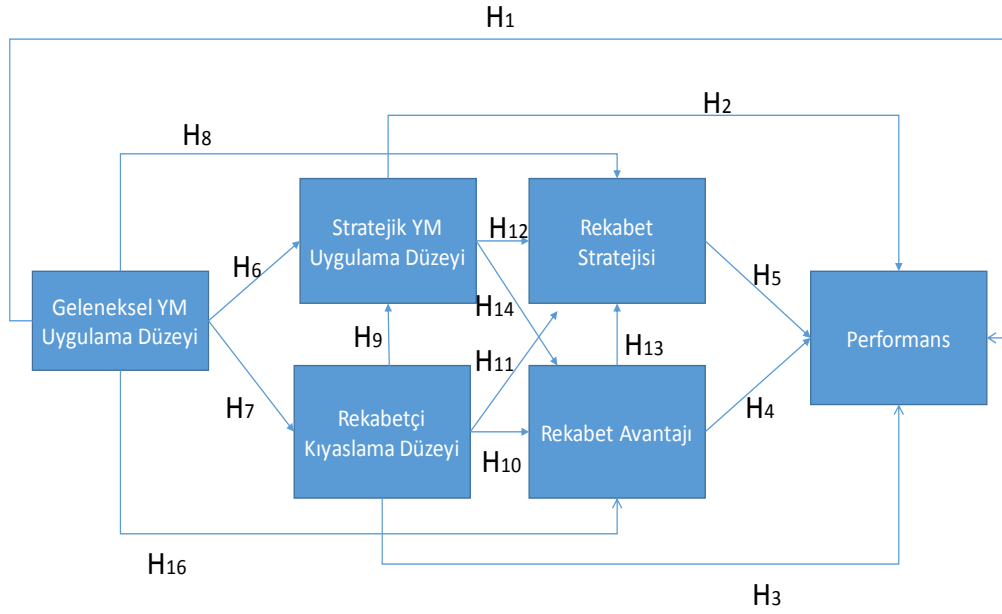
### 2.3.5. Rekabetçi kıyaslama ölçekleri

Rekabetçi kıyaslama düzeyini ölçmede Powell (1995)'in 3 bileşenden oluşan ölçeklerinden yararlanılmıştır. Sorulara verilen yüksek skorlu cevaplar yüksek uygulama düzeyini düşük skorlu cevaplar ise düşük uygulama düzeyini ifade etmektedir.

### 2.3.6. Firma performansı ölçekleri

Bağımlı değişken olarak modelde yer alan performans değişkenlerini belirlemek için Devaraj ve diğerlerinin (2004) kullandıkları 10 bileşenden yararlanılmıştır. Değişkenler her bir bileşenler için faktör ve güvenilirlik analizlerine tabi tutulmuştur. İki alt değişkene ayrılan faktör, daha önceki çalışmalarda olduğu gibi (Lin ve Johnson, 2004) finansal ve finansal olmayan performans boyutu olarak ele alınmıştır.

Açıklanan kavramsal çerçeve doğrultusunda oluşturulan hipotezlerin şekilsel gösterimi Şekil 2.1'deki gibidir:



**Şekil 2.1:** Araştırma hipotezlerinin şekilsel gösterimi

### 2.4. Bulgular

Analiz sonucunda araştırmaya katılan yöneticilerin %37,3'ü bayan %62,7'si ise erkeklerden oluşmakta ve ortalama 34,5 yaşındaki katılımcıların yaşlarının 21-65 arasında değiştiği görülmektedir. Yöneticilerin %72,1'i lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip, ortalama 11,1 yıllık (en az 1 en çok 45) iş tecrübesine sahiptirler. Anketin uygulandığı işletmelerin %40,2'si 1-50 arasında, %21,9'u 50-100 arasında, %23,3'ü 100-500 arasında %14,6'sı 500 ve üstü çalışan kişi sayısına sahip olup işletmelerin

%64'ü ulusal %35,8'i uluslararası faaliyet göstermektedir. Dağılım dikkate alındığında örneklemin %85,4 gibi önemli bir kısmının KOBİ'lerden oluştuğu söylenebilir. Firma yöneticilerinin %45,8'i ihracat yaptıklarını %54,2'si ise ihracat yapmadıklarını ve %47,2'si Ar-Ge bölümlerinin olduğunu %52,8'i ise Ar-Ge bölümlerinin olmadığını ifade etmişlerdir.

Araştırma kapsamında veri toplamak için kullanılan ölçeklerin güvenilirliklerinin kontrolü için doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizinden yararlanılmıştır. Faktör analizinde değişkenlere ait daha önce literatürde elde edilmiş faktör yapıları kontrol edilmiş ve benzer faktör yapılarının oluştuğu dolayısıyla literatürün desteklediği görülmüştür. Faktör analizi sonucunda Tablo 2.1'de sunulan standardize yüklenme katsayıları ve güvenilirlik (Cronbach Alpha) değerlerine ulaşılmıştır. Tabloda 0,5 ve üstü yükleme katsayılarına sahip değerlere yer verilmiştir.

**Tablo 2.1:** Standart faktör yükleri ve güvenilirlik sonuçları

|            | GYMU  | SDSYMUMU | FDSYMUMU | RKD   | MEDRA | KTDRUMU | MLDPF | HFS | YNS | FP | FOP | Cronbach Alpha |
|------------|-------|----------|----------|-------|-------|---------|-------|-----|-----|----|-----|----------------|
| GYMU1      | 0,777 |          |          |       |       |         |       |     |     |    |     | 0,817          |
| GYMU2      | 0,619 |          |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| GYMU3      | 0,846 |          |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| GYMU4      | 0,817 |          |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| SDSYMUMU1  |       | 0,682    |          |       |       |         |       |     |     |    |     | 0,883          |
| SDSYMUMU2  |       | 0,801    |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| SDSYMUMU3  |       | 0,791    |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| SDSYMUMU4  |       | 0,629    |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| SDSYMUMU12 |       | 0,669    |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| SDSYMUMU13 |       | 0,570    |          |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| FDSYMUMU5  |       |          | 0,634    |       |       |         |       |     |     |    |     | 0,896          |
| FDSYMUMU7  |       |          | 0,815    |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| FDSYMUMU8  |       |          | 0,747    |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| FDSYMUMU9  |       |          | 0,796    |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| FDSYMUMU10 |       |          | 0,780    |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| FDSYMUMU11 |       |          | 0,555    |       |       |         |       |     |     |    |     |                |
| RKD1       |       |          |          | 0,733 |       |         |       |     |     |    |     | 0,802          |
| RKD2       |       |          |          | 0,865 |       |         |       |     |     |    |     |                |
| RKD3       |       |          |          | 0,822 |       |         |       |     |     |    |     |                |
| MEDRAMU1   |       |          |          |       | 0,681 |         |       |     |     |    |     | 0,857          |
| MEDRAMU2   |       |          |          |       | 0,743 |         |       |     |     |    |     |                |
| MEDRAMU3   |       |          |          |       | 0,691 |         |       |     |     |    |     |                |
| MEDRAMU4   |       |          |          |       | 0,748 |         |       |     |     |    |     |                |
| MEDRAMU5   |       |          |          |       | 0,743 |         |       |     |     |    |     |                |
| MEDRAMU6   |       |          |          |       | 0,622 |         |       |     |     |    |     |                |
| KTDRUMU7   |       |          |          |       |       | 0,623   |       |     |     |    |     | 0,838          |
| KTDRUMU8   |       |          |          |       |       | 0,725   |       |     |     |    |     |                |
| KTDRUMU9   |       |          |          |       |       | 0,753   |       |     |     |    |     |                |



uzun vadeli stratejik olmasından hem de kısa vadede faaliyetleri bulunması nedeniyle her iki değişkene de yakın oranda yüklenmiştir. Dolayısıyla analizden çıkarılmıştır.

SYM uygulamalarının içinde bulunan rekabetçi kıyaslama düzeyleri, firmalar için vazgeçilmez stratejiler olduğundan faktör yükleri ve güvenilirlikleri oldukça yüksek çıkmıştır.

Rekabet avantajına ilişkin değişkenlerin faktör dağılımı incelendiğinde ilginç bir bulgu ortaya çıkmaktadır. Maliyet ile esneklik bileşenlerinin ve kalite ile teslimat bileşenlerinin aynı faktöre yüklendiği gözlenmektedir. Öyle ki 4 bileşenden oluşması beklenen rekabet avantajı değişkenleri iki bileşende toplanmıştır. Dolayısıyla maliyet etkin ve esnek yapı ile kalite etkin ve hızlı teslimat boyutundan oluşan faktörler olduğunu söyleyebiliriz.

Rekabet stratejisine ilişkin değişkenin faktör dağılımı incelendiğinde ise ilginç bir bulgunun daha ortaya çıktığı ve farklı kaynaklarda (Bryson ve Lombardi, 2009; Baines ve Langfield-Smith, 2003; Acquaah ve Yasai-Ardekani, 2008) sözü edilen kombine stratejilerin gözlendiği görülmektedir. Öyle ki maliyet liderliği değişkeninin ayrı bir faktör olarak değil odaklanmaya yüklenen bir faktör deseni oluşturduğu gözlenmektedir. Hizmet farklılaştırma stratejisi müşteriye özel hizmetler içerdiği için ilave bir maliyet liderliğiyle bunu destekleme gereği ortaya çıkmamıştır. Ancak, pazar farklılaştırma stratejisinde her ne kadar farklılaştırırsa da pazardaki rakipleri nedeniyle maliyet liderliğiyle desteklenmiş bir karma strateji uygulama gereği ortaya çıkmıştır. Dört boyutlu bir doğrulama beklenen rekabet stratejisi değişkeninin de bu eğilim nedeni ile üçlü bir faktör yapısının oluştuğu görülmektedir. Faktör yükleri incelendiğinde maliyet liderliği sadece odaklanma faktörüne anlamlı şekilde yüklendiği gözlenmektedir. Bu durum kombine stratejilere işaret eder. Dolayısıyla faktör yapısının farklılaştırma, maliyet liderliği ile desteklenen odaklanma ve yenilik boyutundan oluştuğu söylenebilir.

Firma performansına ilişkin bağımlı değişkene ait analiz sonuçları ele alındığında ise iki alt boyuttan oluşan bir yapının varlığı görülmektedir. Bu ikili yapı finansal ve finansal olmayan performans boyutlarına işaret etmektedir.

Tüm faktör ve bileşenlerin güvenilirlik düzeyleri kabul edilebilir sınırların çok üstünde olduğundan güvenilirliğin sağlandığı söylenebilir.

Çalışma kapsamında yer alan işletmelerde gözlenen değerlerin teorik olarak orta değer olan 0,3'ün çok üzerinde olduğu görülmektedir (Tablo 2.2).

**Tablo 2.2:** Değişkenler arası korelasyon katsayıları

|               | G<br>YMU | SD<br>SYMU | FDSYMU | RKD    | MED<br>RA | KTDR   | MLDPF  | HFS    | YNS    | FP     | FOP | Ortalama | Std.<br>Sp. |
|---------------|----------|------------|--------|--------|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|-----|----------|-------------|
| <b>GYMU</b>   | 1        |            |        |        |           |        |        |        |        |        |     | 3,72     | 1,10        |
| <b>SDSYMU</b> | ,504**   | 1          |        |        |           |        |        |        |        |        |     | 3,42     | 1,16        |
| <b>FDSYMU</b> | ,419**   | ,717**     | 1      |        |           |        |        |        |        |        |     | 2,87     | 1,34        |
| <b>RKD</b>    | ,297**   | ,474**     | ,412** | 1      |           |        |        |        |        |        |     | 3,27     | 1,19        |
| <b>MEDRA</b>  | ,317**   | ,522**     | ,446** | ,304** | 1         |        |        |        |        |        |     | 3,12     | 1,05        |
| <b>KTDR</b>   | ,271**   | ,465**     | ,294** | ,249** | ,510**    | 1      |        |        |        |        |     | 3,90     | 0,94        |
| <b>MLDPF</b>  | ,452**   | ,486**     | ,385** | ,390** | ,435**    | ,479** | 1      |        |        |        |     | 3,83     | 0,92        |
| <b>HFS</b>    | ,407**   | ,465**     | ,330** | ,313** | ,408**    | ,580** | ,614** | 1      |        |        |     | 4,00     | 1,07        |
| <b>YNS</b>    | ,401**   | ,522**     | ,452** | ,340** | ,567**    | ,440** | ,628** | ,558** | 1      |        |     | 3,65     | 1,07        |
| <b>FP</b>     | ,317**   | ,522**     | ,543** | ,369** | ,565**    | ,351** | ,420** | ,372** | ,526** | 1      |     | 3,09     | 1,07        |
| <b>FOP</b>    | ,256**   | ,496**     | ,409** | ,347** | ,537**    | ,554** | ,464** | ,542** | ,538** | ,686** | 1   | 3,58     | 0,99        |

\*\*Korelasyon değerleri %1 seviyesinde anlamlıdır.

Genel olarak değişkenlere bakıldığında sonuçlar gösteriyor ki, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet stratejileri, rekabet avantajları, rekabetçi kıyaslama, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve performans arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır. Genel olarak değişkenler arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin varlığına işaret eden sonuçlar, aynı zamanda alt değişkenler arasında da anlamlı ve pozitif bir ilişkinin varlığına işaret etmektedir.

Korelasyon değerlerinin incelenmesiyle elde edilen ve değişkenler arasında gözlenen anlamlı ve nispeten yüksek korelasyonlar dikkate alınarak araştırma modelinin testinde regresyon analizinden yararlanılmıştır. Bu varsayımlar altında araştırma modelinin ve hipotezlerin test edilmesi için uygulanan regresyon analizinden aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Temel değişkenler olan geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabetçi kıyaslama düzeyleri, rekabet avantajı ve rekabet stratejilerinin performans üzerine etkisini inceleyen regresyon modeli

$$TP\ PERF = B_0 + B_1 \times GYMU + B_2 \times SYMU + B_3 \times RKD + B_4 \times RA + B_5 \times RS + e$$

şeklinde ifade edilmiştir. Modele ilişkin bulgular Tablo 2.3'te görülmektedir.

**Tablo 2.3:** GYMU, SYMU, RKD, RA ve RS gibi bağımsız değişkenlerin toplam performans bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi

| İlişkiler<br>Bağımlı Değişken | Bağımlı Değişken | Parametre Tahmini |                | Hipo tez       | Standart Parametre Tahmini | t Değeri | Anlamlılık (P) | Model/AltModel R <sup>2</sup> | F Değeri | Anlamlılık (F) | Test Sonucu |
|-------------------------------|------------------|-------------------|----------------|----------------|----------------------------|----------|----------------|-------------------------------|----------|----------------|-------------|
|                               |                  | B <sub>0</sub>    | B <sub>1</sub> |                |                            |          |                |                               |          |                |             |
| Toplam Performans             | Sabit            | B <sub>0</sub>    | 0,405          |                |                            | 2,284    | 0,023          | 0,511                         | 76,091   | 0,000          |             |
|                               | GYMU             | B <sub>1</sub>    | -0,064         | H <sub>1</sub> | -0,074                     | -1,671   | 0,096          |                               |          |                | RED         |
|                               | SYMU             | B <sub>2</sub>    | 0,214          | H <sub>2</sub> | 0,263                      | 5,173    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |
|                               | RKD              | B <sub>3</sub>    | 0,067          | H <sub>3</sub> | 0,084                      | 1,975    | 0,049          |                               |          |                | RED         |
|                               | RA               | B <sub>4</sub>    | 0,352          | H <sub>4</sub> | 0,324                      | 6,396    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |
|                               | RS               | B <sub>5</sub>    | 0,271          | H <sub>5</sub> | 0,251                      | 4,641    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |

Analiz sonuçları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet avantajı ve rekabet stratejileri firma toplam performansını doğrudan, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde etkilediğini göstermektedir. Buna karşın geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabetçi kıyaslama düzeyi firma toplam performansını %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı olarak etkilememiştir. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarında meydana gelen bir birimlik değişim %26,3; rekabet avantajında meydana gelen bir birimlik değişim %32,4; rekabet stratejilerinde meydana gelen bir birimlik değişim ise %25,1 standart değerde firma toplam performansını anlamlı şekilde arttırmaktadır. Bu sonuçlar H<sub>1</sub> ve H<sub>3</sub>'ü reddederken, H<sub>2</sub>, H<sub>4</sub> ve H<sub>5</sub>'i desteklemektedir. Oluşturulan bu model istatistiksel olarak anlamlı olup stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabet avantajı ve rekabet stratejileri ile toplam performanstaki değişimin %51,1'lik önemli bir kısmı açıklanmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabetçi kıyaslama düzeyi ile stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları arasındaki ilişkinin test edilmesinde

$$SYMU = B_0 + B_1 \times GYMU + B_2 \times RKD + e$$

eşitliğinden yararlanılmış ve yapılan regresyon analizinde aşağıdaki (Tablo 2.4) bulgular elde edilmiştir.

**Tablo 2.4:** GYMU ve RKD bağımsız değişkenlerinin SYMU bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi

| İlişkiler | Bağımlı Değişken | Parametre Tahmini |       | Hipo tez       | Standart Parametre Tahmini | t Değeri | Anlamlılık (P) | Model/AltModel R <sup>2</sup> | F Değeri | Anlamlılık (F) | Test Sonucu |
|-----------|------------------|-------------------|-------|----------------|----------------------------|----------|----------------|-------------------------------|----------|----------------|-------------|
|           |                  | B                 |       |                |                            |          |                |                               |          |                |             |
| SYMU      | Sabit            | B <sub>0</sub>    | 0,468 |                |                            | 2,407    | 0,017          | 0,360                         | 102,567  | 0,000          |             |
|           | GYMU             | B <sub>1</sub>    | 0,410 | H <sub>6</sub> | 0,389                      | 8,812    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |
|           | RKD              | B <sub>2</sub>    | 0,352 | H <sub>9</sub> | 0,360                      | 8,163    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |

Analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 2.4 incelendiğinde, GYMU ve RKD değişkenleri SYM uygulamaları üzerinde doğrudan, anlamlı ve pozitif bir etkinin varlığı gözükmemektedir. GYM uygulamalarındaki bir birimlik değişim %38,9 ve RKD değişkenindeki bir birimlik değişim %36,0 standart değerde bir artışa yol açmaktadır. Bu sonuçlara göre H<sub>6</sub> ve H<sub>9</sub> desteklenmektedir. İstatistiksel olarak anlamlı olan modelin, GYMU ve RKD ile SYM uygulamalarındaki değişimin %36,0'lık önemli bir kısmı açıklanmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ile rekabetçi kıyaslama düzeyi arasındaki ilişkinin test edilmesinde  $RKD = B_0 + B_1 \times GYMU + e$  eşitliğinden yararlanılmış ve yapılan regresyon analizinde aşağıdaki (Tablo 2.5) bulgular elde edilmiştir.

**Tablo 2.5:** GYMU bağımsız değişkeninin RKD bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi

| İlişkiler | Bağımlı Değişken | Parametre Tahmini |       | Hipo tez       | Standart Parametre Tahmini | T Değeri | Anlamlılık (P) | Model/AltModel R <sup>2</sup> | F Değeri | Anlamlılık (F) | Test Sonucu |
|-----------|------------------|-------------------|-------|----------------|----------------------------|----------|----------------|-------------------------------|----------|----------------|-------------|
|           |                  | B                 |       |                |                            |          |                |                               |          |                |             |
| RKD       | Sabit            | B <sub>0</sub>    | 2,085 |                |                            | 9,874    | 0,000          | 0,086                         | 34,857   | 0,000          |             |
|           | GYMU             | B <sub>1</sub>    | 0,321 | H <sub>7</sub> | 0,297                      | 5,904    | 0,000          |                               |          |                | KABUL       |

Tablo 2.5'teki sonuçlara göre GYM uygulamaları, RKD bağımlı değişkenini doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilemektedir. GYMU'daki bir birimlik değişim RKD değişkeni üzerinde %29,7 standart değerde bir artışa yol açmaktadır. Bu sonuçlara göre

H<sub>7</sub> desteklenmektedir. İstatistiksel olarak anlamlı olan modelin %8,6'lık bir kısmı açıklanmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabetçi kıyaslama düzeyi ve rekabet avantajı ile rekabet stratejileri arasındaki ilişkinin test edilmesinde

$$RS = B_0 + B_1 \times GYMU + B_2 \times SYMU + B_3 \times RKD + B_4 \times RA + e$$

eşitliğinden yararlanılmış ve yapılan regresyon analizinde aşağıdaki (Tablo 2.6) bulgular elde edilmiştir.

**Tablo 2.6:** GYMU, SYMU, RKD ve RA gibi bağımsız değişkenlerin rekabet stratejisi bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi

| İlişkiler<br>Bağımlı<br>Değişken | Bağımlı<br>Değişken | Parametre<br>Tahmini |       | Hipo<br>tez     | Standart<br>Paramet<br>re<br>Tahmini | t<br>Değeri | Anlam<br>lılık<br>(P) | Model/<br>AltMo<br>del<br>R <sup>2</sup> | F<br>Değeri | Anla<br>mlılık<br>(F) | Test<br>Sonucu |
|----------------------------------|---------------------|----------------------|-------|-----------------|--------------------------------------|-------------|-----------------------|--|-------------|-----------------------|----------------|
|                                  |                     | B                    |       |                 |                                      |             |                       |  |             |                       |                |
| RS                               | Sabit               | B <sub>0</sub>       | 0,894 |                 |                                      | 5,833       | 0,000                 | 0,530                                    | 102,958     | 0,000                 |                |
|                                  | GYMU                | B <sub>1</sub>       | 0,183 | H <sub>8</sub>  | 0,229                                | 5,477       | 0,000                 |  |             |                       | KABU<br>L      |
|                                  | SYMU                | B <sub>2</sub>       | 0,096 | H <sub>12</sub> | 0,128                                | 2,591       | 0,010                 |  |             |                       | KABU<br>L      |
|                                  | RKD                 | B <sub>3</sub>       | 0,092 | H <sub>11</sub> | 0,125                                | 3,025       | 0,003                 |  |             |                       | KABU<br>L      |
|                                  | RA                  | B <sub>4</sub>       | 0,469 | H <sub>13</sub> | 0,466                                | 10,825      | 0,000                 |  |             |                       | KABU<br>L      |

Analiz sonuçlarının yer aldığı Tablo 2.6 incelendiğinde, GYMU, SYMU, RKD ve RA değişkenleri rekabet stratejileri üzerinde doğrudan, pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu gözükmemektedir. GYM uygulamalarındaki bir birimlik değişim %22,9; SYM uygulamalarındaki bir birimlik değişim %12,8; RKD'deki bir birimlik değişim %12,5; RA'daki bir birimlik değişim %46,6 standart değerde rekabet stratejilerinde artışa yol açmaktadır. Bu sonuçlar H<sub>8</sub>, H<sub>12</sub>, H<sub>11</sub> ve H<sub>13</sub>'ü desteklemektedir. Ayrıca, istatistiksel olarak anlamlı olan modelin, GYMU, SYMU, RKD ve RA ile RS'deki değişimin %53,0'lük önemli bir kısmı açıklanmaktadır.

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabetçi kıyaslama düzeyi ile rekabet avantajı arasındaki ilişkinin test edilmesinde

$$RA = B_0 + B_1 \times GYMU + B_2 \times SYMU + B_3 \times RKD + e$$

eşitliğinden yararlanılmış ve yapılan regresyon analizinde aşağıdaki (Tablo 2.7) bulgular elde edilmiştir.

**Tablo 2.7:** GYMU, SYMU ve RKD gibi bağımsız değişkenlerin RA bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi

| İlişkiler<br>Bağımlı<br>Değişken | Bağımlı<br>Değişken | Parametre<br>Tahmini |       | Hipo<br>tez     | Standart<br>Parametre<br>Tahmini | t<br>Değeri | Anlam<br>lılık<br>(P) | Model/<br>AltMo<br>del<br>R <sup>2</sup> | F<br>Değeri | Anla<br>mlılık<br>(F) | Test<br>Sonucu    |
|----------------------------------|---------------------|----------------------|-------|-----------------|----------------------------------|-------------|-----------------------|--|-------------|-----------------------|-------------------|
|                                  |                     | B                    |       |                 |                                  |             |                       |  |             |                       |                   |
| RA                               | Sabit               | B <sub>0</sub>       | 1,990 |                 |                                  | 12,860      | 0,000                 | 0,292                                    | 50,584      | 0,000                 |                   |
|                                  | GYMU                | B <sub>1</sub>       | 0,073 | H <sub>15</sub> | 0,093                            | 1,811       | 0,071                 |  |             |                       | <b>RED</b>        |
|                                  | SYMU                | B <sub>2</sub>       | 0,339 | H <sub>14</sub> | 0,452                            | 8,146       | 0,000                 |  |             |                       | <b>KABU<br/>L</b> |
|                                  | RKD                 | B <sub>3</sub>       | 0,056 | H <sub>10</sub> | 0,077                            | 1,518       | 0,130                 |  |             |                       | <b>RED</b>        |

Tablo 2.7'deki sonuçlar incelendiğinde, SYM uygulamaları rekabet avantajı bağımsız değişkeni üzerinde doğrudan, anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğu gözükmektedir. SYM uygulamalarındaki bir birimlik değişim rekabet avantajı üzerinde %45,2 standart değerde bir artışa yol açmaktadır. GYMU ve RKD bağımsız değişkenlerinin rekabet avantajı bağımlı değişkeni üzerinde doğrudan anlamlı bir etkisi yoktur. Bu sonuçlar H<sub>14</sub>'ü desteklerken H<sub>10</sub> ve H<sub>15</sub>'i reddetmiştir. Ayrıca, istatistiksel olarak anlamlı olan modelin %29,2'lik bir kısmı açıklanmaktadır.

Trabzon Organize Sanayi Bölgesinde yapılan çalışmada üretim işletmelerinin rekabet avantajları ve rekabetçi stratejileri incelenmiştir. Çalışmada, ürünün satış fiyatı, ürünün müşteri odaklı olması, ürün kalitesi, bilgi ve tecrübe yeterliliği, hammaddeye yakınlık, satış sonrası hizmetler ve nitelikli işgücünün varlığı gibi unsurların rekabet avantajı sağlamada önemli araçlar olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, rekabet stratejileri olarak yenilik ve ürün farklılaştırmaya vurgu yapılmış ancak bu stratejiler yeteri kadar kullanılmadığından rakiplerine kıyasla yeni ve kaliteli ürün sunmakta zorlandıkları ortaya konulmuştur. Dolayısıyla bu çalışma da yenilikçilik, farklılaştırma ve maliyet liderliği gibi rekabetçi stratejiler hatta kombine stratejiler ve rekabet avantajı sağlayan unsurların firma performansı için önemi vurgulanmıştır (Akyüz, Gedik ve Akyüz, 2010).

### III. BÖLÜM

#### 3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Performansın önemli olduğu günümüzün küresel rekabetçi koşullarında bu aracı etkileyen bütün faktörlerinde önemli olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda çalışmamızda firmaların performansını arttırmak için gerekli araçlardan olan rekabet stratejilerinin, rekabet avantajlarının, rekabetçi kıyaslama düzeylerinin, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının ve gittikçe önemi artan ve kurumsal firmaların benimsediği stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının performans üzerinde etkisinin olup olmadığı incelenmektedir.

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları, rekabetçi kıyaslama düzeyi ve rekabet avantajı gibi değişkenlerin firmaların rekabet stratejilerini belirlemelerinde doğrudan, anlamlı ve pozitif bir etkiye sahiptir. GYMU'daki bir birimlik değişim %22,9; SYMU'daki bir birimlik değişim %12,8; RKD'deki bir birimlik değişim %12,5; RA'daki bir birimlik değişim ise %46,6 standart değerde rekabet stratejilerinin belirlenmesinde artışa yol açmaktadır. Bu sonuçlar firmaların rekabetçi stratejilerini belirlerken uyguladıkları rekabet avantajı araçlarının, kıyaslama düzeylerinin, stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları araçlarının ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları araçlarının çok önemli ve etkili araçlar olduğunu göstermektedir. Gerek geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları gerekse rekabetçi kıyaslama düzeyi firma performansını doğrudan etkilememesine rağmen firma performansını doğrudan etkileyen rekabet stratejileri ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını doğrudan ve pozitif etkileyip beslemesi dolaylı yoldan firma performansını etkilemektedir. Bu da, gerek yönetim muhasebesi uygulamalarının gerekse rekabetçi kıyaslama düzeylerinin firmaların hem rekabet stratejilerini hem de stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını beslediği için birlikte kullanılmasının faydalı olacağını göstermektedir.

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları araçları üzerinde geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabetçi kıyaslama araçlarının doğrudan, pozitif ve anlamlı bir etkisinin varlığı gözükmemektedir. Bu sonuçlar stratejik yönetim muhasebesi araçlarından olan kıyaslamaların çok önemli bir araç olduğunu ve geleneksel muhasebe uygulamalarıyla beraber uygulanan stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının firmalar için daha faydalı olacağını göstermektedir. GYMU'daki bir birimlik değişim %38,9 ve RKD'deki bir birimlik değişim %36 standart değerde stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarında bir artışa yol açmaktadır.

Rekabetçi kıyaslama düzeyini geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları doğrudan, pozitif ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Firmaların sektörün en iyisi olan rakiplerinin uygulamalarıyla kendi uygulamalarını kıyaslaması ve kendilerine uygun şekilde entegre etmesi çok önemli bir araçtır. Bu uygulamayı gerçekleştiren firmaları geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları desteklerken kıyaslama aracı da stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını desteklemektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarındaki bir birimlik değişim %29,7 standart değerde rekabetçi kıyaslama düzeyi üzerinde artışa yol açmaktadır.

Rekabet avantajı sağlamada stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının doğrudan, pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır. Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve rekabetçi kıyaslama düzeyinin rekabet avantajı sağlamak üzerinde %1 seviyesinde anlamlı bir etkisi yoktur. Ancak rekabet avantajını doğrudan ve anlamlı etkileyen stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarını besleyerek dolaylı olarak etkilemektedir. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarındaki bir birimlik değişim %45,2 standart değerde rekabet avantajı üzerinde artışa yol açmaktadır. Bu sonuç, stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının işletmelere rekabet avantajı sağlamasında çok kilit rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Kamaşak (2010), yaptığı araştırmada jenerik rekabet stratejilerinin işletme performansı ve pazar büyüme oranına etkileri olduğunu bulmuştur. Porter'ın sadece farklılaştırma veya düşük maliyet liderliği gibi rekabet stratejilerinden birini başarılı şekilde uygulayan işletmelerin performansını ve pazar büyüme oranını arttırdığını ifade etmesine karşın Kamaşak (2010) çalışmasında, her iki stratejiyi de etkin bir şekilde

uygulayan işletmelerin performans ve pazar büyüme oranları daha başarılı olacağına ulaşmıştır. Bu sonuçlar araştırma sonuçlarımızı desteklemektedir. Maliyet liderliğiyle destekli odaklanma, hizmet farklılaştırma ve yenilik gibi rekabet stratejilerinin birlikte başarılı şekilde uygulanması firma performansını olumlu yönde etkilediğini söyleyebiliriz. Sonuç olarak, rekabet stratejilerinden sadece birini değil firma için uygun olan ve başarıyla uygulanabilecek stratejilerin birlikte yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Acquaah ve Yasai-Ardekani (2008), rekabet stratejileri kombinasyonunun verim artışı ve performans faydalarını yerine getirip getirmeyeceğinin incelenmesinde Afrika çölünde ekonomik dönüşüm için bir teknik incelemişlerdir. Sonuçta, farklılaştırma ve maliyet liderliği stratejileri incelenmiştir. Bunlar, maliyet liderliği, farklılaştırma ve tutarlı bir kombine strateji uygulayan şirketlerin performanslarının artacağı, arada sıkışıp kalanların ise hiç birini başaramayacağını savunmuşlardır. Bu çalışma, ekonomik geçiş sürecindeki firmaların bir kombinasyon stratejisi izlemelerinin genellikle faydalı olmadığını bulmuştur. Ekonomik geçişteki firmalara maliyet liderliği stratejisini farklılaştırma stratejisiyle takviye ederek mükemmel performans kazançları elde etmesini önerirler. Dahası, arada sıkışıp kalma yerine tutarlı bir stratejiyi uygulayan firmalar daha iyi performans gösterir. Bu araştırmamızdaki beklenmedik şekilde ortaya çıkan kombine stratejilerin varlığını ve uygun ve etkin kullanılması halinde firma performansını arttıracığı ve taklitsizlik sağlayacağını göstermektedir. Bu nedenle bu çalışma rekabet stratejilerinin maliyet liderliği ile desteklenen bir pazar farklılaştırması, hizmet farklılaştırma ve yenilikçi stratejilerin de derinlemesine araştırılmasının ve bunların firma performansına pozitif etkisinin varlığının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Estonya'daki 65 şirketin 2004 ile 2007 arasında dinamik çevrelerde yönetim muhasebesi sistemleri ve uygulanan metotları inceleyen Laats ve Haldma (2012), dış çevre ve finansal olmayan yaklaşımlara yönelimin artması, dinamik çevrelere adapteyi kolaylaştırma ve firma performansı konusunda görüş zenginleştirmeye yardımcı olmada pozitif bir etkiye sahip olduğunu vurgulamışlardır. Bu çalışmaya katkısı ise stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları olarak bilinen ekonomik katma değer, faaliyet tabanlı maliyetlemenin kullanımının artması ve buna paralel olarak müşteri taleplerine cevap

verme, yatırımın geri dönüş oranı, zamanında teslimat, müşteri memnuniyeti, maliyet etkinliği, yenilik, pazar taleplerine hızlı cevap verme, rakiplerinin faaliyetlerine hızlı karşılık verme gibi rekabet stratejileri ve performans olarak adlandırdığımız değişkenlerimizi de destekler niteliktedir. Ayrıca, Lay ve Juson (2012), Malezya’da üretim işletmeleri üzerine yaptıkları çalışmalarında stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini kullanan firmaların, firma performansı ile farklılaştırma stratejileri arasında bir ara buluculuk rolü üstelenebileceğini ve aralarında pozitif bir ilişki bulunduğunu tespit etmişlerdir. Yazarlar muhasebenin stratejik rolü ile rekabet stratejileri arasında pozitif ilişki bulmalarına karşın firma performansı ile negatif ilişki tespit etmişlerdir. Bu göstermektedir ki, işletmelerin belirsiz ve heterojen olan dinamik çevre koşullarına uyum sağlayıp sürdürülebilirlik ve rekabetçi pozisyon yakalamaları için stratejik yönetim muhasebesi sistemleri/uygulamaları kritik bir rol oynamaktadır.

Bu çalışmada, rekabet stratejilerinin etkin kullanılması, stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının etkin kullanımı, rekabet avantajının elde edilmesi firma performansını doğrudan, anlamlı ve pozitif etkilediği görülmektedir. Ayrıca, stratejik yönetim muhasebesini besleyen rekabetçi kıyaslama düzeyi ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları da doğrudan olmasa da bu araçlarla dolaylı olarak firma performansını pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla firmaların performanslarını doğrudan ve dolaylı arttıracak olan bu araçları kendi firmalarına uygun şekilde kullanmaları gerekmektedir.

İşletmelerin muhasebenin finansal olmayan ölçekleri de içeren muhasebesi ve bu yönetim kısmına adapte olmaları ve gerekli teknik alt yapıyı oluşturmaları gereklidir. Çünkü, müşteri memnuniyetinin artması ki bu da müşteri isteklerine uygun özellikte ve kalitede ürün/hizmet üretip aynı zamanda daha düşük fiyatla sunulmasıyla sağlanır. Dahası, firmaların maliyetlerini düşürüp kontrol etmesini sağlayan, sürekli gelişim sağlayan, eğitilmiş personele sahip olan, ürünlerin daha tasarım aşamasında iken firma için uygun olup olmadığına karar vermeyi sağlayan bu stratejik yönetim muhasebesi sistemleri, organizasyonların rekabetçi stratejilerini geliştirmek ve aynı zamanda performanslarını arttırmak gibi yararlar sağlamaktadır. Daha kapsamlı ve daha fazla verilerle elde edilecek çalışmaların yapılması ve ileri imalat teknolojilerinin de dahil edilmesi gelecekteki çalışmalar için faydalı olacaktır.

## KAYNAKLAR

- Abdel-Kader M. ve Luther R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2-27.
- Abraham A., Glynn J., Murphy M. ve Wilkinson B. (2008). *Accounting for managers*, London: Cengage Learning EMEA.
- Acquaah, M. ve Yasai-Ardekani, M., (2008). Does the implementation of a combination competitive strategy yield incremental performance benefits? A new perspective from a transition economy in Sub-Saharan Africa. *Journal of Business Research*, 61, 346–354.
- Ah Lay T. ve Juson R. (2012). Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and Their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(1).
- Akal M. (2012/1). OECD ülkelerinde rekabet gücünün nedensellik ilişkisi: Ampirik bir analiz. *Tisk Akademi*, 102-129.
- Akbolat, M. ve Işık O. (2012). Hastanelerde rekabet stratejileri ve performans. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 401-424.
- Akıncı, M.M. ve Akıncı, S.K. (2007). Reçete tipi ve doğaçlama işletme stratejileri: Toyota şirketinin uygulaması. *Ekev Akademi Dergisi*, 31, 325-337.
- Aksu A.A. ve Ehtiyar V.R. (2007). *Turizm işletmelerinde çağdaş yönetim teknikleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akyüz K.C., Gedik T. ve Akyüz İ. (2010). Trabzon Arsin OSB’de yer alan işletmelerin rekabet stratejileri ve kalite anlayışları. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 2(4), 65-82.
- Alkan H. (2001). İşletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar. *S.D.Ü. Orman Fakültesi Dergisi*, 2, 177-192.
- Alkan H. (2003). *Maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve devlet orman fidanlık alanlarında uygulanabilirliği*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

- Avella L., Fernadez E. ve Vazquez C.J. (2001). Analysis of manufacturing strategy as an explanatory factor of competitiveness in the large Spanish industrial firm. *Production Economics*, 72, 139-157.
- Aydoğan E. ve Altuğ M. (2006). Küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) rekabet gücünün artırılmasında ileri yönetim teknolojilerinin rolü, makine imalat sektörüne yönelik bir uygulama. 16, 87-110.
- Aytekin M., Kaya N. ve zkan B. (2006). KOBİ sahip ve yöneticilerinin rekabet stratejilerini farklı performans ltleri açısından değerlendirmesine yönelik bir saha araştırması. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 77-94.
- Baines A. ve Langfield-Smith K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Basık F.O. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Behrendt C. (2013). Practitioner's section how to secure sustainable competitiveness of Chemical Industry Parks: Global competitive challenges and a systematic, customer- centric response. *Journal of Business Chemistry*, 10(2), 99-111.
- Bekçi İ. ve zal H. (2010). Stratejik maliyet yönetiminin sağlık sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Akademik Araştırmalar ve alışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Bekçi İ. ve Toraman A. (2011). Kalite maliyetleri ve bir hastanede hesaplanması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 39-57.
- Betz, F., (2010). *Yönetim stratejisi/stratejik yönetim ve enformasyon teknolojisi*, (ev. şensoy .). Ankara: Tübitak Popüler Bilim Kitapları. (sistem basım yayın sanayi)
- Bryson J.R. ve Lombardi R. (2009). Balancing product and process sustainability against business profitability: Sustainability as a competitive strategy in the property development process. *Business Strategy and the Environment*, 18, 97-107.
- Bülbül, H. (2007). Türkiye'deki büyük gıda sanayi firmalarının rekabetçi ve yenilikçi uygulamaları. *H.. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(25), 91-120.
- Büyükmirza K. (2003). *Maliyet ve yönetim muhasebesi tek dzene uygun bir sistem yaklaşımı*, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cadez S. ve Guilding C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Camison C. ve Villar-Lopez A. (2014). Organizational innovation as an enabler of technological innovation capabilities and firm performance. *Journal of Business Research*, 67, 2891-2902.
- Chenhall R.H. ve Langfield-Smith (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Cooper R. ve Slagmulder R. (2003). Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. *Journal of Cost Management*, 17(1), 23-30.
- Coşar Y. (2008). Otel işletmelerinde rekabet üstünlüğünü etkileyen faktörler: Yöneticiler üzerine bir araştırma. *Anatolia:Turizm Araştırmaları Dergisi*, 1(19), 45-56.
- Coşkun S., Mesci M. ve Kılınç İ. (2013). Stratejik rekabet üstünlüğü sağlama aracı olarak inovasyon stratejileri: Kocaeli otel işletmeleri üzerine bir araştırma. *A.İ.B.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 101-132.
- Çetiner E. (2008). *Yönetim muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetinkaya Ö. (2006). Rekabet stratejilerinin belirlenmesinde portföy analizi ve tariş üzerine bir araştırma. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), 57-76.
- Çivi E. (2001). Rekabet gücü: Literatür araştırması. *Yönetim ve Ekonomi*, 8(2), 21-38.
- Dengiz B. ve Belgin Ö. (2007). ‘‘KOBİ’lerin iş süreçlerinde inovasyon: Benzetimin rolü’’, *4.KOBİ’ler ve Verimlilik Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi*, 267-273.
- Devaraj S., Hollingworth D.G. ve Schroeder R. (2004). Generic manufacturing strategies and plant performance. *Journal of Operations Management*, 22, 313-333.
- Dixon R. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. Elsvier Science Ltd., 31(2), 272-279.
- Eceral T. Ö., Köroğlu B. A., Varol Ç., (2012). İhracatçı firmalar ve kümeler: İstanbul kuyumculuk kümesi ihracat kapasitesi analizi. *İşletme İktisat Finans Dergisi*, 27(317), 89-114.

- Eraslan H., İpçioğlu İ., Haşit G., Erşahan B., (2008). Bilecik mermer sektörünün uluslararası rekabetçilik analizi: Sektörel sorunlar ve çözüm önerileri. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 193-217.
- Erdem B. (2006). İşletmelerde yeni bir yönetim yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) (Yazınsal bir inceleme). *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(15), 65-94.
- Eroğlu Ö. ve Özdamar G. (2006). Türk imalat sanayinin rekabet gücü ve beyaz eşya sektörü üzerine bir inceleme. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 11, 85-104.
- Ferfeli, M.V., Vaxevanou, A.Z. ve Damianos, S.P. (2009). Evaluation of Cost Leadership Strategy in Shipping Enterprises with Simulation Model. *Computational Methods in Science and Engineering, Advances in Computational Science*, 2, 905-908.
- Ghosh K. A. (2013). Employee empowerment: A strategic tool to obtain sustainable competitive advantage. *International Journal of management*, 30(3), 95-107.
- Gülenç İ.F. ve Aracı Ö. (2008). Kalite fonksiyon göçeriminin özel hastanelerin poliklinik hizmetlerine uygulanması. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 23(262), 70-88.
- Gürler İ. ve Güler M.E. (2009). Üretim süreçlerinde kullanılan teknoloji için seçim kriterleri ve süreçlerin yeniden yapılandırılmasında simülasyon uygulaması. *Ege Akademik Bakış*, 9(2), 623-635.
- Gürsoy C.T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Hacırüstemoğlu R. ve şakrak M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Joshi D., Nepal B., Rathore A.P.S. ve Sharma D. (2013). On supply chain competitiveness of Indian automotive component manufacturing industry. *Production Economics*, 143, 151-161.
- Jun Lin Z. ve Johnson S. (2004). An exploratory study on accounting for quality management in China. *Journal of Business Research*, 57, 620-632.
- Kamaşak, R. (2010). Jenerik stratejilerinin işletme karlılığı ve pazar performansına etkisi. *Yeditepe Üniversitesi*, 65, 47-64.

- Kaplan R.S. ve Atkinson A.A. (1989). *Advanced management accounting*. America: Prentice-Hall International, Inc.
- Karabulut T. (2009). Türkiye'nin en büyük sanayi kuruluşlarının kıyaslama uygulamaları üzerine bir araştırma. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(15), 1-16.
- Karcıoğlu R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kimando, L.N., Njogu G.W. ve Sakwa M. (2012). An analysis of the competitive strategies employed by private universities in Kenya: A case of private universities in Nairobi. *Management Science and Engineering*, 6(2), 55-70.
- Laats K. ve Haldma T. (2012). Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context. *Economics and Management*, 17(2), 441-447.
- Little H.T. (1999). *The Effects of Characteristics of a Formal Budgeting Process and Supervisors' Budget-Related Behaviors on Managers' Organizational Attitudes and Behaviors*. US: School of Accountancy in the Graduate School Southern Illinois University at Carbondale.
- Morgan N.A., Kaleka A. ve Katsikeas C.S. (2004). Antecedents of export venture performance: a theoretical model and empirical assessment. *Journal of Marketing*, 68, 90-108.
- Nzuve S.N.M. ve Omolo E.A. (2012). A study of the practice of the learning organization and its relationship to performance among Kenyan commercial banks. *Problems of Management in The 21. Century*, 4, 45-56.
- Oğrak A. (2010). *Bilgi teknolojilerinin KOBİ'lerin rekabet gücü üzerindeki etkileri: İnegöl mobilya işletmelerinde bir uygulama*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ömürbek V. (2003). *Kurumsal kaynak planlamasında muhasebe bilgi sisteminin rolü: gıda sektöründe bir uygulama*. Yayınlanmış Doktora Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Parlak D. (2011). Corporate integration and competitiveness: Turkish suppliers' perspective. *İşletme İktisat ve Finans Dergisi*, 26 (300), 67-91.

- Parners, D. (2011). Competitive strategies and exit decisions in oligopolies. *Journal of Multidisciplinary Research*, 3(2), 43-65.
- Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy*, Amerika: Library of congress cataloging in publication data.
- Porter, M.E. (2000). *Rekabet stratejileri sektör ve rakip analizi teknikleri* (Çev. Ulubilgen G.). İstanbul: Sistem Yayınları.
- Porter, M.E. (2008). *The five competitive forces that shape strategy*, Harvard Business Review, January.
- Porter, M.E. (2010). *Rekabet üzerine* (Çev. Tanrıyar K.). İstanbul: Optimist Yayınları.
- Powell T.C. (1995). Total quality management as competitive advantage: A review and empirical study. *Strategic Management Journal*, 16, 15-37.
- Sağır, M. (2010). Stratejik yönetim sürecinde ürün stratejilerinin kullanımı ve önemi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24, 312-321.
- Sarıdoğan, E. (2010). *Mikroekonomi ve makroekonomi düzeyinde küresel rekabet gücünü etkileyen faktörler ve stratejiler*. İstanbul: Akademik Yayınlar.
- Sayli H., Kurt M. ve Baytok A. (2006). Şebeke (Network) organizasyon yapılarının rekabet gücü kazandırma rolü ve Afyonkarahisar mermer sektöründe bir uygulama örneği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 31-46.
- Semerciöz F. ve Sözüer A. (2012). ‘‘Küçük işletmelerin büyüme yolu: Rekabet stratejileri ve bir örnek olay incelemesi’’, 8. *KOBİ’ler ve Verimlilik Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi*, 243-252.
- Seviçin, A. (2006). Kaynaklara dayalı rekabet stratejisi geliştirme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 109-124.
- Tanış V.N. (2005). *Teknolojik değişim ve maliyet muhasebesi: 500 büyük firma üzerinde bir araştırma*. Adana: Nobel Kitabevi.
- Terzioğlu M. (2013). Firma düzeyinde ihracat performansının belirleyenleri: Denizli tekstil ve hazır giyim sektörü örneği. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 28(324), 75-108.
- Topçu M.K. (2013). Güncel maliyetleme yaklaşımları: kavramsal bir inceleme’’, *Akademik Bakış Dergisi*, 34, 1-18.

- Wijewardena H. ve De Zoysa A. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49-70.
- Yalçın S. (2006). Rekabet avantajı sağlamada stratejik maliyet yönetiminin muhasebe uygulamalarıyla ilişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 15-34.
- Yalçın S. (2009). Ürün tasarım ve ürün hayat seyrinde maliyetlerin stratejik yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 289-301.
- Yan S. (2010). Competitive strategy and business environment: The case of small enterprises in china. *Asian Social Science*, 6(11), 64-71.
- Yaşar F. (2010). Competitive strategies and firm performance: case study on Gaziantep carpeting sector. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(14), 309-324.
- Yorgancılar F.N. (2010). *Sürdürülebilir rekabet anlayışı olarak yenilik yeteneği*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yücel R. (2010). Bütçesel kontrol ve gevşeklik ilkesinde bütçesel katılım, dağıtımsal adalet ve iletişimin rolü. *Ege Akademik Bakış*, 10 (4), 1257-1268.
- Yücel R. (2012). İşletme bütçeleri ve önemi. Zeki D. ve Zeynep H. (eds.), *Maliyet ve yönetim muhasebesi*.(ss. 389-421) İçinde. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Yükçü S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Cem Ofset.
- Zahra S.A. ve Covin J.G. (1993). Business strategy, technology policy and firm performance. *Stratejik Management Journal*, 14, 451-478.
- Zerenler M. (2005). Performans ölçüm sistemleri tasarımı ve üretim sistemlerinin performansının ölçümüne yönelik bir araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 1-36.

## **EKLER**

**EK 1: Etik Kurul Onay Sayfası**

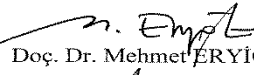
**Abant İzzet Baysal Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimlerde İnsan Araştırmaları Etik Kurulu**

Kayhan Ahmetoğulları  
 Abant İzzet Baysal Üniversitesi  
 Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme A.B.D.

Sayın Kayhan Ahmetoğulları

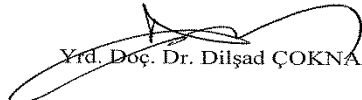
**“Rekabet Stratejilerinin Uygulanmasında Yönetim Muhasebesinin Rolü”** konulu araştırmanızla ilgili olarak Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimlerde İnsan Araştırmaları Etik Kuruluna yapmış olduğunuz başvuru (Protokol NO. 2014/03) Kurulumuzun 22.01.2014 tarihli ve 2014/03 toplantısında değerlendirilerek etik olarak uygun bulunmuştur. Bilgilerinize sunarız.


  
 Prof. Dr. Hamit COŞKUN (Başkan)

  
 Doç. Dr. Mehmet ERYİĞİT (Üye)

  
 Doç. Dr. Mithat DURAK (Üye)


  
 Doç. Dr. Altay EREN (Üye)

  
 Yrd. Doç. Dr. Dilşad ÇOKNAZ (Üye)

  
 Yrd. Doç. Dr. Seval ALKOY (Üye)

  
 Av. Zuhai DEMİRCİ (Üye)

## EK 2: Analizlerde Kullanılan Ölçekler

 Sayın Yönetici,

Bu anket formu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yürütülen "Rekabet Stratejilerinin Uygulanmasında Yönetim Muhasebesinin Rolü" isimli yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Bu araştırma tamamen akademik bir amaçla yöneliktir ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılmaktadır. Anketi oluşturan soruları cevaplandırmak, hiç kuşkusuz çok kıymetli zamanınızın bir kısmını alacaktır. Ancak ortak bilimsel aklı güçlendirerek, elde edilen bilimsel sonuçlardan yararlanmak düşüncesi ile bu konuda bize yardımcı olacağınızı ümit ediyoruz. Doğru sonuçlar elde edebilmemiz için anket formunun ciddi, doğru ve dikkatli bir şekilde cevaplandırılması oldukça önemlidir. Verdiğiniz cevaplarda sizinle ilgili bilgiler kesinlikle gizli tutulacaktır. Elde edilecek sonuçlar işletme veya kişi adı olmaksızın genel tutumlarını belirlemesine dönük yorumlanacaktır. İlginiz için teşekkürlerimizi sunar, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

|   |  |
|---|--|
| Yrd. Doç. Dr. Rahmi YÜCEL<br>Abant İzzet Baysal Üniversitesi<br>İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü<br>Tel: 0374 2541000/1416<br>e-mail: yucef_r@ibu.edu.tr | Kayhan AHMETOĞULLARI<br>Abant İzzet Baysal Üniversitesi<br>Sosyal Bilimler Enstitüsü<br>İşletme Yüksek Lisans Tez Öğrencisi<br>e-mail: kyhn_ibu_36@hotmail.com |
|---|--|

Aşağıda verilen Yönetim Muhasebesi yöntemleri ile ilgili ifadelerin firmanıza uygun olanını 1 ile 5 arasında (1= Kesinlikle Katılmıyorum; 5= Kesinlikle Katılıyorum) daire içine alınız.

| 0- Fikrim Yok   | 1- Kesinlikle Katılmıyorum | 2- Katılmıyorum       | 3- Kismen Katılıyorum | 4- Katılıyorum        | 5- Kesinlikle Katılıyorum |
|---|----------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------|
| 1. Maliyetleri kontrol etmek için bütçeleme sistemleri kullanınız.  | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |
| 2. Yönetici performansını değerlendirmek için bütçeleme kullanınız. | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |
| 3. Nakit akışlarını planlamak için bütçeleme kullanınız.            | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |
| 4. Finansal konumumuzu planlamak için bütçeleme kullanınız.         | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |

Firmanızın son iki yıl boyunca aşağıdaki ileri yönetim muhasebesi uygulamalarından ne sıklıkta yararlandığını ilgili değeri işaretleyerek belirtiniz.

| 0- Fikrim Yok  | 1- Asla               | 2- Nadiren            | 3- Ara Sıra           | 4- Genellikle         | 5- Her Zaman          |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1. Kalite geliştirme programlarını kullanınız.                         | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 2. Ürün karlılık analizini kullanınız.                                 | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 3. Kıyaslamayı kullanınız.   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 4. Müşteri karlılık analizini kullanınız.                              | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 5. Paydaş değer analizini (Ekonomik Katma Değer Analizini) kullanınız. | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 6. Hedef Maliyetlemeyi kullanınız.                                     | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 7. Karzen Maliyetlemeyi kullanınız.                                    | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 8. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi kullanınız.                          | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 9. Faaliyete Tabanlı Yönetimi kullanınız.                              | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 10. Değer Zinciri Analizini kullanınız.                                | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 11. Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesini kullanınız.                       | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 12. Kalite Maliyetlerini kullanınız.                                   | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |
| 13. Tam Zamanında Maliyetlemeyi kullanınız.                            | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Firmanızda yürütülen kıyaslama çalışmalarını dikkate alarak aşağıdaki ifadelerle firmanıza uygun olan seçenekleri işaretleyiniz.

| 0- Fikrim Yok  | 1- Kesinlikle Katılmıyorum | 2- Katılmıyorum       | 3- Kismen Katılıyorum | 4- Katılıyorum        | 5- Kesinlikle Katılıyorum |
|--|----------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|---------------------------|
| 1. Aktif bir rekabetçi kıyaslama programımız vardır.                                       | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |
| 2. Diğer organizasyonların en iyi uygulamalarını araştırınız.                              | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |
| 3. En iyi uygulamaları birinci elden incelemek için diğer organizasyonları ziyaret ederiz. | <input type="radio"/>      | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/>     |

Firmamız için aşağıda verilen her bir rekabetçi öncelik ifadesini firmamıza uygun değeri işaretleyerek belirtiniz.

|    | 0- Fikrim Yok  | 1- Kesinlikle Katılmıyorum | 2- Katılmıyorum | 3- Kısmen Katılıyorum | 4- Katılıyorum | 5- Kesinlikle Katılıyorum |
|----|--|----------------------------|-----------------|-----------------------|----------------|---------------------------|
| 1  | Firmamız düşük maliyetle üretim yapar.                       |                            |                 |                       |                |                           |
| 2  | Firmamız mevcut tasarımlarını hızlı bir şekilde değiştirir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 3  | Firmamız kısa aralıklarla yeni ürün tanıtımını yapar.        |                            |                 |                       |                |                           |
| 4  | Firmamız üretim hacmini hızlı bir şekilde değiştirir.        |                            |                 |                       |                |                           |
| 5  | Firmamız ürün karışımını hızlı bir şekilde değiştirir.       |                            |                 |                       |                |                           |
| 6  | Firmamızın ürün hattı çeşitli ürünler üretmeye elverişlidir. |                            |                 |                       |                |                           |
| 7  | Firmamız hatasız veya düşük hatalı ürünler sunar.            |                            |                 |                       |                |                           |
| 8  | Firmamız müşterinin kalite algısına önem verir.              |                            |                 |                       |                |                           |
| 9  | Firmamız dayanıklı ürünler sunar.                            |                            |                 |                       |                |                           |
| 10 | Firmamız hızlı teslimat yapar.                               |                            |                 |                       |                |                           |
| 11 | Firmamız zamanında ve güvenilir teslimat yapar.              |                            |                 |                       |                |                           |

Firmamız için uygun olan rekabet stratejisini belirtiniz.

|    | 0- Fikrim Yok   | 1- Kesinlikle Katılmıyorum | 2- Katılmıyorum | 3- Kısmen Katılıyorum | 4- Katılıyorum | 5- Kesinlikle Katılıyorum |
|----|---|----------------------------|-----------------|-----------------------|----------------|---------------------------|
| 1  | Firmamız ürün ve faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmeye önem verir.                           |                            |                 |                       |                |                           |
| 2  | Firmamız deneyimli ve eğitilmiş personelin devamlılığına önem verir.                            |                            |                 |                       |                |                           |
| 3  | Firmamız yenilikçi üretim yöntem ve/veya teknolojilerini benimseyip uygulamaya önem verir.      |                            |                 |                       |                |                           |
| 4  | Firmamız reklam ve promosyonlarını sürdürme ve geliştirmeye önem verir.                         |                            |                 |                       |                |                           |
| 5  | Firmamız dış pazarda marka tanınırlığına önem verir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 6  | Firmamız yenilikçi pazar teknik ve yöntemlerine uyumludur.                                      |                            |                 |                       |                |                           |
| 7  | Firmamız hızlı ürün teslimatının sağlanmasına ve sürdürülmesine önem verir.                     |                            |                 |                       |                |                           |
| 8  | Firmamız müşteri siparişlerinin en kısa sürede karşılanması ve bunun sürekliliğine önem verir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 9  | Firmamız kapsamlı müşteri hizmetleri sunmaya önem verir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 10 | Firmamız fabrika ve tesislerimizin otomasyon seviyesini arttırmaya önem verir.                  |                            |                 |                       |                |                           |
| 11 | Firmamız üretimde son teknoloji kullanmaya önem verir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 12 | Firmamız yeni ekipman ve makineye sermaye yatırımı yapmaya önem verir.                          |                            |                 |                       |                |                           |
| 13 | Firmamız kişiye özel ürünler sunmaya önem verir.  |                            |                 |                       |                |                           |
| 14 | Firmamız müşteri inibyaçlarını karşılamak için farklı ürünler sunmaya önem verir.               |                            |                 |                       |                |                           |
| 15 | Firmamız müşterilerimizin taleplerine yeni özellikleri olan ürünlerle cevap vermeye önem verir. |                            |                 |                       |                |                           |

Son iki yıllık sonuçlarınızı dikkate alarak firmanızın rakiplerine kıyasla aşağıdaki ifadelere göre durumunu en iyi şekilde ifade eden değeri işaretleyiniz.

|     | 0-Fikrim Yok   | 1- Sektör Ortalamasının Çok Altında | 2- Sektör Ortalamasının Altında | 3- Sektör Ortalamasında | 4- Sektör Ortalamasının Üstünde | 5- Sektör Ortalamasının Çok Üstünde |
|-----|--|-------------------------------------|---------------------------------|-------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|
| 1.  | Firmamızın üretim birim maliyetleri                                      |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 2.  | Firmamızın yatırım geri dönüş oranı                                      |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 3.  | Firmamızın zamanında teslim (Ham maddenin alınmasından sevkiyata) düzeyi |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 4.  | Firmamızın ürün karışımını değiştirme esnekliği                          |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 5.  | Firmamızın kalite değer seviyesini değiştirme esnekliği                  |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 6.  | Firmamızın ürün uygunluk kalitesi  |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 7.  | Firmamızın ürün kapasitesi ve performansı                                |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 8.  | Firmamızın yeni ürün geliştirme hızı                                     |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 9.  | Firmamızın teslimat performansı (Zamanında teslim)                       |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |
| 10. | Firmamızın teslimat hızı   |                                     |                                 |                         |                                 |                                     |

Yaşınız:..... Cinsiyetiniz: [ ] Bayan [ ] Bay Medeni Durumunuz: [ ] Evli [ ] Bekâr İş Tecrübeniz (Yıl):.....

Firmamızdaki çalışan sayınız:..... Bağlı Olduğunuz Üretim Firması Türü: [ ] Ulusal [ ] Uluslararası Ar-Ge bölümünüz var mı? [ ] Evet [ ] Hayır

Eğitim durumunuz: [ ] Onlisans ve altı [ ] Lisans [ ] Yüksek Lisans [ ] Doktora

Bu ürün hattının ait olduğu sektör (Lütfen yazınız):.....

Firmamızda ki pozisyonunuz: İşletme Sahibi/Ortağı [ ] Üst Kademe Yönetici (Genel Md./Md.Yrd.gibi) [ ]

Orta Kademe Yönetici (Muhasebe, Pazarlama Md./Md.Yrd. gibi) [ ] Diğer (Belirtiniz):.....

Firmamızın yıllık ihracat oranı (Lütfen yazınız):..... TL İhracat yapılırmısınız? [ ] Evet [ ] Hayır

.....