

ORMAN İŞLETMELERİ MUHASEBESİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Ahmet TÜRKER

*Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Ormanlık Ekonomisi Anabilim Dalı, İSTANBUL
E-posta: aturker@istanbul.edu.tr*

Özet

Diğer sektör işletmelerinde olduğu gibi orman işletmelerinde de etkinliklerin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi; elde edilen sonuçlar ile katlanılan fedakarlıkların karşılaştırılmasına bağlıdır. Bu nedenle, orman işletmelerindeki her teknik uygulamanın mutlaka bir masraf hesabının yapılması gerekir.

Hiçbir masraf hesabı yapılmadan uygulanacak teknik bir müdahalenin başarısından söz edilmemelidir. Gerçek başarı en az kaynak kullanılarak en yüksek yararın sağlanması olmalıdır. Bir başka deyişle, orman işletmelerinde yapılacak işlerde, iktisadilik prensibine uygun davranılmalıdır. İktisadilik prensibi kısaca belirli bir amaca en az masrafla ulaşmak şeklinde tanımlanabilir. Bu nedenle iktisadilik prensibinin gereği, orman işletmelerinde elde edilen sonuçların kaç mal olduğunun en ince ayrıntılarına kadar saptanması gerekir.

Bu konuda işletme yöneticilerine muhasebe kollarından maliyet muhasebesi en az maliyetle üretim yapmanın yollarını gösterir. Maliyet muhasebesi ayrıca işletmenin geleceğine yönelik planların yapılmasında ve kararların alınmasında da işletme yönetimine sağlam ve güvenilir bilgiler sağlar.

Ülkemizde orman işletmelerinde maliyet konusu daha çok muhammen bedelin hesabında ele alınmaktadır. Oysa maliyetlerin doğdukları yerlerde kontrol edilmesi ve az maliyetle en yüksek çıktının elde edilmesi bu işletmelerin de amacı olmalıdır. Ancak sözü edilen orman işletmelerinde genel muhasebe kullanılmaktadır. Bilindiği gibi genel muhasebenin amacı dönem sonunda işletmenin bilanço ve gelir tablosunu düzenlemektir.

Bu bildiride, önce maliyet muhasebesi tanıtılacak ve genel muhasebe ile olan farkları üzerinde kısaca durulacak, ardından maliyet muhasebesinin amaçları ve maliyetleri hesaplamasının temel aşamaları açıklanacaktır. Bu açıklamalar ışığı altında orman işletmelerimizde maliyet muhasebe tekniğinin uygulanma olanakları tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, maliyet muhasebesi, orman işletmeleri.

Applicability of Cost Accounting in Forest Management Accounting

Abstract

Successful execution of the activities in forest directorates, just as the case in other management sectors, depends on the comparison of endured sacrifices. That's why, application of each technique in forest directorates must be accompanied by an expenditure accounting.

It is not wise to mention about the success of a particular technical application without performing any cost accounting. The real success must be the one yielding utmost usefulness by using the least amount of resources. In other words, in routine works in forest directorates, all things must be done economically. It can be described as the principle of accomplishing something, spending very little. Therefore, because of the economical doctrine, even miniscule accounting works pertaining to every kind of activities in forest directorates, must be performed.

Cost accounting on this subject is the means of showing the managers the way of how to produce, keeping the unavoidable cost at bay. Besides, cost accounting provides the directorates' administration with the best accurate and dependable information about the possible future plans and decisions to come.

In forest directorates in our country, cost subject is handled in calculation of appraised cost. However, controlling the cost in where it actually is generated and producing the highest output with the least

expenditure, must be the projected target. But, in these mentioned forest directorates, general accounting is employed. As already well known, the purpose of the general accounting is to arrange the balance sheet and revenue tables.

In the scope of this paper, first a description of what cost accounting is and, the differences with the general accounting are, will be given, then the objects of the cost accounting and fundamental steps of how to calculate, will be summarized. In the light of these explanations, the possibilities of forest directorates' appropriations of cost accounting will be discussed.

Keywords: Cost, cost accounting, forest directorates.

1. Giriş

İşletme ekonomisinin temel kavramlarından biri de İktisadilik prensibidir. İktisadilik prensibi genel anlamda, işletmenin ana faaliyet gelirini oluşturan belirli bir üretim miktarına en az üretim faktörü (maliyet giderleri) harcamak veya belirli miktarda harcanan üretim faktörü ile en fazla üretim miktarını elde etmek şeklinde tanımlanmaktadır (Pekiner, 1997). Dolayısıyla işletmelerin sahip oldukları kaynakları rasyonel bir şekilde kullanması iktisadilik prensibinin gereğidir. Bu prensip gereği her işletmede olduğu gibi orman işletmelerinde de her türlü etkinliklerde maliyetlerin düşük tutulmasına çalışılmalıdır. Zira bu işletmelerde hiçbir masraf hesabı yapılmadan uygulanacak teknik bir müdahalenin başarısından söz edilmemelidir. Gerçek başarı en az kaynak kullanılarak en yüksek faydanın elde edilmesi olmalıdır.

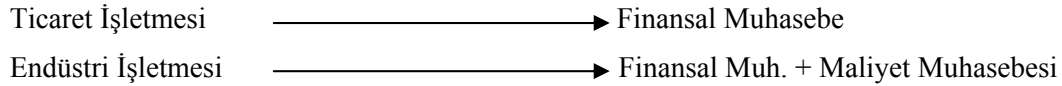
Ayrıca orman işletme etkinlikleriyle ilgili giderlerin kontrol edilmesi ve işletme yöneticilerinin maliyete ilişkin veri gereksiniminin karşılanması gerekir. Ek olarak orman işletmelerinin ürettiği mal ve hizmetlerin maliyetinin sağlıklı bir şekilde hesaplanması da gerekir.

Tüm bu sayılanların gerçekleştirilmesi döner sermayeli orman işletmelerimizde ancak uygun bir maliyet muhasebe sisteminin varlığına bağlıdır. Oysa sözü edilen bu işletmelerde bilanço temeline dayalı ticari muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bu bildiride, orman işletmeleri muhasebesinde maliyet muhasebe sisteminin uygulanabilirliği tartışılacaktır.

2. Genel Olarak Maliyet Muhasebesi

Bilindiği gibi, bir işletmede muhasebenin görevi, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikte ve para ile ifade edilebilen olaylara ilişkin bilgileri kaydetmek, sınıflamak, özetlemek ve analiz etmek yoluyla işletme ile ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde bilgiler sunmaktır.

Ancak işletme türlerinin değişik olması nedeniyle farklı işlem ve farklı hedeflere ulaşma amacı, farklı muhasebe türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; ticaret ile uğraşan bir işletmenin muhasebesi ile mamul imal eden bir endüstri işletmesinin muhasebesi değişik faaliyetlerde bulunmaları nedeniyle farklı olmaktadır. Ticaret işletmelerinin muhasebesi, işletme faaliyetleri nedeniyle ortaya alım-satım, alacaklanma, borçlanma, vb. işlemlerle ilgili kayıtları tutar ve dönem sonunda yönetime ve işletme ile ilgili olanlara bilgi verir. Ticaret işletmelerinin kullandığı muhasebeye "Genel (Finansal) Muhasebe" adı verilmektedir. Oysa endüstri işletmelerindeki kayıtlar ticaret ile uğraşan işletmelerdeki kayıtlar yanında, imal edilen mamulün birim maliyetini saptamaya yönelik kayıtları da kapsamaktadır. Çünkü bu işletmeler imal için tedarik piyasasından çeşitli girdileri satın almakta ve imal ettikleri ürünleri sürüm piyasasında satmaktadırlar. Dolayısıyla endüstri işletmelerinin alım-satım işlemlerini izleyeceği bir finansal muhasebe sistemine sahip olmaları gerekir. Ayrıca endüstri işletmeleri imal ettikleri ürünün maliyetini hesaplayacakları bir başka muhasebe dalına da gereksinim duymaktadırlar. Bu muhasebe dalına "Maliyet Muhasebesi" denilmektedir. Bu açıklamalar aşağıdaki şemada özetlenebilir:



Bu durumda Maliyet Muhasebesi şu şekilde tanımlanabilir: **Maliyet Muhasebesi**, bir işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin üretilmesi ve satılması sırasında ortaya çıkan maliyetlerin, çeşitli oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt düzenidir.

Öte yandan maliyet muhasebesinin amaçları dört başlık altında toplanabilir:

- 1) Mal ve hizmetlerin birim maliyetlerini saptamak
- 2) Gider kontrolüne yardımcı olmak
- 3) Planlamalara yardımcı olmak
- 4) Karar vericilere yardımcı olmak

Buna karşılık finansal (genel) muhasebe işletmede bir dönemde (bir yılda) oluşan parasal değer hareketlerini izlemekte, dönem sonunda işletme varlıklarının ve kaynaklarının yapısındaki değişiklikleri ortaya koymakta ve işletmenin başarı durumunu bilanço ve gelir tablosu aracılığıyla sergilemeyi amaçlamaktadır.

Ancak finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bir bilgi alışverişi akımı bulunmaktadır. Şöyle ki, gelir tablosunun düzenlenebilmesi için finansal muhasebe maliyet muhasebesinden bazı bilgileri alır. Buna karşı maliyet muhasebesi de işletmede üretilen mal ve/veya hizmetin birim maliyetini hesaplayabilmek için finansal muhasebenin sağladığı bilgilerden yararlanır.

Genel olarak üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi ile finansal muhasebe arasındaki ilişki şöyle özetlenebilir: İşletmeler tedarik faaliyetleri sonucunda ödemede ve sürüm faaliyetleri sonucunda da tahsilatta bulunurlar. Bu iki aşama ile ilgili kayıtlar finansal muhasebe tarafından tutulmaktadır. Buna karşılık üretim faaliyeti diğer iki aşamadan farklı olarak işletme içi niteliktedir. Üretim maliyetinin hesabı ise maliyet muhasebesi tarafından yapılmaktadır.

Ancak finansal muhasebe aşağıda maddeler halinde sıralanan hususlarda yetersiz kalmaktadır:

- İşletmede üretilen mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanmasına olanak vermemektedir.
- İşletmede üretim yapılırken mamul için çeşitli aşamalarda yapılan masraflar saptanamamaktadır.
- İşletmede yapılan masrafları doğrudan ve dolaylı olarak ayırmak mümkün olmamaktadır.
- Emek için ödenen ücretin üretimin hangi aşamasında kullanıldığı bilinmemektedir.

Diğer yandan maliyet muhasebesi sisteminin üç temel aşaması bulunmaktadır. Bu aşamalar şöyledir:



Bu aşamalardaki faaliyetlerin izlenmesiyle, işletmelerin iktisadiliği sürekli kontrol altında tutulabilir. Söz konusu aşamalara ilişkin açıklamalar ileriki bölümlerde yer alacaktır.

3. Ormancılıkta Maliyet Muhasebesi Sistemi

Bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplayabilmek için önce uygun bir maliyet sisteminin kurulması gerekmektedir. Bütün işletmelerde tek bir maliyet sisteminin uygulanması mümkün değildir. Her işletme kendi özelliklerine ve gereksinimlerine uygun bir maliyet sistemi kurmak ve değişen koşullara göre sistemi uygun hale getirmek durumundadır.

Orman işletmelerinde kurulacak maliyete sistemi de işletmenin özelliklerinden etkilenmektedir. Öncelikle orman işletmelerinde üretim süresi diğer sektör işletmeleri ile karşılaştırılmayacak kadar çok uzundur. Söz konusu süre 60-70 yıl, hatta daha uzun olabilir. Ayrıca orman işletmelerinde üretim sürecinin iki evreye ayrılması bir başka özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu evreler biyolojik üretim evresi ve teknik üretim evresidir (Miraboğlu, 1983). Biyolojik üretim evresi, tohumun toprağa düşüp çimlenmeye başlamasından ağacın kesime olgunlaştığı zamana kadarki süreçtir. Teknik üretim evresi ise, olgun ağacın kesilip, hazırlanıp, bölmeden çıkarılıp alıcıya arz edilene kadarki süreçtir. Gülen, Speer ve Speidel'a atfen bu ikinci evre faaliyetinin, oluşan ürünler dolayısıyla bağlı bir üretim faaliyeti niteliğinde olduğunu belirtmektedir. Yine Gülen aynı eserinde Riebel'e atfen, bağlı üretimde "aynı üretim faaliyetinden zorunlu olarak, farklı mamullerin oluştuğunu açıklamaktadır (Gülen, 1968).

3. 1. Maliyet Muhasebesinin Temel Aşamaları

Orman işletmelerinde maliyet muhasebesi sisteminin kurulmasında yukarıda sıralanan aşamalar söz konusu olmaktadır.

Aşağıda bu aşamalara ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

3. 1. 1. Gider Çeşitleri

Maliyet muhasebesinin işlevlerini yerine getirebilmesi için gider çeşitlerinin ayrıntılı ve amaca uygun bir şekilde saptanması ve kaydedilmesi gerekmektedir. Gider çeşitleri belirli bir dönemde hangi giderlerin hangi miktarlarda gerçekleştiğini gösterir.

Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider çeşitleri grupları aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- 0- İlk Madde ve Malzeme
- 1- İşçi Ücret ve Giderleri
- 2- Memur Ücret ve Giderleri
- 3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4- Çeşitli Giderler
- 5- Vergi, Resim ve Harçlar
- 6- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 7- Finansman Giderleri

Buna karşılık ormancılıktaki gider çeşitleri değişik şekillerde sınıflandırılmıştır. Örneğin Matthies ormancılıktaki gider çeşitlerini aşağıdaki şekilde sınıflamayı benimsemiştir (Gülen, 1968).

A) Üretim Masrafları (kısa vadeli olup doğrudan doğruya harcanan değerler)

1. Maddi olmayan değerler (Hizmetler)

a) İşletmede kullanılan işgücü

1. Ücretler ve bunlara ilişkin sosyal yardımlar
2. Maaşlar ve bunlara ilişkin sosyal yardımlar
3. Emeklilik kesenekleri

b) Yabancı hizmetler

2. Maddi Değerler (Materyal Masrafları)

B) Kullanma Masrafları (Uzun vadeli ve dolayısıyla tüketilen değerler)

1. Maddi Değerlerin Amortismanları
2. Maddi Olmayan Değerlerin Amortismanları

C) Zorunlu Masraflar

1. Ekonomik Zorunlu Masraflar: Risk Masrafları
2. Yasal Zorunlu Masraflar: Vergiler

D) Sermaye Masrafları: Faiz Masrafları

Öte yandan, IUFRO (International Union of Forest Research Organisations) tarafından benimsenen gider çeşidi sınıflaması aşağıya çıkartılmıştır (Stridsberg ve Algvere, 1967).

A) Hasat Giderleri

B) Bakım ve Koruma Giderleri (Genel Masraflar)

1. Orman Yetiştirme Giderleri
2. İdare Giderleri
3. İşletme Tesis Giderleri
4. İslah ve Geliştirme Giderleri
5. Vergiler

3. 1. 2. Gider Yerleri

Gider yeri, işletmede üretim ve hizmetin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu bir birimi ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider yeri, giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.

İşletmelerde bütün mamullere aynı şekilde bir yerde veya aynı araçlarla üretimin yapıldığı durumda, üretim maliyetinin mamullere yüklenmesinde bir sorun çıkmayacaktır. Oysa işletmelerde farklı üretim birimleri bulunmakta, ayrıca değişik mamuller de imal edilmektedir. Bu nedenle işletme gider yerlerine ayrılmaktadır. Gider yeri işletmenin teknik yapısına, organizasyon şemasına ve üretim kapasitesine göre değişir.

Maliye Bakanlığı'nın 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider yerleri aşağıdaki şekilde bölümlenmektedir:

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim giderleri

Ormancılıkta gider yerleri konusunda Gülen şöyle demektedir: Orman işletmelerinde üretim, üretim birimleri olan bölmelerde gerçekleştirildiğinden; bölmeyi bir gider yeri olarak kabul edip, giderleri burada toplamak mümkün ise de, pratikte bu güçtür (Gülen, 1968). Gülen bu nedenle, ormancılıkta gider yerleri olarak birbirinden açık bir şekilde ayrılmış iş sahalarını kabul edilmesini önermektedir (Gülen, 1968). Buna karşılık, Speidel esas üretim gider yerleri olarak aşağıdaki etkinlikleri kabul etmektedir:

- 1) Kültür ve gençlik bakımı
- 2) Toprak ve meşcere bakımı
- 3) Hasat faaliyeti
- 4) Yol yapımı
- 5) Orman koruma
- 6) İdare ve planlama

Speidel, yardımcı üretim ve hizmet yerleri olarak fidanlık ve taş ocakları ile avcılık etkinliklerini kabul etmektedir (Gülen, 1968).

Oysa Hohl (Matthies, 1996) ormancılıkta gider yerleri için aşağıdaki ayırımı önermiştir (Gülen, 1968):

A- Asli Gider Yerleri

1- Meydana Getirme Gider Yerleri (odun yetiştirme)

Biyolojik Üretim Evresi

- a) Odunun meydana getirilmesi
- b) Kültür ve gençlik bakımı
- c) Orman koruma
- d) Orman amenajmanı
- e) Toprak

Teknik Üretim Evresi

- a) Odun hasadı
- b) Taşıma

2- Yönetim gider yeri

3- Yardımcı gider yerleri

- a) Fidanlıklar
- b) Taş ocakları

Buna karşılık aynı eserde Matthies, ormancılıkta gider yerleri olarak aşağıdaki sınıflamayı benimsemiştir:

A- Asli gider yerleri (Yetiştirme yerleri)

1. Ön gider yerleri (Biyolojik üretim evresi)

- a) Toprak ve arazi: (İhtiyaca göre, sınır belirleme, gübreleme, ıslah, sulama gibi bölümlere ayrılabilir).
- b) Kültür: (İhtiyaca göre, toprağın hazırlanması, fidan dikim, tamamlama, alt yapı tesisi gibi bölümlere ayrılabilir).
- c) Meşcere bakımı
- d) Orman bakımı

2. Son Gider Yerleri (Teknik üretim evresi)

- a) Odun hasadı
- b) Odun taşınması
- c) Odun depolanması
- d) Odun satılması

B- Yönetim gider yerleri

1. Merkez (Bakanlık, Genel Müdürlükler, Daire Başkanlıkları, Araştırma Müdürlükleri,..vb.)
2. Orman İşletmesi

C- Yardımcı gider yerleri

1. Özel yardımcı gider yerleri (Özel bir gider yerine hizmet eder)
 - Fidanlık
 - Taş ocağı
2. Genel yardımcı gider yerleri (Birçok gider yerine hizmet eder)
 - Makine gider yeri

D- Tali gider yerleri

- Avcılık
- Balıkçılık

3. 1. 3. Gider Taşıyıcılar

Bu son aşamada giderler ilgili oldukları ürün cinslerine dağıtılmaktadırlar. Giderlerin doğrudan gider taşıyıcılara yükletilmesi genel olarak sadece direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinde mümkündür. Dolaylı giderlerde ise gider yerlerinden Gider Dağıtım Tablosu yardımıyla taşıyıcılara yansıtılır.

Orman işletmelerinde gider taşıyıcıları olarak $1m^3$ odun olabileceği gibi, bir fidanlıkta bir fidan olabilir veya işletme için yapılan bir yatırım birimi de (1 km yol, 1 km çit, vb.) olabilir.

3. 2. Gider Dağıtım Tablosu

Bu tabloda gider çeşitleri yukarıdan aşağıya doğru, esas ve yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerleri ise soldan sağa doğru sıralanır. Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtımı Gider Dağıtım Anahtarı yardımıyla yapılır. Gider dağıtımında kullanılacak anahtarların gider ve üretim özelliklerine uygun bir ölçü oluşturmasına özen gösterilmelidir.

4. Devlet Orman İşletmelerimizde Maliyet Muhasebesi

Döner Sermaye bütçesine sahip devlet orman işletmelerinin muhasebesinde bilanço temeline dayalı ticari muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Bu sistemde işletmenin dönem içindeki parasal faaliyetleri belli defterlere kayıt edilmekte, dönem sonunda işletmenin başarı durumu bilanço ve gelir tablosu aracılığıyla ortaya konulmaktadır.

1994 yılında Türkiye'deki bütün özel ve devlet işletmelerinde uygulamaya giren Tek Düzen Hesap Planı (TDHP), 1997 yılından itibaren orman işletme muhasebelerinde de uygulanmaya başlanmıştır. Sözü edilen hesap planında maliyet muhasebesine ilişkin 70 Maliyet Hesapları başlığı altında birçok hesap grupları yer almaktadır. Ancak orman işletmelerinde maliyet hesapları yapılmadığı için, buradaki hesaplar gerçek anlamda kullanılmamaktadır. Oysa, bu işletmelerde maliyet konusu ürünlerin muhammen satış fiyatının hesabında kullanılmaktadır. Bilindiği gibi ürünlerin muhammen satış fiyatının hesabı şöyle yapılmaktadır:

Maliyet Bedeli = $(H + S_M + T_Z + T_B)$. 1,20 kadar

Muhammen Satış Fiyatı = Maliyet Bedeli \pm % 20 Orman İşletme Müdürlüğü Yetkisi \pm %50 Orman Bölge Müdürlüğü Yetkisi

Buna karşılık, maliyet konusunu satış fiyatını saptamanın yanında, işletmenin bütün gider yerlerinde de kullanmak gerekir. Zira işletmede minimum maliyetle üretim yapmanın tek yolu, bütün gider yerlerinde giderlerin kontrol edilmesiyle mümkün olabilmektedir. Ancak, orman işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi buna imkan vermemektedir. İşletmelerde kullanılan ticari muhasebe sisteminde giderler gelir tablosunda gider çeşitleri toplamı olarak verilmekte, ancak gider çeşitleri gider yerleri itibariyle bilinmemektedir. Oysa gider çeşitleri, gider yerleri itibariyle verilmiş olsa, giderlerin gerçekleştiği gider yerlerinde bunların kontrolü mümkün olabilecektir. Burada orman işletmeleri, maliyet muhasebe sistemini kullanmadıkları için, iktisadiliğin önemli bir aracından yoksun kalmaktadırlar.

5. Sonuçlar ve Tartışma

İşletme yönetimi üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini bilmek zorundadır. Zira, satılan mal ve hizmetlerin pazardaki fiyatını etkilemek çoğu kez işletme yönetiminin elinde olmamaktadır. Ancak işletme yönetimi rasyonalizasyon tedbirlerini alarak, sattıkları mal ve hizmetlerin birimi başına düşen maliyeti en düşük düzeye indirme olanağına sahiptir. Ayrıca işletme yönetiminin başarılı olabilmesi için elde sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen verilere gereksinim duyulur. İşte maliyet muhasebesi, işletme yönetiminin üretim maliyeti konusunda ayrıntılı bilgi gereksinimlerini karşılama düşüncesinden doğmuştur.

Türkiye'deki döner sermaye bütçeli devlet orman işletmelerinde bilanço temeline dayalı ticari muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bu sistem yönetime, işletme etkinliklerinin maliyeti hakkında tam bir bilgi vermemekte ve ayrıntılı maliyet analizlerinin yapılması mümkün olmamaktadır. Bu işletmelerde maliye muhasebesi sistemi olmadığı için her işletmeci gibi orman işletmecisi de maliyetlerinin ne olduğunu, bunları düşürmenin mümkün olup olmadığı, uyguladığı yöntemlerin geçerlilik derecesini bilmek ister. Esasen kaynaklarını etkin bir biçimde kullanmakla yükümlü her işletme, maliye muhasebesini bilmek ve kullanmak zorundadır.

Yukarıda sayılan maliyet muhasebesi üstünlüklerinden dolayı, orman işletmelerimizde bir an önce maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır. Bu işletmelerde bugüne kadar maliyet muhasebe sisteminin kurulmaması bir eksik olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim Gülen, 1968 yılında yaptığı bir çalışmanın sonunda, orman işletmelerimizde bu sistemin kurulmasını önermektedir (Gülen, 1968). Ancak bu çalışmanın yapıldığı yıldan bugüne kadar geçen 40 yılda hala bu sistem kurulmamıştır. Aynı şekilde Türker'de 2008 yılında yayımladığı bir eserinde, ormancılıkta sevk ve idarede başarının temini için, daha gecikmeye meydan verilmeden maliyet muhasebe sisteminin tesis edilmesi için gerekli tedbirler alınmalıdır demektedir (Türker, 2008).

Orman İşletmelerimizde kurulacak maliyet muhasebesi sisteminde önce, ormancılıkta söz konusu olabilecek gider çeşitleri belirlenmeli, ardından sistemin diğer bir aşaması olan gider yerleri saptanmalıdır. Bunlardan sonra son aşama olan gider taşıyıcılar ortaya konulmalıdır.

Kaynaklar

- Aras, A., 1988.** Tarım Muhasebesi. Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, No: 486, İzmir, 323 s.
- Bright, G., 2001.** Forestry Budgets and Accounts. CABI Publishing, UK, 380 s.
- Gülen, İ., 1968.** Ormancılıkta Maliyet Problemi. İ. Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No.1356/130, İstanbul, 42 s.
- Gülen, İ., 1988.** Ormancılık Muhasebesi. İ. Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No. 3517/398, İstanbul, 257 s.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2006.** Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, İSMMMOM Mevzuat Serisi, İstanbul, 302 s.
- Johnston, D. R., Grayson, A. J., Bradley, R. T., 1967.** Forest Planning. Faber and Faber Ltd., UK, 541 s.
- Maliye Bakanlığı'nın 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 ve 14 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.**
- Miraboğlu, M., 1983.** Ormancılık İşletme Ekonomisi. İ. Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No. 3143/340, İstanbul, 248s.
- OGM, 1997.** Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermayeli İşletmeler Tek Düzen Muhasebe Sistemi Hesap Planı. Ankara, 31 s.
- Openshaw, K., 1980.** Cost and Financial Accounting in Forestry. Pergamon Press Ltd., UK s.188.
- Peker, H., 1974.** Orman İşletme Muhasebesi. K. T. Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No. 60/1, İstanbul, 146 s.
- Pekiner, K., 1977.** İşletme Denetimi. İ. Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, 2306/70, İstanbul, 530s.
- Stridsberg, E., Algvere, K. V., 1967.** Cost Studies in European Forestry, Stockholm.

Türker, A., Akesen, A., 2007. Maliyet Muhasebesi. İ. Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No. 4783/491, İstanbul, 420 s.

Türker, M. F., 2008. Ormanlık İşletme Ekonomisi. Derya Kitapevi, Trabzon, 255 s.