

İŞLETME BAŞARISINDA MALİYET YÖNETİMİNİN ROLÜ VE MALİYET YÖNETİMİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR

(Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)

Hasan ALKAN*

* Araştırma Görevlisi, S.D.Ü. O. F. Orm. Ekonomisi ABD. ISPARTA

ÖZET

20 yılı aşkın süredir gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin bir çoğu etkin maliyet yönetimi için ileri maliyet yönetimi sistemlerini kullanmaktadır. 1980'li yıllardan sonra müşteri isteklerindeki aşırı çeşitlilik, daha yaratıcı ve farklı ürün isteği işletmelerin üretimindeki değişim için yol gösterici olmuştur. Kalite, fiyat ve teknoloji düzeyleri bakımından yakın olan işletmeler pazarda yer bulabilmektedir. İşletmeler pazar paylarını muhafaza etmek ya da arttırmak için maliyet düşürmede yeni metotlar aramaktadırlar. Özel sektörde yaşanan söz konusu gelişmelerden kamu kesimi işletmeleri haberdar bile değildir. Örneğin; orman işletmelerinde değil maliyet yönetimi aktüel maliyetleri belirleme işleri bile sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır. Bu çalışma ile, işletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetimindeki yeni yaklaşımlar teorik olarak ele alınmıştır. Konu orman işletmeciliği bakımından kısaca irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Yönetimi, İşletme Başarısı, Yeni Maliyetleme Metotları,Ormancılık

ROLE OF COST MANAGEMENT AT THE ENTERPRISE SUCCESS AND NEW APPROACHES TO COST MANAGEMENT

(An Appraisal in terms of The Forestry)

ABSTRACT

Over the last two decades, a large number of enterprises in the developed countries have implemented advanced cost management systems in order to introduce effective cost management. A key driver for manufacturing change in the 1980s in that of customer choice, whereby customer are demanding new, more innovative products with greater variety. The attributes of quality, price and level of technology as seen as equally, which allow the manufacturers entry in to a market sector. To maintain or increase market share, enterprises seek new approaches in order to reducing cost. The public sector's enterprises are not aware about the going on developments at the private sector. For instance, at forest enterprises of the our country is not only the cost management, but also the determination of actual costs procedures have not been sufficiently carrying out so far. From this point of view, in this paper, both the role of cost

management at enterprise success and the new approaches to the cost management have been theoretical investigated. In addition, the topic has been briefly examined here from point of forestry perspective.

Keywords: Cost Management, Enterprise Success, New Costing Methods, Forestry.

1.GİRİŞ

Rakamların icadından sonra kayıt tutma olarak başlayan muhasebenin ülkemizdeki kullanımı, gelişmiş ülkelere nazaran daha geç olmuştur. İlk uygulama, 1850’li yıllardaki Kanunname-i Ticarettir. Fransız, Alman ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe anlayışlarının sırasıyla hakim kılındığı ülkemizde muhasebe ilkeleri konusunda da uzun süre bir gelişme sağlanamamış, muhasebe sadece vergi muhasebesi yönüyle kabul görmüştür (1).

21. Yüzyıla girerken Dünya ölçeğinde yaşanan küreselleşme hareketlerinin sonucunda, teknolojik alanda ve entelektüel sermayede yaşanan değişimlerin etkisiyle, muhasebe geçmişe dönük defter tutma olarak değil, ileriye yönelik yorum yapmaya yarayan bir bilgi toplama ve raporlama süreci olarak algılanmaktadır (2).

Geleneksel yaklaşıma göre;

- Genel Muhasebe,
- Maliyet Muhasebesi
- **Yönetim Muhasebesi**

olmak üzere 3 alt sisteme ayrılan muhasebe (3), günümüzde küreselleşme hareketleri, değişen yönetim anlayışları ve strateji kavramının işletmeler açısından artan önemiyle birlikte;

- Finansal (Genel) Muhasebe,
- Maliyet ve Yönetim Muhasebesi

olarak 2 alt sisteme ayrılmaktadır (4).

Finansal muhasebe sistemi; işletmenin varlık, borç ve sermaye yapısı hakkında işletme dışı gruplara bilgi sunan ve hesap dönemi içindeki faaliyet sonuçlarını, öz sermaye değişimlerini ve nakit akışlarını raporlayan bir sistemdir.

Maliyet muhasebesi sistemi ise; finansal muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler yardımıyla, üretimi yapılan mamul maliyetlerini hesaplayan ve finansal muhasebe sistemine işletme sonuçlarının

çıkarılması için bilgi sunan bir maliyet sistemidir. Maliyet muhasebesi sisteminin bir diğer amacı olan planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin yönetime sunulması ile yönetim basamağı ortaya çıkmaktadır. Birbirinden kesin hatlarla ayrılmayan ve hatta birbirini tamamlayan bu alt sistem ayrımının temelinde işletmeler açısından stratejik maliyet yönetimi kavramındaki gelişmeler bulunmaktadır. İşletmecilik alanında söz konusu gelişmeler yaşanırken, özellikle ormancılık gibi işletmeciliği anayasal zorunluluk olarak devlet tarafından yapılan sektörlerde maliyet muhasebesi ve maliyet verilerinin yönetim aracı olarak kullanımı istenen düzeyde değildir. Devlet Orman İşletmelerinde 1997 yılına kadar bilonço esasına dayalı Ticari Muhasebe uygulanmış 01.07.1997 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçilmiştir. Ayrıca katma bütçe sistemine uygun olarak bir de Devlet Muhasebe Sistemi uygulanmaktadır (5). İşletme muhasebesi de denilen maliyet muhasebesinin orman işletmelerinde kullanılmaması ve mevcut muhasebe sisteminin bürokratik engellerle hantal bir yapı kazanması sonucunda işletmeler verimlilik ve iktisadilik anlayışından uzak olarak yönetilmektedir (6). Benzer şekilde devlet tarafından işletilen orman fidanlık işletmelerinin zarar ediyor durumda olmasının temelinde yatan nedenlerden biri de, muhasebenin sadece geçmişe yönelik bir kayıt sistemi olarak kullanılmasıdır.

Bu çalışma ile, değişen şartlarla birlikte artan rekabet ortamında işletmeler için vazgeçilemez bir pusula olan muhasebe ve maliyet yönetiminde ortaya çıkan yeni eğilimler ve işletme başarısında maliyet yönetiminin rolü teorik olarak incelenmiştir.

2.İŞLETME BAŞARISINDA MALİYET YÖNETİMİNİN ROLÜ

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdaki en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira, gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. O halde işletmeler, *“Neyi hangi maliyette üretirsem üreteyim, istediğim fiyatta satarım* klasik yaklaşımından kurtulmalı, *“Piyasada oluşan fiyata göre ürünü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim”* yaklaşımını hedef edinmelidirler. Son yıllarda Japonya başta olmak üzere ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde söz konusu gelişmeler bu yönde yaşanmaktadır.

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet

kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi, gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır.

Değinen nedenlerle bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmak istenmesinin bir sonucu olarak, öncelikle kar/zarar tablolarına ilgi duyulmuş daha sonraları ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle işletme sonuçlarının izlenmesi için maliyet prensipleri ve mamul maliyetlerini hesaplama biçimleri geliştirilmiştir. Daha sonra da maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Özellikle de 1980'li yıllardan sonra maliyet yönetiminde hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Amaç, sağlıklı bir maliyet fiyatının tespiti, israfın önlenerek maliyetin düşürülmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili çalışmaların işletme amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır (7).

3. MALİYET YÖNETİMİNDE YENİ YAKLAŞIMLAR

Maliyetleme sınıflandırması 1980'li yıllara göre aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

A- Konu Edindikleri Faaliyetlerin Gerçekleşip Gerçekleşmemelerine Göre Maliyetler:

a-) Tarihsel (Fiili) Maliyetleri Esas Alan Maliyetleme Sistemi

b-) İleriye Dönük Maliyetleme Sistemi

• Tahmini Maliyetleme

• Standart Maliyetleme

B-Maliyet Kavramına Verilen Çeşitli Anlam ve Genişlik Derecelerine Göre Maliyetler:

a-Tam Maliyetleme,

b-Değişken Maliyetleme,

c-Direkt Maliyetleme,

d-Denetlenebilir Maliyetleme,

e-Farklılaşan (Telafuzi) Maliyetleme,

f-)Batmış (Ölü) Maliyetler

C-Üretim Sistemine Göre Maliyetler

a-)Sipariş Maliyetleme,

b-)Safha Maliyetleme.

Geleneksel yaklaşıma göre yukarıdaki şekilde yapılan maliyetleme sınıflandırması (8), 1980'li yıllara kadar kabul görmüştür. Global rekabet ortamı ve bilişim ortamında yaşanan gelişmelere paralel olarak üretim teknoloji ve sistemlerinde meydana gelen değişmelerle birlikte bu sınıflandırma sistemi sorgulanmaya başlamıştır (4). Bu bağlamda;

- Toplam kalite yönetimi,
- Tam zamanında üretim,
- Zaman bazlı rekabet,
- Yalın üretim yalın firma,
- Müşteri odaklı organizasyon oluşturma,
- Faaliyet tabanlı maliyet yönetimi,
- Çalışanların yetkilendirilmesi,
- Yeniden yapılanma,

gibi ileri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulamaya başlanması bu süreçte maliyet yönetimi kavramıyla birlikte yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesine yeni bir boyut kazandırmıştır.

Bu bağlamda ortaya çıkan yeni sınıflandırma Çizelge 1'deki gibidir (9).

Çizelge 1. Maliyetleme Yöntemlerinin Sınıflandırılması (Uslu ve Bursal' a atfën Acar1998' den)

MALİYETLEME YÖNTEMLERİ		
GELENEKSEL YÖNTEMLER	Üretim Biçimine Göre Maliyetler	Safha Maliyetleme
		Sipariş Maliyetleme
	Maliyetlerin Kapsamına Göre	Direkt Maliyetleme
		Normal Maliyetleme
		Değişken Maliyetleme
		Tam Maliyetleme
	Maliyetlerin Hesaplanan Zamanına Göre Maliyetler	Standart Maliyetleme
		Tahmini Maliyetleme
		Fiili Maliyetleme
	İLERİ YÖNTEMLER	Global Rekabet Ortamında Daha Sağlıklı Karar Almayı Sağlayan Yöntemler
Stratejik Maliyet Yönetimi		
Stratejik Maliyet Analizi		
Kaynak Kullanımında Kayıpları Azaltıp Etkinliği Arttırmaya Yönelik Yöntemler		Toplam Kalite Kontrolü
		Tam Zamanında Envanter Yöntemi
		Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması
Mamul Ve Hizmet Maliyetlerinin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik Yöntemler		Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
		Hedef Maliyetleme

Çizelge 1’de de görüldüğü gibi maliyetleme yöntemlerinin sistematığı, geleneksel yaklaşıma göre oldukça genişlemiştir. Sınıflandırmada ileri yöntemler olarak isimlendirilen maliyet yönetimindeki yeni eğilimlerin felsefeleri aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Hedef Maliyetleme Sistemi: İşletme müşterinin ürüne ödemeye hazır olduğu hedef fiyatı belirlemekte ve bundan geriye doğru giderek kendini tatmin edici bir kar payı bırakan ürün maliyetini belirlemektedir (9).

$$\text{“Hedef Maliyetleme} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kar Payı”}$$

Müşteri tatmininin en önemli gösterge olarak kabul edildiği günümüz koşullarında, ürün kalitesi ve işlevine gereken önemin verilmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle hedef maliyetleme, “*Ürünün tasarlanması, dizaynı ve üretilmesi sürecindeki tüm maliyetleri düşürmeyi sağlayıcı teknik ve fikirleri gözden geçiren stratejik bir yönetim uygulamasıdır* şeklinde tanımlanmaktadır (10). Hedef maliyetlemede temel felsefe, “*X TL maliyetle ürettiğim bir malı kaç TL’ye satmalıyım ki kar elde edebileyim*” klasik yaklaşımından farklı olarak; *Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edeyim* yaklaşımıdır (9).

Kaizen Maliyetleme: Kaizen, girdilerin çıktılara dönüştüğü süreçle ilişkili tüm faktörleri geliştirmeyi amaçlayan bir felsefedir. Kaizen maliyetleme ise, parça ve ürünlerin maliyetlerini önceden belirtilen bir oranda azaltmak için kaizen tekniklerinin uygulanmasıdır. Başka bir ifadeyle, sürekli iyileşme yoluyla israfın önlenmesi ve maliyetlerin düşürülmesidir. Maliyetleme sistemleri ürün maliyetlerinin raporlanması sırasında karlı olmayan veya karsız olma riski olan ürünleri tanımlar. Bu ürünlerin tanımlanmasıyla birlikte kaizen maliyetleme devreye girer (11). En önemli verimlilik ölçütü çalışan kişi başına üretilen proje sayısıdır (12). Kaizen sürekli gelişme amacı nedeniyle hedef maliyetlemeye nazaran daha dinamik bir yapı gösterir. Ayrıca, hedef maliyetlemenin aksine, faaliyetlerden yola çıkılarak maliyet belirleme ve maliyeti bu yolla düşürme düşüncesi hakimdir. Aslında geleneksel yöntemlerden olan standart maliyet yönetiminde de, hedef olarak maliyetleri sürekli olarak düşürme seçilmişse felsefe olarak kaizene ulaşılmış olur.

Stratejik Maliyet Yönetimi: İşletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşımdır. Stratejik maliyet yönetiminde piyasadaki rakipler ve her hangi bir nedenle ilişkili olduğu işletmelerin durumuna göre strateji belirleme, işletmenin çeviklik kabiliyetini (değişen piyasa koşullarına hızlı cevap verebilme kabiliyeti) artırma ve maliyetleri kontrol altında tutma amaçlanır. İşletme, çevresiyle bir bütün

olarak düşünülür. Maliyeti düşürmek için tedarikten satışa kadar olan süreç için gerçekleşen katma değer yaklaşımının yetersiz kalmakta olduğu vurgulanmaktadır. İşletmenin maliyetlerini istediği seviyede kontrol edebilmesi için katma değer yaklaşımından daha geniş bir yelpazede satıcılar, alıcılar ve rakiplerin dahil olduğu değer zinciri üzerinde stratejik konumun belirlenmesi ve maliyet etkenleri analizinden oluşmaktadır (13).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bu yaklaşımda maliyetlerin asıl kaynağı olarak faaliyetler kabul edilmektedir. Faaliyetler kaynakları, mamullerde faaliyetleri tüketir ve bunun sonucunda maliyetler ortaya çıkar. Sistem, özellikle genel üretim giderlerinin faaliyet merkezleri esas alınarak dağıtılması için geliştirilmiş bir yöntemdir. Tek başına bir maliyet belirleme sistemi değildir (14). Birden fazla ürün çeşidiyle çalışan işletmeler için genel üretim giderlerinin, ürünlere yükleme zorluğunun ortadan kaldırılması amacıyla geliştirilmiş bir sistemdir. Geleneksel yöntemlerin aksine üretim hacmi genel üretim giderlerinin oluşumunda ve dağıtımında temel etken değildir. Geleneksel yöntemlerde tek bir maliyet taşıyıcısı (üretim hacmi) bulunurken, faaliyet tabanlı maliyetlemede üretim hacminden çok üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, genel üretim giderlerini belirleyen temeller olabilir. Ayrıca çeşitli maliyet havuzları için farklı maliyet taşıyıcıları kullanılabilir (15).

Mamul Yaşamı Dönemi Boyunca Maliyetleme: Her beşer gibi mamulde doğar, büyür ve ölür. Geleneksel yaklaşıma göre bu gelişim süreci; sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş (ölüm) aşamalarından oluşur. Geleneksel yaklaşımda, maliyetler bakımından özellikle üzerinde yoğunlaşılacak aşamalar olgunluk ve düşüş aşamalarıdır. Mamul yaşamı dönemi boyunca maliyetlemede ise, üretim öncesinde gerçekleşen maliyetler üretim sürecindeki maliyetlere göre daha fazladır. Dolayısıyla yoğunluk bu aşamalardadır (4).

Yaklaşımın temelini, en düşük toplam yaşam dönemi maliyetini sağlamak oluşturmaktadır. Amaçların gerçekleştirilmesinde en sıkı denetim, planlama ve tasarım safhalarında gerçekleştirilir. Bununla birlikte mamul yaşam döneminin değişik aşamalarında işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla, en yüksek kar hedeflenmektedir. Geleneksel yaklaşıma göre, mamul yaşam döneminin düşüş aşamasında zarar söz konusudur. Halbuki piyasadaki rakiplerin çekilmesinden dolayı uygun bir ortam oluşmuşsa, alınacak stratejik kararlarla işletme kara ulaşabilir (4).

Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi: TZÜ temelde üretim sistemi tasarımı ve işletilmesine yönelik bir yaklaşım olup, maliyet yönetimiyle de yakından ilgilidir. İşletmelerin amansız

rekabet ortamında hedeflerine ulaşabilmeleri için üretim ve stok kontrolüne önem vermeleri gerek ve şarttır (11). Bu çerçevede tam zamanında üretim sistemlerinin 2 temel amacı vardır:

- Sıfır stok ve
- Sıfır israf.

Bu yaklaşımla işletmeler, amaçlarına ulaşma doğrultusunda üretimde etkinlik, kalite kontrolü ve iyileştirme, maliyet azaltımı, planlama ve kontrol çalışmalarına önem vererek, maliyet muhasebesinin yanında yönetim muhasebesinin de başarılarına katkıda bulunmasını sağlarlar.

Tam zamanında üretim sistemlerinde maliyet yönetimi, çoğunlukla TZÜ sistemini uygulamayan işletmelerde de kullanılabilir. Maliyet yönetimi çerçevesinde yürütülen faaliyetler;

- Maliyet planlaması,
- Maliyet düşürme ve
- Maliyet kontrolünden, ibarettir (4).

Bu bağlamda tam zamanında üretim ortamında maliyet yönetimi yaklaşımı *Ham madde ve malzemelerin satın alınmasından, tamamlanmış mamul halinde müşteriye teslimine kadar olan üretim sürecindeki tüm israfın ortadan kaldırılması, kalite ve verimliliği artırarak üretim maliyetlerinin azaltılması*” olarak tanımlanabilir (11).

Sistemin uygulanmasıyla işletmelerde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri azalacak ve işletmede maliyetlerin düşmesiyle verimlilik artacaktır (11). Ancak, işletmelerin başarıya ulaşabilmeleri için değer zinciri üzerindeki diğer işletmelerin de sisteme uyum göstermesi gerekmektedir (16).

Toplam Kalite Kontrolü ve Maliyetler: İşletmenin sürekliliği açısından önemli olan etmenlerden birisi de kalitedir. Günümüz işletmeleri pazara girebilmek, süreklilik kazanmak ve pazar paylarını arttırmak amacıyla kalite toleranslarını günden güne daraltmakta, sıfır kusurlu üretimi hedef edinmektedirler. Kalite yönetimiyle;

- İsrafın önlenmesi,
- Kalitenin artırılması,
- İşlem zamanının kısaltılması,
- Maliyetlerin düşürülmesi,

- Moral ve verimliliğin arttırılması,
- Sürekli iyileşme ve gelişmenin, sağlanması amaçlanmaktadır.

Toplam kalite yönetimi felsefesinin uygulanabilmesi için, kalitede gelişmelerin ölçülmesi ve raporlanması gerekmektedir. Raporlamaya yardım için gerçekleştirilen gelişmenin ölçümündeki kriterlerden birisi de, toplam kalite maliyetleridir (4). Bu bağlamda kalite maliyeti; *“Meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite kontrolünün ve mamul üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hatalar sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.* şeklinde tanımlanabilmektedir. Kötü kaliteli mamul üretimini önlemek için katlanılan maliyetler;

- Önleyici maliyetler,
- Kalite kontrol maliyetleri,
- Satış öncesi kusur maliyetleri ve
- Satış sonrası kusur maliyetlerinden oluşmaktadır (11).

Değer Mühendisliği: II. Dünya savaşından sonra kıt kaynakların optimal kullanımını sağlamak amacıyla geliştirilen bir yaklaşımdır. Tanımı; *“Maliyetlerin düşürülmesi için gerekli fonksiyonları sağlamakla birlikte, üretimde kaliteden taviz vermeden en yüksek verimi elde etmek için harcanan çaba* şeklinde yapılmaktadır (16). Ayrıca, *Belirli bir kalite, güvenilirlik standardı ve hedef maliyetle belirli bir amaca ulaşmak için bir ürünün maliyetini etkileyen faktörlerin sistematik ve disiplinler arası incelenmesi sürecidir* şeklinde de tanımlanabilmektedir. Değer mühendisliği, ürün geliştirme aşamasında kullanılmaktadır. Maliyet azaltma tekniklerinin hem ürününün işlevselliğine hem de kalitesine bakılarak yapılması gerektiğinden bu maliyetleme eğilimi ürünün birinci ve ikinci dereceden işlevlerinin tanımlanması ve bu değerlerin analizi esasına dayanmaktadır (11). Bir üründe asıl işlev varlık sebebidir.

4. MALİYET YÖNETİMİ KAVRAMI VE MALİYET YÖNETİMİNDEKİ YENİ GELİŞMELERİN ORMAN İŞLETMELERİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

4.1. Muhasebe ve Maliyet Yönetimi Açısından İrdeleme

Maliyet hesaplarının tahmini olarak ortaya konduğu işletmeler için büyük öneme sahip olan bütçe, bir hesap dönemi içindeki gelir ve giderlerin tahmin edilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Orman Bakanlığı'nda 4 çeşit bütçe kullanılmaktadır.

- Genel Bütçe (Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Genel Müdürlüğü (AGM), Orman ve Köy İlişkileri Genel Müdürlüğü (ORKÖY), Milli Parklar ve Av Yaban Hayatı Genel Müdürlüğü (MPGM)),

- Katma Bütçe (Orman Genel Müdürlüğü (OGM)),

- Döner Sermaye Bütçesi (OGM) ve

- Fon Bütçe (AGM, ORKÖY ve MPGM).

Ülke olarak yaşadığımız en son ekonomik krizden sonra özellikle yatırım faaliyetleri için kullanılmakta olan fon bütçenin 2002 yılında Maliye Bakanlığı'na devri gündeme gelmiştir.

Genel bütçe ve katma bütçe için geçerli olan devlet muhasebe sisteminde hesap grupları sabittir. Kar/zarar durumu söz konusu değildir. OGM tarafından kullanılmakta olan döner sermaye bütçesi için geçerli olan muhasebe sistemi ise bilanço esasına dayalı ticari muhasebe sistemidir. Mali tablolarda uyumun sağlanması, stok hareketleri ve harcamaların kolay takibi ve kontrol imkanı sağlamak amacıyla 1.7.1997 Tarihinde Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Söz konusu gelişme sevindirici, ancak rasyonel işletmecilik beklentilerini karşılama noktasında yetersizdir. Zira, gerek bütçe ve muhasebe sisteminin yalın olmaması ve sıkça karşılaşılan bürokratik engeller, gerekse maliyet muhasebesi sisteminin orman işletmelerinde bulunmayışı nedeniyle maliyet analizleri bilimsel esaslar çerçevesinde yapılamamaktadır. Tek Düzen Muhasebe Sistemi içinde maliyet hesapları 7'nolu hesap grubu içinde yer almaktadır. Bu hesap grubu uygulamaya esneklik kazandırmak amacıyla 7/A ve 7/B seçenekleri olarak organize edilmiştir. Orman işletmelerinde uygulanan seçenek 7/A'dır. Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bir birini tamamlayan iki alt sistemdir. Genel muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkarılabilmesi için maliyet muhasebesi yardımıyla oluşturulan bir veri tabanına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan maliyet hesaplarının sağlıklı bir şekilde çalıştırılmayacağı açıktır.

Muhasebenin maliyetleme amacıyla ormancılıktaki mevcut kullanımı kesinlik derecesi ve kontrol değeri düşük olan tahmini maliyetleme sisteminin imzalamaktadır. Döner Sermaye Yönetmeliğine göre hesaplanan odun maliyeti de tamamen tahminlere dayalı bir hesaplama biçimidir.

$$MaF = (Tb + hg + ng + TZg + Sg) \times 1,0M$$

Formülde yer alan tarife bedeli (Tb), üretim giderleri (Üg=hg+ng) ve tevzi giderler (TZg)'in rasyonel bir biçimde belirlenemediği herkesçe

kabul görmektedir. Bu değerlerin belirlenmesi daha anlamlı hale getirilmelidir. Mevcut uygulama olan tarife bedelinin tüm ülke geneli için ortalama olarak belirlenmesi, özellikle üretimi fazla olan işletmeleri büyük sıkıntıya sokmaktadır. Ayrıca, genel idare giderleri, orman bakım giderleri ve amortisman giderlerinden oluşan tevzi giderlerin sağlıklı bir şekilde belirlenmemesi gerçek maliyet fiyatının belirlenmesinde büyük engel oluşturmaktadır.

Maliyet fiyatına göre belirlenen tahmin olunan satış fiyatı (muhammen bedel) ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$MuB = MaF \pm \%10 \text{ Devlet Orm. İşl. Müd. Yetkisi} \pm \%50 \text{ Orm. Bölge Müd. Yetkisi}$$

Formülde görülen %10 ve %50'lik arttırma/eksiltme yetkisi, hesaplamaların büyük oranda tahmine dayandığının kanıtıdır. Ayrıca, mevcut uygulamalarda kontrol ve geri beslemenin yapılabilmesi de olanaksızdır. Hesaplanan değerlerin en azından belli koşullar için ve bilimsel esaslara göre belirlenmiş standartlarla karşılaştırma olanağının sağlanması gerekmektedir. Standart maliyet uygulaması devlet orman fidanlık işletmelerinde uygulanan ve işletme yöneticilerince çok sağlıklı olduğu ileri sürülen haliyle değil; bilimsel esaslar çerçevesinde yapılmalıdır. Keza, kullanılan standartlar fidanlık koşulları için belirlenmiş standartlar değil, tüm ülke geneli için tahmini olarak belirlenmiş standartlardır. İş etüdülerine dayandırılmadan belirlenmiş ortalama standartlara göre hesaplanan maliyetlerin gerçek maliyetleri temsil edemeyeceği açıktır.

Kısaca değinilen nedenlerden dolayı, orman işletmelerinin faaliyetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu döner sermaye bütçeleri bölgesel veya işletme bazında ve maliyet muhasebesi esaslarına göre her işletmenin kendisi tarafından yapılmalıdır.

Özetle, orman işletmelerinin parayla ölçülemeyen değerleri üretmesi ve sektörün devlet monopolünde olması gerekçesiyle yapılan her türlü faaliyette iktisadilik prensibinin göz ardı edilmesi ve buna bağlı olarak maliyetlerin kendi seyrine bırakılması rasyonel işletmecilik anlayışıyla bağdaşmaz. Bu nedenle bir an önce gerekli araştırmaların yapılması ve orman işletmelerinde reorganizasyon çalışmalarının başlatılması gerekmektedir.

4.2. İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımlarının Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin İrdelenmesi

Üçüncü bölümde kısaca felsefelerine değinilen sistemler, ilk bakışta bir kamu kesimi işletmesi olan orman işletmeleri için fantezi

olarak görülebilir. Ancak, mevcut kaynakların hızla tükendiği ve orman işletmeciliğinin sürdürülebilirlik kavramıyla bütünleştirildiği bir ortamda maliyet yönetimine gereken önemin verilmesi, sorunların çözümü için başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu gerçekten hareketle, temel felsefeleri verimliliği sürekli olarak arttırmak olan ileri maliyet yönetim yaklaşımlarının orman işletmeciliği için bir fantezi olmadığı kanaatindeyim. Zira, orman işletmelerinin piyasa fiyatı üzerindeki belirleyici özelliğinin hızla azaldığı günümüz koşullarında Piyasada oluşan fiyata göre ürünü ancak X TL'ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim felsefesi ile hareket eden hedef maliyetleme uygun bir sistem olabilir. Bu sistem yapı itibarıyla özellikle fidanlık işletmeleri için uygundur. Maliyetleri sürekli düşürme felsefesine dayanan kaizen maliyetleme sistemi orman fidanlık işletmesi yöneticileri tarafından uygulandığı iddia edilen standart maliyet sisteminin daha dinamik halidir. Başka bir ifadeyle standartlar fidanlık koşulları için sürekli olarak geliştirildiği takdirde zaten kaizene ulaşılmış olur. Bir diğer ileri maliyetleme sistemi olan faaliyet tabanlı maliyetleme genel üretim giderlerinin birim ürün başına dağıtımında yaşanan sıkıntıları giderebilir. Orman işletmeciliğinin temel amaçlarından olan süreklilik toplam kalite yönetimi yardımıyla sağlanabilir. Örneğin; pahalı ve likiditesi düşük olan ağaçlandırma yatırımlarının başarıya ulaşabilmesi için temel girdi olan fidanın uygun kalitede ve maliyette üretilebilmesi gerekmektedir. Diri örtü probleminin öncelikli kısıt olduğu bir sahanın ağaçlandırılmasında kullanılacak fidanların öncelikle boylu olması arzulanır. Boy asıl işlemdir. Diğer taraftan, ikincil işlev olarak kök boğazı çapının bir kriter olarak dikkate alınıp alınmayacağı değer mühendisliğinin konusudur. Keza, kriterler arttıkça maliyet de artacaktır. Yukarıda sıralanan örneklerin sayısını arttırmak mümkündür. Ürünün hayat seyrini piyasada yer alan rakiplerin durumuna göre değerlendiren mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme; stok maliyetlerini azaltmaya yönelik tam zamanında üretim gibi bir çok yeni sistemin ormancılıkta uygulanabilirliğinin maliyet yönetimi açısından incelenmesi gerekmektedir. Son zamanlarda yaşanan gelişmelerle kavramsal olarak alt yapısı oluşturulan bu sistemlerin uygulamaya ışık tutabilecek bir hale getirilmesi için bazı araştırmaların yapılması da şarttır.

Maliyetleme kavramının işletme koşulları, alıcılar ve satıcıların dikkate alındığı bir değer zinciri üzerinde değerlendirilmesi sonucunda stratejik maliyet yönetimi ortaya çıkmaktadır. Eğer ormancılığın işletmecilik yanı da var deniyorsa mutlaka maliyet yönetimine gereken önem verilmeli ve bu ekseninde gerekli teorik ve uygulama yönelik araştırmalar bir an önce başlatılmalıdır.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmecilik alanında Dünya ölçeğinde yaşanan gelişmelerle birlikte ortaya çıkan global pazar kavramı işletmeleri, Dünya çapındaki rakiplerini dikkate almaya zorlamaktadır.

Bilişim çağının yaşandığı günümüzde tüketici profilinde de önemli değişimler olmuştur. Artık, tüketiciler işletmelerin üretimlerini dikte ettirici bir rol oynamaktadır. Hızlı değişen ve çeşitlenen müşteri beklentilerinin odak noktası kalite, fiyat avantajı ve ürün yelpazesindeki çeşitliliğidir.

Yukarıda kısaca değinilen gelişmeler, Neyi, hangi maliyette üretirim üretirim satarım , yaklaşımını ortadan kaldırmıştır. Gelenen bu noktada global rekabet ortamıyla birlikte, bilişim alanında yaşanan gelişmeler işletmelerin üretim sistemleri ve üretim ortamlarını sorgulamalarına neden olmuştur. İleri üretim felsefelerinin işletmelerde uygulamaya başlanmasıyla bu süreçte, maliyet yönetimi kavramıyla birlikte yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarında hızlı gelişmeler olmuştur. Ortaya çıkan ileri üretim ortamı yaklaşımlardaki ortak hedef değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, kalite ve maliyet açısından sürekli iyileşme ve israfın önlenmesidir. Bu noktada işletmeler maliyet yönetimine önem vermek zorundadırlar. Ancak, geleneksel yaklaşımda yer alan maliyetleme sistemlerinin amaçları karşılama noktasında yetersiz kalacağı açıktır. İşletmelerde etkin maliyet yönetiminin gerçekleştirilebilmesi için metin içinde kısaca felsefelerine değinilen bir çok yeni sistem geliştirilmiştir. Genellikle Japonlar tarafından geliştirilen bu sistemlerin temelinde işletmenin sürekli gelişmesinin maliyet kontrolü ile sağlanabileceği ve bu ekseninde verimli ve iktisadi çalışabileceği görüşü vardır. Dünya 'da söz konusu gelişmeler yaşanırken, işletmeler ister kamu ister özel sektör işletmesi olsun, rasyonel işletmecilik anlayışının gereği olarak bu sistemlere göre yeniden yapılandırılmalı ve muhasebe alanında yaşanan gelişmeleri göz ardı etmemelidir. Ne var ki, özellikle kamu kesimi işletmeleri bu gelişmelerden haberdar bile değildir. Örneğin, orman işletmelerinde değil maliyet yönetimi; aktüel maliyetleri belirleme işlemleri bile sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi sistemlerinin işletmelerde yapılandırılmaması nedeniyle, maliyet yönetiminin bir yönetim aracı olarak işletmelerde kullanılması, mevcut şartlarda mümkün gözükmemektedir. Tek Düzen Hesap Planı içerisinde yer alan 7/A seçeneğinin de sağlıklı bir veri tabanının bulunmaması nedeniyle maliyet yönetimi amacıyla kullanımı mümkün değildir. Orman işletmelerinin etkin maliyet yönetimini

gerçekleştirebilmeleri için reorganizasyon çalışmalarının ve bunun için gerekli olan araştırmaların bir an önce yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

1. BİLGİNOĞLU F., Muhasebe ve Organizasyon İ.İ.B.F. Muh. Enst. Yayın No: 54, Muh. Enst. Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 6, s. 11-16, İstanbul, 1988.
2. PEKER,A., Modern Yönetim Muhasebesi, Filiz Kitabevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, s.9-14, İstanbul 1983.
3. AKESEN A., Maliyet Muhasebesi , İ.Ü. Y.N:3634, Fakülte Yayın No: 409, ISBN 975-404-210-1, s. 9, İstanbul 1991.
4. şAKRAK, M., Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar , Yasa Yayınları Yayın No: 080,ISBN 975-367-028-4, İstanbul, 1997.
5. TÜRKER, M. F., Orman İşletmeciliği , KTÜ. Orman Fakültesi Ders Notları Yayın No:59, s.73., Trabzon, 2000.
6. ÖZTÜRK, A.-TÜRKER, M. F., Orman işletmeciliği Fonksiyonlarının Ülkemiz Ormancılığı Açısından Değerlendirilmesi , Orman Mühendisliği Dergisi ISSN 1301-3572, Sayı:10, Yıl:37, s.9, Ankara, 2000.
7. ALTUĐ O., Maliyet Muhasebesi , Evrim Yayınları, s. 181, İstanbul, 1996.
8. MOORE/JAEDICHE-PEKER A., Yönetim Muhasebesi , İ.Ü.Y.N: 3486, İ.F.Y.N: 192, s. 162, İstanbul, 1998.
9. ACAR; D., İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme S.D.Ü.İ.İ.B.F Dergisi Güz 3, ISSN 1301-0603, s. 84, Isparta, 1998.
- 10.şİMŞEK, Z.-ARIÇAY, Y., Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Yaklaşımı , İşletme ve Finans Dergisi, şubat, 1998.
- 11.ACAR, D., Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle ilgili Bir Araştırma (Basılmamış Doçentlik Tezi), Isparta,1999.
- 12.KAVRAKOĐLU, İ., Toplam Kalite Yönetimi , Kalder Yayınları No:2, s.14
- 13.şAKRAK, M-SUSMUř,T.-ESKİ, Ö., Zamana dayalı Rekabetin maliyetler ve Verimlilik Üzerine Etkisi , M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, İstanbul, 1998

- 14.HATİBOĞLU,Z. Maliyet Muhasebesi , Sedok Yayınları, İstanbul, 1995.
- 15.KARCIĞLU, R., Yeni bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme , Verimlilik Dergisi, Sayı:2, 1994.
- 16.GREVE, J..W.-WILSON, F.W., Value Engineering in Manufactoturing , Prentice- Hall, Inc, 1967.