

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM ARACI OLARAK HEDEF MALİYETLEME VE DEVLET ORMAN İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ

Turan ÖNDEŞ¹, Muhammed ARDIÇ², Atakan ÖZTÜRK³, Bekir KAYACAN⁴

¹Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Erzurum

²Artvin Çoruh Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, Artvin

³Artvin Çoruh Üniversitesi Orman Fakültesi Orman Mühendisliği Bölümü, Artvin

⁴Düzce Üniversitesi Orman Fakültesi Orman Mühendisliği Bölümü, Düzce

ÖZET

Günümüz işletmeleri değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında pazarda sürdürülebilir bir rekabet sağlayabilmede zorlanır hale gelmiştir. Bu yüzden geleneksel maliyet sistemleri sorgulanmaya başlanmış ve rekabetçi piyasada bu sistemlerin yöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür.

Ülkemizde Orman Genel Müdürlüğüne bağlı Devlet Orman İşletmeleri, 1980'li yılların sonlarından itibaren gümrük birliği, ithalat rejimi vb. alanlarda meydana gelen değişimler sonucunda, rekabetin giderek arttığı bir piyasayla karşı karşıya kalmıştır. Bu süreçte, hangi maliyetle olursa olsun üretim yapma anlayışının hâkim olduğu DOİ'lerin maliyetlerinin minimize edilmesi hedefi, bütçe hazırlığı ve özellikle maliyet bedelinin hesaplanmasında dikkate alınan standartlar açısından önemli bir unsur olarak öne çıkmıştır. Bu çalışmada, stratejik maliyet yönetimi aracı olarak Hedef Maliyetleme yöntemi teorik olarak ele alınmakta ve bu yöntemin DOİ'lerde uygulanabilirliği irdelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme Yöntemi, Stratejik Maliyet Yönetimi, Devlet Orman İşletmeleri

TARGET COSTING AS A TOOL OF STRATEGIC COST MANAGEMENT AND ITS PRACTICABILITY IN STATE FOREST ENTERPRISES

ABSTRACT

Today's enterprises are facing difficulties in achieving sustainable competition in the market owing to the changing cost structures and increasing demand. This is essentially why the traditional cost systems are questioned and revised. It is now realized that the traditional systems cannot adequately contribute to managerial decisions in the competitive market environment.

In Turkey, State Forest Enterprises (SFE's) are encountering competitive markets since the end of 1980s as a result of change in customs union, import regime, etc. In this process, aim of minimizing the costs of SFE's whose strategy is to make production at any cost has become an important factor on preparing budgets and calculating costs. This study evaluates the Target Costing Method as a tool of strategic cost management and its applicability in SFE's.

Keywords: Target Costing Method, Strategic Cost Management, State Forest Enterprise.

1. GİRİŞ

İşletmeler değişen maliyet yapıları ve artan talep karşısında, büyük miktarlarda standart ürünler üreterek satma ve pazarda sürdürülebilir bir rekabetçi üstünlük sağlayabilmede zorlanır hale gelmişlerdir. Bu süreçte stratejik yönetim tarzını benimseyen işletmeler tarafından geleneksel üretim ve maliyet sistemleri sorgulanmaya başlanmış ve

işletmeler açısından geleneksel maliyetleme yöntemlerinin rekabetçi piyasada yöneticilerin kararlarına yeterli ölçüde katkı sağlayamadığı görülmüştür. Yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda modern maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu sistemlerin başında gelen hedef maliyetleme (HM), 1960'lı yıllarda Japonya'da geliştirilen ve maliyet planlaması esasını öngören bir yaklaşımdır.

HM, maliyetleme sürecinde planlama ve tasarım aşamalarına odaklanan, maliyetlerin oluştuktan sonra değil gerçekleşmeden yönetilmesi esasına dayanan, ürünün belirlenen hedef satış fiyatından hedef kârın çıkartılması sonucu bulunan hedef maliyet doğrultusunda üretilmesini amaçlayan bir modern maliyetleme sistemidir. Yöntemin temel amacı, toplam mamul maliyetlerinin, işletmenin pazara girmesi, pazarda kalması ve kârlı olarak rekabet etmesini mümkün kılacak tutarda veya bu tutardan daha alt seviyelerde gerçekleşmesini, muhasebe ve mühendislik tekniklerinden faydalanarak sağlamaktır. Ayrıca HM uygulamalarına bakıldığında, yöntemin işletmelerde kurulması ve işletilmesiyle birlikte tüm mamul yaşam dönemi boyunca etkin ve stratejik bir maliyet yönetimi ile gerçekleştirildiği görülmektedir.

Rekabetçi ortamlarda başarılı olmak isteyen işletmeler için geçerli olan soru artık "*Maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?*" sorusu değil, "*Ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?*" sorusudur (Gürsoy, 1997). İşte tam bu noktada HM kavramı gündeme gelmektedir.

Özel sektör işletmeciliği alanında modern maliyet yönetimi odaklı gelişmelerin yaşandığı bu süreçte, bir kamu işletmesi olan Devlet Orman İşletmelerinde (DOI'lerde) maliyet ve yönetim muhasebesi kullanımı istenen düzeyde değildir. Maliyet ve yönetim muhasebesinin kullanılmaması ve mevcut muhasebe sisteminin bürokratik engellerle hantal bir yapıda bulunması sonucunda, DOI'ler verimlilik ve iktisadilik anlayışından uzak olarak yönetilmektedir (Türker, 2008; Öztürk ve Türker, 2000).

Piyasalarda modern maliyet yönetimi odaklı yaşanan bu ve benzeri gelişmelere ayak uydurma sürecinde, kamu kesimi işletmelerinin genellikle özel sektör işletmelerinin gerisinde kaldığı görülmektedir (Ardıç ve ark., 2009). Ülkemizde odun hammaddesi arzının yaklaşık % 57'sini sağlayan Orman Genel Müdürlüğü (OGM) (Kaplan, 2007) ve dolayısıyla DOI'ler bunun en tipik örneğini oluşturmaktadır.

Bütün kamu kurumları için bağlayıcı olan 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu" kapsamında performans bütçeleme sistemi öngörülmektedir. Bu bağlamda performans bütçeleme, artık klasik bütçede olduğu gibi kullanılan kaynaklara değil, kamu kurumlarının faaliyetleri ile bunları başarmalarına göre ödenek tahsis etmektedir. Performans bütçeleme, faaliyetlerin maliyetlerini tahmin etmeye çalışır ve daha düşük maliyetle daha iyi mal ve hizmet üretimine imkân sağlar.

Bu çalışmada, HM yöntemi teorik olarak ele alınmakta ve özellikle maliyet yönetimi ve fiyatlandırma kararlarında sağladığı katkılar bakımından kavramsal bir çerçeve oluşturularak, bu yaklaşımın DOI'lerde uygulanabilirliği irdelenmektedir.

2. NEDEN HEDEF MALİYETLEME ?

Günümüzün artan rekabet ortamında işletmeler için geleneksel muhasebe yöntemleri, kalite, maliyet ve zaman bağlamında yetersiz kalmaktadır. Özellikle teknolojiye yaşanan hızlı gelişim, değişen müşteri istekleri, kısalan mamul yaşam dönemleri ve sabit maliyetlerdeki artış, karar verme süreçlerinde hedef maliyetleme gibi daha hızlı, daha

stratejik ve daha yararlı bilgiler üretebilecek sistem, yöntem ve modellerin geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır (Bahşi ve Can, 2001).

HM yöntemi pazar ve maliyetler konusunda iki önemli gerçeğin farkına varılması sonucu geliştirilmiştir (Yükçü, 1999). Bu gerçeklerden ilki, fiyatı pazarın belirlediği gerçeğidir. İşletmeler hep fiyatları kontrol ettiklerini düşünmüşlerdir. Oysa bugün düşündüklerinden çok daha az kontrole sahip olduklarının farkına varmışlardır. Bu yüzden HM'de pazar fiyatı bir veri olarak kabul edilir. İkincisi ise bir mamulün maliyetinin büyük bir kısmının dizayn aşamasında belirlenmekte olduğu gerçeğidir. Dolayısıyla mamulü dizayn edip, kaç mal olduğunu anlamaya çalışmak yerine, ilk önce hedef maliyet belirlenmeli sonra da o hedef doğrultusunda mamul dizayn edilmelidir. Sonuçta bu gerçek göz önünde bulundurulduğunda maliyet azaltma çabalarının çoğunun dizayn ve mamul geliştirme aşaması üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği gerçeği ortaya çıkmaktadır (Bahşi ve Can, 2001).

HM'nin maliyet yönetiminde yer edinmesine etki eden faktörler şu şekilde sıralanabilir (Can, 2004):

- Teknolojideki hızlı değişim,
- Müşteri isteklerinin farklılaşması,
- Mamul yaşam dönemlerinin kısalması,
- Yığın üretim miktarlarının küçülmesi,
- Maliyetlerin artması,
- Maliyet yönetimi problemleri.

Bugün birçok işletme karar vermeye ilişkin verilerini muhasebe departmanından çok pazar yerine çevirmektedir ve HMyi kullanmaktadır. Bunun nedeni ise kendilerini sürekli geliştirmek ve büyümek istemelerinden kaynaklanmaktadır (Yükçü, 1999).

3. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI VE KAPSAMI

Birçok işletme tarafından yaygın olarak kullanılan ve üretilen mamullerin kârlılığını sağlamak için kullanılan HM; "mamulün tahmin edilen satış fiyatında arzulan kârlılığı temin edebilmek amacıyla belirli işlevleri ve kalitesi ile üretilmesi yoluyla bir mamulün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan yapısal bir yaklaşımdır." (Bayou ve Reinstein, 1997) şeklinde tanımlanmaktadır.

HM, öncelikle müşteri isteklerini ve beklentilerini değerlendirerek belirlemekte ve mamulün gelecekteki maliyetlerini hesaplamaktadır. HM'nin hareket noktasını, sürekli değişen ve şiddetlenen rekabet koşullarında tüm işletme faaliyetleri ile tutarlı bir biçimde stratejik yönetim oluşturmaktadır. Bu da ancak, müşteri beklentilerine dayalı pazara uygun mamuller üretmekle gerçekleştirilebilir (Alagöz ve Ceran, 2006). HM, yeni mamul geliştirilme sürecinde müşteri tatminini de dikkate alarak kârlılık ile maliyet planlaması arasında denge kurmak için kullanılmaktadır. Dolayısıyla HM yalnızca bir maliyet düşürme tekniği ya da maliyet kontrolü sistemi değil, aynı zamanda değer analizini ve değer mühendisliğini de içine alan oldukça kapsamlı stratejik kâr yönetimi sisteminin de bir parçası olmaktadır (Dutton ve ark., 2005).

Pazara dayalı maliyetleme sistemleri, üretim ve pazarlama stratejileri arasında sıkı bir koordinasyonu gerektirmektedir. Bir ürünün üretim programına alınıp, alınmaması konusunda karar verilirken, pazarlama yönetiminin belirleyeceği "hedef fiyat" ile üretimin sağlayabileceği "en düşük maliyet" arasındaki olumlu farkın işletmeye tatmin edici bir kâr bırakıp bırakmayacağı kararı etkileyen başlıca etken olmaktadır (Bursal ve Ercan, 1994;

Türk, 1999). HM, mamul maliyetinin, mamul yaşam seyri boyunca düşürülmesini amaçlayan bir stratejik yönetim aracıdır. HM yönetim muhasebesi ve işletmenin diğer birimleri arasındaki etkileşimi dikkate almaktadır. Böylece uzun vadeli kâr planlaması çerçevesinde sürekli olarak maliyet düşürülmesi hedeflenmektedir (Brausch, 1994). HM, müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşan bir mamul geliştirme stratejisi olup, stratejik kâr ve maliyet yönetim süreci olarak ortaya konulmaktadır (Yükçü, 1999; Yükçü, 2000; Karcıoğlu, 2000).

HM pazara dayalı bir yönetim felsefesi olduğundan mamul yaşam döngüsünün her aşamasını pazara dayalı kılar. Mamul geliştirmesi/tasarımı, üretimi gibi işletme fonksiyonları pazara (müşteriye) dayalı olduğu gibi mamul fiyatlaması ve maliyetlemesi de pazara dayalıdır (Can, 2004).

3.1. Hedef Maliyetlemenin Temel İlkeleri

HM süreci altı temel ilkedен oluşmaktadır. Bu temel ilkeler aynı zamanda maliyet ve kâr planlamasına geleneksel yaklaşımlardan tamamen farklı bir yaklaşımı da ortaya koymaktadır. Söz konusu temel ilkeler aşağıdaki gibidir (Türk, 1999):

- Fiyat Odaklı Maliyetleme (Fiyata Göre Maliyetleme),
- Müşteri Odaklılık (Müşteri Üzerinde Yoğunlaşma),
- Tasarım Odaklılık (Mamul Tasarımı Üzerinde Yoğunlaşma),
- Çok Fonksiyonlu İlişkiler (Geniş Kapsamlı Katılım),
- Yaşam Seyrini Ön Plana Çıkarma (Yaşam Seyrinde Maliyet Düşürme),
- Değer Zinciriyle İlişkilendirme (Değer Zinciriyle İlgilenme).

3.1.1. Fiyata Göre Maliyetleme

HM yöntemini özellikle geleneksel yöntemlerden biri olan "maliyet artı" yönteminden ayıran en belirgin ilkelerden biridir. Maliyet hedeflerini, rekabete dayalı pazar fiyatından beklenen (hedeflenen) kâr payını düşerek belirlemektedir. HM'de fiyat, firmanın pazar konumunun kontrolü altında iken, hedef kâr, firmanın finansal gereksinimlerine ve içinde bulunduğu sektörün finansal koşullarına göre belirlenmektedir. Fiyata göre maliyetleme ilkesinin iki önemli alt ilkesi şunlardır (Şakrak, 1997):

- Mamul ve kâr planlarını piyasa fiyatları tanımlar. Kaynakların uygun ve güvenli bir kâr payına sahip mamullere yönlendirilmesi için, bu planlar sık sık analize tabi tutularak gözden geçirilir.
- HM süreci, aktif ve güncel rekabet ortamı bilgileri ve analizleri ile yönlendirilir. Piyasa fiyatlarının nasıl oluştuğunu anlamaya çalışmak, rekabet ortamının güçlüklerini ve tehlikelerini karşılayabilmek için önem taşır.

3.1.2. Müşteriler Üzerinde Yoğunlaşma

HM pazar tarafından yönlendirilir. Müşterilerin düşünceleri çok önemlidir ve süreçte devamlı olarak göz önünde tutulur. Kalite, maliyet ve zaman ile ilgili müşteri gereksinimleri, mamul ve üretim kararlarında bir arada tutulur ve bu unsurlar maliyet analizlerini yönlendirir. Müşterilerinin ne istediğini ve firmanın buna yönelik ne yaptığı ve yapabileceğini belirlemek çok önemlidir. Hedef maliyete, mamulün performansı ya da güvenilirliğini azaltmak ya da pazara sunma zamanını geciktirmek gibi müşterilerin temel beklentilerine aykırı uygulamalarla ulaşılamaz. Müşteri merkezli yaklaşım, mamul geliştirme faaliyetlerini de yönlendirir. Teknik gereksinimleri piyasanın beklenti ve talepleri biçimlendirir (Can, 2004).

3.1.3. Tasarım Üzerinde Yoğunlaşma

HM, mamul ve üretim tasarımını, maliyet yönetiminde anahtar kabul eder (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002). HM bütün işletme fonksiyonlarını tasarımın incelenmesi için bir araya getirir. Böylece gerekli mamul veya mühendislik değişiklikleri mamulün üretimine başlanmadan önce yapılabilir. HM mamul ve süreçlerin sıralı tasarımı yerine eşzamanlı tasarımını öngörür. Böylece ortaya çıkabilecek sorunların önceden çözülmesine imkân vererek mamul geliştirme zamanını ve maliyetini azaltır (Gürdal,2007). Tasarım ilkesinin dört alt ilkesi şu şekilde sıralanabilir (Bahşi ve Can, 2001):

- Maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi,
- Mamul, teknoloji ve tasarımın maliyet etkilerini araştırma,
- Mamul tasarımlarının değişim yapılabilmesi için önceden incelenmesi,
- Mamul ve süreç geliştirmede, sıralı teknik işlemler yerine paralel akışı teşvik etme.

3.1.4. Geniş Kapsamlı Katılım

HM'de tasarım ve üretim mühendisliği, üretim pazarlama, satın alma, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden üyelerden oluşan ekiplerden yararlanılır. İşletme içindeki karşı fonksiyonları temsil eden bu takımlarda aynı zamanda; satıcılar, müşteriler, dağıtımıcılar gibi işletme dışı taraflar da yer alır. (Can, 2004). Bu ekipteki her birim ortak amaçları olan hedef maliyete ulaşmak için çalışmak ve kendilerine düşen görevleri zamanında ve en iyi şekilde yapmak zorundadırlar. Ekibin başarısı, ekibi oluşturan kişi ve grupların bu projeyi iyi anlamalarına, bunun gerekliliğine inanmalarına ve sorumluluk almalarına bağlı olmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001).

3.1.5. Yaşam Seyri Yaklaşımı

HM yönteminin hedefi, üretici ve müşteri açısından mamul yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Üreticinin bakış açısından, yaşam dönemince maliyetlemenin anlamı ise, bir mamulün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesidir (Şakrak, 1997). Yaşam dönemi boyunca maliyetleme;

- yaşam seyri planlamasının etkinliğinin gösterilmesi;
- tasarım aşamasında seçilen alternatiflerin, maliyet etkenlerinin hesaplanması,
- teknoloji maliyetlerinin bunları kullanan mamullere yüklenmesi

gibi yönlerden uzun dönemli mamul kârlılığına ait daha iyi bir fotoğraf sunulabilmesi için gerekli görülmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000).

HM yönteminin amacı, tüketici ve üretici açısından mamul yaşam dönemi maliyetlerinin en aza indirilmesidir. Tüketici açısından, aldığı ürünün alım bedeline ilave olarak kullanım maliyeti de söz konusu olmaktadır. Burada tüketici sadece alım bedelinin değil, kullanım maliyetinin de düşük olduğu ürünleri seçmeye özen göstermektedir. Üretici açısından bakıldığında da, yaşam dönemince maliyet azaltımı, ürünün doğumundan ölümüne kadar katlanılan tüm maliyetlerin en aza indirilmesi anlamına gelmektedir (Aksoylu ve Dursun, 2001).

3.1.6. Değerler Zinciriyle İlgilenme

HM, satıcıdan dağıtımıcılara ve müşteri hizmet sunanlara kadar, değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenir. Hedef yöntemi, satıcılar ve değerler zincirinde yer alan diğer taraflar ile uzun dönemli geliştirilecek yararlı ilişkiler üzerine kurulmuştur (Şakrak, 1997). Değerler zinciri, işletmelerin hammadde kaynaklarından başlayıp, nihai tüketiciye ulaşan mamullerin yaşam dönemlerinin sonuna kadar uzanan tüm aşamalarda değer yaratan ve birbirine bağlı faaliyetler bütünüdür ifade etmektedir. HM yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara

ve tüketici hizmeti sunanlara kadar değerler zincirinin tüm halkalarıyla ilgilenmektedir. Yöntemin başarısı, değerler zincirinde yer alan tüm taraflar ile uzun dönemli olarak geliştirilecek yararlı ilişkilere bağlı olmaktadır (Şakrak, 1998).

3.2. Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanışı

HM'nin sektörel bazdaki kullanım farklılıklarının yanında, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerde bile uygulama şekillerinin farklı olması, bu süreçle ilişkili olarak yöntemin uygulanışı bakımından farklı görüş ve bakış açılarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. HM ile ilgili yapılan çalışmalardan HM'nin uygulanması ile ilgili; HM'nin belirlenmesi ve HM'nin uygulanması şeklinde iki sonuç ortaya çıkarılabilir (Acar, 2003).

3.2.1. Hedef Maliyetlerin Belirlenmesi

Hedef maliyetler Şekil 1'de verilen parametreler yardımıyla tespit edilmektedir (Acar, 2003).

HM yönteminde kâr marjının belirlenmesi süreci işletme düzeyinde makro, ürün düzeyinde ise mikro planların bir araya getirilmesinin bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır. Satış fiyatı ve kâr marjı belirlendikten sonra aşağıdaki formül yardımıyla HM belirlenmektedir (Acar, 2003).

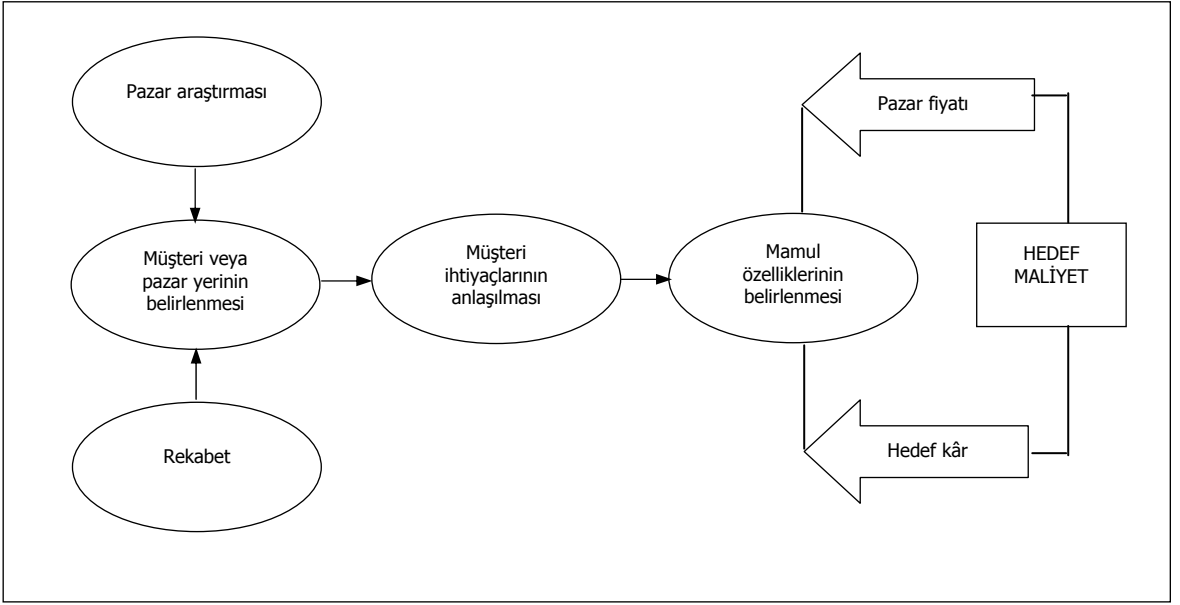
Hedef maliyet = Satış fiyatı – Hedeflenen kâr

Yukarıdaki formülün OGM özelinde uygulanışına ilişkin varsayımlara dayanan bir örnek aşağıda verilmiştir:

Örnek Olay: OGM orman ürünleri piyasasında mevcut ürün portföyünden farklı özellikte yeni bir ürüne talep olduğunu fark etmiştir. Yapılan piyasa araştırması sonucunda; söz konusu ürünün 220 TL/m³'ten ve yıllık 100 000 m³ satılabileceği öngörülmüştür. Ayrıca yeni üretilecek ürünün üretimi için OGM'nin hedef kâr payı, satışların % 20'si olarak belirlenmiştir. Bu verilere göre üretilmesi düşünülen ürünün hedef maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

Öngörülen satışlar (100 000 m ³ x 220 TL/ m ³)	= 22 000 000 TL
(-) Hedeflenen kâr (satışların % 20'si)	= 4 400 000 TL
100 000 m ³ için hedef maliyet	= 17 600 000 TL
Birim ürün (m ³) başına hedef maliyet (17 600 000 / 100 000 m ³)	= 176 TL/ m ³

olarak hesaplanmaktadır.



Şekil 1. Hedef maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan parametreler

Özetle, OGM yeni ürününden % 20 kâr elde edebilmesi için, söz konusu ürünü 176 TL/m³ veya daha az bir maliyetle üretmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 176 TL/ m³ olarak belirlenen birim ürün hedef maliyeti; üretim, pazarlama, dağıtım ve satış sonrası gibi değişik fonksiyon alanlarına dağıtılmakta ve bu alanların gerçek maliyetlerinin hedef maliyetlerin sınırları içinde kalmasından söz konusu faaliyet alanı sorumlu tutulmaktadır.

3.2.2. Hedef Maliyetlerin Uygulanması

Hedef maliyetlerin belirlenmesi aşaması daha çok makro planlama sürecinde yoğunlaşırken, hedef maliyetlerin uygulanması aşaması ise, hedef maliyetlerin elde edilmesi için gerekli olan teknik, maliyet, planlama ve mühendislik faaliyetleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Hedef maliyetlere ulaşmak için üç aşamalı bir çalışma gerçekleştirilmektedir (Acar, 2003). Bu aşamalar sırasıyla;

- maliyet aralığının hesaplanması,
- ürün tasarım maliyetlerinin çıkarılması ve maliyetlerin minimize edilmesine yönelik çalışmalar ve
- yeni ürünün üretimine geçilmesi ve sürekli iyileştirmenin sağlanmasıdır.

3.3. Geleneksel Yöntem ile Hedef Maliyetleme Yönteminin Karşılaştırılması

Hedef maliyet geleneksel "maliyet artı" yaklaşımından farklı olarak, maliyetlerin bir fonksiyonu olmaktan ziyade, satış fiyatı ve arzu edilen kârın bir fonksiyonudur. Geleneksel maliyetleme yöntemi ile HM yöntemi arasındaki farklılıklar formül yardımıyla aşağıdaki şekilde gösterilebilir (Karcıoğlu, 2000).

Geleneksel maliyetleme yöntemi:

Beklenen Satış Fiyatı = Beklenen Maliyet + Beklenen Kâr Marjı

Hedef maliyetleme yöntemi:

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı – Hedef Kâr Marjı

Eşitlikten anlaşılacağı üzere, geleneksel yöntemde ürünün satış fiyatı bağımlı değişken iken, HM yönteminde hedef maliyet bağımlı değişkendir. Yani, geleneksel yöntemde tahmin edilen maliyetlere beklenen kâr marjı eklenerek satış fiyatı hesaplanırken, HM’de hedef fiyattan hedef kâr düşülerek hedef maliyet hesaplanmaktadır.

Geleneksel yaklaşımlarla yani maliyet artı yöntemi ile HM yaklaşımının karşılaştırılması Çizelge 1’de görülmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002).

Çizelge 1. Geleneksel muhasebe sistemi ile hedef maliyetlemenin karşılaştırılması

Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir.	Rekabete dayalı pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler.
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürmek için anahtar tasarımıdır.
Maliyet düşürmeyi yönlendiren, müşteriler değildir.	Müşteri verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar, maliyet düşürmede sorumludur.
Satıcılar ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile tasarım öncesinden ilgilenilir.
Müşterilerce ödenen fiyatın en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değerler zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında, değerler zinciri ön planda tutulur.

4. HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMININ DEVLET ORMAN İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ

DOİ’ler tarafından üretilen orman ürünleri (tomruk, maden direği, sanayi odunu, yakacak odun vb) üretiminde amenajman planları esas alındığından yani bir nevi üretim kısıtlaması mevcut olduğundan, yıl içerisinde üretime konu edilecek ağaç serveti miktarı da kısıtlı olmaktadır. Bu kısıt üretim miktarı yardımıyla satış gelirini artırma noktasında DOİ’leri önemli ölçüde sınırlayabilmektedir. Dolayısıyla, gelirlerinin çok önemli bir bölümünü oluşturan satış gelirini artırmada sınırlı bir güce sahip olan DOİ’lerin, işletme kârlılıklarını artırabilmeleri ve yüksek rekabet gücüne sahip olabilmeleri noktasında, kaliteli ürün üretimi ve maliyet düşürücü yöntemlerin kullanımı hususları öne çıkmaktadır. Bu ise ancak sağlıklı bir maliyet yönetimi ile mümkün olabilecektir (Ardıç ve ark., 2009).

Bununla birlikte, maliyet yönetimi, salt bir maliyet hesaplama yönteminin ortaya konması ve bu yöneme göre fiili maliyetlerin hesaplanması değil, gelecekteki maliyetlerin belirlenmesi, kontrol altında tutulması ve işletme kararlarında kullanılabilmesidir. Mevcut duruma bakıldığında DOİ’lerde maliyet ve yönetim muhasebesinin bulunmaması ve buna paralel olarak da maliyet yönetimine gereken önemin verilmemesi nedeniyle, değil gelecekteki maliyetlerin yönetimi, fiili maliyetlerin belirlenmesi işlemi bile sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır (Alkan, 2003).

Bu noktada, HM’nin yine bir devlet işletmesi olan orman fidanlık işletmelerinde uygulanabilirliğine ilişkin olarak, Alkan (2003) tarafından yapılan; işletmeler için durum

analizi yapmak suretiyle işletmelerin başarısı üzerinde etkili olan etmenlerin belirlenmesi ve HM'nin uygulanmasıyla hem sosyal fayda amacının, hem de kârlılık ilkesinin göz ardı edilmesinin önlenebileceğine ilişkin tespitlerin, DOİ'ler için de geçerli olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır (Ardıç ve ark., 2009).

Öte yandan, işletmelerde fiili maliyet verilerine göre fiyatlandırma günümüz otoriteleri tarafından sağlıklı bulunmamaktadır. Çünkü fiyatlandırma kararları geleceğe dönük kararlardır ve kullanılması gereken maliyetler gelecekte olması beklenen maliyetlerdir. Fiili maliyetlerin gelecekteki maliyetleri temsil yeteneği çok zayıftır ya da hiç yoktur. Dolayısıyla bunların karar amaçlı kullanımı işletmecilik açısından uygun değildir (Uslu ve ark., 1990). Bu nedenle, DOİ'ler tarafından da kullanılan maliyet artı yöntemi yerine gelecekteki ürünlerin fiyatlarının belirlenmesi amacıyla kullanılan HM yönteminin kullanılması düşünülebilir. HM yöntemi, DOİ'lerin piyasa fiyatı üzerindeki belirleyici özelliğinin azaldığı günümüz koşullarında, özellikle piyasada oluşan fiyata göre kâr elde edecek ya da en azından başa baş noktasını yakalamalarına imkân tanıyacak maliyet düzeyinde faaliyet gerçekleştirebilmelerine imkân tanıyan bir sistem olarak öne çıkmaktadır.

HM, stratejik görüş imkânı sağlayan bir maliyet yönetimi ve fiyatlandırma tekniğidir. Bu yöntemle farklı kârlılık düzeyleri için farklı hedef maliyetler belirlenebilmektedir. Bu noktada, bir kamu işletmesi olan DOİ'lerin hem sosyal fayda amacına yönelik faaliyetlerde bulunmayı, hem de zarar etmemeyi kendisine hedef olarak seçmesi durumunda, hedef kâr payı en azından sıfır olarak belirlenecektir. Bu durumda DOİ'ler satış fiyatı ve maliyetlerini eşitlemek durumunda olacak ve başa baş noktada faaliyette bulunacaklardır. Burada maliyetle fiyatın eşitlenmesi maliyete göre bir fiyatlandırma değil, aksine maliyetlerin fiyata göre tasarımı gerektirmektedir. Hedeflenen satış fiyatı ise sistem için bir çıktı değil, aksine HM yönteminin bir girdisidir. DOİ'lerin rekabetçi ya da monopol bir piyasada faaliyet göstermesi bu durumu değiştirmeyecektir.

DOİ'lerin bir kamu işletmesi olması, kârlılık amacı yerine sosyal fayda amacının işletme amaçları arasında daha ön planda olması, bu işletmelerde maliyet yönetiminin geri planda bırakılmasını gerektirmez. Sosyal fayda amacının ön planda tutulması durumunda bile bu amacı gerçekleştirirken fayda-maliyet analizi yapmadan hangi maliyet ve fiyat olursa olsun üretme anlayışı, verimlilik ve iktisadilik ilkeleri açısından kabul edilemez bir durumdur. Dahası, günümüzde orman ürünleri piyasasındaki rekabetçi ortam düşünüldüğünde DOİ'lerin fiyatlarını rakiplerinden daha yüksek seviyede belirleme şansları yoktur. Yani, fiyat birçok durumda DOİ'ler için bir veridir. Bu durum özellikle gümrük birliği ile beraber ithalat rejiminde meydana gelen değişimler, kıyı ve sınır ticareti vasıtasıyla doğu bloku ülkelerinden ülkemize bol miktarda ve düşük fiyatla orman ürünleri girmesi, OGM'nin ve buna bağlı olarak DOİ'lerin monopol özelliğini kaybetmesi ve rekabette zorlanarak zarar eder hale gelmesi göz önüne alındığında çok daha fazla önem arz etmektedir (Türker, 1996).

Bu bağlamda DOİ'lerin kârlılığı amaçlamaları durumunda, piyasa satış fiyatından (ithal ürünlerin fiyatlarının piyasa fiyatı olarak kabul edilmesi halinde) hedeflenen kâr marjı düşülerek, hedef maliyetler belirlenebilir. Eğer belirlenen hedef maliyet, kabul edilebilir maksimum üretim maliyetinden büyük ise bu noktada maliyet düşürücü tekniklerden değer mühendisliği aracılığıyla hedef maliyet, kabul edilebilir maliyet düzeyine indirilerek hedef maliyetin uygunluğu sağlanmış olur. Değer mühendisliğinin HM sürecine dahil edilmesinin temel amacı, hem boşa harcanan zaman ve işgücünü azaltarak maliyetleri düşürme, hem de müşterilerin isteklerini imkân dahilinde sürece dahil etmektir. Orman ürünleri piyasasının en büyük arz edicisi olan DOİ'ler için de geçerli olan husus, fiyatın

piyasa tarafından belirlenmesi ve piyasa fiyatına müdahale edilememesidir. Dolayısıyla fiyat, piyasa koşulları tarafından kontrol edilmekte, hedef kâr ise işletme ve içinde bulunduğu endüstrinin finansal gereksinimlerince belirlenmektedir.

Öte yandan, HM'nin temel unsurlarından biri de müşteri odaklı olmaktır. Yani, HM müşteri beklentileri ve pazarda oluşan fırsatlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Kalite, maliyet ve zamana ilişkin müşteri ihtiyaçları, mamul ve süreç kararlarında ortaya konup buna uygun maliyet analizleri yapılmaktadır. Müşterilerin ne istediğinin anlaşılması ve bu ihtiyaçları karşılama işletmenin nasıl rekabet edeceğinin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla satış fiyatının belirlenmesinde pazarın durumu önem arz etmektedir. Bunun için iyi bir pazar araştırması ve rekabet analizinin yapılması gerekmektedir. Ayrıca HM yönteminin başarılı şekilde uygulanabilmesi için, talep miktarı ve gerçekleştirilebilecek satış hacimlerinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu yüzden her bir DOİ kendi talep tahminini yapmalı ve üretimini buna göre şekillendirmelidir. Aksi halde piyasadaki talepten daha fazla orman ürününün arz edilmesi açık artırmalı satışlarda satış işleminin pazarlıklı satış olarak gerçekleşmesine sebep olmakta ve neticede daha az satış geliri elde edilmektedir. Örneğin 2008 yılında global ekonomik durgunluğun üretim sektörlerinde neden olduğu küçülme karşısında orman ürünleri sektöründe de üretimlerin minimuma indiği ve bunun neticesinde sektördeki firmaların kendilerini koruyabilmek için hammadde odun alımlarını büyük oranda azalttıkları görülmüştür. OGM verilerine göre 2008 yılı Aralık ayında endüstriyel odun fiyatlarında aylık % 5 azalma meydana gelmiştir. Bu düşüşle beraber işletmeler 2008 yılı üretimlerini talepten daha fazla gerçekleştirdiklerinden, stok oluşturmamak amacıyla fiyat indirimine gitmek zorunda kalmışlardır. Yapılan fiyat indirimlerine rağmen açık artırmalı satışların bir kısmı özellikle Ekim, Kasım, Aralık aylarında beklenenden daha fazla pazarlıklı olarak satılmıştır (Kaplan, 2009). Bu da döner sermaye konsolide gelirlerinin yaklaşık % 87'sini oluşturan orman ürünleri satışı sürecinde DOİ'lerin satış gelirlerinin azalmasına hatta bazı DOİ'lerin zarar etmelerine sebep olmuştur.

5. SONUÇ

OGM Ülkemiz orman ürünleri piyasasına önemli ölçüde hakim olsa da, DOİ'lerin çoğunlukla zararına faaliyet göstermekte olduğu konsolide mali tablolarından anlaşılmaktadır. DOİ'lerin sosyal fayda amacı ve mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları nedeniyle zararın bir kısmının görev zararı olduğu açıktır. Ancak, zararın tamamen devlet işletmeciliğine bağlanması da gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü, DOİ'lerde eksik kapasite kullanımı, doğal faktörler, üretim sürecinde değer yaratmayan faaliyetlerin çokluğu ve değer yaratan faaliyetlerdeki verimsizlikler, kalitesizlik, maliyet vb. pek çok faktör işletme başarısına doğrudan etki etmektedir. Bu yüzden her bir DOİ için durum analizi yapılarak işletme başarısında etkili olan faktörlerin belirlenmesine ve 5018 sayılı "Mali Denetim ve Kontrol Kanunu" çerçevesinde gerekli düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

Bu kapsamda, DOİ'lerde hem sosyal fayda amacının gerçekleşmesini sağlayacak hem de kârlılık ilkesinin göz ardı edilmesini önleyecek alternatif bir sistem olarak HM dikkat çekmektedir. Kaldı ki daha düşük maliyetle daha iyi hizmet üretimine ve yöneticilerin faaliyet sonuçlarının değerlendirilebilmesi ve hesap verebilmelerine imkân tanıyan 5018 sayılı kanun kapsamında yer alan performans bütçe sisteminin temel felsefesi de dikkate alındığında, DOİ'lerin de bir an önce maliyet yönetimi kapsamındaki modern maliyet yaklaşımı uygulamalarına ağırlık vermesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte, bu yaklaşımların ve HM yönteminin DOİ'lerde uygulanabilmesi için bazı yapısal düzenlemelere ihtiyaç olduğu gibi ve uygulamaların da uzun bir zaman dilimine yayılması gerekmektedir.

Özetle bir kamu işletmesi olan ve aynı zamanda mal ve hizmet üreten DOİ'ler için maliyetlerin minimize edilmesi ve buna bağlı olarak maliyet yönetimi anlayışı kaçınılmazdır. Orman ürünleri üretiminde kısmen de olsa tekeli bir yapıya sahip olma veya sosyal amaçların ön planda olması gibi nedenler DOİ'lerin verimlilik, iktisadilik vb. rasyonellik ölçütlerini göz ardı etmesini gerektirmez. Bu nedenle maliyet ve yönetim muhasebesinin ve buna bağlı olarak maliyet yönetimi anlayışının DOİ'lerde de çağın gerekleri ölçüsünde kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla, DOİ'lerde "belirli hedeflere uygun olarak, arzu edilen kalitede ve mümkün olan en düşük maliyetle üretim gerçekleştirmek" misyon olarak kabul edilmeli ve bu misyonu etkin kılacak araştırmalar yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., 2003. Mamul Tasarım Aşamasında Kullanılan Stratejik Bir Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme, III. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, 19-20 Nisan 2003, İstanbul
- Aksoylu, S., Yunus D., 2001, "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 11.
- Alagöz A., Ceran, Y. 2006, "Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:15, Konya,
- Alkan, H., 2003. Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği. SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Isparta.
- Ardıç, M., Öztürk, A., Kayacan, B., Devlet Orman İşletmelerinde Modern Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına İlişkin Değerlendirmeler ,II. Ormanlıkta Sosyo Ekonomik Sorunlar Kongresi, 19-21 Şubat 2009, SDÜ, Isparta
- Bahşi, C.G, Can, A.V., 2001, Hedef Maliyetleme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs, Yıl:1, Sayı :4
- Bayou M.E, Reinstein A., 1997, Target Costing For Cost-Plus Pricing Companies, Journal Of Cost Management, Vol. 11 No:5 September-October
- Brausch, J.M.,1994, "Target Costing For Profit Enhancement", *Management Accounting*, November, 45-49.
- Bursal N., Ercan Y., 1999, Maliyet Muhasebesi, Der Yayınları, İstanbul
- Can, A.V.,2004, Hedef Maliyetleme, Sakarya Kitabevi, Adapazarı
- Dutton, J. J., Ferguson M. (1996), "Target Costing at Texas Instruments", Journal of Cost Management, Vol:10, No:3, Warren, Gorham , New York, Fall-1996.
- Gürdal, K., 2007, Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Gürsoy, C.T., 1997, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Yay., İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M., 2002. Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Helms, M., Etkin M., Lawrence P., Baxter, J. T., Gordon, M.W. 2005, "Managerial Implications Of Target Costing", Cr-Competitiveness Review, Vol:15, No:1,
- Kaplan, E., 2007, Türkiye'de Orman Ürünleri Talebi İle Arz Kaynaklarının Değerlendirilmesi ve Endüstriyel Plantasyonların Yeri, Orman Kaynaklarının İşlevleri Kapsamında

- Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Öncelikler, Türkiye'de Ormanlık Eğitiminin 150. Yılında Uluslar arası Sempozyum, 17-19 Ekim 2007, İstanbul.
- Kaplan, E., 2009. İşletme ve Pazarlama Faaliyetleri 2008 Yılı Değerlendirmesi ve Orman ürünleri Piyasa Durumu 2009 Yılı Projeksiyonu
- Karcioğlu, R., 2000, Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum.
- Kutay, N., Akkaya, G.C., 2000, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, DEÜ Rektörlüğü Matbaası, İzmir..
- Öztürk, A.-Türker, M. F., 2000, Tarife Bedeli Hesabı ve Orman İşletmeciliği Açısından Değerlendirilmesi. Ormanlık Araştırma Dergisi ISSN 1300-9494, No:3, s.59-61, Erzurum.
- Şakrak, M., 1997, Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar. Yasa Yayınları Yayın No: 080,ISBN 975-367-028-4, İstanbul.
- Şakrak, 1998. ve Maliyet Düşürme Tekniği Olarak Hedef Maliyetleme Örnek Olay Analizi, MÜ İİBF Dergisi, Cilt 14, Sayı 2, İstanbul.
- Türk, Z., 1999, "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", D.E.Ü..İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, Deü Rektörlüğü Matbaası, İzmir.
- Türker, M.F., Ormanlık İşletme Ekonomisi, Derya Kitapevi, 255 s., Trabzon.
- Türker, M.F., 1996. Açık Artırmalı Orman Ürünleri (Tomruk) Satışlarında Fiyat Oluşumunun Araştırılması (Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği), Doktora Sonrası Temel Araştırma (Basılmamıştır), 106 s, K.T.Ü. Araştırma Fonu, Trabzon.
- Uslu, S., Büyükmirza K., ve Diğerleri, 1990, Maliyet Muhasebesi, Fasikül:2, Eskişehir.
- Yükçü, S.,1999, "Yeni Bir Fiyatlandırma Yaklaşımı Olarak: Hedef Maliyetleme,", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1,
- Yükçü, S., 2000, "Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:2, Türmob Yayın Organı, Ümit Matbaacılık, Ankara, Ekim-2000, 23-41.