

ORMANCILIK EĞİTİMİ VE UYGULAMALARINDA MUHASEBENİN ROLÜ VE ÖNEMİ: AKADEMİSYEN VE UYGULAYICILARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

THE IMPORTANCE AND ROLE OF ACCOUNTING FOR FORESTRY EDUCATION AND PRACTICES: A SURVEY ON ACADEMICIANS AND PRACTITIONERS

Doç. Dr. Hasan ALKAN¹
Orm. Yük. Müh. Ramazan ÖZTÜRK²

ÖZET

İyi bir muhasebe sistemine sahip olma ve bu sistemden özellikle rutin olmayan işletme kararlarında yararlanma, işletmenin sağlıklı bir şekilde yönetimi için mutlaka gereklidir. Orman işletmeleri uzun yıllar monopol, son yıllarda ise eksik rekabet koşullarına sahip bir piyasada faaliyet göstermeleri nedeniyle muhasebeye gerekli önemi vermemiştir. Aynı zamanda, muhasebe ormancılık eğitimi içinde de ihmal edilmiş durumdadır. Bu çalışmada muhasebenin ormancılık eğitimi ve orman işletmeciliği bakımından önemi ormancılık eğitimi veren öğretim elemanları ve ormancılığı icra eden orman mühendislerinin görüşleri yardımıyla irdelenmiştir. Öğretim elemanlarına yönelik anket çalışmaları 9 orman fakültesinden 87 denek ile orman mühendislerine yönelik çalışmalar ise çoğunluğu Isparta ve Antalya Orman Bölge Müdürlüklerinde çalışmakta olan 286 denek ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularına göre; (1) Genel muhasebe orman işletmeleri için yeterli bir muhasebe sistemi değildir. (2) Mevcut muhasebe uygulamalarında muhasebe ilke ve standartları bakımından önemli eksiklikler bulunmaktadır. (3) Aynı zamanda işletmenin yöneticisi olan orman mühendisleri yeterli muhasebe bilgisine sahip değildir. (4) Sıralanan nedenlerle muhasebe orman işletmelerinin rutin olmayan kararlarında etkin bir şekilde kullanılamamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Orman İşletmeleri, İşletme Kararları, Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Uygulamaları

Jel Kodları: M10, M41, Q23

ABSTRACT

Possessing of a good accounting system and benefiting from this system in management decisions in the scope of accounting principles is definitely important from the point of healthy management of the enterprise. The forestry enterprises, being a monopoly from the point of production of wood and other forestry production for a long time and during the last years being active in a market possessing imperfect competition etc. type of reasons have not placed the necessary importance to the accounting. At the same time, accounting was ignored at the forestry education. In this study the importance of accounting in forestry education and forest enterprises management has been taken into consideration by assistance of the forestry instructor personnel and by the opinions of forestry engineers that execute forestry. At the questionnaire studies inclined to education personnel has been realized with 87 subjects from 9 forestry faculty and the studies inclined to forestry engineers by 286 subjects majority working at Isparta and Antalya forestry regional directorates. According to findings, (1) Financial accounting is insufficient for forest enterprises. (2) There are significant flaws

* Bu makale "Muhasebenin Orman İşletmeciliği İçin Önemi ve Orman İşletmelerinde Muhasebe Kullanımı Üzerine Araştırmalar" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

¹ Süleyman Demirel Üniversitesi, Orman Fakültesi, Orman Mühendisliği Bölümü, hasanalkan@sdu.edu.tr

² ramo955@mynet.com

at actual accounting practices in terms of accounting principles and standard. (3) Forest engineer who is manager of enterprise not having sufficient knowledge about accounting. (4) For these reason, accounting have not been used sufficiently in none routine management decisions and effectively at forest enterprises.

Key Words: *Forest Enterprises, Management Decisions, Accounting Education, Accounting Practices*

Jel Codes: *M10, M41, Q23*

1. GİRİŞ

Türkiye’de tamamına yakını devlet mülkiyetinde olan ormanların yönetimi ve işletilmesi görevleri bir yandan kamu hizmeti gören bir devlet kuruluşu, diğer taraftan ise ülkemizdeki orman kaynaklarını işleten iktisadi bir girişim niteliğinde olan Orman Genel Müdürlüğü (OGM)’ne bağlı orman işletmeleri tarafından yürütülmektedir. Hem mal hem de hizmet üretimini birlikte gerçekleştiren orman işletmeleri uzun yıllar monopol bir piyasada faaliyet göstermiştir. Toplumsal fayda üretme ve orman kaynaklarının sürekliliğinin sağlanması gibi üstlenmiş olduğu misyonlar nedeniyle de iktisadilik, kârlılık gibi amaçlar bu işletmelerde geri plana itilmiştir. Bu durum gelir ve giderlerin yönetiminin yeterince önemsenmemesine, dolayısıyla da pazarlama ve muhasebe gibi işletme fonksiyonların yeterince gelişmemesine neden olmuştur.

Tartışmaya açık olsa da kârlılığın orman işletmeleri için öncelikli amaç olarak kabul edilmemesine bazı haklı gerekçeler üretilebilir. Ancak, işletmenin ana faaliyet gelirini oluşturan belirli bir üretim miktarına en az üretim faktörü (maliyet giderleri) harcayarak ulaşmak olarak tanımlanabilen iktisadilik prensibinin göz ardı edilmesine haklı bir gerekçe aramak akıl dışıdır. İktisadilik prensibinin gereği olarak orman işletmelerinde de her türlü etkinlik için maliyetlerin düşük tutulmasına çaba sarf edilmelidir (Türker, 2009: 264). Başarı ifade edilirken sadece teknik anlamdaki başarı ile yetinmek yerine ekonomik başarıdan da söz edilmelidir. Bunun için işletmedeki tedarik, üretim, vb. gibi tüm süreçlerin ve bu süreçlerde yürütülen etkinliklerin parasal olarak izlenmesi, sonuçlarının belirlenmesi ve gerektiğinde önlemlerin alınması gerekmektedir. Anılan hususların yerine getirilebilmesi için işletmelerin ihtiyaç duyacağı araç muhasebedir.

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Muhasebenin en önemli işlevi, hem işletme yönetimine hem de işletme ile ilgili olan kesimlere anlamlı, anlaşılır bilgiler sunmak ve karar almalarına yardımcı olmaktır. En doğru kararı verebilmek için işletmeyi amacına ulaştırabilecek, uygun alternatifini seçmeye olanak sağlayan nitelikli, objektif ve doğru bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nitelikteki bilgiler ise işletmelerde muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerdir.

İşletmelerin faaliyetlerinin ve amaçlarının farklı olması, farklı muhasebe türlerini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda muhasebe;

- Genel (finansal) muhasebe,
- Maliyet (işletme) muhasebesi ve
- Yönetim muhasebesi olmak üzere üçe ayrılmaktadır

Mal ve hizmet üretimini birlikte gerçekleştiren orman işletmeleri muhasebe yazınında tek başına kullanımı sadece ticari işletmeler için yeterli görülen genel muhasebe sistemini kullanmaktadır. Bu işletmelerde maliyet ve yönetim muhasebesi kullanımı henüz söz konusu değildir.

Ormanlık kesiminde piyasa icaplarına göre yapılan ve döner sermayeye konu olan iş ve işlemler için 1997'den bu yana "Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)"na göre hareket edilmektedir. Diğer bütçe uygulamalarına ilişkin ise devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır (Alkan, 2001: 179; Daşdemir, 2003a: 43).

Mevcut muhasebe sistemi içinde birçok bilgi üretilmesi, muhasebe belgesi ve finansal tablosu düzenlenmesine rağmen; bunlar genellikle sadece kurum içi rutin yazışmalarda kullanılmaktadır. Üretilen muhasebe bilgilerinin analizi ve işletme yönetiminde kullanımı ise söz konusu değildir. Ayrıca, anılan belgelerin muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğu bakımından da önemli sorunlar bulunmaktadır. Ormanlık eğitimi içinde muhasebeye gereken önemin verilmemesinin, söz konusu sorunların oluşumuna etkisinin bulunduğu söylenebilir. Bu araştırmanın amacı yukarıda sıralanan saptamaları bilimsel verilerle somutlaştırabilmek, ormanlıkta muhasebe uygulamaları konusunda eksik bulunan literatürel ve uygulamaya dönük bilgi eksikliğinin giderilmesine katkı sağlamaktır.

2. MATERYAL VE YÖNTEM

Araştırmanın temel verileri anket çalışmalarıyla elde edilmiştir. Araştırma kapsamında konunun doğrudan muhatapları olarak kabul edilen iki farklı paydaş gurubuna yönelik anket çalışması yürütülmüştür. Bunlar;

- Üniversitelerde ormanlık eğitimi veren kişilere (Akademisyenler grubu) yönelik anketler ve
- Orman işletmelerinde veya özel sektörde ormanlığı icra eden orman mühendislerine (Uygulayıcılar grubu) yönelik anketlerdir.

Akademisyenlerin görüşlerinin belirlenmesine yönelik geliştirilen elektronik anket formları internet ortamında paylaşımına açılarak öğretim üyelerine duyurulmuş ve anket çalışmalarına başlanmıştır. Farklı bölüm ve anabilim dallarından olmak üzere anket çalışmasına 90 öğretim üyesi katılmıştır (Tablo 1). Anketlerin gözden geçirilmesi sırasında 3 anketin bazı eksiklikler içerdiği tespit edilmiş ve bunlar değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Akademisyenlerin Orman Fakültelerine Göre Dağılımı

Fakülteler	Sayı	(%)
İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi	18	20,7
Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi	13	14,9
Bartın Üniversitesi Orman Fakültesi	12	13,8
Çankırı Karatekin Üniversitesi Orman Fakültesi	10	11,5
Düzce Üniversitesi Orman Fakültesi	10	11,5
Karadeniz Teknik Üniversitesi Orman Fakültesi	8	9,2
Artvin Çoruh Üniversitesi Orman Fakültesi	7	8,0
Kahramanmaraş Sütçü İmam Ü. Orman Fakültesi	6	6,9
Kastamonu Üniversitesi Orman Fakültesi	3	3,5
Toplam	87	100,0

Uygulayıcılar grubuna yönelik yürütülen anket çalışmasında ise yüzyüze görüşme yöntemi ve online anket yöntemi birlikte kullanılmıştır. Yüzyüze görüşme yöntemi ulaşım kolaylığı olan Antalya, Isparta ve Burdur illerinde görev yapmakta olan uygulayıcılar için tercih edilmiştir. Bu yolla doldurulan anket sayısı 106'dır. Türkiye'nin diğer illerinde görev yapmakta olan uygulayıcılara yönelik anket çalışmaları ise internet üzerinden online şekilde yürütülmüştür. Bu yolla 190 anket formu doldurulmuş, ancak bunlardan 10 tanesi bazı eksiklikler içerdiği için değerlendirmeye alınmamıştır. Böylelikle uygulayıcılara yönelik anket çalışmasına katılanların sayısı 286 olarak belirlenmiştir (Tablo 2).

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Uygulayıcıların Görevine Göre Dağılımı

Görev	Sayı	(%)
İşletme şefi	124	43,3
İşletme müdürü	58	20,3
Herhangi bir birimde mühendis	35	12,3
Serbest ormancılık bürosu çalışanı	19	6,6
Şube müdürü	6	2,1
İşletme müdür yardımcısı	4	1,4
Diğer	40	14,0
Toplam	286	100,0

Anketlerin değerlendirilmesinde Ms excell ve SPSS 15,00'dan yararlanılmıştır. Analiz sonucunda bulgular frekanslar ve yüzde oranlar şeklinde sunulmuştur. Araştırma kapsamında akademisyenler ve uygulayıcılar gruplarının görüşlerinin karşılaştırılması amacıyla Mann-Whitney U testi kullanılmıştır (Eymen, 2007: 151). Mann-Whitney U testi nx ve ny hacimli iki örneklemin aynı dağılımdan gelip gelmediğini incelemek için kullanılan bir testtir (Nachar, 2008: 15). Ayrıca aynı grup içinde yer alan deneklerin vermiş olduğu cevaplara göre bazı değişkenler arasında ilişki olup olmadığı, ise kıkare (χ^2) bağımsızlık testi ile belirlenmiştir (Eymen, 2007: 142).

3. BULGULAR

3.1. Muhasebe Eğitimine İlişkin Görüşler

Muhasebe dersi orman fakültelerinin orman mühendisliği bölümlerinde çoğunlukla “muhasebe” ismiyle seçimlik statüde ders programlarında yer almaktadır. Bologna süreci kapsamında yapılan düzenlemeler sonucunda dersin zorunlu statüde olduğu fakülte kalmamıştır. Bazı fakültelerde ise ders muhasebe ve finansman, genel muhasebe ve ormancılık muhasebesi isimleriyle okutulmaktadır. Lisansüstü düzeyde ise Fakültelerin birçoğunda muhasebeyle ilgili bir ders bulunmamaktadır. Akademisyenler ve uygulayıcılar gruplarının muhasebe dersinin orman mühendisliği eğitimindeki gerekliliği hakkındaki düşünceleri Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo 3: Orman Mühendisliği Eğitiminde Muhasebenin Gerekliliğine İlişkin Görüşler

Ormancılık eğitiminde muhasebe dersi	Akademisyenler grubu		Uygulayıcılar grubu	
	Sayı	%	Sayı	%
Gereklidir (zorunlu ders olarak)	44	50,6	208	72,7
Gereklidir (seçimlik ders olarak)	34	39,1	52	18,3
Gereksizdir	5	5,7	23	8,0
Kararsızım	4	4,6	3	1,0
Toplam	87	100,0	286	100,0

Görüldüğü gibi akademisyenlerin %89,7’si, uygulayıcıların ise %91,0’ı muhasebe dersinin ormancılık eğitimi içinde seçimlik ya da zorunlu ders olarak yer alması gerektiğine inanmaktadır. Muhasebe dersinin gerekliliği konusunda akademisyenler ve uygulayıcılar görüşleri M-Whitney U testi ile karşılaştırıldığında iki gurubun cevapları bakımından istatistikî olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür (Tablo 4). Bu farklılık uygulayıcılar grubunun muhasebe dersinin ormancılık eğitimi içinde olmasının gerekliliğine daha fazla inanmalarından ileri gelmektedir.

Tablo 4: Muhasebe Dersinin Gerekliliğine İlişkin M-Whitney U Testi Bulguları

Gruplar	n	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	199.23	56979.50	8943,500	-4,715	0,000
Eğiticiler	87	146.80	12771.50			
Toplam	373					

Muhasebe dersini gerekli gören orman mühendislerine bu gerekliliğin nedeni, mevcut haliyle ders saati ve içeriğinin yeterli olup olmadığı sorulduğunda, yaptıkları işin bir kaynak yönetim işi olduğu ve görevlerinin neredeyse her aşamasında muhasebeyle ilgili bilgilere ihtiyaç duydukları deneklerin tamamına yakını tarafından ifade edilmiştir. Bununla birlikte, denekler genellikle muhasebe dersinin orman fakültelerinde yetersiz bir içerikle verildiğini ifade etmektedir. Mevcut muhasebe ders saati ve içeriğine ilişkin akademisyenler grubunun görüşleri ise Tablo 5'teki gibidir.

Tablo 5: Akademisyenler Grubunun Muhasebenin Ders Saati ve İçeriği Bakımından Yeterliliğine İlişkin Görüşleri*

Ders özellikleri	Yeterlilik durumu	Sayı	(%)
Ders saati	Yeterli	65	74,7
	Yetersiz	13	14,9
	Kararsızım	9	10,4
İçerik	Yeterli	46	52,9
	Yetersiz	21	24,1
	Kararsızım	20	23,0

*Ders saatleri ve içerikleri bakımından fakülteler ölçeğinde farklılıklar dikkate alınmamıştır.

Tablo 5'te görüldüğü gibi muhasebe dersinin ders saati ve içeriği bakımından yetersiz görülme oranları sırasıyla %14,9 ve %24,1 olarak belirlenmiştir.

Orman fakültelerinin orman mühendisliği bölümlerinde lisans düzeyinde maliyet muhasebesi-maliyet yönetimine yönelik bir ders bulunmamaktadır. Bununla birlikte lisansüstü eğitim kapsamında maliyet yönetimi, finansal tablolar analizi, vb. isimlerde ve farklı içeriklerde dersler verilebilmektedir. Deneklerin "Sizce orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders olmalı mıdır?" sorusuna ilişkin görüşleri Tablo 6.'daki gibidir.

Tablo 6: Maliyet Muhasebesi-Maliyet Yönetimi Derslerinin Gerekliliğine İlişkin Görüşler

Görüşler	Akademisyenler grubu		Uygulayıcılar grubu	
	Sayı	(%)	Sayı	(%)
Gereklidir	59	67.8	208	72,7
Gereksizdir	20	23.0	56	19,6
Kararsızım	8	9.2	22	7,7
Toplam	87	100.0	286	100,0

Buna göre akademisyenlerin %67,8'i, ders programında maliyet yönetimine yönelik de bir ders olması gerektiği yönünde görüş belirtmektedir. Bu görüşte olmayan öğretim üyelerinin temel gerekçeleri ise maliyet yönetimine yönelik konuların muhasebe dersi içeriğine ilave edilmesi ile ihtiyacın giderilebileceğini düşünmeleridir.

Tabloda da görüldüğü gibi uygulayıcıların önemli bir bölümü (%72,7) maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi derslerinin orman mühendislerine de verilmesi gerektiğine inanmaktadır. Bu dersleri gereksiz bulanların oranı ise %19,6 olarak belirlenmiştir.

Maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir dersin orman mühendisliği eğitiminde gerekli olup olmadığı konusunda uygulayıcıların ve öğretim elemanlarının görüşleri M-Whitney U testi ile karşılaştırıldığında iki grubun cevapları bakımından

istatistikî olarak anlamlı bir farklılık belirlenmemiştir ($P=0.377$, $Z=-0,884$, M-Whitney $U = 11826.000$).

Bu alt başlıklar altında sunulan bulgular birlikte değerlendirildiğinde muhasebe ve maliyet muhasebesi derslerinin orman mühendisliği bölümü ders programları içinde seçimlik veya zorunlu olarak mutlaka yer alması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

3.2. Orman İşletmelerindeki Mevcut Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Görüşler

Orman işletmeleri bir üretim işletmesi olmasına rağmen, mevcut yazında sadece ticari işletmeler için yeterli olabileceği ifade edilen genel muhasebeyi kullanmaktadır. Genel muhasebenin kullanımı elbette ki yasal bir zorunluluktan ileri gelmektedir. Ancak, orman işletmelerinin maliyet muhasebesini işletmelerinde yapılandırarak kullanmasının ya da maliyet yönetimine yönelik muhasebe odaklı bir sistem geliştirmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Genel muhasebe sadece mal alım ve satımıyla ilgili işlerde yeterli olan ürün ve süreç maliyetlemesini sağlıklı bir şekilde yapamayan bir muhasebe türüdür. Bununla birlikte orman işletmelerinde genel muhasebenin uygulanması bakımından da bazı eksikliklerin olduğu bilinmektedir. Bu genel değerlendirme ile birlikte öğretim elemanları ve uygulayıcıların konuya ilişkin görüşleri ise aşağıda verilmiştir.

Araştırmaya iştirak eden akademisyenler ve uygulayıcıların orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan mevcut muhasebe sistemi hakkındaki düşünceleri Tablo 7.'deki gibidir.

Tablo 7: Orman İşletmelerindeki Mevcut Muhasebe Uygulamaları Hakkındaki Görüşler

Görüşler	Akademisyenler Grubu		Uygulayıcılar Grubu	
	Sayı	(%)	Sayı	(%)
Genel muhasebe sistemi orman işletmeleri için tek başına yeterli bir muhasebe sistemi değildir. Maliyet muhasebesi sisteminin de kullanılması ve bunun için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.	46	52,9	123	43,0
Genel muhasebe sistemi yeterlidir. Ancak, mevcut uygulamalardaki bazı eksiklikler giderilmelidir.	21	24,1	91	31,8
Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır	10	11,5	29	10,2
Kararsızım	10	11,5	43	15,0
Toplam	87	100,0	286	100,0

Görüldüğü gibi mevcut muhasebe uygulamalarının yeterli görülme oranları akademisyenler grubu için %11,5 uygulayıcılar grubu için ise %10,2'dir. İki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmaktadır (Tablo 8).

Tablo 8: Muhasebe Sistemine Yönelik Görüşlere İlişkin M-Whitney U Testi Bulguları

Gruplar	n	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	207.10	59231.50	6691.500	-6.819	0,000
Akademisyenler	87	120.91	10519.50			
Toplam	373					

Deneklerin “Muhasebe, orman işletmelerinin yöneticileri tarafından hangi amaçla kullanılmaktadır?” şeklinde sorulan soruya vermiş oldukları cevaplar Tablo 9'daki gibidir.

Tablo 9: Muhasebenin Orman İşletmelerindeki Mevcut Kullanım Amaçlarına İlişkin Görüşler

Görüşler	Akademisyenler grubu		Uygulayıcılar grubu	
	Sayı	(%)	Sayı	(%)
Muhasebe bilgileri bir karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmaktadır	64	73,6	206	72,0
İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır	19	21,8	72	25,2
Kararsızım	4	4,6	8	2,8
Toplam	87	100,0	286	100,0

Tablo 9’da görüldüğü gibi akademisyenlerin %73,6’sı, uygulayıcıların ise %72,0’ü muhasebenin orman işletmelerinde bir karara esas olması için değil, sadece yasal sorumlulukları yerine getirmek için kullanıldığına inanmaktadır. “İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır.” önermesini tercih edenlerin oranı ise gruplar için sırasıyla %21,8 ve %25,2’dir.

Uygulayıcılar ve akademisyenlerin mevcut muhasebe sisteminin ne amaçla kullanıldığı hakkındaki görüşleri arasında da istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur (Tablo 10).

Tablo 10: Muhasebe Sisteminin Kullanım Amacına Yönelik M-Whitney U Testi Bulguları

Gruplar	n	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	206.86	59162.00	6761.000	-7.539	0,000
Akademisyenler	87	121.71	10589.00			
Toplam	373					

Mevcut muhasebe sisteminin kullanımı hakkında uygulayıcılar gurubuna ayrıca “Sizce mevcut muhasebe sistemi orman işletmelerinin başarısının tespiti amacıyla yeterince kullanılabilir mi?” sorusu da yöneltilmiş ve alınan cevaplara göre Tablo 11 oluşturulmuştur.

Tablo 11: Muhasebenin Orman İşletme Başarısının Tayini İçin Kullanılıp Kullanılmadığı Konusundaki Uygulayıcılar Gurubu Görüşleri

Görüşler	Araştırmaya Katılanların Sayısı	(%)
Evet	69	24,1
Hayır	188	65,8
Kararsızım	29	10,1
Toplam	286	100,0

Görüldüğü gibi deneklerin sadece %24,1’i muhasebenin işletme başarısı tayininde kullandığını belirtmişlerdir.

Orman mühendislerine ek olarak sorulan sorulardan birisi de “Sizce mevcut muhasebe sistemi odun maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması için yeterli midir?” şeklindedir (Tablo 12).

Tablo 12: Muhasebe Sisteminin Odun Maliyetlerini Hesaplama Yeterliliğine İlişkin Görüşler

Görüşler	Araştırmaya Katılanların Sayısı	(%)
Evet	80	28,0
Hayır	171	59,8
Kararsızım	35	12,2
Toplam	286	100

Görüldüğü gibi mevcut muhasebe sisteminin maliyet hesapları için yeterli olduğu görüşünü benimseyen deneklerin oranı sadece %28,0'dır.

OGM piyasaya yönelik döner sermayeli işlemlerinde 1937 yılından beri uygulamakta olduğu muazzaf usulden 1997 yılında (yasal bir zorunluluğu da yerine getirmek için) tek düzen muhasebe sistemine geçiş yapmıştır. Tek düzen muhasebe sistemine geçiş ve ardı sıra gelen mevzuat değişiklikleri ile birlikte orman işletmelerindeki genel muhasebe uygulamaları konusunda bazı değişiklikler olmuştur. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- Hesapların standartlaştırılması (henüz uygulamada kullanılmasa da) işletmeler ve dönemler arası karşılaştırma yapma olanağı sağlamıştır.
- Bilgisayarlı muhasebe sistemine geçiş ve on-line bir sistemle Maliye Bakanlığı'na doğrudan bağlanması vergi denetimi başta olmak üzere denetimi daha kolay hale getirmiş, bunun sonucunda da biçimsel muhasebe hataları azalmıştır. Bunda muhasebe birimi tarafından yapılan hataların düzeltilmesinin zorlaştırılmasının da rolü bulunmaktadır. Zira daha evvel yapılan hatalar gerekçeli bir yazı ile düzeltilebiliyor iken, günümüzde muhasebe kayıtlarında oluşacak hatalar cezalandırılmaktadır.
- Tek düzen hesap planına geçişle birlikte hesap planında bazı değişiklikler olmuştur. Bazı hesapların sadece kodları değişirken bazılarının hem adı hem de kodu değişmiştir. Örneğin, eski hesap planındaki 00 kodlu sermaye hesabı yeni hesap planında 500 kodlu sermaye hesabı olarak karşılık bulmuştur.
- Muhasebe ile ilgili görev ve görevli tanımlarında bazı değişiklikler olmuştur. Muhasebecilerin yetki ve sorumlulukları azalırken, işletme yöneticilerinininki artmıştır.
- Maliyet ve kar & zarar hesaplamaları yıllık olarak yapılmakta iken, tek düzen muhasebe sistemine geçişle birlikte aylık olarak yapılabilir hale gelmiştir.
- Tek düzen muhasebe sistemine geçiş ve ardından yapılan mevzuat değişiklikleri ile birlikte ödenekler arası aktarım kaldırılmıştır. Daha evvel hizmet ve mal alımlarında sınır bulunmazken, değişikliklerle birlikte ödeneği olmayan mal ve hizmetlerin alımı yasaklanmıştır...

Yukarıda sadece bir kısmına değinilen değişikliklerle birlikte zaten muhasebe konusunda yeterli bilgiye sahip olmayan orman mühendislerinin kafaları daha da karışmıştır. Bu nedenle çalışma kapsamında akademisyenler ve uygulayıcıların tek düzen hesap planına geçişle ilgili görüşleri de sorgulanmıştır (Tablo 13).

Tablo 13: Tek Düzen Muhasebe Sistemine İlişkin Görüşler

Gruplar	Tek düzen muhasebe sistemine geçiş orman işletmeleri için doğru bir karar mıdır?			Tek düzen muhasebe sistemi orman işletmelerince gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabilmiş midir?			Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları kendisinden beklenen faydayı sağlamış mıdır?		
	Evet	Hayır	Kararsızım	Evet	Hayır	Kararsızım	Evet	Hayır	Kararsızım
Öğretim Üyesi Sayısı	33	13	41	10	32	45	13	29	45
Oransal değer (%)	37,9	14,9	47,1	11,5	36,8	51,7	14,9	33,3	51,7
Orman Mühendisleri sayısı	163	55	68	71	132	83	69	121	96
Oransal değer (%)	57,0	19,2	23,8	24,8	46,2	29,0	24,1	42,3	33,6

Akademisyenlerin önemli bir bölümü tek düzen muhasebe sistemine geçişin doğruluğu konusunda kararsızdır. Konuya ilişkin görüşleri netleşenlerin büyük bir bölümü ise tek düzen muhasebe sistemine geçişi doğru bir karar olarak değerlendirmektedir.

Akademisyenlerden elde edilen verilerle yapılan kıkare testinin bulgularına göre tek düzen muhasebe sistemine geçişi doğru bulup bulmama ile tek düzen muhasebe sistemini kendinden beklenen faydayı üretmiş olarak görme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($X^2= 50,321$; $sd=4$; $p=0,000$). Tek düzen muhasebe sisteminin orman işletmelerince gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanıp uygulanmadığı konusundaki görüşlerle “Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları kendisinden beklenen faydayı sağlamış mıdır?” sorusuna verilen cevaplar bakımından da istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($X^2= 97,031$; $sd=4$; $p=0,000$).

Tek düzen muhasebe sistemine geçişi, doğru bir karar olarak nitelendiren orman mühendislerinin oranı ise %57,0’dır. Oranın yeterince yüksek olmamasının nedeni bu sistemin gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanamaması (%46,2) ve kendisinden beklenen yeterli faydayı sağlayamamış olması (%42,3) ile açıklanabilir. Keza, tek düzen muhasebe sistemine geçişi doğru ve yanlış kararlar olarak tanımlayan iki grubun bu sistemin orman işletmelerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabildiği hususundaki düşünceleri istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir ($X^2=130,882$; $sd=4$; $p=0,000$).

Tablo 14’de görüldüğü gibi uygulayıcılar ve akademisyenlerin orman işletmelerinin tek düzen hesap planına geçişini doğru bulup bulmama konusundaki görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmaktadır ($P<0,05$).

Tablo14: M-Whitney U Testi Bulguları (TDHP’na Geçiş Doğru Bulup Bulmama)

Gruplar	n	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	176.31	50425.00	9384.000	-3.824	0,000
Akademisyenler	87	222.14	19326.00			
Toplam	373					

Uygulayıcılar ve akademisyenlerin tek düzen hesap planının orman işletmelerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanıp uygulanmadığı konusundaki görüşleri bakımından da istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusudur (Tablo 15).

Tablo 15: M-Whitney U Testi Bulguları (TDHP’nın Muhasebe İlkeleri Doğrultusunda Uygulanıp Uygulanmadığı)

Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	175.46	50181.50	9140.500	-4.031	0,000
Akademisyenler	87	224.94	19569.50			
Toplam	373					

Söz konusu farklılık tek düzen hesap planına geçişin beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığı konusundaki görüşler bakımından da istatistiksel olarak anlamlıdır (Tablo16).

Tablo 16: M-Whitney U Testi Bulguları (TDHP’na Geçiş Faydalı Bulunup Bulmama)

Gruplar	n	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	Z	P
Uygulayıcılar	286	178.35	51009.00	9968.000	-3.010	0,003
Akademisyenler	87	215.43	18742.00			
Toplam	373					

4. TARTIŞMA VE SONUÇ

Mal ve hizmet üretimini birlikte gerçekleştiren orman işletmeleri uzun yıllar monopol bir piyasada faaliyet göstermesi nedeniyle toplumsal fayda üretme dışsallıklarını da bahane ederek iktisadilik, kârlılık, vb. gibi ilke-amaçları yeterince önemsememiştir. Bunun sonucunda gelir ve giderlerin izlenmesi, kontrol & yönetimi üzerine odaklanılmamış ve orman işletmelerinde muhasebe fonksiyonu maalesef gelişmemiştir. Bunda orman işletmelerinin yeterince bağımsız hareket edememelerinin ve işletmecilikle ilgili kararların tamamına yakınının OGM ve daha üst birimlerin katı ve kesin talimatlarına göre alınmasının da önemli bir rolü bulunmaktadır. Bu durum muhasebenin temel ilkelerinden olan kişilik kavramı ve temel işletmecilik ilkelerinden olan yerinden yönetim ve bağımsızlık ilkeleri ile çelişmektedir.

Gerek araştırma bulguları gerekse Gülen (1982), Türker (2000), Öztürk ve Türker (2000), Alkan, (2001), Daşdemir, (2003b), Türker ve Açıkgöz (2006), Alkan (2007), Ardıç, vd., (2009), Türker (2008), Türker (2009), Daşdemir (2011), Ardıç, vd., (2012), Türker (2012) ve muhasebeyle ilgili diğer bazı yazında belirtilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde tedarik, satın alma, araştırma-geliştirme, yönetim, halkla ilişkiler, pazarlama, finansman, gibi işletme fonksiyonları gibi muhasebenin de önemli bir işletme fonksiyonu olduğu anlaşılmaktadır.

Orman işletmeleri sadece genel muhasebeyi kullanmaktadır. Bulgular bölümünde ifade edildiği gibi, gerek öğretim elemanları gerekse mesleğin icracısı ve orman işletmelerinin yöneticisi olan orman mühendisleri genel muhasebe sisteminin orman işletmeleri için tek başına yeterli bir muhasebe sistemi olmadığına inanmaktadır. Bununla birlikte maliyet yönetimine imkân sağlayacak bir maliyet muhasebesi sistemine de ihtiyaç olduğu yine anılan tarafların önemli bir kesiminin ifadelerinden anlaşılmaktadır.

Muhasebe bilgileri orman işletmelerinin karar süreçlerinde yeterince kullanılmamaktadır. Sadece rutin belge akışına hizmet eden muhasebe uygulamaları bürokratik yapı nedeniyle hantal bir yapıya dönüşmüş durumdadır. Ayrıca yalın da değildir. Mevzuat gereği düzenlenmesi zorunlu olan belgeler için bile muhasebe ilke ve standartları bakımından bir takım eksiklikler bulunmaktadır. Örneğin, orman işletmelerinin bilançolarında gösterilen varlık ve sermaye yapısı gerçeği yansıtmaktan oldukça uzaktır. Orman işletmelerinde sermayenin yaklaşık %95'i sabit sermayeden oluşmaktadır. Sabit sermayeyi oluşturan en önemli unsur ise ağaç servetidir. Buna rağmen, bilançolarda ağaç serveti değerine yer verilmemektedir. Bu durum "Uluslararası Muhasebe Standartları" çerçevesinde hazırlanan "Türkiye Muhasebe Standardına (TMS 41)" da aykırıdır. Zira bu standarda göre canlı varlıkların işletme bilançolarında ayrıca raporlanması gerekmektedir. Bilanço ve diğer finansal tabloların düzenlenmesine yönelik yukarıda belirtilen hususa benzer birçok sorun daha bulunmaktadır. Bu sorunlar finansal analiz yöntemlerinin muhasebe bilgilerinin analizi ve işletme kararlarında kullanımını engellemektedir. Ayrıca orman mühendislerinin finansal tablo analizi yöntemleri ve kullanımına ilişkin bilgileri de neredeyse yok düzeyindedir.

OGM piyasaya yönelik döner sermayeli işlemlerinde 1937 yılından beri uygulamakta olduğu muzaaf usulden 1997 yılında standardizasyon, diğer işletmelerle kıyaslanabilirlik, vb. avantajlara sahip olan TDHP'e yasal bir zorunluluk olarak geçiş yapmıştır. Hatta son yıllarda bilgisayarlı muhasebe uygulamalarına yönelik adımlar da atılmıştır. TDHP'e geçiş ve ardı sıra gelen mevzuat değişiklikleri ile birlikte orman işletmelerindeki genel muhasebe uygulamaları konusunda bulgular bölümünde açıklanan bazı değişiklikler olmuştur. Gerek akademik camiada gerekse uygulayıcılar tarafından söz konusu geçiş olumlu yaklaşılması beklenirken, sistemin gerektiği şekilde uygulanmadığı ve kendisinden beklenen faydayı

sağlamadığı düşünüldüğünden ya da yeterli bilgiye sahip olunmadığından TDHP'e geçişin yararlılığına ilişkin kararsızlıklar ortaya çıkmıştır.

Orman işletmelerinde muhasebe bakımından yaşanan olumsuzlukların kısa vadede giderilmesi beklenen bir durum değildir. Çünkü, ormancılık eğitimi içinde muhasebenin yeri ve rolü her geçen gün azalmaktadır. Bologna Süreci kapsamında yapılan düzenlemeler neticesinde muhasebenin zorunlu statüde olduğu bir fakülte kalmamıştır. Ders sayısal içerikli olması ve diğer derslere göre görece zor olması nedeniyle öğrencilerce az tercih edilmektedir. Bununla birlikte bu dersin içeriği ağırlıklı olarak genel muhasebe konularından oluşmaktadır. Sınırlı ders saati ve seçimlik statüsü nedeniyle ormancılıkla ilgili hususların (özellikle maliyetler ve maliyet yönetimi) yeterince ele alınmadığı herkesçe kabul gören bir gerçektir. Orman mühendisleri orman işletmelerindeki görevlerine başlamalarıyla birlikte muhasebe bilgisine sahip olma ve bu bilgileri kullanabilmenin işletmecilik için önemli olduğunun farkına varmakta ancak konuya ilişkin yeterli kurum desteğinin olmaması nedeniyle bu eksiklerini arzulandığı şekilde giderebilmektedir. Ormancılık üst yönetiminin orman işletmelerindeki muhasebe yapıları ve bunun reorganizasyonuna yönelik bir sorgulamaya yönelmemesi, durumu daha da ümitsiz hale getirmektedir.

Araştırma bulgularına göre şekillenen önerilerimiz ise aşağıdaki gibidir.

- Kişilik ve yerinden yönetim ilkeleri gereği orman işletmeleri özellikle ekonomik eksikliğin bakımından yeterli özerkliğe kavuşturulmalıdır.
- Orman işletmelerinde muhasebe fonksiyonunun yapısı sorgulanarak mevcut aksaklıklar tespit edilmeli, kullanılmakta olan muhasebenin bir vergi muhasebesinden öte bir yönetim aracı haline dönüştürülmesine hizmet edecek yapısal tedbirler alınmalıdır. Bu kapsamda öncelikle mevcut muhasebe sistemi ile üretilebilmesine rağmen, muhasebe ilke ve standartlarına uyulmadığı için finansal analizlerde sağlıklı bir şekilde kullanılmayan finansal tabloların eksiklikleri giderilmelidir. Bu sayede finansal analiz gibi araçlarıyla muhasebe kısmen de olsa yönetim amaçlı kullanılabilir. Söz konusu gelişmelerin ardından ise maliyet yönetimine olanak sağlayacak bir maliyet muhasebesi sisteminin uzmanlarınca tasarlanması ve orman işletmelerindeki pilot uygulamalarına bir an önce başlanması gerekmektedir.
- Orman işletmelerinin yöneticilerine mevcut muhasebe sistemi ve muhasebenin rutin olmayan işletme kararlarında kullanımına yönelik eğitimler verilmelidir. Muhasebe kullanımına yönelik çabalar teşvik edilmelidir.
- Muhasebe (mümkünse) zorunlu olarak, olmadığı hallerde ise seçimlik bir ders olarak orman mühendisliği bölümü ders programlarında mutlaka yer almalıdır. Ders içeriği ve eğitim kalitesinin artırılmasına yönelik önlemler de önemsenmelidir.
- Bir işletmenin ekonomik sürekliliği finansal yapısı ile yakın ilişkilidir. Sürdürülebilir orman yönetimi kapsamında orman işletmeleri tarafından izlenen ölçüt ve göstergelerin arasına mevcut muhasebe sisteminden bile kolaylıkla elde edilebilecek ve işletmenin ekonomik başarısının tayini, izlenmesi ve karşılaştırılmasına olanak sağlayacak ölçüt ve göstergeler eklenmelidir.

KAYNAKÇA

- ALKAN, H. (2001). “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetimindeki Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme)”, SDÜ Orman Fakültesi Dergisi, 2: 177-192.
- ALKAN, H. (2007). “Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Maliyet Yönetimi ve Pazarlama”, (Ed.) YAHYAOĞLU, Z. ve GENÇ, M. Fidan Standardizasyonu, Standart Fidan Yetiştirme Biyolojik ve Teknik Esasları, SDÜ Yayınları, No: 75, Isparta.
- ARDIÇ, M., ÖZDEŞ, T. ve ÖZTÜRK, A. (2012). “Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Araştırılması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 14(54): 1-25.
- ARDIÇ, M., ÖZTÜRK, A. ve KAYACAN, B., (2009). Devlet Orman İşletmelerinde Modern Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına İlişkin Değerlendirmeler, II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi Bildiriler Kitabı, Isparta.
- DAŞDEMİR, İ. (2011). Ormancılık İşletme Ekonomisi, Bartın Üniversitesi Yayınları, YN: 5, Fakülte Yayın No: 3, Bartın.
- DAŞDEMİR, İ. (2003a). Orman Mühendisliği İçin Maliye Ders Notu, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayınları, YN:24, FYN:11, Bartın.
- DAŞDEMİR, İ. (2003b). Asli Orman Ürünlerinde Fiyat Analizi (Zonguldak Orman Bölge Müdürlüğü Örneği). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayınları, No: 26, Bartın.
- EYMEYEN, U.E. (2007). SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri, İstatistik Merkezi Yayınları, No: 1, Ankara.
- GÜLEN, İ. (1982). Ormancılık Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları, No: 3517/398, İstanbul.
- NACHAR, N. (2008). “The Mann-Whitney U: A Test for Assessing Whether Two Independent Samples Come from the Same Distribution”, *Tutorials in Quantitative Methods for Psychology*, 4(1): 13-20.
- ÖZTÜRK, A. ve TÜRKER, M.F. (2000). “Orman İşletmeciliği Fonksiyonlarının Ülkemiz Ormancılığı Açısından Değerlendirilmesi”, *Orman Mühendisliği Dergisi*, Yıl:37, Sayı:10.
- TÜRKER, M.F. (2008). Ormancılık İşletme Ekonomisi, Derya Kitabevi, Trabzon.
- TÜRKER, A. (2009). Orman İşletmeleri Muhasebesinde Maliyet Muhasebesinin Uygulanabilirliği, II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi Bildiriler Kitabı, Isparta, s.263-281.
- TÜRKER, M.F. (2000). Orman İşletmeciliği Ders Notu, KTÜ Orman Fakültesi Ders Notları, Yayın No:59, Trabzon.
- TÜRKER, A. ve AÇIKGÖZ, T. (2006). Orman İşletmelerinin Etkinliklerine İlişkin Finansal Çözümler, Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi Bildiriler Kitabı, Ilgaz, 163-173.
- TÜRKER, A. (2012). Genel Muhasebe, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:5031, FYN:498, İstanbul.