

# MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI VE DEVLET ORMAN İŞLETMELERİNDE UYGULANABİLİRLİKLERİNİN ARAŞTIRILMASI\*

Muhammed ARDIÇ\*\*  
Turan ÖNDEŞ\*\*\*  
Atakan ÖZTÜRK\*\*\*\*

## ÖZET

Günümüzde değişen maliyet yapıları, işletmelerin “hangi maliyetle, ne üretirsem üreteyim satarım” anlayışına dayalı ürünler üreterek satabilmelerini imkansız hale getirmiştir. Bu gelişmelerin sonucunda küresel rekabet ortamının başlıca stratejisi olarak maliyet liderliği ön plana çıkmaktadır. Satış gelirini artırmada sınırlı bir gücü olan Devlet Orman İşletmelerinin (DOİ’lerin), işletme kârlılıklarını artırabilmeleri ve yüksek rekabet gücüne sahip olabilmeleri, büyük ölçüde kaliteli ürün ve maliyet düşürücü uygulamalara bağlı görünmektedir. Bu çalışmada DOİ’lerin maliyet yönetimi bakımından mevcut durumları ve alternatif maliyet yönetimi yaklaşımlarının uygulanma olanakları ele alınmıştır. Türkiye’deki 27 Orman Bölge Müdürlüğü (OBM) ve 217 DOİ’deki yönetici ve saymanların bilgi ve görüşleri doğrultusunda, maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmanın sonucunda, DOİ’lerde maliyetleme uygulamalarının maliyet muhasebesi sistemi doğrultusunda işlemediği ve sosyal ve ekolojik amaçların finansmanını sağlayan ekonomik amaçların etkinliğinin artırılmasının maliyet yönetimine bağlı olduğu saptanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Orman İşletmeleri, Maliyet Yönetimi, Rekabet, Maliyetleme Yöntemleri  
**JEL Sınıflaması:** M10, M41, Q23, L73

## Search Of Cost Management Approaches and Their Applicability In State Forest Enterprises

### ABSTRACT

Today, changing cost structures have made it impossible for businesses to produce and sell their goods with the approach phrased as “I would sell whatever I produce at whatever cost!”. As a result of these developments, cost leadership has come to the fore as the main strategy of the global competitive environment. Chances of obtaining higher profitability and competitive power for State Forest Enterprises (SFEs), which have a limited power to increase the sales revenue, appear to depend highly upon the quality products and cost-reducing practices.

This study the current situation of SFEs with regard to the cost management and the applicability of the alternative cost management approaches are evaluated. At the end of this study, which aimed to ascertain the applicability of cost management by taking into account the knowledge and views of the administrators and comptrollers in 27 Regional Forest Directorates (RFD) and 217 SFEs, it was found out that the practices of costing in SFEs do not conform to the cost accounting system and that increasing the effectiveness of economic objectives which finance the social and ecologic objectives depends on cost management.

**Keywords:** State Forest Enterprises, cost management, competition, costing methods.

**JEL Classification:** M10, M41, Q23, L73

\* Bu çalışma Muhammed Ardıç tarafından Prof. Dr. Turan Öndeş ve Yrd. Doç. Dr. Atakan Öztürk’ün danışmanlığında hazırlanan “Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması” adlı yayınlanmamış doktora tezinden özet olarak türetilmiştir

\*\* Yrd. Doç. Dr. Muhammed Ardıç, Artvin Çoruh Üniversitesi Artvin Meslek Yüksekokulu, muhammetardic@hotmail.com

\*\*\* Prof. Dr. Turan Öndeş, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, tonde@atauni.edu.tr

\*\*\*\* Yrd. Do. Dr. Atakan Öztürk, Artvin Çoruh Üniversitesi Orman Fakültesi Orman Mühendisliği Bölümü, atakanozturk@artvin.edu.tr

## 1. Giriş

İçinde bulunduğumuz yeni yüzyılda zaman ve mekân farkını ortadan kaldıran bilgi teknolojisi, etkisini her alanda hissettirmektedir. Yüksek düzeydeki otomasyon nedeniyle değişen maliyet yapıları, işletmelerin "hangi maliyetle, ne üretirsem üreteyim satarım" anlayışıyla ürünler üreterek satabilmelerini imkânsız hale getirmiştir. Bu gelişmelerin de sonucunda küresel rekabet ortamının başlıca stratejisi olarak maliyet liderliği stratejisi ön plana çıkmıştır.

Küresel rekabet düzeni, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini etkilemiş ve bu alanda modern maliyet yaklaşımlarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Günümüzde birim maliyetlerini düşüremeyen işletmelerin, piyasalarda sürdürülebilir bir rekabetçi üstünlük sağlama ve pozisyonlarını genişletme olanakları son derece sınırlıdır (Ardıç vd., 2009:2).

Piyasalarda modern maliyet yönetimi odaklı yaşanan bu ve benzeri gelişmelere ayak uydurma sürecinde, kamu kesimi işletmelerinin genellikle özel sektör işletmelerinin gerisinde kaldığı görülmektedir. Özel sektör işletmeciliği alanında alternatif maliyet yaklaşımları ile ilgili önemli gelişmeler yaşanırken, işletmecilik faaliyetleri anayasal zorunluluk olarak devlet tarafından yürütülen sektörlerde, maliyet ve yönetim muhasebesi kullanımının istenen düzeyde olmadığı da bilinen bir gerçektir. Ülkemizde odun hammaddesi arzının yaklaşık % 57'sini sağlayan (Kaplan, 2007:5) Orman Genel Müdürlüğü (OGM) ve dolayısıyla Devlet Orman İşletmeleri (DOİ'ler), bunun en tipik örneğini oluşturmaktadır.

Yıllar önce orman ürünlerinde maliyet oluşumunun incelendiği bir çalışmada (Miraboğlu, 1958), DOİ'lerin monopol (tekel) piyasa şartları altında, görev ve amaçlarındaki özelliklerden dolayı genel işletme esaslarına göre tetkik edilemeyeceği ifade edilerek, ormancılığın yapısında reorganizasyona gidilmesi gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Benzer şekilde, Türkiye orman ürünleri piyasasında; orman ürünleri satışları ve maliyet yapısı ile kısmen de piyasa şartlarını ele alan çeşitli çalışmalarda (Peker, 1973; Gülen, 1968; Çağlar, 1989; Türker, 1996); maliyet unsurları ele alınarak, tekel piyasa şartlarından eksik rekabet şartlarına geçiş sürecinde birim maliyetlerin düşürülmesine yönelik çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Özellikle satış gelirlerini artırmada sınırlı bir gücü olan DOİ'lerin, işletme kârlılıklarını artırabilmeleri ve yüksek rekabet gücüne sahip olabilmeleri, kaliteli ürün üretimini ve maliyet düşürücü yöntemleri öne çıkarmalarını gerektirmektedir. Bunun sağlanabilmesi için sağlıklı bir maliyet yönetimine ihtiyaç duyulmaktadır (Ardıç vd., 2009:2).

Alternatif maliyet yönetimi yaklaşımlarının ülkemizde özellikle kamu sektörü işletmelerinde uygulaması pek fazla bulunmamaktadır. Bu bağlamda, "Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması" isimli bu araştırmada, DOİ'lerde maliyet muhasebesi bilgilerinin karar alma ve sorun çözme sürecinde

ne ölçüde kullanıldığının ortaya konması ve rekabet gücünü yükseltme ve maliyet üstünlüğü yakalama noktasında, maliyet yönetim yaklaşımları hangilerinin DOI'lerde uygulanabileceğinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

## **2. Ormanlık Sektörü ve Devlet Orman İşletmeleri**

Ormanlık insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bir ekonomik etkinlik olup, ulusal ekonominin önemli sektörlerinden birini oluşturmaktadır (Türker, 2008:44).Ormanlık sektörü, ülke ormanlarının yapısı ve toplumun taleplerini dikkate alınarak, orman yönetimini; biyolojik ve teknik özellikleri ile ekolojik, ekonomik, sosyal, kültürel ve yönetsel boyutlarını bir ekosistem bütünlüğü içerisinde ele alan bir sektördür (DPT, 2007). Türkiye'de ormanların tamamına yakınının (%99,9) mülkiyetinin devlete ait olması, ormanlık sektörünün bir kamu sektörü niteliğinde faaliyet göstermesine neden olmaktadır.

Ülkemizde ormanlık sektörünün ana iskeletini Orman ve Su İşleri Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren OGM oluşturmaktadır. OGM ormanların korunması ve geliştirilmesine yönelik pek çok faaliyetin yanında, odun kökenli (tomruk, maden direği, sanayi odunu, yakacak odun vb) ve odun dışı (kekik, defne yaprağı, sığla yağı vb.) orman ürünlerinin; üretim, taşıma, depolama, iş ve işlemlerini yapmak ve yaptırmak, bu ürünleri yurt içinde ve dışında pazarlamak, ormanlık hizmetleri ile ilgili gerekli araç ve gereçleri temin ve tedarik etmek gibi görevleri de icra etmektedir.

OGM bünyesinde Merkez teşkilatı ve Taşra teşkilatı olmak üzere iki teşkilat yapısı bulunmaktadır. Merkez teşkilatı; ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ile yardımcı birimlerden oluşur. Taşra teşkilatı ise; Orman Bölge Müdürlükleri (OBM'ler), İşletme Müdürlükleri ve İşletme Şefliklerinden meydana gelmektedir. OGM, taşrada yaygın bir şekilde örgütlenmiş olup, 27 Orman Bölge Müdürlüğü, 217 Orman İşletme Müdürlüğü, 1328 orman işletme şefliği ve 141 diğer şeflikler ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

Orman teşkilatınca gerçekleştirilen orman envanter ve amenajman planlarına göre, ormanlar Türkiye'nin % 27'sini (21.4 milyon ha.) kaplamaktadır. Ülke ormanlarının % 99'unun üzerindeki bölümünün mülkiyeti devlete ait olup, kamu tüzel kişiliklerine ait ormanlar yaklaşık 4154 ha. alan kaplamakta, özel ormanlar (kavak ve diğer türlerle yapılan özel ağaçlandırmalar hariç) ise 10,269 ha.'lık bir alana sahip bulunmaktadır (ÇOB, 2004, OGM, 2009).

Türkiye'de ormanlık sektöründe; OGM→OBM→DOI örgüt yapısı içinde DOI'ler ormanların işletilmesinde temel ekonomik birimler olarak faaliyet göstermektedirler. Diğer işletmelerde olduğu gibi DOI'ler de üretim faktörlerini kullanarak ürün elde eder ve en sonunda üretilen mal ve hizmetleri bir bedel karşılığında pazara arz ederler. DOI'ler söz

konusu faaliyetleri yerine getirirken işletmeciliğin yönetim, tedarik, üretim, pazarlama ve araştırma ve geliştirme gibi işlevlerinden de büyük ölçüde istifade ederler.

### **3. Materyal ve Yöntem**

#### **3.1 Materyal**

Araştırmanın birincil verilerini; 27 Orman Bölge Müdürlüğü (OBM) ve 217 DOİ'de yönetici ve saymanlara uygulanan anket sonuçları ile bazı yönetici ve saymanlarla yapılan yüz yüze görüşmeler oluşturmaktadır. İkincil verileri ise genel işletmecilikte ve orman işletmeciliğinde maliyet hesaplama yöntemleri ile ilgili elde edilen doküman, kitap, makale, tez vb. bilimsel araştırmalardan oluşmaktadır.

#### **3.2. Yöntem**

##### **3.2.1. Anket Sorularının Hazırlanması ve Uygulanması**

Anket formları, mümkün olduğu kadar kolayca cevaplandırılabilir ve anlaşılır bir biçimde tasarlanmıştır. Ankette yer alan sorular; genel sorular, yöneticilere yönelik sorular ve saymanlara yönelik sorular olmak üzere, 3 farklı şekilde gruplandırılmıştır. Soruların hazırlanmasında maliyet yönetimine ilişkin daha önce gerçekleştirilen çeşitli araştırmaların (Acar, 1999; Alkan, 2003; Türker vd., 2009) anket sorularından ve Orman Fakülteleri ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerindeki ilgili akademisyenlerle yapılan görüşmelerden de istifade edilmiştir.

Ankette, çoktan seçmeli sorular, derecelmeli sorular, iki veya daha fazla cevaplı sorular gibi değişik soru tiplerinden istifade edilmiştir. Özellikle çoktan seçmeli sorularda bilgileri yeterince biçimsel ve aynı zamanda tam olarak alabilmek amacıyla, her bir soru için mümkün olduğunca çok seçenek sunulmaya çalışılmıştır.

Yönetici anket formu ve sayman anket formu olmak üzere iki farklı anket formu hazırlanmıştır. Bunlardan Yönetici Anket Formu; Orman Bölge Müdürü, Orman Bölge Müdür Yardımcısı/Yardımcıları, İdari ve Mali İşler Şube Müdürü, İşletme ve Pazarlama Şube Müdürü ile ilgili Orman Bölge Müdürlüğüne bağlı DOİ'lerde görev yapan her bir Orman İşletme Müdürüne uygulanmıştır. Sayman Anket Formu ise ilgili Orman Bölge Müdürlüğü İşletmeler Saymanı ile DOİ'lerde her bir işletme saymanına uygulanmıştır.

Anketlerin uygulanması sürecinde, araştırma süresi ve finansmanı gibi kısıtlar dikkate alınarak posta yolu tercih edilmiştir. Anket formlarının geri dönüş oranının yükseltilmesi ve sorulara verilen cevapların güvenilirliğinin artırılması amacıyla; araştırmanın amacını, formun doldurulup azami ne kadar süre içinde geri gönderilmesi gerektiğini ve soruların hangi birimde kimler tarafından cevaplandırılacağını da kapsayan bir bilgilendirme yazısı ile OGM'den alınan izin ve destek yazısı ve geri dönüş zarfları da anket formlarına eklenmiştir.

Araştırma kapsamında yönetici ve saymanlara gönderilen 597 anketten geri gönderilen 461 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan anket sayısı ana kütlenin %77'sini oluşturmaktadır.

### **3.2.2. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi**

Anket formlarının geri dönüşlerinin tamamlanmasını müteakiben, elde edilen verilerin analizinde SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) ve Microsoft Office Excel programlarından yararlanılmıştır. Verilerin analizinde kullanılan istatistiksel analizler ve diğer yöntemler aşağıdaki gibidir:

Anketin birinci bölümünde, OBM ve DOİ bünyesindeki ilgili yönetici ve saymanlara yönelik genel sorular sorulmuş ve bu sorulara verilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmış ve bu cevaplar önem sırasına göre listelenmiştir. Ayrıca bu bölümde yöneticiler ve saymanların Likert tipi sorulara verdikleri cevapların değerlendirmeleri ayrı ayrı belirlenmiş ve iki grubun karşılaştırması, bağımsız örnekler t testi (independent samples t test) kullanılarak yapılmıştır.

Anketin ikinci bölümünde yöneticilere üçüncü bölümünde ise saymanlara yönelik sorular sorulmuş ve bu sorulara verilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmış ve bu cevaplar önem sırasına göre listelenmiştir.

## **4. Bulgular ve Tartışma**

### **4.1. Yönetici ve Saymanlara Sorulan Genel Sorular**

#### **4.1.1. Devlet Orman İşletmelerinde İşletme Amaçlarının Önem Düzeylerinin Dağılımı**

DOİ'lerin işletme amaçlarının önem düzeylerini belirlemeye yönelik sorulan soruya alınan cevaplara ilişkin bulgular Tablo 1'de görülmektedir. DMOÜ, İPPG, ÖÜKA, ÜÇA ve ÇKİ şeklindeki işletme amaçlarının ortalaması 4,00'ün üzerindedir. Yani yönetici ve saymanlar söz konusu işletme amaçları ile ilgili değerlendirmeleri önemli olarak görmektedirler. Buna karşılık OHMÜ amacı gerek yönetici gerekse saymanlarca önemsiz görülmektedir. Söz konusu amaçlara yönetici ve saymanlarca atfedilen önem düzeyleri arasında fark olup olmadığı bağımsız örnekler t testi ile belirlenmeye çalışılmış ve sonuçta; İPPG, ÖÜKA, ÇKİ ve OHMÜ amaçları arasında yönetici ve saymanların verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ( $p < 0,05$ ).

**Tablo 1:** Devlet Orman İşletmelerinde İşletme Amaçlarının Önem Düzeyi

İşletme Amaçları	Anket Uygulanan Birey		Önemsiz	Kısmen	Önemsiz Kararsız	Kısmen Önemli	Önemli	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
Düşük maliyetli odun üretmek (DMOÜ)	Yönetici	Frekans	7	12	1	76	169	4,4642	0,9209	0,041	0,235
		Yüzde	2,6	4,5	0,4	28,7	63,8				
	Sayman	Frekans	10	7	2	37	133	4,4603	1,0643		
		Yüzde	5,3	3,7	1,1	19,6	70,4				
İşletmenin pazar payını genişletmek (İPPG)	Yönetici	Frekans	7	10	1	53	194	4,5736	0,8936	-1,691	0,039
		Yüzde	2,6	3,8	0,4	20,0	73,2				
	Sayman	Frekans	7	3	1	14	162	4,7166	0,8736		
		Yüzde	3,7	1,6	0,5	7,5	86,6				
Odun üretiminde kaliteyi artırmak (OÜKA)	Yönetici	Frekans	5	6	0	24	231	4,7669	0,7360	1,900	0,001
		Yüzde	1,9	2,3	0	9,0	86,8				
	Sayman	Frekans	9	3	1	24	147	4,6141	0,9683		
		Yüzde	4,9	1,6	0,5	13,0	79,9				
Ürün çeşitliliğini artırmak (ÜÇA)	Yönetici	Frekans	10	13	3	76	161	4,3878	1,0084	0,886	0,822
		Yüzde	3,8	4,9	1,1	28,9	61,2				
	Sayman	Frekans	10	5	5	63	100	4,3005	1,0442		
		Yüzde	5,5	2,7	2,7	34,4	54,6				
Çalışma koşullarını iyileştirmek (ÇKİ)	Yönetici	Frekans	4	6	5	34	215	4,7045	0,7525	-1,147	0,030
		Yüzde	1,5	2,3	1,9	12,9	81,4				
	Sayman	Frekans	1	4	0	24	154	4,7814	0,6079		
		Yüzde	0,5	2,2	0	13,1	84,2				
Maliyet ne olursa olsun odun ham. üretmek (OHMÜ)	Yönetici	Frekans	140	61	9	40	16	1,9887	1,3074	-2,729	0,000
		Yüzde	52,6	22,9	3,4	15,0	6,0				
	Sayman	Frekans	83	23	15	38	19	2,3652	1,4981		
		Yüzde	46,6	12,9	8,4	21,3	10,7				

Bu sonuçlar, bir kamu sektörü kuruluşu olması ve mevzuattan kaynaklanan sorumluluklar nedeniyle, kârlılığın ikinci planda tutulması ve her türlü koşulda odun üretiminin amaçlanması şeklindeki anlayışın yönetici ve saymanlarca da benimsenmediğine işaret etmektedir. Kaldı ki bu tür yaklaşımların işletmecilik açısından bakıldığında da rasyonel bir sonuç olmayacağı ortadadır. Ayrıca, DOİ'ler tarafından sürdürülebilir bir işletmecilik açısından kalite ve maliyet yönetimi gibi hususlarda iyileştirme çalışmaları ve maliyetleri minimize etmeye yönelik çalışmaların da yapılması gerekmektedir. Özellikle geçmiş yıllarda DOİ'ler tarafından maliyet endişesi taşımaksızın mümkün olduğunca fazla ürün üretilip depoya sevk edilmesi bir başarı olarak görülürken, küreselleşmenin sonucunda uluslararası ticaretin kolaylaşması ve artmasıyla birlikte ülkemize bol miktarda ve düşük fiyatla giren orman ürünleri bu başarı anlayışını adeta geçersiz kılmıştır. Bu noktada, DOİ'lerin gelirlerini artırabilmeleri sadece satışları artırarak değil, maliyetlerin de azaltılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, günümüzde eksik rekabet şartlarında odun ürünü pazarlayarak gelirlerini artırmada zorluk çeken DOİ'lerin iktisadi bir işletme olabilmeleri için maliyet yönetimi çerçevesinde maliyetlerini minimize etmeleri önemli görülmektedir (Türker, 1999:7-12; Türker, 2008:98).

#### 4.1.2. Devlet Orman İşletmelerinin Kuruluş Yeri Özelliklerinin Dağılımı

DOİ'lerin kuruluş yerine ilişkin ifadelere yönelik sorulara alınan cevaplara ilişkin bulgular Tablo 2'de görülmektedir. Buna göre DOİ'lerin KYU ve KES konusunda yönetici ve saymanların verdiği cevapların ortalama puanları 4,00'ün üzerindedir. Bir başka ifadeyle yönetici ve saymanların DOİ'lerin kuruluş yerinin uygun olduğu görüşüne büyük ölçüde katıldıkları ve ayrıca kalifiye eleman yetersizliği konusunu özellikle vurguladıkları görülmektedir. DOİ'lerin büyük bir kısmında aşırı personel istihdamının bulunmasına rağmen, en önemli problemin kalifiye eleman yetersizliği olarak ortaya çıkması, önemli bir çarpıklığı ortaya koymaktadır. Bir kamu sektörü işletmesi olmasının da etkisiyle yıllardır uygulanmakta olan hatalı personel yönetimi politikaları bu çarpıklığın en önemli nedenidir. Bunun sonucunda, yıllardır politik personel istihdamından arındırılmış standartlaştırılmış bir kadro yapısı oluşturulamamıştır (Türker, 1999:7-12).

**Tablo 2:** Devlet Orman İşletmelerinin Özellikleri

DOİ'lerin özellikleri	Anket Uygulanan Birey		Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
Kuruluş yeri uygun (KYU)	Yönetici	Frekans	19	8	5	52	180	4,3864	1,15128	0,468	0,394
		Yüzde	7,2	3,0	1,9	19,7	68,2				
	Sayman	Frekans	18	5	1	37	128	4,3333	1,24200		
		Yüzde	9,5	2,6	0,5	19,6	67,7				
Pazara uzak (PU)	Yönetici	Frekans	118	23	1	78	42	2,6298	1,64362	-	0,112
		Yüzde	45,0	8,8	0,4	29,8	16,0				
	Sayman	Frekans	80	19	1	42	45	2,7487	1,71832		
		Yüzde	42,8	10,2	0,5	22,5	24,1				
Kalifiye eleman sıkıntısı var (KES)	Yönetici	Frekans	26	14	77	147	26	4,1553	1,27960	-	0,295
		Yüzde	9,8	5,3	29,2	55,7	9,8				
	Sayman	Frekans	22	9	40	116	22	4,1711	1,36098		
		Yüzde	11,8	4,8	21,4	62,0	11,8				
Üretim koşulları olumsuz (ÜKO)	Yönetici	Frekans	45	29	2	113	75	3,5455	1,43749	1,330	0,246
		Yüzde	17,0	11,0	0,8	42,8	28,4				
	Sayman	Frekans	41	16	6	81	42	3,3602	1,47935		
		Yüzde	22,0	8,6	3,2	43,5	22,6				

DOİ'lerin özellikleri konusunda yönetici ve saymanların verdiği cevapların anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız grup t testi sonucunda, yukarıda sıralanan hususlarda yönetici ve saymanların verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark ( $p < 0,05$ ) olmadığı için istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

DOİ'lerce yürütülen işletmecilik faaliyetleri kapsamında özellikle odun üretimi sürecinde nitelikli işgücünün, maliyetlerin minimize edilmesi ve firelerin normal fire sınırları

içerisinde tutulması üzerindeki etkisi dikkate alındığında kalifiye işgücü ile üretimin gerçekleştirilmesi daha büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla FAO (Food and Agricultural Organization)'nun özel olarak orman işçisi eğitimini tetkik etmesi ve yabancı ülkelerin kalifiye orman işçisi eğitimindeki uygulamaları, DOI'lerde devamlı kalifiye orman işçisi kullanmanın önemi ve sağlayacağı faydalarının, artık tartışılmayacak bir gerçek olduğunu göstermektedir (Miraboğlu, 1957:82-93).

DOI'lerin kuruluş yerinin tespitinde en önemli sorunların başında orman kuruluşu ve ekolojik şartlar, yol imkânları, sosyal imkânlar ve nitelikli işgücünün temin edilebilmesi gelmektedir. DOI'lerin kuruluş yerinin tespitinde bu sorunların çözülmesi, DOI'lerin uzun vadede büyümelerine, gelişmelerine, verimlilik ve iktisadiliklerinin artmasına sebep olacaktır (Özsoy ve Öncül, 1975:67-77). DOI'lerin pazara uzaklığı noktasında ise, yönetici ve saymanların verdikleri cevapların ortalamaları sırasıyla 2,63 ve 2,75 olarak görülmektedir. Bu sonuç DOI'lerin büyük ölçüde pazara uzak olmadıklarını ortaya koymaktadır. OBM bölgesel olarak ele alındığında ve orman ürünleri piyasasının da yurt genelindeki dağılımları göz önünde bulundurulduğunda, bu değerlendirmenin tüm DOI'ler için işletmecilik kuralları açısından anlamlı olamayacağı ortaya çıkmaktadır.

DOI'lerin üretim koşullarının olumsuzluğu konusunda yönetici ve saymanların verdikleri cevapların ortalamaları sırasıyla 3,55 ve 3,36 olarak görülmektedir. Bu konuda yönetici ve saymanlar kararsız olmakla beraber, kısmen katılıyorum (4,00) seçeneğine yakın bir ortalamanın ortaya çıktığı görülmektedir. Türkiye genelindeki 27 OBM kapsamındaki mevcut 217 DOI'nin yurt genelindeki dağılımı ve bu işletmelerin sahip oldukları orman varlıkları dikkate alındığında, Karadeniz Bölgesinde olduğu gibi, bazı DOI'lerin son derece olumsuz üretim koşulları altında faaliyette bulunmaya çalıştıkları görülmektedir. Bunun sonucunda ise, aynı şartlar altında üretim yapmayan, ancak aynı kriterlere göre maliyetlerin hesaplanmasına konu edilen DOI'lerin mevcut orman ürünleri piyasasında faaliyet göstermelerinin farklı sonuçlar doğurduğu görülmektedir.

#### **4.1.3. Üretim Kapasitesini Etkileyen Faktörlerin Önem Dereceleri**

Üretim kapasitesini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik soruların soruya alınan cevaplarına ilişkin bulgular Tablo 3'de görülmektedir. Tablo 3'te sıralanan üretim kapasitesini etkileyen faktörlerden; KEY, GPUZ, MPY ve ME konusunda yönetici ve saymanların cevaplarının ortalamaları kısmen kararsız olmakla birlikte, 4,00 ve 4,00'e yakın bir değerde olduğu görülmektedir. Yani yönetici ve saymanlara göre söz konusu hususlar üretim kapasitesinin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Kuruluş yerinden kaynaklanan sorunlar konusunda ise yöneticilerin verdikleri cevapların ortalamalarının 2,87, saymanların ise 3,30 olduğu görülmektedir.



Tablo 3: Üretim Kapasitesini Etkileyen Faktörler

Üretim kapasitesini etkileyen faktörler	Anket Uygulanan Birey		Önemsiz	Kısmen Önemsiz	Kararsızım	Kısmen Önemli	Önemli	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
Makine parka yetersizliği (MPY)	Yönetici	Frekans	52	34	4	95	81	3,4474	1,51441	-1,139	0,613
		Yüzde	19,5	12,8	1,5	35,7	30,5				
	Sayman	Frekans	36	15	5	59	71	3,6129	1,52834		
		Yüzde	19,4	8,1	2,7	31,7	38,2				
Kalifiye eleman yetersizliği (KEY)	Yönetici	Frekans	11	6	1	73	175	4,4850	0,94458	-0,513	0,994
		Yüzde	4,1	2,3	0,4	27,4	65,8				
	Sayman	Frekans	9	4	1	38	136	4,5319	0,98331		
		Yüzde	4,8	2,1	0,5	20,2	72,3				
Kuruluş yerinden kaynaklanan sorunlar (KYKS)	Yönetici	Frekans	82	44	4	95	40	2,8755	1,53604	-2,812	0,927
		Yüzde	30,9	16,6	1,5	35,8	15,1				
	Sayman	Frekans	48	15	8	58	54	3,3005	1,59751		
		Yüzde	26,2	8,2	4,4	31,7	29,5				
Materyal ve malzeme eksikliği (ME)	Yönetici	Frekans	55	38	7	101	65	3,3120	1,49603	-1,801	0,745
		Yüzde	20,7	14,3	2,6	38,0	24,4				
	Sayman	Frekans	37	14	7	57	68	3,5738	1,53843		
		Yüzde	20,2	7,7	3,8	31,1	37,2				
Genel müdürlükçe belirlenen programlara uyma zorunluluğu (GPUZ)	Yönetici	Frekans	20	29	7	102	108	3,9361	1,24372	-3,131	0,141
		Yüzde	7,5	10,9	2,6	38,3	40,6				
	Sayman	Frekans	10	8	5	59	103	4,2811	1,08193		

Üretim kapasitesini etkileyen faktörler konusunda yönetici ve saymanların verdiği cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak ( $p < 0,05$ ) olmadığı için anlamlı bulunmamıştır. Ayrıca ikinci soruda yer alan rasyonel işletmecilik bakımından DOI'lerin kuruluş yerine ilişkin verilen ifadelerle yönelik alınan cevaplarda yer alan kalifiye eleman sıkıntısı konusunda yönetici ve saymanların verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılığın olmaması, kalifiye eleman yetersizliğinin hem kuruluş yerini hem de üretim kapasitesini etkileyen bir faktör olduğunu ortaya çıkarmaktadır.

Kapasite kavramı DOI'lerde genel işletme mantığından farklıdır. DOI'lerde üretim kapasitesini amenajman planları belirlemektedir. Yani her bölgede mevcut yıl içerisinde hangi bölmeden ne kadar ürün alınacağı, ormanların devamlılığını sağlayacak şekilde, önceden belirlenmektedir. Her ne kadar amenajman planları DOI'lerin kapasite sınırını belirlemede önemli bir etken olsa da, genel işletme mantığı çerçevesinde tam kapasite veya tam kapasiteye yakın üretim yapmanın maliyetleri minimize etme noktasında önemli bir etken olduğu ortaya konulmaktadır (Bursal ve Ercan 1999:165).

Sonuç olarak amenajman planlarının da DOI'lerde maliyet yönetimi kapsamında, sadece ürünün nereden ve ne miktar alınacağını göstermesi şeklinde değil, aynı zamanda iş planı, yatırım planı, personel planı gibi işletme planı niteliğinde hazırlanması gerekmektedir (Geray, 1989: 17-24).

#### 4.1.4. Orman Bölge Müdürlüklerinde ve Devlet Orman İşletmelerinde Başarıyı Artırmaya Yönelik Değerlendirmelerin Önem Dereceleri

OBM ve DOI'lerde başarıyı artırmaya yönelik yapılması gerekenlere ilişkin yönetici ve saymanların tarafından verilen cevaplara ilişkin bulgular Tablo 4'te görülmektedir.

**Tablo 4:** OBM ve DOI'lerde Başarıyı Artırmaya Yönelik Değerlendirmeler

Başarıya ilişkin değerlendirmeler	Anket Uygulanan Birey		Katılmıyor	Kısmen Katılmıyor	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
Toplam kalite yönetimi çalışmaları yapılmalı (TKYÇ)	Yönetici	Frekans	12	5	1	42	204	4,5947	0,95454	-1,669	0,006
		Yüzde	4,5	1,9	0,4	15,9	77,3				
	Sayman	Frekans	3	4	4	18	159	4,7340	0,74827		
		Yüzde	1,6	2,1	2,1	9,6	84,6				
Merkeziyetçilik azaltılmalı (MA)	Yönetici	Frekans	9	4	2	72	181	4,5373	0,87115	-2,519	0,000
		Yüzde	3,4	1,5	0,7	26,9	67,5				
	Sayman	Frekans	3	0	4	31	149	4,7273	0,66028		
		Yüzde	1,6	0	2,1	16,6	79,7				
Mevcut örgüt yapısında re – organizasyon çalışmaları yapılmalı (MÖYOÇY)	Yönetici	Frekans	9	8	7	84	156	4,4015	0,94213	-2,140	0,034
		Yüzde	3,4	3,0	2,7	31,8	59,1				
	Sayman	Frekans	2	5	6	43	128	4,5761	0,77859		
		Yüzde	1,1	2,7	3,3	23,4	69,6				
Kâr/zarar durumları gözetilmeden tamamen özelleştirilmeli (TÖ)	Yönetici	Frekans	174	27	16	22	27	1,8759	1,39663	-3,056	0,000
		Yüzde	65,4	10,2	6,0	8,3	10,2				
	Sayman	Frekans	102	12	11	32	29	2,3226	1,61521		
		Yüzde	54,8	6,5	5,9	17,2	15,6				
Zararına çalışan işletmeler kapatılmalı (ZÇİK)	Yönetici	Frekans	104	42	10	64	46	2,6466	1,59336	-4,311	0,166
		Yüzde	39,1	15,8	3,8	24,1	17,3				
	Sayman	Frekans	53	16	4	43	70	3,3280	1,69418		
		Yüzde	28,5	8,6	2,2	23,1	37,6				
Mevcut yapı sürdürülmeli (MYS)	Yönetici	Frekans	85	34	18	90	37	2,8485	1,51788	0,579	0,486
		Yüzde	32,2	12,9	6,8	34,1	14,0				
	Sayman	Frekans	62	33	11	47	33	2,7634	1,55892		
		Yüzde	33,3	17,7	5,9	25,3	17,7				
Yeni pazarlama teknikleri geliştirilmeli (YPTG)	Yönetici	Frekans	10	8	1	63	183	4,5132	0,94589	-2,501	0,002
		Yüzde	3,8	3,0	0,4	23,8	69,1				
	Sayman	Frekans	5	5	0	17	163	4,7263	0,82221		
		Yüzde	2,6	2,6	0	8,9	85,8				
Maliyet muhasebesi bilgileri yönetim kararlarında kullanılmalı (MMBYKK)	Yönetici	Frekans	10	7	14	83	150	4,3485	0,97485	-4,137	0,000
		Yüzde	3,8	2,7	5,3	31,4	56,%				
	Sayman	Frekans	5	3	2	25	155	4,6947	0,80440		
		Yüzde	1,7	1,0	0,7	8,3	50,0				

DOI'lerin maliyet yönetimi anlayışı doğrultusunda başarıyı artırabilmeleri hususunda gelecekteki konumlarının ne olması gerektiği noktasında yönetici ve saymanların konuya yaklaşımlarının tespiti amacıyla sorulan bu soruda; TÖ, ZÇİK ve MYS şeklindeki değerlendirmelerin ortalamaları 3,00'ün altındadır. Yani yönetici ve saymanlar söz konusu başarıya ilişkin değerlendirmelere kararsız ve kısmen katılmıyorum cevabı vermişlerdir. Alınan cevaplar yönetici ve saymanların bu soruda çok objektif olmadıklarını göstermektedir.

TKYÇ, MA, MÖYOÇY, YPTG ve MMBYKK şeklindeki başarıya ilişkin değerlendirmelerin tamamının ortalaması, 4,00'ün üzerindedir. Yani yönetici ve saymanların Orman Bölge Müdürlüğü ve Devlet Orman İşletmelerinde başarıyı arttırmak için önerilen söz konusu ifadeler katıldıkları görülmektedir. TKYÇ, MA, MÖYOÇY, TÖ, YPTG, MMBYKK şeklinde verilen cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ( $p < 0,05$ ).

Ayrıca ZÇİK seçeneği kendi içinde değerlendirildiğinde, alınan cevaplarda yöneticilerin %39'u katılmıyorum derken, saymanların % 38'inin katılıyorum dediği görülmektedir. Mevcut yapı sürdürülmeli sorusunda ise yönetici ve saymanların aynı fikirde oldukları (%33) görülmektedir. Yönetici ve saymanların önemle üzerinde durdukları bazı konular bulunmaktadır. Örneğin toplam kalite çalışmaları yapılmalı, merkeziyetçilik azaltılmalı ve mevcut örgüt yapısında re-organizasyon çalışmaları yapılmalı, yeni pazarlama teknikleri geliştirilmeli, maliyet muhasebesi bilgileri yönetim kararlarında kullanılmalı hususlarında yönetici ve saymanların çoğunluğu katılıyorum noktasında fikir beyan ettikleri ve yukarıda ifade edilen mevcut yapı sürdürülmeli konusunda yöneticiler ve saymanların %33'ünün katılmadıkları ve ayrıca yöneticilerin %13'ünün ve saymanların %18'inin kısmen katılmadıkları sonuçları karşılaştırıldığında bu iki sonucun birbirini desteklediği görülmektedir.

#### 4.1.5. Yönetim Kararlarında Kullanılan Muhasebe Verilerinin Dağılımı

Günümüzde bir bilgi bankası fonksiyonu üstlenen muhasebeden elde edilen verilerin işletmelerce karar almada ne oranda kullanıldığını tespit etmek amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar Tablo 5'te görülmektedir.

**Tablo 5:** Yönetim Kararlarında Kullanılan Muhasebe Verilerinin Dağılımı

Karar sürecinde kullanılan muhasebe bilgileri	Frekans	Yüzde
Maliyet analizi	309	67
Gelir tablosu	240	52
Fon akım tablosu	64	14
Bütçe	337	73
Satılan malın maliyeti tablosu	305	66
Bilanço	220	48
Hiçbiri	14	3

Tablo 5'e göre, yönetici ve saymanların büyük bir çoğunluğunun karar almada muhasebe verilerini kullandıklarını ifade ettikleri görülmektedir. Bununla birlikte, halihazırda DOI'lerde kullanılmakta olan mevcut muhasebe sisteminin dışında bir maliyet muhasebesinin olmadığı (Alkan, 2003:181; Türker, 2008:79) ve maliyet muhasebesinin amaçlarından birisinde alınacak kararlara yardımcı olmak (Bursal ve Ercan, 1999:14) hususu dikkate

alındığında, muhasebe verilerinin yönetici ve saymanlar tarafından sadece vergi kararları ve OGM iç yazışmaları açısından kullanıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca bu soruda alınan cevaplar ankette yer alan diğer sorulara verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu muhasebe verilerinin düzenlenmiş olmasının, yönetici ve saymanlarca karar vermede kullanıldığı şeklinde algılamayı ortaya çıkarmaktadır.

#### 4.1.6. Orman Ürünleri Üretiminde Kullanılan Maliyet Sistemleri

Araştırmaya katılan yönetici ve saymanlara, DOI'lerde orman ürünleri maliyetlerinin hangi yöntem veya yöntemlerle hesaplandığını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar Tablo 6'da görülmektedir.

**Tablo 6:** Orman Ürünleri Üretiminde Kullanılan Maliyet Sistemleri

Maliyet hesaplama sistemleri	Frekans	Yüzde
Standart maliyet yöntemi (iş zaman analizi sonuçlarına göre)	338	73
Safha maliyet yöntemi	46	10
Tahmini maliyet yöntemi	114	25
Sipariş maliyet yöntemi	7	2
Diğer (Lütfen Belirtiniz.)	13	3

Tablo 6'ya göre, en yaygın olarak kullanılmakta olan standart maliyetleme yönteminin (iş zaman analizi sonuçlarına göre) %73 oranında kullanıldığı görülmektedir. Bu sonuç mevcut uygulama ile karşılaştırıldığında DOI'lerde kullanılan maliyet hesaplama sisteminin kısmen de olsa standart maliyet yöntemine benzer özellikler gösterdiği görülmektedir. Fakat mevcut duruma bakıldığında standart maliyet yönteminin sağlıklı olarak kullanılmasına yönelik standartlar ve belgeler düzenlenmekte iken, bu belgeler maliyetleri kontrol amacından oldukça uzak ve çoğunlukla yazışma amaçlı kullanılmaktadır.

#### 4.1.7 Fiyatlandırma Kararlarını Etkileyen Etmenler

DOI'lerde fiyatlandırmaya etki eden etmenlerin önem düzeylerini belirlemeye yönelik soruya alınan cevaplara ilişkin bulgular Tablo 7'de görülmektedir.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, fiyatlandırma kararları üzerinde etkili olan etmenler konusunda yönetici ve saymanların verdiği cevapların ortalamalarına bakıldığında en fazla etkinin OGM'ye ait olduğu ve bunu sırasıyla OBM ve DOI ve müşterilerin takip ettiği görülmektedir. Bu bağlamda OGM'nin, DOI'lerin karar alma süreçlerine çeşitli şekillerde müdahale etmelerinden dolayı, yeterince bağımsız birer işletme olduklarını söylemek de mümkün değildir (Daşdemir, 2003). Öte yandan, yönetici ve saymanların fiyatlandırmada etkili olan etmenlere ilişkin verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak ( $p < 0,05$ ) olmadığı için anlamlı bulunmamıştır.

Tablo 7: Fiyatlandırma Kararlarını Etkileyen Etmenler

Fiyatlandırmayı etkileyen etmenler			Önemsiz	Kısmen Önemsiz	Kararsız	Kısmen Önemli	Önemli	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
Orman Genel Müdürlüğü (OGM)	Yönetici	Frekans	2	4	1	61	192	4,6808	0,64126	-0,740	0,499
		Yüzde	0,8	1,5	0,4	23,5	73,8				
	Sayman	Frekans	3	2	1	26	138	4,7294	0,70313		
		Yüzde	1,8	1,2	0,6	15,3	81,2				
Orman Bölge Müdürlüğü (OBM)	Yönetici	Frekans	9	5	0	68	165	4,5182	0,90092	-1,359	0,124
		Yüzde	3,6	2,0	0	27,5	66,8				
	Sayman	Frekans	6	0	1	33	123	4,6380	0,83016		
		Yüzde	3,7	0	0,6	20,2	75,5				
Orman İşletme Müdürlüğü (OİM)	Yönetici	Frekans	6	2	76	125	6	4,2946	1,09330	0,072	0,091
		Yüzde	2,7	0,9	33,9	55,8	2,7				
	Sayman	Frekans	1	1	32	96	1	4,2857	1,28745		
		Yüzde	0,7	0,7	21,8	65,3	0,7				
Müşteriler (M)	Yönetici	Frekans	18	12	5	64	142	4,2448	1,19470	0,652	0,095
		Yüzde	7,5	5,0	2,1	26,6	58,9				
	Sayman	Frekans	20	4	1	33	93	4,1589	1,38127		
		Yüzde	13,2	2,6	0,7	21,9	61,6				
Rakipler (R)	Yönetici	Frekans	64	15	5	60	43	3,0160	1,64440	-0,222	0,315
		Yüzde	34,2	8,0	2,7	32,1	23,0				
	Sayman	Frekans	42	7	5	28	35	3,0598	1,71851		
		Yüzde	35,9	6,0	4,3	23,9	29,9				
Diğer (D)	Yönetici	Frekans	3		0	1	12	4,1875	1,60078	-0,258	0,533
		Yüzde	18,8		0	6,2	75,0				
	Sayman	Frekans	1		2	0	9	4,3333	1,30268		
		Yüzde	8,3		16,7	0	75,0				

Mevcut durumda OGM tüm etkinliklerin belirleyicisi konumundadır. Bu durum yoğun bürokratik işlemlere, dolayısıyla hizmetlerin, ormancılık çalışmaları yönünden öncelikli koşul olan zamanında görülmesinde önemli gecikmelere yol açmaktadır (Öztürk ve Türker, 2000). Bir kamu sektörü işletmesi olması bakımından Orman Genel Müdürlüğü'nün, fiyatların belirlenmesi üzerinde en önemli paya sahip olması doğal karşılanabilir. Ancak, üretim ve pazarlama koşullarının işletmeden işletmeye farklılıklar gösterdiği günümüz koşullarında fiyatlandırma kararlarında, DOİ'lere daha özerk hareket edebilme imkânının bir an önce sağlanması, DOİ'lerin ekonomik başarıları açısından daha yararlı olacaktır. Çünkü, Orman Genel Müdürlüğüne belirlenen fiyatların, farklı üretim koşulları ve pazar paylarına sahip DOİ'lerin tümü için en uygun fiyatlar olduğunu söylemek mümkün değildir.

#### 4.1.8. Maliyet Yönetimini Yaklaşımlarının Bilinme Oranı

Maliyet yönetimi yaklaşımlarının yönetici ve saymanlar tarafından bilinirliklerini tespit amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar Tablo 8'de görülmektedir. Buna göre, yönetici ve saymanların %17'si maliyet yönetimi yaklaşımlarından hiçbirinden haberdar değildirler. Buna karşılık olarak, bu yaklaşımlardan en çok bilinen yaklaşım %46'lık oranla standart

maliyetlemedir. Bunu sırasıyla; tam zamanında üretim (%36), toplam kalite yönetimi (%26), faaliyet tabanlı maliyetleme (%16), hedef maliyetleme (%15), safha maliyetleme (%10), sipariş maliyetleme (% 6), mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme (%5) ve dönüşüm muhasebesi (%5) takip etmektedir.

**Tablo 8:** Maliyet Yönetimini Yaklaşımlarının Bilinme Oranı

<b>Maliyet yönetimi yaklaşımlarının bilinirlik düzeyi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	74	16
Standart Maliyetleme	211	46
Hedef Maliyetleme	68	15
Safha Maliyetleme	47	10
Sipariş Maliyetleme	27	6
Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme	23	5
Toplam Kalite Yönetimi	118	26
Dönüşüm Muhasebesi	25	5
Tam Zamanında Üretim	168	36
Hiçbiri	79	17

#### 4.1.9. Hedef Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği

Yönetici ve saymanların Tablo 9, Tablo 10 ve Tablo 11'deki cevapları Tablo 8 ile karşılaştırıldığında bir çelişki ortaya çıkmaktadır. Nitekim, yönetici ve saymanlar; tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıklarını belirttikleri yaklaşımların (hedef maliyet, faaliyete dayalı maliyet ve tam zamanında üretim) uygulanabileceğini ifade etmektedirler. Buradan çıkarılacak sonuç, yönetici ve saymanların bu yaklaşımlar hakkında tam anlamıyla bilgi sahibi olmadıkları ve hatta zaman zaman birbirlerinin alternatifleri olarak gördükleridir. Bu konuda, yönetici ve saymanların işletme yönetimi ile ilgili yeterli eğitim düzeyine sahip olmamaları bu durumu etkileyen en önemli faktör olarak düşünülmektedir. Ayrıca DOİ'lerdeki yöneticilerin çoğunlukla orman mühendisi olmaları ve bu kişilerin de eğitimleri içerisinde yeterince muhasebe ve işletme eğitiminin olmayışı ve bunun sonucunda profesyonel yönetim düşüncesine sahip olmamaları da nedenler arasında sayılabilir.

**Tablo 9:** Hedef Maliyetlemenin DOİ'lerde Uygulanabilirliği

<b>Uygulanabilirlik durumu</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Hayır uygulanamaz	89	19
Evet uygulanabilir	189	41
Emin değilim. İleride belki uygulanabilir. Bu konuda araştırmalar yapılmalıdır.	171	37

**Tablo 10:** Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin DOİ'lerde Uygulanabilirliği

Uygulanabilirlik Durumu	Frekans	Yüzde
Hayır uygulanamaz	65	14
Evet uygulanabilir	189	41
Emin değilim. İleride belki uygulanabilir. Bu konuda araştırmalar yapılmalıdır.	185	40

**Tablo 11:** Tam Zamanında Üretim Yaklaşımının DOİ'lerde Uygulanabilirliği

Uygulanabilirlik Durumu	Frekans	Yüzde
Hayır uygulanamaz	85	18
Evet uygulanabilir	281	61
Emin değilim. İleride belki uygulanabilir. Bu konuda araştırmalar yapılmalıdır.	81	18

#### 4.1.10. Odun Kökenli Ürünlerin Üretiminde Maliyet Artışına Neden Olan Etmenlerin Önem Dereceleri

Odun kökenli ürünlerin üretiminde maliyet artışına neden olan etmenlerin önem düzeylerini belirlemek amacıyla yöneticilere ve saymanlara sorulan soruya alınan cevapların bulgular Tablo 12'de görülmektedir. Buna göre, odun kökenli ürünlerin üretiminde maliyet artışına neden olan etmenlerin önem derecelerini belirlemeye yönelik sorulan soruya yönetici ve saymanların verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ( $p < 0,05$ ).

Küresel rekabet ortamında, fiyatı satıcılar değil alıcılar (müşteriler) belirlemekte olup, her zaman müşterilerin alabilecekleri fiyat ve kalitede ürünler sunan işletmeler karlarını maksimize edebileceklerdir (Üstün, 1997:2). Fiyatın piyasa tarafından belirlendiği bir piyasada işletmelerin kontrol edebilecekleri tek husus maliyet olmaktadır. Dolayısıyla işletmeler satış fiyatlarını artırarak değil, maliyetlerini azaltarak kârlılıklarını artıracabileceklerdir (Karcıoğlu, 2000:178).

Tablo 12'e göre, maliyet artışına neden olan en önemli etmenin genel üretim giderleri olduğu görülmektedir. Yöneticilerin %57'si ve saymanların ise %64'ü genel üretim giderlerinin maliyetleri artıran sebepler arasında önemli bulmaktadırlar.

Maliyet yönetimi çerçevesinde olaya bakıldığında maliyetler ve bunların oluşumundaki etmenler bakımından, öncelikle bir mevcut durum analizi yapılmasının zorunlu olduğu ortaya çıkmaktadır. Türkiye düşük enflasyonlu bir sürecin içerisinde bulunmakta ve bu sürecin bundan sonra da devam edeceği varsayılmaktadır. Bu varsayıma göre artık işletmelerin faaliyetleri kendi gelirleri ile kâr yaratabilecek hale geldikçe işletmeler sürdürülebilir büyüme gerçekleştirebilirler. Dolayısıyla işletmelerin artık kendi faaliyetlerini devamlılık içerisinde

kârlılığa dönüştürebilmeleri ancak maliyetleri kontrol ederek yani maliyet yönetimi ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla maliyetleri yönetmek her şeyin başında gelmektedir. Kârlılığın devamlılığı, artırılabilirliği ve sürdürülebilirliği maliyet yönetimine bağlıdır. Maliyetleri yönetmek maliyetleri tanımaktan geçmektedir. Maliyetler tanınmadan, bilinmeden ve ne yönde etkilere sahip oldukları görülmeden yönetilemezler. Dolayısıyla maliyet yönetimi, faaliyetlerin tek tek maliyet yaratıcı kalemlerinin işletmeler tarafından bünyelerinde hangi süreçlerden geçtiklerini bilmelerine bağlıdır. Yani maliyetlerin her bir faaliyet kalemi için tek tek belirlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 12:** Odun Kökenli Ürünlerin Üretiminde Maliyet Artışına Neden Olan Etmenler

Maliyet artışına neden olan etmenler			Önemsiz	Kısmen Önemsiz	Kararsız	Kısmen Önemli	Önemli	Bağımsız Örnekler Testi			
								Ortalama	St. Sapma	t	P
1-Üretimde firenin yüksek olması ve buna bağlı olarak kalitesizlik maliyetlerinin artması (ÜFYKMA)	Yönetici	Frekans	40	33	4	74	98	3,6305	1,50270	-2,519	0,001
		Yüzde	16,1	13,3	1,6	29,7	39,4				
	Sayman	Frekans	19	10	10	43	86	3,9940	1,35583		
		Yüzde	11,3	6,0	6,0	25,6	51,2				
2-Kesme maliyetlerinin yüksek oluşu (KMY)	Yönetici	Frekans	32	27	4	83	103	3,7952	1,40929	-3,343	0,023
		Yüzde	12,9	10,8	1,6	33,3	41,4				
	Sayman	Frekans	14	10	5	38	107	4,2299	1,24651		
		Yüzde	8,0	5,7	2,9	21,8	61,5				
3-Sürütme maliyetlerinin yüksek oluşu (SMY)	Yönetici	Frekans	21	20	3	88	120	4,0556	1,24846	-2,962	0,204
		Yüzde	8,3	7,9	1,2	34,9	47,6				
	Sayman	Frekans	8	9	4	39	114	4,3908	1,07366		
		Yüzde	4,6	5,2	2,3	22,4	65,5				
4-Taşıma maliyetlerinin yüksek oluşu (TMY)	Yönetici	Frekans	17	22	6	74	134	4,1304	1,22263	-1,794	0,140
		Yüzde	6,7	8,7	2,4	29,2	53,0				
	Sayman	Frekans	8	9	5	45	105	4,3372	1,07726		
		Yüzde	4,7	5,2	2,9	26,2	61,0				
5-Üretimde çalışan işçilerin kalifiye eleman olmamasının birim maliyetler üzerindeki etkisi (ÜÇİKEO)	Yönetici	Frekans	27	19	6	74	131	4,0233	1,33443	-1,867	0,395
		Yüzde	10,5	7,4	2,3	28,8	51,0				
	Sayman	Frekans	15	6	8	38	111	4,2584	1,22616		
		Yüzde	8,4	3,4	4,5	21,3	62,4				
6-İşçilik maliyetlerinin yüksek oluşu (İMY)	Yönetici	Frekans	24	20	3	82	124	4,0356	1,29511	-1,513	0,672
		Yüzde	9,5	7,9	1,2	32,4	49,0				
	Sayman	Frekans	15	6	6	45	102	4,2241	1,22181		
		Yüzde	8,6	3,4	3,4	25,9	58,6				
7-Genel üretim giderlerinin yüksek oluşu (GÜGY)	Yönetici	Frekans	11	16	3	81	146	4,3035	1,06126	-0,277	0,403
		Yüzde	4,3	6,2	1,2	31,5	56,8				
	Sayman	Frekans	13	8	0	44	115	4,3333	1,16753		
		Yüzde	7,2	4,4	0	24,4	63,9				
8-Depolama maliyetlerinin yüksek oluşu (DMY)	Yönetici	Frekans	36	28	3	86	96	3,7149	1,44070	0,356	0,175
		Yüzde	14,5	11,2	1,2	34,5	38,6				
	Sayman	Frekans	31	15	6	49	71	3,6628	1,52262		
		Yüzde	18,0	8,7	3,5	28,5	41,3				

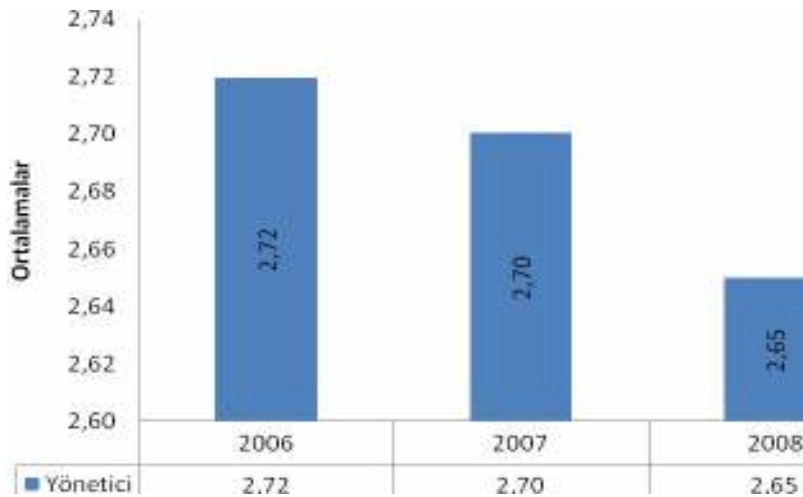


Maliyet yönetiminin stok ve finansman maliyeti olarak iki faktör üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu iki hususun işletmelerin sektördeki konumlarını belirleme noktasında diğer etmenlerden ayrılan yönü işletmelere özel hususlar olmalarıdır (Sayılğan, 2008). Sonuç olarak DOİ'ler stok maliyetlerini yönetemedikleri müddetçe diğer maliyetleri azaltmalarının getirmiş olduğu fırsatları kullanamayacaklardır. Bu bağlamda, yukarıdaki sonuçlar, maliyet yönetimine geçiş noktasında başlangıç teşkil etmesi bakımından son derece önemlidir.

#### 4.2. Yöneticilere Sorulan Soruların Değerlendirmesi

DOİ'lerin satış hedeflerine ulaşma durumlarını tespit etmek amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar Şekil 4.1'de görülmektedir. Buna göre, DOİ'lerde işletmelerin satış hedeflerine ulaşma durumları yıllar itibariyle azalan bir seyir göstermektedir. Orman ürünleri satışında hedeflere ulaşamamada etkili olan faktörler, iki önemli boyut bakımından ele alınabilir. Birincisi, miktar olarak hedeflenen orman ürünlerinin üretilmemesi, ikincisi ise, piyasanın talep miktarları dikkate alınmadan piyasaya orman ürünü arz edilmesi ve talep fazlası ürünün açık artırmalı satış yerine pazarlıklı olarak satılmasından dolayı gerçek değerlerinin altında satılmasıdır. Satışlarda hedefe ulaşamama nedeni, her ne olursa olsun, ekonomik bakımdan işletme başarısını engellemektedir. Dolayısıyla maliyet yönetimi kapsamında olaya bakıldığında, yöneticilerin işletmecilik sorumluluğu altında piyasanın talep durumunu her zaman dikkate alarak ürün arz etmeleri gerekmektedir.

Şekil 1: Satış Hedeflerine Ulaşıp/ Ulaşamama Durumu



Anket uygulanan yöneticilerin çoğunluğu (%72) DOİ'leri odun kökenli ürünlerin üretiminde rakipsiz görmektedirler.

Yöneticiler tarafından en önemli rekabet aracı, kaliteli odun üretimi olarak görülmektedir (%90). Bunu sırasıyla üretim zamanı ve teslim süresi (%87), satış fiyatı (%70), ürün çeşitliliği (%60) ve maliyet üstünlüğü (%54) takip etmektedir. (Tablo 13.)

**Tablo 13:** Kullanılabilecek Rekabet Araçlarının Öncelik Sıralaması

Rekabet araçları		Önemsiz	Kısmen Önemsiz	Kararsız	Kısmen Önemli	Önemli	Ortalama	St. Sapma
Satış fiyatı	Frekans	0	8	2	65	186	4,6023	0,75832
	Yüzde	1,1	3	0,8	24,6	70,5		
Kaliteli odun üretimi	Frekans	2	1	0	21	240	4,8788	0,47010
	Yüzde	0,8	0,4	0	8	90,9		
Ürün çeşitliliği	Frekans	12	9	9	76	155	4,3525	1,02951
	Yüzde	4,6	3,4	3,4	29,1	59,4		
Maliyet üstünlüğü	Frekans	12	8	12	85	142	4,3012	1,02396
	Yüzde	4,6	3,1	4,6	32,8	54,8		
Üretim zamanı ve teslim süresi	Frekans	4	1	1	27	231	4,8182	0,60188
	Yüzde	1,5	0,4	0,4	10,2	87,5		

Kurumun başarısını etkileyen temel sorunlarla ilgili sorulan soruya alınan cevaplar içinde, DOİ'lerde en önemli sorunların başında nitelikli işgücü yetersizliği ve ekonomik konjonktür geldiği ifade edilmektedir. Bir diğer önemli temel sorun ise, kalite problemidir. Yöneticiler tarafından en önemli rekabet aracı kaliteli odun üretimi olarak görülmekte (%90) olması da bu sonucu desteklemektedir. (Tablo 14.)

**Tablo 14:** DOİ'lerin Başarısını Etkileyen Temel Sorunlar

DOİ'lerin başarısını etkileyen temel sorunlar		Önemsiz	Kısmen Önemsiz	Kararsız	Kısmen Önemli	Önemli	Ortalama	St. Sapma
Kalite problemi	Frekans	8	5	3	55	188	4,5830	0,86930
	Yüzde	3,1	1,9	1,2	21,2	72,6		
Nitelikli işgücü temini	Frekans	8	2	3	58	188	4,6062	0,82554
	Yüzde	3,1	0,8	1,2	22,4	72,6		
Odun ürünlerine olan talebin belirsizliği	Frekans	9	12	9	89	138	4,3035	0,99280
	Yüzde	3,5	4,7	3,5	34,6	53,7		
Ekonomik konjonktür	Frekans	0	1	5	71	186	4,6806	0,52847
	Yüzde	0	0,4	1,9	27	70,7		
Strateji ve politika belirleme güçlüğü	Frekans	13	12	16	96	114	4,1394	1,07725
	Yüzde	5,2	4,8	6,4	38,2	45,4		
Finansman sıkıntısı	Frekans	42	42	8	81	84	3,4786	1,48972
	Yüzde	16,3	16,3	3,1	31,5	32,7		
Maliyet problemi	Frekans	15	18	7	93	122	4,1333	1,14236
	Yüzde	5,9	7,1	2,7	36,5	47,8		
Makine parku yetersizliği veya arızalar	Frekans	43	42	10	86	72	3,4032	1,47314
	Yüzde	17	16,6	4	34	28,5		

Ayrıca kamu sektörü olmasına rağmen OBM ve DOİ yöneticileri modern yönetim felsefesi ve yaklaşımlarına önem vermektedir. Bu durum maliyet yönetimi kapsamında yeni yaklaşımların, DOİ'lerde uygulanabilirliği bakımından son derece önemlidir.

### 4.3. Saymanlara Sorulan Soruların Değerlendirmesi

#### 4.3.1. Standart Maliyet Yönteminin DOİ'lerde Uygulanma Durumu

DOİ'lerde standart maliyet yönetiminin kullanılma durumu Tablo 15'de görülmektedir. Buna göre, ankete katılan 192 saymanın büyük bir çoğunluğu (%59) standart maliyetleme yöntemini kullanmadıklarını belirtirken, % 34'ünün de standart maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir. Ayrıca 12 saymanın (%7) ise bu soruya hiç cevap vermediği görülmektedir.

**Tablo 15:** Standart Maliyet Yönteminin DOİ'lerde Uygulanma Durumu

Kullanılma durumu	Frekans	Yüzde
Evet	66	34
Hayır	114	59

Hali hazırda kullanılan maliyet yöntemi dikkate alınarak verilen cevaplar değerlendirildiğinde, DOİ'lerde görev yapan saymanların ortak bir görüşe sahip olmadıkları görülmektedir. Tablo 6'daki sonuçlarla karşılaştırıldığında verilen cevapların birbirini desteklemediği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca muhasebe departmanında çalışan saymanların, kullanmış oldukları maliyet yöntemi hakkında tam bilgiye sahip olmadıkları da görülmektedir.

#### 4.3.2. Maliyet Hesaplama Esas Alınan Gider Türlerinin Dağılımı

Orman ürünlerinin maliyet unsurlarının ağırlıklı olarak nelerden oluştuğunu belirlemek amacıyla saymanlara sorulan soruya alınan cevaplarda, DOİ'lerde en önemli maliyet unsurunun genel üretim giderleri olduğu görülmektedir (%94). Bunu sırasıyla işçilik (%89), hammadde ve malzeme (%74), genel yönetim (%65), pazarlama satış ve dağıtım (%62) ve finansman giderleri (%28) takip etmektedir. DOİ'lerin fiili SMM tabloları incelendiğinde maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. DOİ'lerde genel üretim giderleri tahmini bir değer olarak kullanılmakta ve maliyetlere gerçek anlamda yansıtılmamaktadır. Bu durum orman ürünlerinin maliyetinin ve buna bağlı olarak belirlenen satış fiyatının, gerçekleri ne kadar yansıtabileceği sorusunu gündeme getirmektedir. Genel üretim giderlerinin klasik anlamdaki kullanımının bile tartışılır olduğu günümüzde, DOİ'lerde bu giderleri gerçek rakamlarla değil tahmini olarak dikkate alınması TDMS ile örtüşmemektedir. Bu bağlamda, maliyet yönetimi kapsamında geliştirilmiş bir yöntem olan faaliyet tabanlı maliyetlemenin, hedef maliyetleme ile birlikte bu amaç için kullanımının uygun olacağı düşünülmektedir.

Maliyet unsurları içerisinde diğeri bir önemli kalemin ise genel yönetim giderleri olduğu görülmektedir. Halbuki TDMS’de genel yönetim giderleri bir maliyet unsuru olarak değil bir faaliyet gideri olarak kabul edilmektedir. DOİ’lerdeki genel yönetim giderlerinin ayrıntısı incelendiğinde çoğunluğunun üretimle ilgisi olmayan çalışanlara ait ücretler ve benzeri kalemler olduğu görülmektedir.

#### 4.3.3. Genel Üretim Giderlerinin Maliyetlere Yüklenme Durumu

Genel üretim giderlerinin maliyetlere nasıl yüklendiğini belirlemek amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar, Tablo 16’da görülmektedir.

**Tablo 16:** Genel Üretim Giderlerinin Maliyetlere Yüklenme Durumu

Yüklenme durumu	Frekans	Yüzde
Doğrudan mamulle ilişkilendirilerek	120	63
Faaliyetleri sınıflayarak havuz sistemi oluşturup, havuzdan mamule düşen faaliyet oranında mamullerle ilişkilendirilerek	22	11
Önce gider yerlerinde toplayıp sonra mamullerle ilişkilendirilerek	47	24

Tablo 16’ya göre, saymanların % 63’ü genel üretim giderlerinin dağıtım anahtarları vasıtasıyla değil, herhangi bir dağıtım yapmadan doğrudan mamulle ilişkilendirilerek dağıtıldığını ifade etmektedir. DOİ’lerin SMM tablolarına bakıldığında sadece direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim giderlerinden oluşan iki temel maliyet unsurunun yer aldığı görülmektedir. DOİ’lerde de genel üretim giderlerinin dağıtımını yukarıda da ifade edildiği gibi, önem arz eden bir durumdur. Modern maliyet yönetimi anlayışı çerçevesinde işletmeler bunun farkına vararak genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde faaliyet tabanlı maliyet yöntemini kullanmaktadırlar. DOİ’lerde de bir an önce maliyet muhasebesi sisteminin tesis edilerek maliyet yönetimi anlayışı doğrultusunda DOİ’lerin yapısına uygun yöntemlerin uygulanması gerekmektedir. Üretim maliyetleri içindeki payı küçümsenmeyecek miktarlara çıkabilen genel üretim giderlerinin, geleneksel yöntemlerle maliyet tespiti yapan işletmelerde, üretilen ürüne doğru bir şekilde yüklenebilmesi için dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Atamanalp vd., 2000:218). Üretim maliyetleri içerisinde nisbi oranı gittikçe artan genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi maliyetlerin doğru tespiti açısından büyük önem arz etmektedir (Acar, 1999:108).

#### 4.3.4. Üretim Maliyetinde Maliyet Unsurlarının Dağılımı

Orman ürünlerinin maliyetlerinin belirlenmesi sırasında dikkate alınan maliyet unsurlarının belirlenmesi ve maliyetlerin kontrolünde hangi maliyet unsurlarının üzerinde yoğunlaşıldığının tespiti amacıyla sorulan soruya alınan cevaplar Tablo 15’te görülmektedir.

Tablo 17: Üretim Maliyetinde Maliyet Unsurlarının Dağılımı

Maliyet unsurları	Frekans	Yüzde
Hammadde+Genel üretim gideri	52	27
Hammadde+İşçilik(Değişken Maliyet)	5	3
Hammadde+İşçilik+Genel üretim giderleri (Tam Maliyet)	74	39
Hammadde+İşçilik+Genel üretim giderleri+ Genel yönetim giderleri	57	30
Diğer (Lütfen belirtiniz)	1	1

Tablo 17’de görüldüğü üzere, DOİ’lerde saymanların %39’u tam maliyet yöntemini uygulandığını düşünmektedir. %30’luk kısım ise, tam maliyete ilaveten genel yönetim giderlerinden de maliyete pay verildiğini ifade etmektedirler. DOİ’lerde saymanların %27’si ise maliyet unsurları içerisinde hammadde ve genel üretim giderlerinin de dikkate alındığını ifade etmektedirler. Yönetimle ilgili alınacak kararlara veri sağlaması açısından bakıldığında yararlanılması gereken değişken maliyetlemenin saymanlar tarafından %3 gibi düşük bir oranda olduğu dikkate alındığında DOİ’lerin yönetim kararlarında maliyet verilerini yeterince kullanmadıklarını ya da kararlarını maliyet verilerine göre almayarak tecrübeye dayalı tespit ettikleri söylenebilir.

### 5.Sonuç ve Öneriler

DOİ’ler uzun yıllar boyunca kendi içinde kapalı bir gelişme göstermiş ve bunun gerekçesi olarak da devamlılık prensibi öne sürülmüştür. Bir başka ifadeyle, karar vericiler yalnızca devamlılığın temin edilmiş olmasını ormancılık faaliyetleri açısından yeterli görmüşlerdir. Hatta ormancılıkta devamlılığı temin endişesi, geçmiş yıllarda o derece kuvvetli hissedilmiştir ki, bu durum iktisadiliğin geri plana atılması neticesini doğurmuştur (Gülen, 1968). Bu yaklaşım ise, işletmecilik faaliyetlerinde iktisadiliğin bir kontrol aracı olan maliyet muhasebesi ve onun yöntemlerinin DOİ’lerde kullanımını geciktirmiştir. Bu süreçte, ormancılık sektörünün uzun yıllar boyunca monopol durumda olmasına bağlı olarak, işletmecilik faaliyetlerinde başarı ölçütü olarak maliyetleri düşürme gibi bir endişe içinde olunmamış ve 1997 yılındaki TDMS’ye geçmenin dışında DOİ’lerin maliyet hesaplama sisteminde de çok ciddi bir gelişme yaşanmamıştır

DOİ’lerde işletme amaçları içerisinde kârlılığın birinci öncelikli amaç olmaması hiç kâr elde edilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Nitekim, işletmecilik kuralları ve maliyet yönetimi anlayışı çerçevesinde faaliyet gösterilmesi halinde DOİ’lerin de kâr elde etmesi söz konusu olabilecektir. Dolayısıyla, Türkiye yüzölçümünün %26.7’sinin ormanlarla kaplı olduğu düşünülürse, her türlü işletmecilik faaliyetinde verimliliğin artırılmasıyla orman işletmeciliğinde kârlılığın sağlanması ve artırılması mümkündür.

DOİ’lerde işletmecilikle ilgili faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkan zararın ve verimsizliğin işletmecilik dışı sosyal ve ekolojik amaçlı faaliyetlerden elde edilen faydalarla

izah edilmesinin yeterli bir yaklaşım olmadığı düşünülmektedir. Çünkü söz konusu sosyal ve ekolojik amaçlı faaliyetler işletmecilik faaliyetlerinin ikamesi değil belki de tamamlayıcısı olarak görülmelidir. Bir başka ifadeyle ekonomik, sosyal ve ekolojik amaçlı faaliyetler bir bütün olarak orman işletmeciliğini oluşturmaktadır.

OGM bünyesinde ormancılık faaliyetlerini yürütülmesinden sorumlu birimlerde gerçekleştirilen anket çalışması sonucunda;

- Yönetim kararlarının geleneksel uygulamalar sonucu alındığı,
- Yönetimde profesyonelleşme yerine ataerkil uygulamalar içinde bulunduğu,
- Maliyet yönetimi yaklaşımlarının yeterince bilinmediği ve uygulanmadığı,
- Maliyetlerin 1952 yılında Resmi Gazetede yayımlanan ve en son 1984 yılında kısmi değişiklik yapılan döner sermaye yönetmeliğine göre hesaplandığı,
- 1997 yılında tek düzen muhasebe sistemine geçilmesine rağmen sistemin tam olarak uygulanmadığı,
- DOİ'lerde maliyet muhasebe sisteminin tam olarak işlemediği,
- Maliyet belirleme yöntemlerinin yetersiz olduğu veya yöntemin gerektiği şekilde uygulanmadığı,
- Maliyet muhasebe sistemi için yeterli bilgi ve belge mevcut ve düzenlenmekte olmasına rağmen, bu bilgi ve belgelerin yönetim kararlarında, planlama ve kontrol amacıyla kullanılmadığı ortaya çıkmaktadır.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda küresel rekabetle varlıklarını sürdürmek isteyen DOİ'lerin söz konusu yetersizliklerden kurtulmaları ve sürdürülebilir orman işletmeciliği kapsamında ekonomik, sosyal ve ekolojik amaçlarını tam olarak yerine getirebilmeleri için yapmaları gereken, bu araştırmada ele alınan maliyet yönetimi kapsamındaki yaklaşımları işletmelerine uygulamalarıdır. Bu amaçla OGM ve DOİ'ler düzeyinde muhasebe ve muhasebe ile ilgili tüm birimler, maliyet yönetimi yaklaşımları konusunda uzman kişi veya kişilerce yeniden yapılandırılmalıdır. Daha sonra OGM düzeyinde bu birimler arasında eşgüdüm sağlayacak bir komisyon kurularak uygulamaya geçilmelidir. Bu noktada en önemli şart OGM, OBM ve DOİ düzeylerinde ki yönetici ve saymanların maliyet yönetimi kültürüne sahip olmalarıdır. Bu nedenle sözü edilen kişilerde bu yaklaşımların faydalarına ilişkin farkındalık oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Bu bağlamda DOİ'lerde maliyet yönetiminin uygulanabilirliği noktasında aşağıdaki önerileri sunmak mümkündür:

- Her bir DOİ için durum analizi yapılmalı
- Mevcut kayıt (belge) düzeneği ve Maliyet belirleme sistemi gözden geçirilmeli

- TDMS çerçevesinde maliyet muhasebesi sistemi Sipariş Maliyet + Tam Maliyet + Standart Maliyet + FDM + HM + Kaizen Maliyetleme şeklinde tesis edilmeli
- Standart maliyet uygulamasında fiili maliyet-standart maliyet karşılaştırılarak fark analizleri yapılmalı
- Hizmet içi eğitimlerle Yönetici ve Saymanlar maliyet yönetimi noktasında bilgilendirilmeli
- Ürünlerin arzu edilen kalitede ve mümkün olan en düşük maliyetle üretimi hedef kabul edilmeli
- Üretim bütçeleri satış bütçesine göre belirlenmeli
- Kalifiye eleman temini konusu üzerinde durulmalı
- Performans değerlendirme sistemi geliştirilmeli
- Dikili satışlara önem verilmeli
- TDMS'ye göre DSY'de güncelleme yapılmalı
- Mamullerin yaşam döneminde oluşacak maliyetleri takip ve kontrol edilmeli
- Sistemin içindeki kısıtlar etkin bir şekilde yönetilmeli
- Üretim sürecinde değer katmayan faaliyetler ortadan kaldırılmalı
- Yönetim kararlarında maliyet bilgilerinden yararlanılmalı
- Merkeziyetçilikten merkezkaç yönetim anlayışına geçilmeli

Sonuç olarak maliyet yönetimi kapsamında DOİ'ler modern maliyet yönetimi yaklaşımlarını uygulamak suretiyle, uzun vadede genel verimlilik düzeyindeki artış ve maliyet üstünlüğü aracılığı ile rekabet güçlerini artırabilme imkânına sahiptirler. DOİ'ler, araştırmada vurgulanan modern maliyet yönetimi yaklaşımlarından tam zamanında üretimi, hedef maliyetlemeyi ve faaliyete dayalı maliyetleme yaklaşımını işletmelerinde uygulamalıdır.

DOİ'ler maliyet yönetimi yaklaşımlarından ancak bu şekilde etkin bir biçimde yararlanma imkânı elde edeceklerdir. Aksi takdirde maliyet yönetimi tesadüflere kalacak, bu da günümüz küresel rekabet ortamında uzun vadede DOİ'lerin rekabet gücünün zayıflamasına ve bunun sonucunda da yoğun bir rekabet ortamında faaliyet göstererek DOİ'lerin zarar etmelerine sebep olacaktır.

**KAYNAKLAR**

- Acar, Durmuş (1999). *Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları İle İlgili Araştırma*, (Doçentlik Tezi), Isparta.
- Alkan, Hasan (2003). *Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), SDÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Ardıç, Muhammed- Atakan Öztürk - Bekir Kayacan (2009), “Devlet Orman İşletmelerinde Modern Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına İlişkin Değerlendirmeler” , II. Ormancılıkta Sosyo Ekonomik Sorunlar Kongresi, 19-21 Şubat , SDÜ, Isparta
- Atamanalp, Celalettin- Reşat Karcıoğlu- M. Suphi Orhan (2000), *Maliyet Muhasebesi*, Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Bursal Nasuhi ve Yücel Ercan (1999), *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Der Yayınları .
- Çağlar, Yücel (1989), *Asal Orman Ürünlerinde Maliyetler Sorunu*, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 374.
- ÇOB, (2004), “Türkiye Ulusal Ormancılık Programı”, (10.02.2010)
- DPT (2007), “Dokuzuncu Kalkınma Planı Ormancılık İhtisas Komisyonu Raporu (2007-2013)”, Ankara.
- Daşdemir, İsmet (2003), “Asli Orman Ürünlerinde Fiyat Analizi (Zonguldak Orman Bölge Müdürlüğü Örneği)”, Bartın Orman Fakültesi Yayın No: 12, Bartın.
- Geray, Uçkun (1989), “Ormancılığın Çağdaş Çerçevesi; *İÜ Orman Fakültesi Dergisi* Seri B, Cilt 39, Sayı, 4, İstanbul, s. 17-24.
- Üstün, Rıfat (1997), *Maliyet Muhasebesi*, Eskisehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Gülen, İlhan (1968), *Ormancılıkta Maliyet Problemi*, İstanbul: İ.Ü. Orman Fakültesi Yayın No. 130.
- Kaplan, Erdem (2007), “Türkiye’de Orman Ürünleri Talebi ile Arz Kaynaklarının Değerlendirilmesi ve Endüstriyel Plantasyonların Yeri, Orman Kaynaklarının İşlevleri Kapsamında Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Öncelikler”, Türkiye’de Ormancılık Eğitiminin 150. Yılında Uluslar arası Sempozyum, 17-19 Ekim, İstanbul.
- Karcıoğlu, Reşat (2000), “Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”, Erzurum: Aktif Yayınevi.



- Miraboğlu, Muharrem (1957), “Devamlı Kalifiye Orman İşçisi Yetiştirme İhtiyacımız ve Yabancı Bazı Memleketlerde Bu Maksatla Kurulmuş Müesseseler”, *İ.Ü. Orman Fakültesi Dergisi*, Seri B, Cilt 7., Sayı 1, İstanbul, s. 82-93.
- Miraboğlu, Muharrem (1958), *Devlet Orman İşletmelerinin İşletme İktisadı Bakımından Tetkiki*, İstanbul: İ.Ü. Orman Fakültesi Yayın No: 56.
- OGM (2009), *Sürdürülebilir Orman Yönetimi Kriter ve Göstergeleri 2008 Yılı Raporu*, Ankara.
- Özsoy, Kamuran- Mustafa Öncül (1975), “1971 Yılında Orman İşletmelerinin Genel Durumlarının Tespiti, Maliyet ve Fiyat Analizleri”, Ankara. *T.C. Orman Bakanlığı Teknik Haberler Bülteni*, Yıl 14, Sayı 55, s. 67-77.
- Öztürk, Atakan- Türker, Mustafa Fehmi (2000), “Orman İşletmeciliği Fonksiyonlarının Ülkemiz Ormancılığı Açısından Değerlendirilmesi”, *Orman Mühendisliği Dergisi*, ISSN 1301-3572, Yıl 37, Sayı 10, s. 5-11.
- Peker, Hüsametdin (1973), *Türkiye’de Orman İşletmeciliği ve İşletme Ekonomisi Bakımından Rasyonalizasyonu*, İstanbul: K.T.Ü. Orman Fakültesi Yayın No: 2, 135, Çağlayan Basımevi.
- Sayılğan, Şevket (2008), “Maliyet Nasıl Yönetilir?”, TEB KOBİ TV Röportajı, [www.tebkobitv.com](http://www.tebkobitv.com), (14.12.2008).
- Türker, Mustafa Fehmi (1996). “Açık Artırmalı Orman Ürünleri (Tomruk) Satışlarında Fiyat Oluşumunun Araştırılması (Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği), Doktora Sonrası Temel Araştırma (Yayımlanmamıştır)”, 106 K.T.Ü. Araştırma Fonu, Trabzon.
- Türker, Mustafa Fehmi (1999). “Ormancılık Sektöründe Stratejik Yönetim Kavramının Sektörün Değişen Çevre Şartları Açısından İrdelenmesi”, KTÜ Orman Fakültesi, Bahar Yarıyılı Seminerleri, Trabzon.
- Türker, Mustafa Fehmi (2008). *Ormancılık İşletme Ekonomisi*, Trabzon.
- Türker, Mustafa Fehmi- Barlı, Önder- Ayyıldız, Hasan (2009), *Türkiye Ormancılık Teşkilatında İşletme Kültürünü Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma*, Erzurum: Ormancılık ve Tabiatı Koruma Vakfı Yayınevi.

