

**T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBENİN ORMAN İŞLETMECİLİĞİ İÇİN ÖNEMİ VE ORMAN  
İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KULLANIMI ÜZERİNE  
ARAŞTIRMALAR**

**Ramazan ÖZTÜRK**

**Danışman  
Doç. Dr. Hasan ALKAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
ORMAN MÜHENDİSLİĞİ ANABİLİM DALI  
ISPARTA - 2013**

© 2013 [Ramazan ÖZTÜRK]

## TEZ ONAYI

**Ramazan ÖZTÜRK** tarafından hazırlanan " **Muhasebenin Orman İşletmeciliği İçin Önemi ve Orman İşletmelerinde Muhasebe Kullanımı Üzerine Araştırmalar**" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri üyeleri önünde Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü **Orman Mühendisliği Anabilim Dalı**'nda **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak başarı ile savunulmuştur.

**Danışman**

**Doç. Dr. Hasan ALKAN**  
Süleyman Demirel Üniversitesi



**Jüri Üyesi**

**Doç. Dr. Mehmet EKER**  
Süleyman Demirel Üniversitesi



**Jüri Üyesi**

**Yrd. Doç. Dr. Mehmet KORKMAZ**  
Süleyman Demirel Üniversitesi



**Enstitü Müdürü**

**Prof. Dr. Mehmet Cengiz KAYACAN**

.....

## **TAAHHÜTNAME**

Bu tezin akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını beyan ederim.

**Ramazan ÖZTÜRK**

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                    | Sayfa |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| İÇİNDEKİLER.....                                                                                   | i     |
| ÖZET.....                                                                                          | ii    |
| ABSTRACT .....                                                                                     | iv    |
| TEŞEKKÜR .....                                                                                     | vi    |
| ŞEKİLLER DİZİNİ .....                                                                              | vii   |
| ÇİZELGELER DİZİNİ.....                                                                             | viii  |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....                                                                | x     |
| 1. GİRİŞ.....                                                                                      | 1     |
| 2. KAYNAK ÖZETLERİ.....                                                                            | 5     |
| 2.1. Muhasebenin, Tanımı, Kapsamı ve İşletme Kararları<br>Bakımından Önemi.....                    | 5     |
| 2.2. Muhasebenin Temel Kavramları .....                                                            | 7     |
| 2.3. Muhasebe Türleri ve Orman İşletmelerinde Muhasebe<br>Uygulamaları.....                        | 10    |
| 2.4. Finansal (Mali) Tablolar .....                                                                | 16    |
| 2.5. Ormancılıkta Muhasebe Üzerine Yapılmış Çalışmalar .....                                       | 23    |
| 3. MATERYAL VE YÖNTEM.....                                                                         | 27    |
| 4. ARAŞTIRMA BULGULARI VE TARTIŞMA.....                                                            | 37    |
| 4.1. Anket Çalışmalarına İlişkin Bulgular .....                                                    | 37    |
| 4.1.1. Orman mühendisliği bölümlerinde okutulmakta olan<br>muhasebe dersine ilişkin görüşler ..... | 37    |
| 4.1.2. Orman işletmelerindeki muhasebe uygulamalarına ilişkin<br>görüşler .....                    | 45    |
| 4.2. Finansal Tablolar Analizine İlişkin Bulgular .....                                            | 61    |
| 5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....                                                                          | 75    |
| 5.1. Sonuç.....                                                                                    | 75    |
| 5.2. Öneriler.....                                                                                 | 78    |
| KAYNAKLAR .....                                                                                    | 80    |
| EKLER .....                                                                                        | 85    |
| EK A. Öğretim Üyelerine Yönelik Anket Formu .....                                                  | 86    |
| EK B. Orman Mühendislerine Yönelik Anket Formu .....                                               | 87    |
| EK C. Ek Çizelgeler.....                                                                           | 88    |
| ÖZGEÇMİŞ .....                                                                                     | 108   |

## ÖZET

### Yüksek Lisans Tezi

## MUHASEBENİN ORMAN İŞLETMECİLİĞİ İÇİN ÖNEMİ VE ORMAN İŞLETMELERİNDE MUHASEBE KULLANIMI ÜZERİNE ARAŞTIRMALAR

Ramazan ÖZTÜRK

Süleyman Demirel Üniversitesi  
Fen Bilimleri Enstitüsü  
Orman Mühendisliği Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Hasan ALKAN

Muhasebe önemli bir işletme fonksiyonudur. İyi bir muhasebe sistemine sahip olma ve bu sistemden özellikle rutin olmayan işletme kararlarında muhasebe ilkeleri kapsamında yararlanma, işletmenin sağlıklı bir şekilde yönetimi ve gelişimi için mutlaka gereklidir.

Bu çalışmada muhasebenin ormancılık eğitimi ve orman işletmeciliği bakımından önemi ormancılık eğitimi veren öğretim elemanları ve ormancılığı icra eden orman mühendislerinin görüşleri yardımıyla ele alınmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında orman işletmelerinde kullanılmakta olan muhasebe sisteminin yeterliliği ve yönetsel amaçlı kullanım olanakları da araştırılmıştır.

Çalışma kapsamında genel sorvey (literatür ve ikincil kaynak analizi), anket, mülakat ve finansal tablo analizi yöntemlerinden yararlanılmıştır. 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. Araştırmada kullanılan finansal tablolar ise Isparta Orman Bölge Müdürlüğü'nün 6 işletme müdürlüğünden biri olan Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nden temin edilmiştir.

Araştırma ile ulaşılan bazı bulgular ve bu bulgular neticesinde ortaya çıkan sonuç aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Orman işletmeleri toplumsal fayda üretme ve orman kaynaklarının sürekliliğinin sağlanması gibi misyonlara sahip olmaları, odun ve diğer orman ürünleri üretimi bakımından uzun yıllar monopol, son yıllarda ise eksik rekabet koşullarına sahip bir piyasada faaliyet göstermeleri, vb. nedenlerle muhasebe fonksiyonuna gerekli önemi vermemiştir. Tek başına kullanımı sadece ticari işletmeler için yeterli görülen genel muhasebe sistemi üretim işletmesi olmalarına rağmen maalesef bu işletmeler için de yeterli görülmuş, muhasebenin işletme kararlarında kullanımı ve maliyet yönetimi gibi hususlar göz ardı edilmiştir. Bununla birlikte, orman fakültelerinin orman mühendisliği

bölümlerinin ders programlarında genel muhasebeye yönelik seçimlik bir ders bulunsa da bu ders kapsamında ormancılık muhasebesine yönelik yeterli eğitim-bilinç de verilememiştir. Ankete katılan orman mühendislerinin yaklaşık %91'i, öğretim elamanlarının ise %90'nı muhasebe dersinin mutlaka orman mühendisliği eğitimi içinde olması (seçimlik veya zorunlu olarak) gerektiğini ifade etmektedir.

Orman mühendislerinin muhasebe hakkında yeterli bilgi-bilince sahip olmaması ve mevcut muhasebe sistemindeki eksiklikler nedeniyle muhasebe bilgileri rutin olmayan işletme kararlarında yeterince ve etkin bir şekilde kullanılamamaktadır. Zira, öğretim elamanlarının %73,6'sı orman mühendislerinin ise %72,0'ı muhasebenin orman işletmelerinde sadece yasal sorumlulukları yerine getirmek için kullanıldığını ve işletmeye yönetsel olarak yeterli katkıyı sağlamadığını ifade etmektedir.

Öte yandan, genel muhasebe tarafından üretilen bilgiler ve bu bilgiler yardımıyla oluşturulan finansal tabloların bazı yetersizliklerine rağmen, teorik olarak işletme kararlarında kullanımı mümkün gibi gözükmektedir. Ancak, bunun için finansal tablo ve diğer muhasebe belgelerinde yer alan unsurların içerikleri muhasebe ilkeleri çerçevesinde ve diğer işletmelerle uyumlu olacak şekilde gözden geçirilmeli ve yeniden belirlenmelidir. Öncelikli olarak yapılması gereken ise orman mühendislerine muhasebenin önemine yönelik bilinç ve yeterli muhasebe eğitiminin verilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Orman işletmeleri, işletme kararları, genel muhasebe, muhasebe kullanımı, finansal tablolar, muhasebe eğitimi.

**2013, 122 sayfa**

## **ABSTRACT**

### **M.Sc. Thesis**

## **THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING FOR FORESTRY AND RESEARCHES ON ACCOUNTING USAGE AT FOREST ENTERPRISES**

**Ramazan ÖZTÜRK**

**Süleyman Demirel University  
Graduate School of Applied and Natural Sciences  
Department of Forest Engineering**

**Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Hasan ALKAN**

Accounting is an important management function. 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 and improvement of the enterprise.

At this study the importance of accounting in forestry education and forestry management has been taken into consideration by assistance of the forestry instructor personnel and by the opinions of forestry engineers that execute forestry. Also within the scope of study the sufficiency of accounting system that is being used at forestry enterprise and its managerial utilization possibilities have been investigated.

Within the scope of study general survey (literature and secondary resource analysis), questionnaires, interviews and finical table analysis method have been benefited. 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. The financial statements used at the research have been supplied from Bucak Forestry management directorate that is one of the 6 management directorates from Isparta forestry regional directorate.

Some of the findings that have been reached at research and result obtained as a result of these findings has been shortly summarized as follows.

The forestry managements having the missions like producing of public benefit and establishment of continuity of forestry resources, 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 function. Its separate use has been unfortunately found sufficient as it was a general accounting system production management that has been found sufficient only for commercial enterprises and the matters like utilization of accounting at management decisions and cost management has been ignored.



However, no sufficient training-consciousness has been given inclined to forestry accounting although there is an optional course present inclined to general accounting of the forestry faculty's forestry engineering departments in this scope. Approximately % 91 of the forestry engineers that has participated to questionnaire and % 90 of education instructors state that the accounting course should definitely be included within forestry engineering education (optional or mandatory).

The forestry engineers not having sufficient knowledge-consciousness about accounting and due to the deficiencies within the present accounting system the accounting knowledge can not be used sufficiently in none routine management decisions and effectively. Because % 73,6 of the education instructors and % 72.0 of forestry engineers state that the accounting is being used at forestry managements for only fulfillment of legal obligations and they do not make sufficient contribution to management in administrative level.

On the other side the information produced by general accounting and despite some deficiencies of the financial statements constituted by the aid of these information their use in management decisions are possible. For this the contents of items that are included in financial statement and other accounting documents should be determined in the framework of accounting principles and in conformity to other enterprises. Primarily what has to be done is the consciousness and sufficient accounting education should be supplied to forestry engineers inclined to the importance of accounting.

**Keywords:** Forest enterprises, management decisions, financial accounting, utilization of accounting, financial statements, accounting education

**2013, 122 pages**

## TEŞEKKÜR

Gerek konu seçimi ve gerekse araştırmanın yürütülmesinde bana rehberlik eden Danışmanım Sayın Doç. Dr. Hasan ALKAN'a en içten teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmamda emeği geçen Orman Ekonomisi Anabilim Dalı öğretim üyeleri Sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet KORKMAZ ve Sayın Doç. Dr. Ahmet TOLUNAY'a teşekkür ederim. Yine çalışmalarım sırasında yardımlarını gördüğüm Sayın Doç. Dr. Mehmet EKER'e ve Doç. Dr. Ramazan ÖZÇELİK'e teşekkürlerimi sunarım.

Tez ile ilgili dokümanların toplanması sırasında yardım ve desteklerini gördüğüm Antalya ve Isparta Orman Bölge Müdürlüğü çalışanlarına ve anket çalışmalarına içtenlikle iştirak eden tüm orman mühendisi meslektaşlarıma teşekkür ederim.

Çalışmanın anket aşamasına katılarak katkı ve destek sağlayan başta orman ekonomisi anabilim dalı öğretim elamanları olmak üzere tüm hocalarıma en içten duygularla teşekkür ve saygılarımı arz ederim.

Bu tezi sevgili eşim Durkadın ÖZTÜRK ve oğlum Yusuf ÖZTÜRK'e itaf ederim.

Ramazan ÖZTÜRK  
ISPARTA, 2013

## ŞEKİLLER DİZİNİ

|                                                                                                    | Sayfa |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 2.1. Finansal analiz süreci .....                                                            | 22    |
| Şekil 4.1. Bazı bilanço unsurlarının yıllara göre %'sel değişimleri (2012 fiyatlarına göre) .....  | 69    |
| Şekil 4.2. Gelir tablosundaki bazı unsurların yıllara göre % değişimleri (2012 fiyatlarıyla) ..... | 70    |

## ÇİZELGELER DİZİNİ

|                                                                                                                                                              | Sayfa |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Çizelge 3.1. Ankete katılan öğretim üyelerinin görev yapmakta olduğu fakülteler .....                                                                        | 29    |
| Çizelge 3.2. Öğretim üyelerinin görev yapmakta olduğu bölümlere dağılımı .....                                                                               | 29    |
| Çizelge 3.3. Öğretim elemanlarının görev yapmakta olduğu anabilim dalları.....                                                                               | 29    |
| Çizelge 3.4. Araştırmaya katılan orman mühendisleri ve görev şekilleri ....                                                                                  | 31    |
| Çizelge 4.1. Orman mühendisliği bölümünde muhasebe dersi okutulmasına ilişkin görüşler .....                                                                 | 38    |
| Çizelge 4.2. Ders saati ve içeriği bakımından muhasebenin yeterlilik durumuna ilişkin görüşler .....                                                         | 39    |
| Çizelge 4.3. Maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi derslerinin gerekliliğine ilişkin görüşler .....                                                            | 40    |
| Çizelge 4.4. Uygulayıcıların orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okuyup okumaması konusundaki görüşleri .....                               | 41    |
| Çizelge 4.5. Muhasebe dersinin gerekliliğine ilişkin M-Whitney U testi bulguları .....                                                                       | 42    |
| Çizelge 4.6. Analizde kullanılan kontenjan tablosu .....                                                                                                     | 43    |
| Çizelge 4.7. Uygulayıcıların orman mühendisliği bölümü öğrencilerinin maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi dersi okuyup okumaması konusundaki görüşleri ..... | 44    |
| Çizelge 4.8. Maliyet önetimine yönelik bir dersin gerekliliğine ilişkin M-Whitney U testi bulguları .....                                                    | 44    |
| Çizelge 4.9. Öğretim elemanlarının orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşleri.....                                                    | 46    |
| Çizelge 4.10. Orman mühendislerinin orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşleri.....                                                   | 47    |
| Çizelge 4.11. Orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan muhasebe sistemine yönelik görüşlere ilişkin M-Whitney U testi bulguları .....                 | 48    |
| Çizelge 4.12. Öğretim elemanlarının muhasebenin orman işletmelerindeki kullanım amaçlarına ilişkin görüşleri.....                                            | 48    |
| Çizelge 4.13. Orman mühendislerinin orman işletmelerinde kullanılan muhasebe hakkındaki görüşleri.....                                                       | 49    |
| Çizelge 4.14. Mevcut muhase sisteminin kullanım amacına yönelik M-Whitney U testi bulguları.....                                                             | 50    |
| Çizelge 4.15. Öğretim elemanlarının tek düzen muhasebe sistemine ilişkin görüşleri .....                                                                     | 53    |
| Çizelge 4.16. Orman mühendislerinin tek düzen muhasebe sistemine ilişkin görüşleri .....                                                                     | 54    |
| Çizelge 4.17. Analizde kullanılan kontenjan tablosu.....                                                                                                     | 55    |
| Çizelge 4.18. Analizde kullanılan kontenjan tablosu.....                                                                                                     | 55    |
| Çizelge 4.19. Analizde kullanılan kontenjan tablosu.....                                                                                                     | 56    |
| Çizelge 4.20. TDHP'na geçişi doğru bulup bulmamaya ilişkin M-Whitney U testi bulguları.....                                                                  | 56    |

|                                                                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Çizelge 4.21. TDHP'nın muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanıp uygulanmadığına ilişkin M-Whitney U testi bulguları .....                        | 57  |
| Çizelge 4.22. TDHP'na geçişin faydalı bulunup bulunmadığına ilişkin M-Whitney U testi bulguları.....                                              | 57  |
| Çizelge 4.23. Mevcut muhasebe sisteminin maliyet fiyatları ve muammen bedel hesaplamadaki yeterliliğine ilişkin görüşler ..                       | 60  |
| Çizelge 4.24. Orman mühendislerinin muhasebenin orman işletme başarısının tayini için kullanılıp kullanılmadığı hakkındaki görüşleri .....        | 60  |
| Çizelge 4.25. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün dönen varlıkları ve kısa vadeli yabancı kaynaklarının yıllara göre değişimi ve cari oranlar ..... | 72  |
| Çizelge 4.26. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün faaliyet oranları.....                                                                            | 73  |
| Çizelge 4.27. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'ne ait kar marjı oranları.....                                                                        | 74  |
| Çizelge C.1. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (Nominal Değerler).....                                             | 88  |
| Çizelge C.2. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu Değerleri (Nominal Değerler) .....                                      | 91  |
| Çizelge C.3. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri .....                                                               | 92  |
| Çizelge C.4. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu Değerleri.....                                                          | 95  |
| Çizelge C.5. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları.....                                                                | 96  |
| Çizelge C.6. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları .....                                                         | 99  |
| Çizelge C.7. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları .....                                                                           | 100 |
| Çizelge C.8. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları..                                                                         | 103 |
| Çizelge C.9. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları.....                                                                       | 104 |
| Çizelge C.10. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları.....                                                                | 107 |

## **SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ**

|       |                                                    |
|-------|----------------------------------------------------|
| AÇÜ   | Artvin Çoruh Üniversitesi                          |
| AICPA | Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü |
| BÜ    | Bartın Üniversitesi                                |
| ÇKÜ   | Çankırı Karatekin Üniversitesi                     |
| DÜ    | Düzce Üniversitesi                                 |
| DV    | Dönen Varlıklar                                    |
| DuV   | Duran Varlıklar                                    |
| GİB   | Gelir İdaresi Başkanlığı                           |
| İÜ    | İstanbul Üniversitesi                              |
| OGM   | Orman Genel Müdürlüğü                              |
| KSÜ   | Kahraman Maraş Sütçü İmam Üniversitesi             |
| KTÜ   | Karadeniz Teknik Üniversitesi                      |
| KÜ    | Kastamonu Üniversitesi                             |
| KVYK  | Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar                      |
| SDÜ   | Süleyman Demirel Üniversitesi                      |
| TDHP  | Tek Düzen Hesap Planı                              |
| TMS   | Türkiye Muhasebe Standartları                      |
| UVYK  | Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar                      |

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde tamamına yakını devlet mülkiyetinde olan ormanların yönetimi ve işletilmesi, merkezde Orman ve Su İşleri Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğü (OGM), taşrada ise buna bağlı 27 Orman Bölge Müdürlüğü, 217 Orman İşletme Müdürlüğü ile bunların 1335 Orman İşletme Şefliği ve 141 diğer şefliği tarafından gerçekleştirilmektedir. Diğer ormancılık faaliyetleri ise Çölleşme ve Erozyonla Mücadele Genel Müdürlüğü, Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü ve bunların taşra teşkilatlarınca yürütülmektedir (Daşdemir, 2003a; Daşdemir, 2009; OGM, 2013).

Orman işletmelerinin asli görevi toplumun orman kaynaklarından beklediği mal ve hizmetleri sürdürülebilirlik ve çok yönlü faydalanma ilkeleri doğrultusunda topluma sunmaktır. Bir yandan kamu hizmeti gören bir devlet kuruluşu, diğer taraftan ise ülkemizdeki orman kaynaklarını işleten iktisadi bir girişim niteliğinde olan OGM'ye bağlı devlet orman işletmelerinin sürdürülebilirlik ilkeleri çerçevesinde misyonlarını gerçekleştirebilmeleri için tedarik, satın alma, araştırma-geliştirme, yönetim, halkla ilişkiler, pazarlama, finansman, vb. gibi birçok işletme fonksiyonuna önem verme zorunlulukları bulunmaktadır (Daşdemir, 2003a). 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, karlılık gibi amaçlar bu işletmelerde geri plana itilmiştir. Bu durum gelir ve giderlerin kontrol ve yönetiminin yeterince önemsenmemesine, dolayısıyla da pazarlama ve muhasebe gibi işletme fonksiyonların yeterince gelişmemesine neden olmuştur.

Tartışmaya açık olsa da karlılığın öncelikli amaç olmamasına haklı gerekçeler üretilebilmektedir. Bununla birlikte 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 etkinliklerde maliyetlerin düşük tutulmasına çalışılmalıdır. Başarı ifade edilirken sadece teknik anlamdaki başarı ile yetinmek yerine ekonomik başarıdan da söz edilmelidir (Türker, 2009). Bunun için işletmedeki tedarik, üretim, vb. gibi tüm süreçlerin ve bu süreçlerde yapılan işlemlerin parasal olarak izlenmesi, sonuçlarının belirlenmesi ve gerektiğinde önlemlerin alınması gerekmektedir. Anılan hususların yerine getirilebilmesi için işletmelerin ihtiyaç duyacağı araç muhasebedir. Önemi ve kullanımı günden güne artmakta olan muhasebe karar sürecinde kullanılabilecek en önemli araçlardan biridir. Rakamların icadından sonra kayıt tutma olarak başlayan muhasebenin ülkemizdeki kullanımı, gelişmiş ülkelere nazaran daha geç olmuştur. İlk uygulama, 1850'li yıllardaki Kanunname-i Ticarettir. Fransız, Alman ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe anlayışlarının sırasıyla hakim kılındığı ülkemizde muhasebe ilkeleri konusunda da uzun süre bir gelişme sağlanamamış, muhasebe sadece vergi muhasebesi yönüyle kabul görmüştür (Bilginöglü, 1988). Günümüzde ise Dünya ölçeğinde yaşanan küreselleşme hareketlerinin sonucunda, teknolojik alanda ve entelektüel sermayede yaşanan değişimlerin etkisiyle, özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe geçmişe dönük defter tutma olarak değil, ileriye yönelik yorum yapmaya yarayan bir bilgi toplama ve raporlama süreci olarak algılanmaya ve kullanılmaya başlamıştır (Peker, 1983). Sözü edilen gelişmelerin orman işletmelerinde de söz konusu olduğunu söylemek mümkün değildir. Keza, orman işletmeleri bir üretim işletmesi olmasına rağmen; hala maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini kullanmamaktadır. Bu işletmeler tek başına kullanımı sadece ticari işletmeler için yeterli görülen finansal (genel) muhasebe sistemi ile yetinmektedir. Bu muhasebe sistemi döner sermayeye konu, iş ve işlemler için kullanılan bir sistemdir. Ormancılık kesiminde piyasa icaplarına göre yapılan ve döner sermayeye konu olan iş ve işlemler için 1997'den buyana "Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)'na göre hareket edilmektedir (Alkan, 2001; Alkan ve Tolunay, 2006; Ardiç, vd., 2009, Daşdemir, 2003a; Daşdemir, 2009; Gülen, 1982; Öztürk ve Türker, 2000; Türker, 2000). Diğer bütçe uygulamalarına ilişkin ise devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır.



Orman işletmelerinde birçok finansal tablo düzenlenmesine rağmen, diğer birçok muhasebe belgesi ve uygulamaları gibi bu tablolar da rutin olmayan işletme kararlarının alınmasında ve işletmelerin yönetiminde yeterince kullanılmamaktadır. Ormancılık alanında muhasebe uygulamaları ve finansal tablolar analizine yönelik yapılan akademik araştırmaların sayısı da oldukça azdır. Bu bağlamda “Muhasebenin Orman İşletmeciliği İçin Önemi ve Orman İşletmelerinde Muhasebe Kullanımı Üzerine Araştırmalar” konulu bu tez çalışması başta orman ekonomisi alanında çalışmakta olan akademisyenler olmak üzere öğretim elemanlarının ve orman işletmelerinde görev yapan orman mühendislerinin muhasebe uygulamaları hakkındaki düşüncelerinin belirlenmesi, muhasebe konusundaki ormancılık alanı için var olan kavramsal-literatürel eksikliklerin giderilmesi ve uygulayıcılara muhasebe ve araçlarının işletme kararlarında kullanımına yönelik örnekler sunulması bakımından önemli hale gelmektedir. Çalışmanın başlıca amaçları ise,

- Ormancılıkta muhasebe uygulamaları konusunda eksik bulunan literatürel ve uygulamaya dönük bilgi eksikliğinin giderilmesine katkı sağlamak,
- Muhasebenin orman mühendisliği eğitimi ve orman işletmeciliği konusundaki önemine dikkat çekmek,
- Orman işletmeciliği için muhasebenin önemini sorgulamak,
- Ormancılık eğitiminde muhasebenin yeri ve durumunu sorgulamak,
- Ormancılık eğitimi veren ve ormancılığı icra edenlerin muhasebe eğitimi ve orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları ve kullanımı hakkındaki görüşlerini belirlemek,
- Diğer muhasebe türleri olmadan ve temel muhasebe ilkelerinden uzaklaşılarak kullanılan finansal muhasebe sisteminin bir üretim işletmesi olan orman işletmeleri için yeterliliğini sorgulamaktır.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, tez çalışmasının konusu olan muhasebenin önemi, amaçları ve içeriğine ilişkin özlü bilgiler verilmiştir. “Kaynak Özetleri” adlı ikinci bölümde, muhasebenin tanım ve kapsamı, işletmeler için önemi, orman işletmeciliği & muhasebe ve bu konularda yapılmış çalışmalardan söz edilmiştir. Üçüncü bölümde, araştırmada

kullanılan materyal ve yöntemler anlatılmıştır. Dördüncü bölümde araştırma kapsamında ulaşılan bulgular ve bunların mevcut yazın ile birlikte tartışması yapılmış; beşinci bölümde ise araştırma ile ulaşılan sonuçlar ve geliştirilen öneriler sunulmuştur.

## **2. KAYNAK ÖZETLERİ**

### **2.1. Muhasebenin, Tanımı, Kapsamı ve İşletme Kararları Bakımından Önemi**

Muhasebe, insanlık tarihi ile birlikte başlayan ve hâlâ gelişimini sürdüren bir olgudur. Bilinen en eski muhasebe kayıtları Eski Mısır Medeniyetiyle başlayan ve mal teslimlerini içeren, daha sonra Mezopotamya Medeniyetlerinde gelişme gösteren hesap kayıtlarıdır (Güvemli, 1995; Yarbaşı; 2008). Batı Avrupa uygarlıklarında, ticarete değil de, denetim amaçlı olarak Devlet ve Manastır yönetimlerinde gelişen muhasebe olgusu 15. yüzyılda, günümüzde de uygulanmakta olan çift taraflı kayıt düzenine kavuşmuştur (Yarbaşı, 2008). Ülkemizde ise muhasebenin belli bir düzene bağlanması 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile başlamaktadır. Bu metin tüccarların tutmakla yükümlü bulundukları defterler hakkında hükümler getirmiştir. Uzun yıllar muhasebe konuları Ticaret Muhasebesi veya Genel Muhasebe çerçevesinde kalmıştır. Ticaret kanunları ile birlikte bazı yapısal değişikliklere uğradıktan sonra, 1972 yılından itibaren İktisadi Devlet Teşekküllerinde zorunlu olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne geçilmiştir. Özel sektörde ise Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçiş 1994 yılından itibaren olmuştur (Muhasebe Net, 2012).

Sözlükte hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer, saymanlık gibi bir çok kavramla ilişkilendirilen muhasebenin farklı bakışlarla birçok tanımı yapılmış durumdadır. Örneğin; Dalgın (2008)'ın Raun (1962)'ye atfen bildirdiğine göre Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), muhasebeyi para ile ifade edilebilen finansal karakterli iş ve olayları anlamlı bir biçimde kaydetme, sınıflama, özetleme ve bunların sonuçlarını yorumlama sanatı olarak tanımlamaktadır. Muhasebenin en yalın ve anlaşılır tanımlarından birisi de mali nitelikteki işlemleri ve olayları parayla ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama sürecidir şeklinde yapılan tanımıdır (Acar ve Tetik, 2006).

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Muhasebenin en önemli işlevi, hem işletme yönetimine hem de işletme ile ilgili olan kesimlere anlamlı, anlaşılır bilgiler sunmak ve bunların karar almalarına yardımcı olmaktır. Muhasebe birçok ilgi gurubu tarafından karar sürecinde kullanılan en önemli araçlardan biridir. Keza, işletmenin finansal durumu ve faaliyetlerinin sonucu ile çok değişik düzeyde ilgilenen hem işletme içi hem de işletme dışı taraflar vardır. Bu tarafların işletme ile ilişkileri açısından verecekleri kararlara esas olacak bilgiler ancak muhasebenin işlevlerini tam olarak yerine getirmesi ile elde edilebilmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999). Öz bir ifadeyle muhasebe, bir işletme ile ilgili karar verme durumda olan kişi ve kuruluşların alacakları kararlara destek olacak bilgileri üretir. Çok farklı tanımları yapılagelmekte olan karar öz bir ifadeyle mevcut alternatifler arasından en uygunun seçimidir şeklinde özetlenebilir. Bu seçim gelişigüzel değil, bazı araçlar yardımıyla yapılmaktadır. Bunlara ölçüt (kriter) adı verilmektedir. Karar alma; sorun çözme ve çevrenin sundugu fırsatları tanımlama süreci olup, seçim öncesi ve sonrasındaki tüm çabaları içermektedir (Dalgın, 2008). En doğru seçimi yapabilmek yani en uygun alternatifi belirleyebilmek için, işletmeyi amacına ulaştırabilecek uygun alternatifi seçmeye olanak sağlayan nitelikli, objektif ve doğru bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nitelikteki bilgiler ise işletmelerde muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen muhasebe bilgileridir. Bu nedenle işletmelerde hem işletme içi kararların hem de işletme dışı kararların alınmasında muhasebe bilgilerinin kullanımı oldukça önemlidir. Muhasebe bilgi sisteminde işletmelerin sahip oldukları ekonomik varlıkların nasıl kullanıldığı ve bunların nasıl finanse edildiğine dair bilgiler üretilmekte ve ilgili taraflara sunulmaktadır (Kalmış ve Dalgın, 2010).

Rutin olmayan işletme kararlarının alınmasında muhasebe tarafından üretilen veri ve bilgilerden yararlanılması gerekmektedir. Bunun başlıca nedenleri (Dalgın, 2008);

- Diğer birçok potansiyel bilgi kaynağından farklı olarak, muhasebe bilgisi önceden üretilmiş ve kullanılabilir. Muhasebeden yeterince yararlanmayan kamu sektörü işletmelerinde bile işletmeler birçok muhasebe bilgisi üretmekte ve belge düzenlemektedir.

- Muhasebe alınan kararların açıklanmasında ve bu kararlara katılımın sağlanabilmesinde de önemli katkılar sunar. Muhasebe ortak bir finansal dilde geçmiş hareket ve olayların kaydını tutar.
- Muhasebenin sembolik bir gücü bulunmaktadır. Muhasebe genellikle güvenilir, doğal ve tarafsız olarak algılanır ve böylece kararların alınmasında güvenilir bir kaynak sağlanmış olur. Şunu da belirtmek gerekir ki bu özellikler sadece yönetim kararlarının alınmasında muhasebe bilgisinin kullanımını içermemekte ayrıca kararları yargılama sürecinde de yararlı bir role de hizmet etmektedir.

Muhasebe ilk olarak bilginin oluşumunu sağlar. Daha sonra bu bilginin ilgilenen kişi ve kuruluşlara ulaşmasını sağlar ve belirli özel işletme kararlarını alacak olanlara yardımcı olmak için muhasebe bilgilerinin yorumlanmasını kapsar. Muhasebe işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sağlar. Bu nedenle muhasebe işletmenin dili olarak da adlandırılmaktadır.

## 2.2. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde muhasebenin temel kavramları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Anonim, 2003; Anonim, 2005; Acar ve Tetik, 2006).

- **Sosyal sorumluluk kavramı:** Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi&sunulmasında, belli grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade etmektedir. Muhasebenin en önemli işlevi, hem işletme yönetimine hem de işletme ile ilgili olan kesimlere anlamlı, anlaşılır bilgiler sunmada ve bunların karar almalarında yardımcı olmaktır. Bu nedenle muhasebe, ilgili kişi ve gruplara işletme hakkında bilgiler verirken bulguların doğru, tarafsız ve adil olması açısından sosyal bir sorumluluk duygusu ile

hareket etmek zorundadır. Öz bir ifadeyle, Muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde belli kişi ve kurumların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir.

- **Kişilik kavramı:** Bu kavram, işletmenin sahip/sahiplerinden, yöneticisinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğu ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Muhasebe kişiler adına değil, işletme kişiliği adına yürütülür. Tüzel kişilik ile sahip veya ortaklar ayrı tutulur.
- **İşletmenin sürekliliği kavramı:** İşletmelerin faaliyetleri herhangi bir zaman sınırlamasına tabi olmaksızın sürdürülür. İşletme sahipleri veya hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir. Bir işletmenin ömrü sonsuz kabul edilir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının da temelidir.
- **Dönemsellik kavramı:** İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi işlemidir. Bu durumun hem işletme yöneticileri hem de işletme ile ilgili taraflar açısından oldukça önemlidir. Muhasebe dönemi genellikle 1 yıldır. Her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.
- **Parayla ölçülme kavramı:** İşletme faaliyetlerinin ölçülmesinde kullanılacak ölçü 'para'dır. Muhasebe ulusal para birimlerine göre yapılır. Enflasyonist eğilimlerin olduğu ekonomilerde ulusal parayla ölçme kavramı, satın alma gücündeki değişimler nedeniyle güvenilir bir ölçü birimi olma niteliğini yitirmektedir. Ancak bu sakınca ikame maliyetini öngören katsayılar kullanılmak suretiyle giderilebilir.
- **Maliyet esası kavramı:** Bir işletmenin elinde bulundurduğu değerlere muhasebe dilinde varlıklar adı verilmektedir. Bu varlıkların işletmenin defterlerine elde edilme maliyetleri ile kaydedilmeleri gerekmektedir. Sürekli fiyat artışlarının yaşandığı ekonomilerde, parayla ölçme kavramında olduğu gibi, maliyet esası kavramı güvenilir bir ölçüt olma özelliğini kaybetmektedir. Bu gibi durumlarda muhasebeye düşen görev, iktisadi kıymetin değerlendirilmesinden çok hasılatın gerçekleşmesi, maliyetlerin tüketilmesi ve gelecek döneme ait maliyet artıklarının ölçülmesidir.

- **Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı:** Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemin seçiminde tarafsız davranılması gerekir.
- **Tutarlılık kavramı:** Muhasebe politikaları birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmalıdır. Bu durum dönemler arası karşılaştırma yapabilme açısından da önemlidir. Amaç, aynı dönemin mali tabloları arasındaki ilişki kadar farklı dönemlerin mali tabloları arasındaki ilişkide esas birliği sağlamaktır. Ancak bu amaç, işletme mali tabloları ile diğer işletme mali tabloları arasındaki karşılaştırılabilme imkânını sağlaması kadar genişlemiştir. Bu itibarla, muhasebe ilkelerinde olduğu gibi muhasebe hesaplarında da standartlaştırma zorunluluğu getirmiştir.
- **Tam açıklama kavramı:** Bu kavram mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınan kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir. Muhasebe bilgilerinin ilgili taraflara mali tablolar aracılığı ile sunulması nedeniyle mali tablolarda açıklanmayan bazı bilgilerin de karar verme durumunda bulunanlara sunulması gerekir.
- **İhtiyatlılık kavramı:** Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. İşletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelirler ve kararlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.
- **Önemlilik kavramı:** Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur. Önemlilik kavramı, Türk hukukunda sermaye piyasasının gelişmesiyle gündeme gelen kamuoyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde girmiştir.
- **Özün önceliği kavramı:** Özün önceliği kavramı işlemlerin muhasebeye yansıtılması ve onlara ilişkin değerlendirilmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade etmektedir.

Başka bir ifadeyle, işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, yalnızca hukuki biçim değil; gerçek içerik esas alınmalıdır.

### **2.3. Muhasebe Türleri ve Orman İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**

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 (Acar ve Tetik, 2006; Gülen, 1982).

Finansal muhasebe sistemi; işletmenin varlık, borç ve sermaye yapısı hakkında işletme dışı gruplara bilgi sunan ve hesap dönemi içindeki faaliyet sonuçlarını, öz sermaye değişimlerini ve nakit akışlarını raporlayan bir sistemdir. Maliyet muhasebesi sistemi ise; finansal muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler yardımıyla, üretimi yapılan ürünün maliyetlerini hesaplayan ve finansal muhasebe sistemine işletme sonuçlarının çıkarılması için bilgi sunan bir maliyet sistemidir. Maliyet muhasebesi sisteminin bir diğer amacı olan planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgilerin yönetime sunulması ile yönetim basamağı ortaya çıkmaktadır.

Mal alım & satımı ile uğraşan ticari nitelikli bir işletmenin muhasebe sistemi ile mal ve/veya hizmet üretimi yapan bir işletmenin muhasebe sistemi, işletmelerin faaliyetlerinde farklılık olduğu için aynı olmayacaktır. Üretim yapan bir işletmede muhasebe kayıtları, sadece mal alıp satan işletmede yer alan alış satış gibi işlemlere ait kayıt değil, bunun yanında üretimi yapılan malın maliyetini saptamak için üretim faaliyetleri içinde yer alan hammadde kullanımı, işçilik gibi işlemlerle ilgili kayıtları da içermektedir.

Daha önce belirtildiği gibi orman işletmeleri kamu işletmeleridir. Orman işletmeleri mal ve hizmetin birlikte üretildiği üretim işletmeleri olmasına rağmen, kullanılmakta olan muhasebe türü genel (finansal) muhasebedir.



Orman ve Su İşleri Bakanlığı'nın ormancılık kesimine yönelik Genel Bütçe, OGM Özel Bütçesi (eski adıyla katma bütçe), OGM Döner Sermaye Bütçesi ve Bakanlık Döner Sermaye Bütçesi olmak üzere 4 çeşit farklı bütçesi bulunmaktadır. Döner sermaye bütçesi uygulamalarının dışında geçerli olan muhasebe sistemi devlet muhasebe sistemidir.

Türkiye'de kamu işletmeleri Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren piyasaya yönelik işlerini yürütebilmek amacıyla döner sermaye işletmelerini kurmaya başlamışlardır. İlk döner sermaye kanunu, 1925 tarihli bazı ziraat kuruluşlarına ve ziraat okullarına döner sermaye verilmesine ilişkin 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun" dur (Karcan, 1996). Kamu ekonomisi bakımından döner sermaye; genel ve katma bütçeli idarelerin kanunlarla verilen kamu hizmetlerini yerine getirmeleri sırasında ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelikteki faaliyetleri yürütülebilmesi için tahsis edilen sermaye olarak tanımlanmakta ve bu şekilde kurulan işletmelere de döner sermayeli işletme adı verilmektedir (Güner, 2006).

Kamu idaresi ve kamu hizmetleri görme görevinin yanında, orman kaynaklarının işletilmesi görevini de üstlenen Orman ve Su İşleri Bakanlığı ve birimleri genel ve katma bütçenin yanında döner sermayeli işletmelere de sahip bulunmaktadır. Zira, orman işletmelerinin piyasaya yönelik yapacağı iş ve işlemler ancak döner sermaye bütçesi olanaklarıyla mümkün olabilmektedir (Alkan ve Tolunay, 2006). Günümüzde döner sermaye işletmelerine yönelik olarak ana hizmet birimlerinin kullandığı bütçe Bakanlık Döner Sermaye Bütçesi, OGM'ye bağlı orman işletmelerinin kullandığı bütçe ise OGM döner Sermaye Bütçesi olmaktadır. Piyasaya yönelik en fazla etkinliğin yürütüldüğü birim OGM ve buna bağlı işletmelerdir. OGM, 1937 yılında ve "3204 sayılı Orman Umum Müdürlüğü Teşkilat Kanunu" ile tüzel kişiliğe sahip olan bir genel müdürlük olarak kurulmuştur. Görevleri, yurt ormanlarını korumak, işletmek, imar etmek, yeniden orman yetiştirme işleri yapmak ve bu görevlerin yerine getirilebilmesi için gereken müesseseleri kurmak, fen adamları yetiştirmek ve özel kanunlarla verilen görevleri ve ormancılıkla ilgili tüm hizmetleri görmektir (Anonim, 1988). OGM, başlangıçta yalnızca katma bütçe ile idare edilse de daha

sonraki yıllarda kendisine verilen bütün görevleri sadece bu bütçe ile yürütememiştir. Bu nedenle de Muhasebe-i Umumiye Kanununun 49. maddesinden yararlanılarak 1.12.1937 tarih ve 2/7762 sayılı kararname ile OGM döner sermayesine ilişkin bir düzenleme yapılarak 1938 yılında 3419 sayılı Bütçe kanunu ile OGM bütçesine 150 000 TL'lik bir sermaye konulmuştur (Anonim, 1988). 25.6.1938 tarih 3444 sayılı kanun ile devlet orman işletmelerinin döner sermayeye sahip olabilecekleri hükmü getirilmiştir (Gülen, 1982; Alkan ve Tolunay, 2006). Önce tek bir işletme olarak kurulan devlet orman işletmesi döner sermaye kuruluşu, 4914 sayılı kanunla bugünkü halini almıştır. Bu kanunla 13. 06.1938 tarih ve 3444 sayılı kanuna dayanılarak döner sermaye ile işletilen devlet orman işletmeleri için 8.6.1939 tarih ve 2/11139 sayılı kararname ile uygulamaya konan "Orman İşletme Talimatnamesi" de değiştirilerek 7.2.1952 tarih ve 3/14652 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Devlet Orman İşletmesi ve Döner Sermayesi Yönetmeliği" uygulamaya konulmuştur. OGM döner sermaye ve muhasebe sisteminde uygulanacak her türlü usul ve işlemlerin yasal dayanağı olan bu yönetmelik, günümüze kadar olan dönemde birçok değişikliğe konu olmuştur (Alkan ve Tolunay, 2006). 2006-2007 yıllarındaki değişiklikler ise köklü bir değişimi beraberinde getirmiştir. 5018 ve 5436 sayılı kanunlarla kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasının yansımaları orman işletmeleri için de söz konusu olmuştur.

Ormancılık kesiminde piyasa icaplarına göre yapılan ve döner sermayeye konu olan iş ve işlemler için 1997'den bu yana TDHP'e göre hareket edilmektedir (Alkan, 2001; Alkan ve Tolunay, 2006; Ardıç, vd., 2009, Daşdemir, 2003a; Daşdemir, 2009; Gülen, 1982; Öztürk ve Türker, 2000; Türker, 2000). Orman işletmelerinde TDHP kullanılmakla birlikte, bu plan içeriği diğer işletmelere göre bazı farklılıklarda gösterebilmektedir. Hesap planı bilanço hesapları, faaliyet hesapları ve nazım hesaplar olmak üzere 3 ana bölümden oluşmaktadır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarını, gelir tablosu hesapları bölümü 6 ve nazım hesaplar bölümü ise 9 numaralı hesap grubunu içermektedir. 7 numaralı ana hesap grubu yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla,

işletmelerin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılmaktadır. Ana hesap grupları aşağıda gösterildiğı gibidir.

1. Döner Varlıklar (DV)
2. Duran Varlıklar (DuV)
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (KVYK)
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (UVYK)
5. Öz Kaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları
9. Nazım Hesaplar

Daha önce ifade edildiğı gibi tarafsızlık ve belgelendirme muhasebenin temel kavramlarından birisidir. Muhasebede yapılan her kayıt yazılı bir belgeye dayanmak zorundadır. Muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan, usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız, ön yargısız davranılması gerekmektedir. Bu bağlamda diğer işletmeler gibi orman işletmeleri de bazı belge, föy, defter, vb. gibi araçları düzenlemek ve bunlardan faydalanmak durumundadır.

Türk Ticaret Kanu’nun 66. Maddesi, Vergi Usul kanunun 182. Maddesi ve Döner Sermaye Yönetmeliğinin 58. Maddesi gereğı orman işletmelerince kullanılması zorunlu olan defterler;

- Kasa defteri,
- Yevmiye defteri,
- Büyük defter (Defter-i kebir) ve
- Envanter ve bilanço defteri şeklindedir.

Kasa defterleri işletmenin kasa ile ilgili işlemlerinin günü gününe yazıldığı defterdir. İşletmeler kasalarına giren ve çıkan paraların takibini ve kontrolünü bu defter aracılığıyla yaparlar. Bu defter, diğer defterlerde yer alan bilgilere ek olarak günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar

tarafından durumun tespitiine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlenir.

Yevmiye defteri günlük defter olarak da bilinmektedir. Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarihi ve müteselsil numara sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Kayda geçirilmesi gereken işlemler gerçekleştikçe hesap döneminin başında 1' den başlamak üzere verilen yevmiye numara sırası ile bu deftere maddeler halinde kaydedilmekte; buradan da usulüne göre defter-i kebir hesaplarına nakli yapılmaktadır.

Yevmiye defterlerine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sitemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve düzenli olarak bu hesaplarda toplayan muhasebe defteri ise, büyük defter olarak isimlendirilir. Bu defterin diğer adı Defter-i kebir'dir. İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numara sırası ile defter-i kebirde her hesap için açılmış ilgili sayfalara tasnifli olarak kaydedilmektedir.

Envanter ve bilanço defterleri, işletmenin kuruluş tarihindeki ve her hesap döneminin sonundaki mevcut varlıklar ile kaynakların kaydedildiği ciltli ve müteselsil sıra numaralı defterdir. İşletmeler, kuruluş ve daha sonra da her hesap döneminin sonunda (31 Aralık) genel geçici mizan düzenlendikten sonra envanter çıkarırlar. Bunun dışında envanter sonuçları, ayrıntılı olarak envanter ve bilanço defterine işlenir. Cari yıl bilançosu çıkarılan envanter ve önceki yıl bilançosu sırasıyla bu deftere kaydedilir. İşletmeler, isteğe bağlı olarak değişik tarihlerde de envanter çıkarabilir.

Orman işletmelerinde yukarıda açıklanan defterelere ek olarak hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterler de bulunmaktadır. Bunlara yardımcı hesap defterleri adı verilmektedir. Örneğin Tali hesap föyleri. Orman işletmeleri muhasebe ilkeleri ve mevzuat gereği Her işte kullanılan föyü de düzenlemek durumundadır.

Ayrıca borçlular defteri, alındı kayıt defteri, arşiv defteri, muhasebe yetkilisi mutemetleri kasa defteri, stok hareketleri defteri, duran varlıklar amortisman

ve yeniden değerlendirme defteri, kadro takip defteri, vekaletname defteri, denetleme defteri gibi defterler yine orman işletmelerince düzenlenemekte olan muhasebe belgeleridir. İşletmeler örgüt yapılarına, faaliyet alanlarına ve diğer nedenlerden doğacak ihtiyaçlarına göre bu defterlerden başka defterler de düzenleyip kullanabilirler. Orman işletmeleri kasa tevhid fişi, tediye fişi, tahsil fişi, fatura, irsaliye, vb. birçok muhasebe belgesini de kullanmaktadır.

Orman işletmeleri gerek yasal zorunluluklar gerekse kurumsal gereklilikler nedeniyle bazı finansal tabloları da düzenlemektedir. Bunlara ilişkin ayrıntılı bilgiler bir sonraki başlık altında sunulmuştur.

İşletmelerin her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilmektedir. Başka bir ifadeyle, bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilmektedir.

OGM'nin döner sermayeli işletmelerinde işletmenin müdürü aynı zamanda Harcama Yetkilisidir. Harcama yetkilisi kendisinden sonra gelen işletme müdür yardımcısını gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirir. Muhasebe yetkilisi; muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış yöneticidir. Orman işletme şefleri ise orman işletme müdürlüğüne bağlı olup, şefliği içinde çalışan bütün memurların amiri ve mali muamelatta gerçekleştirme görevlisi olan orman mühendisidir. Anılan görevli-yetkililer görevleri başında olmadıkları zaman yerlerine süresi ve yetki sınırı belirtilmek şartıyla yardımcılarını veya bu görevi yapmaya yeterli olan memurları görevlendirirler.

Orman İşletmeleri Piyasaya mal ve hizmet satışı yaparlar. Satış işlerini 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu ve mevzuatı hükümlerine göre yaparlar. İşletmeler Piyasadan Mal, Hizmet ve Yapım işi satın alırken 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve Mevzuatı hükümlerine göre, Mali Yıl Bütçe ve Talimatına uygun olarak işlem yapmak zorundadırlar.

Döner sermayeli orman işletmelerinde yıllık mali işlem, mali yılbaşında açılış fişinin kesilmesi ile başlamaktadır. Kayıt zamanı olarak esas alınan ilke “bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.” ilkesidir.

İşletme gelirlerinin gelir gerçekleştirme görevlilerince tahakkukuna müteakip tahsilatı muhasebe birimince yapılır. Her bir işlem için muhasebe fişi kesilir. İşletme bütçesinden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında (onay belgesi) hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Gider gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler. Hazırlanan gider belgelerine göre muhasebe birimi işletme bütçesinden yapılacak gider için muhasebe işlem fişi keser. Aylık olarak yapılan tüm tahsilât işlemleri ve İşletme bütçesinden yapılan tüm harcamalar ay sonlarında aylık mizan çıkartılarak raporlanır. Aylık mizana göre tahakkuk eden vergi ve diğer kanuni kesintilerin, ilgisine göre ve süresi içerisinde bildirimleri (beyannameleri) yapılır ve yine kanuni süresi içerisinde ödenir. İşçi maaşları, SGK kesintileri, memur maaşı emekli sandığı kesintileri vb. buna örnek olarak gösterilebilir. Aylık tahakkuk eden gelir vergisi kesintisi muhtasar beyanname ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) internet sitesine her ayın 20’ sine kadar bildirim yapılarak aynı sürede ödenir. Yine damga vergisi ve karar pulu kesintisi GİB internet sitesine her ayın 23’ üne kadar bildirim yapılır ve ayın 26’ sına kadar ödenmesi gerekir. Yapılan diğer kanuni kesintiler Kefalet Sandığı Kesintisi, Sendika Aidatları vb. genel olarak ay sonlarına göre ödenir.

#### **2.4. Finansal (Mali) Tablolar**

Alkan (2001), Alkan (2007), Ardıç, vd. (2009), Öztürk ve Türker (2000), Türker (2000), Türker (2009) ve diğer bazı kaynaklarda orman işletmelerinde maliyet

ve yönetim muhasebelerinin uygulanmaması, mevcut muhasebe sisteminin yalın olmaması, bürokratik engellerle hantal bir yapı kazanması ve sadece geçmişe yönelik bir kayıt sistemi olarak görülmesi gibi nedenlerle ürün/hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde ortaya koyulabilmesi, süreç maliyetlerinin belirlenebilmesi ve maliyet yönetimin gerçekleştirilebilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte uygulanmakta olan genel muhasebe sistemi bazı finansal tabloların düzenlenmesine ve analizine olanak vermektedir.

Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimiyle ifade ederek tarih sırasıyla kaydeden, sınıflayan, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir bilimsel sanattır. Muhasebe tanımının içinde yer alan en önemli unsurlardan birisi raporlamadır. Raporlama işlemi ise finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Finansal tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin finansal özetini ilgililere aktarmak ve böylece ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmasını sağlamak amacıyla düzenlenmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1992). Finansal tablolar, standardize edilmiş kalıplarda bilgiler içerecek şekilde hazırlanan tablolardır. Finansal tablolar aşağıda belirtilen amaçları gerçekleştirmek için hazırlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1992; Anonim, 2003).

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler vermek,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler sağlamak,
- İşletmenin hedeflere ulaşmada ve kaynakların etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgileri sağlamak,
- Ortaklara, işletmenin parasal olanaklarındaki artışı (azalışı) ve yeterli kâr dağıtımını yapıldığına ilişkin bilgi vermek,
- Devlet payı olan verginin belirlenmesini sağlamak,
- Makroekonomik kararlara, yardımcı olmak üzere istatistiksel bilgi vermek,
- İşletmenin denetlenmesine olanak vermek,

- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara bilgi vermek ve
- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına olanak vermek.

Bilânço, Gelir Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Fon Akım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu, vb. birçok finansal tablo bulunmaktadır (Anonim, 2003).

Bilanço ve gelir tablosu gibi bazı finansal tabloların düzenlenmesi hem hukuki hem de ekonomik bir zorunluluk iken; fon akım tablosu, satılan malın maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, vb. bazı tabloların düzenlenmesi ise sadece ekonomik bir zorunluluk taşımakta ve bu tabloların düzenlenmesinin hukuki bir özelliği bulunmamaktadır.

Bilânço ve Gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte uzun yıllar sadece bu ikisinin kullanılması ve yasal olarak tüm işletmelerce düzenlenme zorunluluğu bulunması nedeniyle Temel Finansal Tabloları, diğerleri ise Ek Finansal Tabloları oluşturmaktadır. Ayrıca, ayrı tüzel kişiliklere sahip işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi, diğer bir ifade ile ana şirketin tablolarıyla birleştirilmesiyle konsolide finansal tablolar da düzenlenebilmektedir. Örneğin, orman işletme müdürlüklerinin bilanço ve gelir tabloları birleştirilerek orman bölge müdürlüklerinin konsolide tabloları oluşturulabilmektedir. Nakit Akım Tablosu dışındaki tüm finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir.

Bilânço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklarını ve bu varlıkların sağlanmış olduğu kaynakları gösteren finansal tablolardır. Bu tablolar işletmelerin belli bir dönemdeki performanslarından ziyade, belli bir tarihteki durumları hakkında bilgi vermekte ve işletmelerden topluma bilgi akışında önemli bir işleve sahip olmaktadır. Bilânçolarda iki kısım vardır. Bunlar; işletmelerin sahip olduğu tüm varlıklar ve hak ettikleri tutarların kaydedildiği aktifler kısmı (bilânçonun sol tarafı) ile işletmelerin sağlamış oldukları kaynakların kaydedildiği pasifler kısmıdır (bilânçonun sağ tarafı).



Orman işletmeleri 01.01.1998 yılından itibaren OGM Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Planını kullanmaya başlamış ve bilançolarını da buna göre şekillendirmiştir. Söz konusu düzenlemeler ise 13.06.1997 tarih ve 200064 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlük kazanan Maliye bakanlığı'nın Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yapılmıştır.

Gelir Tablosu (Gelir-gider tablosu, kar-zarar tablosu/cetveli) ise işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya uğradığı dönem net zararını topluca gösteren bir muhasebe raporudur (Akdoğan ve Tenker, 1992; Anonim, 2003). Gelir tabloları standartlaştırılmış tablolar olduklarından gelir ve giderler niteliklerine göre bir araya toplanmışlardır. Gelir ve giderlerin sıralanışı, işletmelerin faaliyetleri ile en çok ilgili olanlardan başlayarak daha az ilgili olanlara doğru devam etmektedir.

Orman işletmelerinde gelir tabloları işletmenin asıl faaliyetleri ile ilgili olarak sağlanan hasılat ve işletmenin asıl faaliyetleri dışında kalan tüm gelir ve giderlerin düzenli bir şekilde izlenmesi ve dönemin kesin sonuçlarının belirlenmesini sağlayan hesapları kapsamaktadır. Gelir tablolarının içeriği 13.06.1997 tarih ve 21 nolu emirle düzenlenmiştir. Orman işletmelerince gelir tablolarının unsurlarının içeriklerinde tek düzen hesap planını kullanan diğer işletmelere göre bazı değişiklikler yapılabilmektedir. Örneğin, satış giderleri faaliyet gideri olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerekirken, orman işletmelerince doğrudan maliyet hesaplarına dahil edilmektedir (Ardıç, vd., 2009).

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Bilânçolarında dönem kârını vergiden önceki ve dağıtılmamış biçimiyle göstermeyi tercih eden işletmelerin, bu eksik bilgiyi kâr dağıtım tablosu ile desteklemesi gerekir.

Satışların Maliyeti Tablosu, gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmının ayrıntılı kısmıdır. İşletme dönem içindeki stok hareketlerini, satılan mamulü, ilk

madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere tablo halinde düzenler. Bu tablo finansal tabloların ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar. Ay sonu ve yılsonu yapılmaktadır. İşletmedeki malın durumunu belirlemek için yapılır. Orman işletmelerinde zorunlu olarak yapılmaktadır. Değerleri mizanlar kullanılarak tespit edilir.

Nakit Akım Tablosu, bir işletmede belli bir dönemde oluşan nakit akışlarını açıklayan tablodur. Döneme ilişkin nakit akışlarını, işlemlerin çeşitleri olarak adlandırılan işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansal faaliyetleri başlıkları altında rapor eder. Orman işletmelerinde yılsonunda bilanço ile birlikte yapılmaktadır. Orman İşletmesinin nakit durumundaki artış ve azalışları görmek için yapılır. Gelir tablosundaki verilerden yararlanılarak yapılır.

Fon Akım Tablosu, esas itibariyle iki dönem itibariyle bilânço kalemlerinde oluşan değişimleri gösteren bir tablodur. Fon akım tablolarında kullanılan fon kavramı tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme (çalışma) sermayesi anlamında ya da para ve para benzeri anlamında kullanılabilir. Fon kavramının içeriğine göre fon akım tabloları, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve net işletme (çalışma) sermayesindeki değişim tablosu olarak ifade edilebilir. Fon akım tabloları kamu sektörü işletmesi olmasının da etkisiyle, orman işletmeleri tarafından kullanılan bir finansal tablo türü değildir.

Özkaynaklar değişim tablosu, ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış ve azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Sermaye hareketleri tablosu, orman işletmelerinde yılsonu sermaye durumunun belirlenmesi amacıyla düzenlenmektedir (Anonim, 2003; Türkoğlu, vd., 2008).

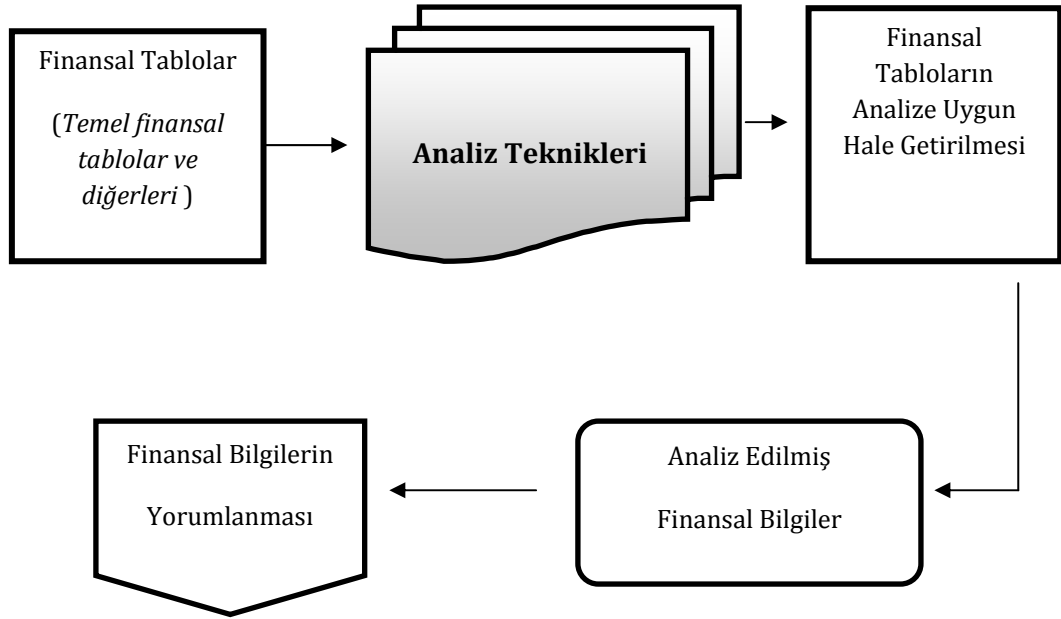
Bir işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirebilmek, gelişme yönlerini saptayabilmek ve o işletme ile ilgili geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek için finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş olduğu eğilimlerin incelenmesine finansal analiz adı verilmektedir. Bazı kaynaklarda finansal tablolar analizi olarak da ifade edilebilen finansal analiz,

- Bir işletmenin bir hesap dönemi-dönemlerine ait finansal tablolarını tahlil etmek yoluyla işletmenin mali durumunu, varlık ve sermaye durumuyla işletme sonuçlarını değerlemek,
- Bir işletmenin geçmiş birkaç hesap dönemine ait finansal tablolarını analiz etmek yoluyla kurumun gelişme yönleri-seyrini saptamak ve o işletme ile ilgili geleceğe dönük tahminlerde bulunabilmek,
- İşletme finansal tablolarıyla aynı iş kolunda çalışan ve benzer koşullara sahip diğer işletmelerin karşılaştırılmasına ve buna göre kıyaslama yapılabilmesine olanak sağlamak ve
- Bütün bunlar yardımıyla da işletmenin yeni yatırım kararlarına ışık tutabilmek amaçlarıyla yapılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1992; Durmuş ve Arat, 1997).

Finansal tablolar analizinin kapsamı analizin amacına, içeriğine, yapılış biçimine ve analiz yapacak olan şahıslara göre ortaya çıkmakta ve değişebilmektedir. Dolayısıyla farklı amaçlar için yapılan analizlerin kapsamları da farklıklar gösterebilmektedir. Bununla birlikte, işletme sahipleri koydukları sermayenin korunup korunmadığı ile yatırımlarının kârlılığını, yöneticiler de işletmeyi çeşitli yönlerden hangi başarı noktasına getirdiklerini ve bundan sonrası için gelişmelerin nasıl olacağını görmek isterler. Kredi kurumları, satıcı ve müşteriler, potansiyel yatırımcılar, devlet ve kamu gibi işletme dışından olanlar ise kendi çıkarlarının gerektirdiği noktalarda işletmeyi tüm ayrıntısıyla tanımak ihtiyacındadır. Dolayısıyla her bir taraf da kendi bakış açısına göre finansal analizin kapsamını belirleyebilmektedir.

İyi bir analiz için finansal tablolardaki verilerin yeterliliği ve güvenilirliği önemli olmakla birlikte; bu her zaman sağlanamayabilir. Bu durumda finansal analizde çok dikkatli olunmalı işletmenin genel durumu, teknik ve iktisadi durumu, yönetim durumu ve hesap işleri durumları da derinlemesine incelenmelidir (Durmuş ve Arat, 1997).

Sağlıklı bir finansal analiz süreci Şekil 2.1'deki gibi olmalıdır.



Şekil 2.1. Finansal analiz süreci (Akdoğan ve Tenker 1992 ile Durmuş ve Arat, 1997'den uyarlanmıştır)

İşletmeler hukuki olarak düzenlemek zorunda oldukları ve temel finansal tablolar olarak adlandırılan bilânço ve gelir tablosunun yanında kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu gibi ek finansal tablolar da düzenleyebilmektedir. Finansal tabloların analiz edilebilmesi için öncelikle yapılacak analizin özelliklerine göre düzenlenmesi ve analize hazır hale getirilmesi gerekmektedir.

Başlıca finansal analiz yöntemleri;

- Tutarları Karşılaştırma Yöntemi (Karşılaştırmalı Tablolar Analizi),
- Dikey Yüzde (Yüzde) Yöntemi,
- Eğilim (Trend) Yüzdeleri Yöntemi (İndeks Yöntemi),
- Oran (Rasyo) Yöntemi ve
- Fonların Akışı Yöntemidir.

Yöntemlere ilişkin bilgiler materyal ve yöntem kısmında verilmiştir.

## **2.5. Ormancılıkta Muhasebe Üzerine Yapılmış Çalışma ve Tespitler**

Ormancılıkta muhasebe ve muhasebe kullanımı üzerine yazılmış başlıca kitaplar şu şekildedir:

Gülen (1968a)'de ormancılıkta maliyet unsurları ve maliyet problemi üzerine değerlendirmeler yapılmıştır.

Peker (1974)'de orman işletme muhasebesi konuları ele alınmıştır.

Gülen (1982) Muhasebe Ders Kitabı adlı eserinde muhasebeye ilişkin genel ve temel bilgiler sunduktan sonra çift yanlı (muzaaf) muhasebe sistemini açıklamış, Tarım ve Orman bakanlığının bütçe ve muhasebe sistemlerini ayrıntılı bir şekilde irdelemiştir.

Akesen (1991) tarafından kaleme alınan Maliyet Muhasebesi (Genel Bilgiler ve Orman ürünleri Endüstri Uygulama Örnekleri) kitabı maliyet muhasebesi ve maliyet muhasebesinin orman endüstri işletmelerinde kullanımı bakımından ayrıntılı bilgiler sunmaktadır. Bu kitap 2009 yılında Türker ve Akesen tarafından güncellenerek Maliyet Muhasebesi (Orman Endüstri Mühendisliği İçin) adıyla yeni bir kitap olarak tekrar yayınlanmıştır (Türker ve Akesen, 2009).

Daşdemir (2003b) kamu harcamaları ve bunların muhasebe bakışıyla ele alındığı ders notu olarak yayınlanmış bir eserdir. Bu eser 2009 yılında kitap haline dönüştürülmüştür (Daşdemir, 2009).

Türker (2012) Genel Muhasebe adlı eserinde genel muhasebe ve işletmelerde kullanımı üzerine ayrıntılı incelemelerde bulunmuştur. Bu eserde orman işletmelerine yönelik örnekler sunulmuştur.

Yukarıda belirtilen kitapların yanında muhasebeye yönelik bilgilerin yer aldığı bildiri ve makale olarak yayınlanmış eserler de bulunmaktadır. Daha önce

belirtilen Alkan, 2001; Alkan ve Tolunay, 2006; Ardic, vd., 2009, Daşdemir, 2003a; Öztürk ve Türker, 2000 bunlardan bazılarıdır. Bunlar ve diğer bazı makaleler&bildiriler hakkında özlü bilgiler aşağıda verilmiştir.

Türker (1998a)'de döner sermayeli orman işletmeleri ve bu işletmelerde amortisman yöntemleri Türker (1998b)'de ise döner sermayeli işletmelerde KDV'nin yeri konuları ele alınmıştır.

Türker (1999)'da orman işletmelerinde döner sermayeli işletmeler için yeniden değerlendirme olanakları konusu araştırılmıştır.

Türker (2000)'de ormancılıktaki yatırım kararlarına enflasyonun etkisi ve yeniden değerlendirme konularına değinilmiştir.

Alkan (2000)'da orman ağacı fidanı (karaçam ve sedir için) birim maliyetlerine yönelik Eğirdir Orman Fidanlığı koşulları için hesaplamalar yapılmıştır.

Öztürk ve Türker (2000)'de orman işletmelerinin fonksiyonları ele alınmış, orman işletmelerinde muhasebe fonksiyonunun mutlaka geliştirilmesi gerektiği üzerine tespitler yapılmıştır.

Alkan (2001)'da işletme başarısında maliyet yönetiminin rolü açıklandıktan sonra 1980'den sonra gündeme gelen ve özel sektör işletmelerinde yaygın bir şekilde kullanılmaya başlayan yeni maliyet yönetimi yaklaşımları tanıtılmış ve bunların orman işletmeleri tarafından nasıl kullanılabileceği üzerine örnekler sunulmuştur.

Alkan (2002)'da fidan kalitesi ve maliyetleri arasında ilişkiler ele alınmıştır.

Acar vd. (2004)'de devlet orman fidanlık işletmelerinde maliyet yönetim tekniklerinin kullanım düzeyi araştırılmıştır.

Alkan ve Tolunay (2006)'da 5018 sayılı kanunla birlikte gündeme gelen ve orman işletmelerinin bütçe yapılarını etkileyen düzenlemeler hakkında bilgiler

verilmiş, döner sermayeli orman işletmelerinin kuruluş ve gelişimleri açıklanmıştır.

Türker ve Açıkgoz, 2006'da orman işletmelerinin etkinliklerine ilişkin finansal çözümlemeler konusu ele alınmış; bu amaçla kullanılabilecek finansal tablo analiz yöntemleri İstanbul Orman Bölge Müdürlüğü'ne bağlı Demirköy Orman İşletmesi örneğiyle anlatılmıştır.

Alkan (2007)'da devlet orman fidanlık işletmelerinde maliyet problemi ve fidan maliyetlerinin tespiti bakımından yapılması gerekenler ele alınmıştır.

Türker (2009)'de orman işletmelerinde maliyet muhasebesinin uygulanabilirliği tartışılmıştır. Bildiride orman işletmelerinde bir maliyet muhasebe sisteminin kurulmasının zorunlu olduğu vurgusu yapılmış ve maliyet muhasebe sisteminin yapılandırılmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

Ardıç vd. (2009)'de orman işletmelerindeki mevcut maliyet yapısı ve modern maliyet yönetimi yaklaşımlarının uygulanabilirliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Öndeş vd. (2010)'de modern bir maliyet ve fiyatlandırma yöntemi olan hedef maliyetleme açıklandıktan sonra bu yöntemin orman işletmelerinde uygulanabilirliği tartışılmış ve uygulanabileceği alanlara ilişkin örnekler sunulmuştur.

Ormancılıkta muhasebe ve muhasebe kullanımını doğrudan ele alan lisansüstü tez çalışmaları ise oldukça sınırlıdır. Ulaşılabilen tezler ve kısa tanıtımları aşağıda verilmiştir.

Alkan (1999)'da Eğirdir Orman Fidanlığı'nda üretilmekte olan çıplak köklü karaçam ve sedir fidanları için maliyet hesapları yapılmıştır.

Açıkgöz/Altunel (2003)'de orman işletmelerinden elde edilen finansal tablolar finansal tablo analiz yöntemleriyle değerlendirilmiş ve orman işletmelerinin etkinliklerine ilişkin finansal çözümlemeler yapılmıştır.

Alkan (2003)'da maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme ve dünyadaki uygulamaları tanıtıldıktan sonra orman fidanlık işletmelerinde bu yöntemin uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Yukarıda belirtilen çalışmalar muhasebe üzerine yapılmış olanlardır. Bununla birlikte düzenlenen bazı bilimsel organizasyonların sonuç bildirge ve deklarasyonlarında da ormancılıkta muhasebe kullanımı üzerine tespitler yapılmıştır. Örneğin 2009 yılında Isparta'da gerçekleştirilen II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi'nin sonuç bildirgesinde "Devlet orman işletmelerinde bir an önce maliyet muhasebesi sistemine geçilmeli ve bu geçiş sürecinde araştırma kuruluşları ve orman fakültelerinin ilgili bölümleri aktif rol üstlenmelidir." "Devlet orman işletmelerinde sürdürülebilir orman yönetimi ve işletmeciliğinden söz edilebilmesi için maliyet yönetimine gereken önem verilmeli, mevcut döner sermaye yönetmeliğinde tek düzen muhasebe sistemi ve Türkiye muhasebe standartları 41 nolu tebliğ doğrultusunda düzenlemeler yapılmalıdır." (SDÜOF, 2009) gibi tespitler yapılırken; 2010 yılında yine Isparta'da düzenlenen Türkiye'de Sürdürülebilir Orman Yönetimi: Mevcut Durum ve Gelecek Ulusal Çalıştayı'nın sonuç deklarasyonunda "Orman Genel Müdürlüğü'nün mevcut sürdürülebilir orman yönetimi ölçüt ve gösterge seti geliştirilmelidir. Bu kapsamda; bir işletmenin ekonomik sürekliliği finansal yapısı ile yakın ilişkilidir. Bu nedenle finansal analiz yöntemlerinin kullandığı izleme göstergelerini de içeren bir izleme değerlendirme düzenini orman işletme müdürlükleri için de oluşturulmalıdır." önerisi ortaya koyulmuştur (SDÜOF, 2010).



### 3. MATERYAL VE YÖNTEM

Araştırmada izlenen yol;

- Literatür-dokümantasyon analizi ve uzman&uygulayıcılarla yapılan görüşmeler yoluyla genel bir sörvey yapılmış; çalışma için gerekli belge-dokümanlar depolanmıştır. Bazı orman işletmelerinin muhasebe ve bütçe uygulamaları konusunda incelemeler ve uygulayıcılarla mülakatlar yapılmış ve tez için gerekli olan veriler temin edilmiştir.
- Orman mühendislerinin almış oldukları muhasebe eğitimi ve orman işletmelerindeki muhasebe uygulamalarını değerlendirebilmek amacıyla öğretim üyeleri ve orman mühendislerine yönelik bir anket çalışması yürütülmüştür.
- Orman işletmelerinde kullanılan mevcut genel muhasebe sistemi ile üretilen temel finansal tabloların yeterliliği ve bu tabloların analizi ile karara esas sağlıklı veriler elde edilip edilemeyeceği sorgulanmıştır.

Araştırmanın materyali orman işletmelerinden elde edilen muhasebe belgeleri, diğer ilgili kamu kurum ve kuruluşlardan elde edilen dokümanlar, daha önce yapılmış olan araştırmaların çıktıları, anket çalışması ile elde edilen anket formları ve mülakat çalışması çıktılarıdır.

Araştırmada kullanılan başlıca veri-bilgi toplama yöntemleri,

- Literatür ve ikincil kaynak analizi-Genel Sörvey,
- Anket,
- Mülakat ve
- Finansal tablo analizi yöntemleridir.

**Literatür ve ikincil kaynak analizi-genel sörvey:** İlk olarak araştırma konusu ve alanı ile ilgili literatür ve ikincil kaynak taraması yapılmıştır. Bu aşamada Süleyman Demirel Üniversitesi ve Fakülte Kütüphaneleri, Sempozyum, Kongre vb. etkinliklere ilişkin kaynaklar, YÖK tez arşivi ve internet kaynaklarından yararlanılmıştır. Ayrıca, ilgili kurum ve kuruluşlar ile yerel idarelerden de konu

ve araştırma alanı ile ilgili çeşitli belge ve dokümanlar elde edilmiştir. Bunlardan bir kısmı tezin ikinci bölümünde açıklanmıştır.

**Mülakat çalışmaları:** Bu çalışmalar kapsamında bazı öğretim elemanları, orman mühendisleri ve orman işletmelerinin muhasebe servisinde görev yapmakta olan görevli-yetkililerle yapısal olmayan mülakatlar yapılmıştır.

**Anket çalışmaları:** Araştırma kapsamında iki farklı anket çalışması yürütülmüştür. Bunlar;

- Orman fakültelerinde görev yapmakta olan öğretim üyelerine yönelik yapılan anketler ve
- Orman işletmelerinde görev yapmakta olan orman mühendislerine yönelik anketlerdir.

Öğretim elemanlarının orman fakültelerinin orman mühendisliği bölümünde okutulmakta olan muhasebe dersi ve orman işletmelerindeki muhasebe uygulamalarına ilişkin görüşlerini belirleyebilmek için bir anket formu geliştirilmiştir. Anket formlarının büyük çoğunluğunun yüzyüze görüşme yöntemi ile doldurulamayacak olması nedeniyle soru sayısı ve çeşitliliği sınırlı tutulmuştur (Ek A). Daha sonra elektronik anket formu<sup>1</sup> haline dönüştürülen bu form internet ortamında paylaşımına açılarak öğretim üyelerine duyurulmuş ve anket çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar devam ederken Orman Ekonomisi Anabilim Dalı öğretim üyelerinin çalışmaya katılımının arttırılması amacıyla tez danışmanı tarafından öğretim elemanlarına tek tek elektronik posta ve ekinde anket formları gönderilerek çalışmaya katılımları istenmiştir. Farklı bölüm ve anabilim dallarından olmak üzere anket çalışmasına 90 öğretim üyesi katılmıştır. Anketlerin gözden geçirilmesi sırasında 3 anketin bazı eksiklikler içerdiği tespit edilmiş ve bunlar değerlendirme dışı bırakılmıştır. Ankete katılan öğretim elemanlarının görev yapmakta olduğu orman fakülteleri Çizelge 3.1'de verilmiştir. Bunların görev yaptıkları bölümlere ve anabilim dallarına dağılımı ise sırasıyla Çizelge 3.2 ve Çizelge 3.3.'de sunulmuştur.

---

<sup>1</sup> <https://eposta.sdu.edu.tr/owa/redir.aspx?C=6fe00ef0a9144ab89961a46926eb3fb2&URL=https%3a%2f%2fdocs.google.com%2fspreadsheet%2fviewform%3fformkey%3ddGhDbGQ1ekdQMGJYVldPN0J4dkdwYIE6MQ>

Çizelge 3.1. Ankete katılan öğretim üyelerinin görev yapmakta olduğu fakülteler

| <b>Fakülteler</b>   | <b>Öğretim Üyesi Sayısı</b> | <b>Oransal değer (%)</b> |
|---------------------|-----------------------------|--------------------------|
| İÜ Orman Fakültesi  | 18                          | 20,7                     |
| SDÜ Orman Fakültesi | 13                          | 14,9                     |
| BÜ Orman Fakültesi  | 12                          | 13,8                     |
| ÇKÜ Orman Fakültesi | 10                          | 11,5                     |
| DÜ Orman Fakültesi  | 10                          | 11,5                     |
| KTÜ Orman Fakültesi | 8                           | 9,2                      |
| AÇÜ Orman Fakültesi | 7                           | 8,0                      |
| KSÜ Orman Fakültesi | 6                           | 6,9                      |
| KÜ Orman Fakültesi  | 3                           | 3,5                      |
| <b>Toplam</b>       | <b>87</b>                   | <b>100,0</b>             |

Çizelge 3.2. Öğretim üyelerinin görev yapmakta olduğu bölümlere dağılımı

| <b>Bölümler</b>             | <b>Öğretim Üyesi Sayısı</b> | <b>Oransal değer (%)</b> |
|-----------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Orman Mühendisliği          | 71                          | 81,6                     |
| Orman Endüstri Mühendisliği | 13                          | 14,9                     |
| Peyzaj Mimarlığı            | 3                           | 3,5                      |
| <b>Toplam</b>               | <b>87</b>                   | <b>100,0</b>             |

Çizelge 3. 3. Öğretim elemanlarının görev yapmakta olduğu anabilim dalları\*

| <b>Anabilim Dalları</b>                     | <b>Öğretim Üyesi Sayısı</b> | <b>Oransal değer (%)</b> |
|---------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Orman Ekonomisi                             | 27                          | 31,1                     |
| Orman Amenajmanı                            | 9                           | 10,3                     |
| Silvikültür                                 | 9                           | 10,3                     |
| Orman İnşaatı ve Geodezi                    | 8                           | 9,2                      |
| Havza Yönetimi                              | 7                           | 8,1                      |
| Orman Endüstri Makinaları ve İşletme        | 7                           | 8,1                      |
| Toprak İlmî ve Ekoloji                      | 4                           | 4,7                      |
| Orman Entomolojisi ve Koruma                | 3                           | 3,4                      |
| Odun Mekaniği ve Teknolojisi                | 3                           | 3,4                      |
| Orman Ürünleri Kimyası ve Teknolojisi       | 2                           | 2,3                      |
| Orman Biyolojisi ve Odun Koruma Teknolojisi | 1                           | 1,1                      |
| Orman Botaniği                              | 1                           | 1,1                      |
| Diğer                                       | 6                           | 6,9                      |
| <b>Toplam</b>                               | <b>87</b>                   | <b>100,0</b>             |

\* Bazı fakültelerde orman ekonomisi ve ormancılık politikası ayrı ayrı anabilim dalları olarak yapılmışken, SDÜ orman fakültesinde bu iki anabilim dalı orman ekonomisi anabilim dalı çatısında toplandığı için çalışmada da birlikte değerlendirilmiştir.

Ankette yer alan sorular ve cevaplarının Ms excel programına aktarılması sırasında veriler sıra istatistiğine göre sayısallaştırılmıştır. Değerlendirmede ise SPSS (Statistical Package for Social Science) 15.00 paket programı kullanılmıştır. Analizlerde, öncelikle tüm sorular için tek tek döküm yapılmış olup, sorunun özelliğine göre frekanslar ve yüzde oranlardan yararlanılmıştır. Ayrıca bazı değişkenler arasında ilişki olup olmadığı, kıkare ( $\chi^2$ ) bağımsızlık testi ile belirlenmiştir. Parametrik olmayan testler içinde sıklıkla kullanılan kıkare, iki veya daha fazla değişken grubu arasında ilişki bulunup bulunmadığını incelemek amacıyla kullanılmaktadır (Kalaycı, 2008). Çalışma kapsamında da bazı değişkenlerin kontenjan tabloları oluşturulmak yoluyla ikili karşılaştırmaları da yapılmış ve aralarında ilişki olup olmadığı sorgulanmıştır (Özdamar, 1999; Eymen, 2007).

Ormancılık teşkilatının çeşitli birimlerinde görev yapmakta olan veya serbest ormancılık bürosu işleri ile uğraşan orman mühendislerinin görüşlerinin belirlenebilmesi amacıyla hazırlanan anket formunda da anketlerin bir kısmının on-line olarak yapılacak olması nedeniyle çok fazla sayıda ve çeşitte soruya yer verilmemiştir (Ek B). Anketler öncelikle 2012 yılında gerçekleştirilen Orman Mühendisleri Odası Batı Akdeniz Şubesi seçimleri sırasında orman mühendislerine uygulanmıştır. Daha sonra Antalya ve Isparta Orman Bölge Müdürlüklerinde görev yapmakta olan ve daha önce anket çalışmasına katılmayan bazı orman mühendisleri ile de yüzyüze görüşme yoluyla anket formları doldurulmuştur. Bu yolla doldurulan anket sayısı 106'tır. Daha sonra anket formunun Türkiye ölçeğinde yaygınlaştırılması istenmiş ve formlar elektronik ortama<sup>2</sup> aktararak internet ortamında paylaşımına açılmıştır. Bu yolla doldurulan anket sayısı ise 190'dır. Ancak anket formlarının 10'unda önemli eksiklikler bulunduğu için bu formlar değerlendirmeye alınmamıştır. Böylelikle istatistiksel analiz ve değerlendirmeler orman mühendisleri ile doldurulan 286 anket formu üzerinden yapılmıştır. Ankete katılan orman mühendislerinin görev şekilleri ve oransal durumları Çizelge 3.4.'teki gibidir.

---

<sup>2</sup> <https://docs.google.com/spreadsheets/viewform?hl=tr&formkey=dGpBOHE1elFabUZBNFJEN2U5eXlRenc6MQ#gid=0>

Çizelge 3.4. Araştırmaya katılan orman mühendisleri ve görev şekilleri

| Görev                              | Araştırmaya Katılanların frekansı | Oransal Değeri (%) |
|------------------------------------|-----------------------------------|--------------------|
| 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               |
| <b>Toplam</b>                      | <b>286</b>                        | <b>100,0</b>       |

Anketlerin değerlendirilmesinde Ms excell ve SPSS 15.0'dan yararlanılmıştır. Analiz sonucunda bulgular frekanslar&yüzde oranlar şeklinde sunulmuştur. Sorular arasındaki bazı ilişkilerin ortaya konabilmesi amacıyla da kıkare bağımsızlık testi yapılmıştır.

Araştırma kapsamında öğretim elemanları ile orman mühendislerinin görüşlerinin karşılaştırılması amacıyla Mann-Whitney U testi kullanılmıştır<sup>3</sup>. Zira, parametrik olmayan verilerle yapılan analizlerde iki ayrı gurubun belli bir değişkene ait ortalamalarını karşılaştırmak için bu test kullanılabilir (Eymen, 2007). Mann-Whitney U testi nx ve ny hacimli iki örneklemin aynı dağılımdan gelip gelmediğini incelemek için kullanılan ve parametrik olmayan istatistik testtir (Nachar, 2008). Bu test, bağımsız iki örneklem “t” testinin parametrik olmayan alternatifidir (Özdamar, 1999).

**Finansal tablo analizleri:** Teorik olarak bütün eksikliklerine rağmen, uygulanmakta olan genel muhasebenin de işletme kararlarında kullanım olanakları bulunmaktadır. Bunun en etkili yollarından biri finansal tabloların düzenlenmesi, analiz edilmesi, raporlanması ve elde edilen bilgilerin yorumlanarak işletme yönetiminde kullanılmasıdır. Finansal tablo analizleri hem işletmeler arası hem de bir işletmenin farklı dönemleri arasında mali karşılaştırmalar yapmak amacıyla kullanılabilir. Bu çalışmada yöntem

<sup>3</sup> Bunun için uygulayıcıları 1 ve öğretim elamanlarına 2 değişkenleri verilerek bir sınıflandırma değişkeni tanımlanmıştır.

farklı işletmeleri karşılaştırmak amacıyla değil, bir işletmenin farklı dönemlerini karşılaştırmak amacıyla kullanılmıştır. Bunun temel nedeni orman işletmelerinin alansal durum, personel yapısı, sabit ve döner sermaye yapısı, sahip olunan fonksiyonlar, vb. bakımlardan oldukça büyük farklılıklar göstermesi nedeniyle işletmeler arası karşılaştırma yapabilmenin zor oluşu ve sağlıklı bir karşılaştırma ihtimalinin düşük oluşudur. Tezde, finansal tablo analizleri Isparta Orman Bölge Müdürlüğü, Bucak Orman İşletme Müdürlüğü muhasebe verileri yardımıyla örneklendirilmiştir. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün seçilmesinin başlıca nedenleri;

- Türkiye'de ormancılık faaliyetlerinin bir bütün olarak planlanıp yürütülmesinde temel birimler devlet orman işletme müdürlükleridir. Yani, biyolojik, ekonomik, teknik ve sosyal konularda karar verme birimleri orman işletme müdürlükleridir. Ayrıca gerekli kayıtların tutulması ve muhasebe işlemleri bu müdürlükler temelinde yapılmaktadır (Daşdemir, 1996).
- Bucak Orman İşletme Müdürlüğü Isparta Orman Bölge Müdürlüğü'nün 6 Orman İşletme Müdürlüğünden birisi olup, orman emvali üretimi bakımından da en önde gelen işletme müdürlüğü konumundadır. Ayrıca yıllardır statüsünde ve sınırlarında bir değişiklik olmamıştır. Kayıtları da oldukça düzenlidir.
- Araştırmacı için kayıtlara erişim kolaylığı bulunmaktadır.

Analizlerde temel finansal tablolar olarak kabul edilen bilanço ve gelir tabloları kullanılmıştır. Finansal tablo analizleri için 2005 yılı temel (başlangıç-baz-karşılaştırma) yılı olarak kabul edilmiştir. Bunun nedeni ise bu yıl orman işletme müdürlüklerinde muhasebe uygulamalarında bilgisayar kullanımına geçilmesi ve kayıtların daha düzenli bir şekilde tutulmaya başlamasıdır.

2005-2012 yılları arasındaki fiyat dalgalanmalarından analizlerin etkilenmemesi için TÜİK 2003: 100 endeksi ile bilanço ve gelir tablosunda yer alan nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Araştırmada kullanılan analiz yöntemleri;

- Tutarları Karşılaştırma Yöntemi,
- Dikey Yüzde Yöntemi,
- Eğilim Yüzdeleri Yöntemi ve
- Oran yöntemidir.

Daha önce ifade edildiği gibi finansal analiz amacıyla kullanılabilen yöntemlerden birisi de fonların akışı yöntemidir. Ancak, orman işletmelerinde borçlanarak fon sağlama, zarar için fon kullanımı, fon aktarımı, vb. gibi hususların söz konusu olmaması nedeniyle çalışma kapsamında bu yöntemin kullanımı örneklendirilmemiştir.

Yöntem ve bunların tezdeki kullanımlarına ilişkin özlü bilgiler aşağıda verilmiştir (Açıkgöz/Altunel, 2003; Akdoğan ve Tenker 1992; Çabuk ve Lazol, 2000; Durmuş ve Arat, 1997; Gücenme, 1996; Türker ve Açıkgöz, 2006).

**Tutarları karşılaştırma yöntemi (Karşılaştırmalı tablolar analizi):** Bir işletmenin iki veya daha fazla dönemine ilişkin finansal tablolarının, birbirini izleyen dönemler bakımından karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi ve bu tablolarda yer alan kalemlerin zaman içinde göstermiş olduğu değişikliklerin incelenerek değerlendirilmesidir. İki'den fazla yılın karşılaştırılacağı durumlarda önceki yıl ya da seçilecek temel yıla göre karşılaştırma yapılarak artış ve azalışlara bakılır. Artış ve azalışlar mutlak veya yüzde olarak ya da her ikisi birlikte kullanılarak ifade edilebilir. Çalışma kapsamında bilanço ve gelir tablolarının tüm unsurları için artış ve azalışlar mutlak değer olarak hesaplanmış ve çizelgelenmiştir. Bazı unsurların daha ayrıntılı açıklanabilmesi için ise yüzdesel değişimler aşağıda verilen formül yardımıyla hesaplanarak şekilsel olarak da gösterilmiştir.

$$\% \text{ Değişim} = \left( \frac{\text{Hesaplanan yıl tutarı} - \text{Temel yıl tutarı}}{\text{Temel yıl tutarı}} \right) \times 100 \quad (3.1.)$$

**Dikey yüzde yönteminde:** Finansal tablolarda yer alan her kalem aynı tabloda yer alan belirli bir kaleme veya toplam kısmına oranlanmakta ve bulunan yüzdelere göre ifade edilmektedir. Başka bir anlatımla, finansal tablolarda yer alan kalemin küme toplamı içindeki oranı hesaplanmaktadır. Bilançonun yüzdelere ifade edilmesi sırasında bilançonun aktif ve pasif toplamaları 100 kabul edilir ve her aktif veya pasif kalemin kendi kolon toplamına olan oranı bulunur. Gelir tablosunda ise net satışlar 100 kabul edilerek, diğer gelir tablosu kalemleri buna oranlanır. Bu şekilde oluşturulan gelir tablosuna yüzdelere ifade olunmuş gelir tablosu denir. Bu bağlamda tezde bilanço ve gelir tablosu için kullanılan formüller sırasıyla şu şekildedir:

$$Dikey\ yüzde = \left( \frac{\text{Hesaplanan yıl tutarı} \times 100}{\text{Toplam aktif tutarı}} \right) \quad (3.2)$$

$$Dikey\ yüzde = \left( \frac{\text{Hesaplanan yıl tutarı} \times 100}{\text{Toplam net satışlar tutarı}} \right) \quad (3.3)$$

**Eğilim yüzdeleri yönteminde:** Yöntem bazı kaynaklarda trend analizi veya indeks yöntemi ismi ile de anılmaktadır. Bu yöntemde temel yıla ait tutarlar 100 kabul edilerek, bunu izleyen dönemlere ilişkin aynı tür değerlerin temel yıla göre yüzde olarak değişimi hesaplanmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi çalışma kapsamında temel yıl 2005 olarak alınmıştır. Çalışmada kullanılan formül ise aşağıdaki gibidir.

$$Eğilim\ yüzdesi = \left( \frac{\text{Hesaplanan yıl tutarı} \times 100}{\text{Temel yıl tutarı}} \right) \quad (3.4)$$

**Oran (rasyo) yöntemi:** Finansal tablolar analizinde kullanılan en yaygın yöntemlerden birisidir. Yöntemde, finansal tablolardaki kalemler arasındaki anlamlı ilişkiler, birbirinin yüzdesi veya birkaç katı olarak belirtilmektedir. Rasyo yöntemi ile analiz biçiminde adlandırılan bu yöntemde hesap veya işletmenin, ekonomik ve mali yapısı ile karlılık, çalışma durumu hakkında bir yargıya ulaşılmaya çalışılmaktadır.



Rasyolar 4 grupta toplanabilmektedir. Bunlar;

- Likitide rasyoları: cari oran, likidite (Asit test) oranı, hazır değerler oranı, stokların net çalışma sermayesine oranı, vb.
- Finansal (mali) yapı ile ilgili rasyolar: Yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı, kısa vadeli yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı, maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı, faizleri karşılama oranı, vb.
- Faaliyet rasyoları: Stok devir hızı, alacak devir hızı, öz kaynaklar devir hızı, aktif devir hızı, maddi duran varlıklar devir hızı, vb.
- Karlılık rasyoları: Sermayenin karlılığı oranı, öz sermayenin karlılığı oranı, bürüt kar marjı oranı, faaliyet kar marjı oranı, net kar marjı oranı, vb.

Bunlardan bazıları orman işletmelerinin finansal tabloları için anlamlı sonuçlar üretemediği için çalışma kapsamında kullanılmamıştır. Bu rasyoların neden anlamlı sonuçlar üretemediğine ilişkin bilgiler ise bulgular kısmında irdelenmiştir. Çalışma kapsamında rasyoların kullanımını örneklendirmek amacıyla kullanılan rasyolar ve formülleri aşağıda verilmiştir.

$$\text{Cari oran} = \frac{DV}{KVYK} \quad (3.5.)$$

$$\text{Asit – test oranı} = \frac{DV-(C+D+E)}{KVYK} \quad (3.6.)$$

Formülde kullanılan sembollerin anlamları ise aşağıdaki gibidir.

DV: Dönen varlıklar

KVYK: Kısa vadeli yabancı kaynaklar

C: Stoklar

D: Gelecek aya ait giderler

E: Diğer dönen varlıklar

$$\text{Stok devir hızı} = \frac{\text{Net satışlar}}{\text{Ortalama stoklar}} \quad (3.7.)$$

$$\text{Alacak devir hızı} = \frac{\text{Net satışlar}}{\text{Ortalama alacaklar}} \quad (3.8.)$$

$$\text{Bürüt kar marjı oranı} = \frac{\text{Net satışlar} - \text{Satılan malın maliyeti}}{\text{Net satışlar}} \quad (3.9.)$$

$$\text{Faaliyet kar marjı oranı} = \frac{\text{Bürüt kar} - \text{Faaliyet gideri}}{\text{Net satışlar}} \quad (3.10.)$$

$$\text{Net kar marjı oranı} = \frac{\text{Net kar}}{\text{Net satışlar}} \quad (3.11.)$$

Finansal tabloların analizi sırasında orman işletmelerince düzenlenen bilanço ve gelir tablolarının içeriklerinin muhasebe ilkeleri ile çelişebildiği ve genel işletmecilik mantığına aykırı olabildiği görülmüştür. Dolayısıyla bu tabloların analizi anlamına gelen finansal analiz yöntemlerinin yeterince sağlıklı bulgular üretmesi mümkün olamamıştır. Bu yüzden de analizler çok fazla ayrıntılandırılmamış; Bucak Orman işletme Müdürlüğü'nün ekonomik durumunun analizinden ziyade, finansal analiz yöntemlerinin kullanımının örneklendirilmesi üzerinde durulmuştur.

## **4. ARAŞTIRMA BULGULARI VE TARTIŞMA**

### **4.1. Anket Çalışmalarına İlişkin Bulgular**

Anket çalışması ile öğretim elemanları ve orman mühendislerinden elde edilen bulgular iki alt başlık halinde aşağıda sunulmuştur.

#### **4.1.1. Orman mühendisliği bölümlerinde okutulmakta olan muhasebe dersine ilişkin 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. Bulunan fakültelerde ise ders sayısı oldukça sınırlıdır. İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi ve SDÜ Orman Fakültelerinin programlarında yer alan Finansal Tablolar Analizi buna örnek olarak gösterilebilir.

Öğretim üyelerinin muhasebe dersinin orman mühendisliği eğitimindeki gerekliliği hakkındaki düşünceleri Çizelge 4.1’de verilmiştir. Çizelgede tüm öğretim üyelerinin katılımıyla yapılan değerlendirmeler ile sadece orman ekonomisi öğretim üyelerinin görüşleriyle ortaya çıkan bulgular ayrı ayrı gösterilmiştir.

Çizelge 4.1. Orman mühendisliği bölümünde muhasebe dersi okutulmasına ilişkin görüşler

| (Sizce) Orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okumalı mıdır? | Tüm Öğretim Üyeleri  |                   | Orman Ekonomisi Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri |                   |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|-----------------------------------------------|-------------------|
|                                                                             | Öğretim Üyesi Sayısı | Oransal Değer (%) | Öğretim Üyesi Sayısı                          | Oransal Değer (%) |
| Evet (zorunlu ders olarak )                                                 | 44                   | 50,6              | 16                                            | 59,3              |
| Evet ( seçimlik ders olarak)                                                | 34                   | 39,1              | 10                                            | 37,0              |
| Hayır gerek yok                                                             | 5                    | 5,7               | -                                             | -                 |
| Karasızım                                                                   | 4                    | 4,6               | 1                                             | 3,7               |
| <b>Toplam</b>                                                               | <b>87</b>            | <b>100,0</b>      | <b>27</b>                                     | <b>100,0</b>      |

Görüldüğü gibi tüm öğretim üyeleri birlikte değerlendirildiğinde ankete katılanların %89,7'si, orman ekonomisi öğretim üyelerinin ise %96,3'ü muhasebe dersinin orman mühendisliği bölümü ders programında olması gerektiğine inanmaktadır.

Tüm öğretim üyelerinin anket formlarının birlikte ele alındığı kıkare analizi sonuçlarına göre orman ekonomisi anabilim dalı öğretim üyeleri ve diğer anabilim dalları öğretim üyelerinin muhasebe dersinin gerekliliği konusundaki görüşleri bakımından istatistikî olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ( $X^2=2,944$ ;  $sd=3$ ;  $p=0,400$ )<sup>4</sup>. Benzer durum Fakülteler ve bölümler için de geçerlidir.

Ders saatleri ve içerikleri bakımından fakülteler ölçeğinde farklılıklar söz konusu olmakla birlikte yaygın olarak kullanılan ders saati 2+0 şeklindedir. Ders içerikleri çoğunlukla finansal muhasebe konularından oluşturulmuş durumdadır. Derste genel itibariyle muhasebeye ilişkin genel bilgiler, hesap kavramı, hesap dönemi boyunca yapılan işlemler ve bazı finansal tablolar anlatılmaktadır. Bazı fakültelerde ise kısmende olsa başta bütçe konusu olmak üzere ormancılıkla ilgili hususlar ders içeriğinde sunulmaya çalışılmaktadır.

<sup>4</sup> Bu analiz için orman ekonomisi anabilim dalındaki öğretim elemanları bir grup diğer anabilim dallarında görev yapmakta olan öğretim elemanları ise hepsi birlikte bir grup olarak kabul edilmiştir.

Öğretim üyelerinin Orman Mühendisliği Bölümünde okutulmakta olan muhasebe dersinin ders saati ve içeriği bakımından yeterliliğine ilişkin görüşleri Çizelge 4.2.'deki gibidir.

Çizelge 4.2. Ders saati ve içeriği bakımından muhasebenin yeterlilik durumuna ilişkin görüşler\*

|            | <b>Yeterlilik durumu</b> | <b>Tüm Öğretim Üyeleri</b>  |                          | <b>Orman Ekonomisi Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri</b> |                          |
|------------|--------------------------|-----------------------------|--------------------------|------------------------------------------------------|--------------------------|
|            |                          | <b>Öğretim Üyesi Sayısı</b> | <b>Oransal Değer (%)</b> | <b>Öğretim Üyesi Sayısı</b>                          | <b>Oransal Değer (%)</b> |
| Ders saati | Yeterli                  | 65                          | 74,7                     | 17                                                   | 63,0                     |
|            | Yetersiz                 | 13                          | 14,9                     | 10                                                   | 33,3                     |
|            | Kararsızım               | 9                           | 10,4                     | 1                                                    | 3,7                      |
| İçerik     | Yeterli                  | 46                          | 52,9                     | 16                                                   | 59,3                     |
|            | Yetersiz                 | 21                          | 24,1                     | 8                                                    | 29,6                     |
|            | Kararsızım               | 20                          | 23,0                     | 3                                                    | 11,1                     |

\*Ders saatleri ve içerikleri bakımından fakülteler ölçeğinde farklılıklar dikkate alınamamıştır.

Çizelge 4.2'de görüldüğü gibi muhasebe dersinin ders saati ve içeriği bakımından yetersiz görülme oranları orman ekonomisi anabilim dalı öğretim üyeleri için sırasıyla %33,3 ve %29,6'dır. Tüm öğretim üyeleri birlikte değerlendirildiğinde bu oranlarda (%14,9 ve %24,1) düşüş söz konusu olmaktadır.

Çizelge 4.1 ve Çizelge 4.2 birlikte değerlendirildiğinde orman mühendisliği bölümlerinde okutulmakta olan muhasebe dersinin genellikle ders saati ve içeriği yeterli bulunmakla birlikte mutlaka (mümkünse zorunlu ders olarak) ders programında olması gerektiği söylenebilir.

Orman ekonomisi anabilim dalı öğretim elemanları ve diğer anabilim dallarındakilerin tamamı ayrı iki grup olarak kabul edilerek yapılan kıkare testi bulgularına göre muhasebenin ders saatini yeterli bulup bulmama bakımından iki gurubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ( $X^2=11,254$ ;  $sd=2$ ;  $p=0,004$ ). Söz konusu farklılık ders içeriği bakımından söz konusu değildir ( $X^2=3,194$ ;  $sd=2$ ;  $p=0,203$ ).

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.

Öğretim üyelerinin “Sizce orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders olmalı mıdır?” sorusuna ilişkin görüşleri Çizelge 4.3.’deki gibidir.

Çizelge 4.3. Maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi derslerinin gerekliliğine ilişkin görüşler

| Görüşler        | Tüm Öğretim Üyeleri  |                   | Orman Ekonomisi Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri |                   |
|-----------------|----------------------|-------------------|-----------------------------------------------|-------------------|
|                 | Öğretim Üyesi Sayısı | Oransal Değer (%) | Öğretim Üyesi Sayısı                          | Oransal Değer (%) |
| Evet            | 59                   | 67.8              | 20                                            | 74.1              |
| Hayır gerek yok | 20                   | 23.0              | 6                                             | 22.2              |
| Karasızım       | 8                    | 9.2               | 1                                             | 37.1              |
| <b>Toplam</b>   | <b>87</b>            | <b>100.0</b>      | <b>27</b>                                     | <b>100</b>        |

Buna göre tüm öğretim üyelerinin %67,8’i, orman ekonomisi öğretim üyelerinin ise %74,1’i orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet yönetimine yönelik de bir ders olması gerektiği yönünde görüş belirtmektedir. Bu görüşte olmayan öğretim üyelerinin temel gerekçeleri maliyet yönetimine yönelik konuların muhasebe dersi içeriğine ilave edilmesi ile ihtiyacın giderilebileceğini düşünmeleridir. Bologna süreci kapsamında yapılan çalışmalarda ders saat ve kredilerinin sürekli olarak azaltılmak zorunda olduğu dikkate alındığında bu önerinin isabetli olabileceği düşünülmektedir. Kikare analizi sonuçlarına göre tüm öğretim üyeleri ile orman ekonomisi öğretim üyelerinin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. “Maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders neden olmalıdır?” açık uçlu sorulara verilen cevaplara göre maliyet yönetiminin önemsenme gerekçesi olarak öğretim elamanlarınca öne çıkartılan bazı hususlar ise şu şekildedir:

- Orman işletmeleri kamu işletmesi olmasının yanında piyasaya yönelik üretim de yapan işletmelerdir
- Genel muhasebe tek başına sadece ticari nitelikli işletmeler için yeterli olabilir. Orman işletmeleri mal ve hizmeti birlikte üreten üretim işletmeleridir. Başta üretim maliyetleri olmak üzere maliyetlerin yöresel koşullara uygun hesaplanabilmesi, dönemler arası maliyet-performansların karşılaştırmalarının yapılabilmesi, işletmeler arası maliyet-performans karşılaştırmalarının yapılabilmesi, vb. birçok açıdan maliyet yönetimi gereklidir.
- İşletmecilikte verimlilik, sürdürülebilirlik, iktisadilik ve çok yönlü faydalanma amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için maliyet yönetimine ihtiyaç bulunmaktadır.
- Ormancılıkla ilgili birçok üretim şeklinde maliyetler sağlıklı ve yeterli bir şekilde belirlenememektedir. Maliyetlerin sadece doğru hesaplanması değil, aynı zamanda bu bilgilerin karar vericiler tarafından da yeterince kullanılmadığı bilinmektedir. Günümüzde orman işletmeleri sektörde monopol olma özelliklerini hızla yitirmektedir. Rekabetçi bir yapı kazanabilmeleri için ise maliyet yönetimine ihtiyaç bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak orman mühendislerinin görüşleri de araştırılmıştır. Çalışma kapsamında sorulan “Öğrenciliğiniz sırasında Muhasebe dersi aldınız mı?” sorusuna deneklerin % 86,4’ü (247) evet cevabını verirken, %13,6’sı (39) ise hayır cevabı vermiştir. Deneklerin “Sizce orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okumalı mıdır?” sorusuna vermiş oldukları cevaplar ise Çizelge 4.4’deki gibidir.

Çizelge 4.4. Uygulayıcıların orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okuyup okumaması konusundaki görüşleri

| Görüşler                               | Araştırmaya Katılanların Sayısı | Oransal Değeri (%) |
|----------------------------------------|---------------------------------|--------------------|
| Seçimlik ders olarak okumalıdır        | 52                              | 18,3               |
| Zorunlu ders olarak okumalıdır         | 208                             | 72,7               |
| Muhasebe dersi almalarına gerek yoktur | 23                              | 8,0                |
| Kararsızım                             | 3                               | 1,0                |
| <b>Toplam</b>                          | <b>286</b>                      | <b>100,0</b>       |

Çizelge 4.4.'de görüldüğü gibi muhasebe dersinin gerekliliğine inanmayan uygulayıcıların oranı oldukça düşüktür (%8,0). Uygulayıcılar muhasebe dersinin gerekliliği konusunda belirtmiş oldukları olumlu görüşlerin oranı öğretim elemanlarına göre oldukça yüksektir. Muhasebenin gerekliliği konusunda uygulayıcıların (orman mühendislerinin) ve öğretim elemanlarının görüşleri M-Whitney U testi ile karşılaştırıldığında Çizelge 4.5.'de görüldüğü gibi iki grubun cevapları bakımından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir ( $P<0.05$ ). Uygulayıcılar öğretim elemanlarına göre orman mühendisliği eğitimi içinde muhasebe dersinin olmasını daha fazla gerekli görmektedir.

Çizelge 4.5. Muhasebe dersinin gerekliliğine ilişkin 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 |
| Öğretim elemanları | 87  | 146.80             | 12771.50        |             |        |       |
| Toplam             | 373 |                    |                 |             |        |       |

Sorunun açık uçlu kısmında neden muhasebe dersinin alınması gerektiği sorgulandığında orman mühendisleri yaptıkları işin bir kaynak yönetim işi olduğunu ve görevlerinin neredeyse her aşamasında muhasebeyle ilgili bilgilere ihtiyaç duyduklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte muhasebe dersinin gerekliliğine inan orman mühendisleri genellikle muhasebenin çok basit bir şekilde ve yetersiz bir içerikle sunulduğunu ifade etmektedir. Bir orman mühendisinin bu görüşü yansıtan sözleri aynen şu şekildedir: *"Muhasebe sadece fakültelerde basit düzeyde anlatılmaktadır. T cetveli, defteri kebir vb. şeyler ki bunlar bana şeflik zamanlarımda hiç ve hiç lazım olmadı. Oysa 3000 yangın ödeneği, fiş kesimi kontrol öğretilse idi hiç ama hiç zorlanılmazdı. Fakültede sayfalarca ödev hazırlanmakta ama ne işe yaradığı anlaşılmamaktadır. Oysa orman işletmelerinde görülen muhasebat hesapları fişler föyler yeni atanmış arkadaşlarca anlaşılmamaktadır. Gerçekleştirme görevlileri şefler muavinler mudurlerdir ama son söz hep muhasebecilerdedir."* Konuya ilişkin çarpıcı birkaç örnek de aynen orman mühendislerinin ifadeleriyle ard arda verilmiştir. *"Muhasebe önemli bir konudur. Özellikle müdür konumunda olanlar muhasebeyi sayman kadar iyi bilmelidir. Yoksa Saymanın kontrolüne girer. Üniversitelerde muhasebe dersi teorikten ziyade uygulamaya daha çok önem vermeli ders saati*



artırılmalıdır". "Muhasebedeki bütün işlemleri sayman ve muhasebe servisi yapıyor. Müdür ve müdür yardımcısı muhasebe evraklarını harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi olarak imzaladıkları için bütün sorumluluk müdür ve müdür yardımcısında. Fakat hiç bir müdür veya müdür yardımcısının muhasebe işlemlerini sayman kadar bilmesi mümkün değil. Belki 100 de bir çıkar o da kaideyi bozmaz. Müdür ve Müdür yardımcısı muhasebe işlemlerini sayman kadar bilmiyor diye imzadan imtina edemeyeceklerine göre saymanlara da bu işlemlerle ilgili sorumluluk verilmesi doğru olacaktır. Belki bu konu sizin anketinizin konusu değil ama böyle bir sorun olduğunu da bilmenizde fayda var." Muhasebe dersinin gerekli olmadığına inan bir orman mühendisinin görüşü ise kendi ifadesine göre aynen şu şekildedir: " Orman mühendisi bir sürü muhasebe dersi, bir sürü hukuk dersi ve bir sürü inşaat vs ders alacaksa nasıl uzamanlaşacak ?? yani her şeyden bir miktar biliyor ama hiç birini tam olarak bilmiyor pozisyonuna düşmeyecek mi? Belkide orman işletmesindeki ekonomi ilgili kısımları mesleği bu dalda olan birilerinin yürütmesi gerekebilir, nasıl ki orman bölge müdürlüğünde haritacılık işlerine harita mühendislerinin baktığı gibi... "

Öğrenciliği sırasında muhasebe dersi alıp almamayla "Orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi almalı mıdır?" sorusuna verilen cevaplar arasında bir ilişkinin olup olmadığı sorguladığında muhasebe dersi alan gurupla almayan gurup arasında verilen cevaplar bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür ( $X^2=33.852$ ,  $sd=3$ ,  $p=0.000$ ). Analize ilişkin kontenjan tablosu Çizelge 4.6'da verilmiştir.

Çizelge 4.6. Analizde kullanılan kontenjan tablosu

| Muhasebe<br>dersini alma<br>durumu | Orman Mühendisliği Bölümü öğrencileri<br>muhasebe dersi almalı mıdır? |                   |       |          | Toplam |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------|-------|----------|--------|
|                                    | Seçimlik<br>olarak                                                    | Zorunlu<br>olarak | Hayır | Kararsız |        |
| Alanlar                            | 33                                                                    | 194               | 18    | 2        | 247    |
| Almayanlar                         | 19                                                                    | 14                | 5     | 1        | 39     |
| Toplam                             | 52                                                                    | 208               | 23    | 3        | 286    |

Deneklerin orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders olup olmamasına ilişkin görüşleri ise Çizelge 4.7.'deki gibidir.

Çizelge 4.7. Uygulayıcıların orman mühendisliği bölümü öğrencilerinin maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi dersi okuyup okumaması konusundaki görüşleri

| Görüşler      | Araştırmaya Katılanların sayısı | Oransal Değeri (%) |
|---------------|---------------------------------|--------------------|
| Gerek vardır  | 208                             | 72,7               |
| Gerek yoktur  | 56                              | 19,6               |
| Kararsızım    | 22                              | 7,7                |
| <b>Toplam</b> | <b>286</b>                      | <b>100,0</b>       |

Çizelgede görüldüğü gibi uygulayıcıların önemli bir bölümü (%72,7) maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi derslerinin orman mühendislerine de verilmesi gerektiğine inanmaktadır. Bu dersleri gereksiz bulanların oranı %19,6 olarak belirlenmiştir. Deneklerin %7,7'si ise bu konuda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir.

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 gurubun cevapları bakımından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık belirlenememiştir (Çizelge 4.8).

Çizelge 4.8. Maliyet önetimine yönelik bir dersin gerekliliğine ilişkin M-Whitney U testi bulguları

| Gruplar            | n   | Sıralar Ortalaması | Sıralar Toplamı | M-Whitney U | Z      | P     |
|--------------------|-----|--------------------|-----------------|-------------|--------|-------|
| Uygulayıcılar      | 286 | 184.85             | 52867.00        |             |        |       |
| Öğretim elemanları | 87  | 194.07             | 16884.00        | 11826.000   | -0,884 | 0,377 |
| Toplam             | 373 |                    |                 |             |        |       |

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

Son yıllarda orman fakülteleri Bologna Süreci kapsamında ders programlarını güncellemiş ya da güncellemektedir. Sunulan bulguların bu çalışmalar kapsamında değerlendirilmesi yararlı olabilir. Ders programında maliyet yönetimine yönelik bir ders eklemeye yönelik yeterli kredi boşluğu bulunmuyorsa en azından maliyet yönetimine yönelik hususların muhasebe dersi içeriğine eklenmesi düşünülebilir.

#### **4.1.2. Orman işletmelerindeki muhasebe uygulamalarına ilişkin görüşler**

Daha önce kısmen de olsa ifade edildiği gibi orman işletmeleri bir üretim işletmesi olmasına rağmen, mevcut yazında sadece ticari işletmeler için yeterli olabileceği ifade edilen finansal (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 öğretim elemanlarının orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan mevcut muhasebe sistemi hakkındaki düşünceleri Çizelge 4.9.'da verilmiştir. Bu değerlendirmelerde de öğretim elemanlarının tümü ve orman ekonomisi anabilim dalı öğretim üyeleri için ayrı ayrı değerlendirmeler yapılmıştır.

Çizelge 4.9. Öğretim elemanlarının orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşleri

| Görüşler                                                                                                                                                                                                    | Tüm Öğretim Üyeleri  |                   | Orman Ekonomisi Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri |                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|-----------------------------------------------|-------------------|
|                                                                                                                                                                                                             | Öğretim Üyesi Sayısı | Oransal değer (%) | Öğretim Üyesi Sayısı                          | Oransal değer (%) |
| 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              | 19                                            | 70,4              |
| Genel muhasebe sistemi yeterlidir. Ancak, mevcut uygulamalardaki bazı eksiklikler giderilmelidir.                                                                                                           | 21                   | 24,1              | 3                                             | 11,1              |
| Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır                                                 | 10                   | 11,5              | 2                                             | 7,4               |
| Kararsızım                                                                                                                                                                                                  | 10                   | 11,5              | 3                                             | 11,1              |
| <b>Toplam</b>                                                                                                                                                                                               | <b>87</b>            | <b>100,0</b>      | <b>27</b>                                     | <b>100,0</b>      |

Verilen önermeler içinde en yüksek oranda tercih edilen önerme “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.” önermesi olmuştur. Bu seçeneğin tüm öğretim elemanları için tercih oranı %52,9, orman ekonomisi anabilim dalı öğretim elemanları tercih oranı ise %70,4’tür. Uygulanmakta olan muhasebe sistemini tek başına yeterli bulan öğretim elemanlarının oranı sadece %11,5’tir. Değerlendirmede sadece orman ekonomisi öğretim elemanları dikkate alındığında bu oran daha da düşmektedir (%7,4). Görüldüğü gibi öğretim elemanları ve uygulayıcıların önemli bir bölümü de başta verilen genel yargıyı desteklemektedir.

Orman ekonomisi anabilim dalındaki öğretim elemanlarının görüşleri ile diğer anabilim dallarındaki öğretim elemanlarının görüşleri bakımından istatistiksel

olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ( $X^2= 5,593$ ;  $sd=3$ ;  $p=0.133$ ). Bununla birlikte genel muhasebe sisteminin orman işletmeleri için tek başına yeterli bir muhasebe sistemi olmadığı ve maliyet muhasebesi sisteminin de kullanılması ve bunun için gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiğine orman ekonomisi öğretim üyeleri daha fazla inanmaktadır. Bu da haliyle beklenen bir durumdur. Konuya ilişkin uzman bilgiye sahip olan kesim olarak orman ekonomisi anabilim dalındaki öğretim üyelerinin görüşlerinin daha da önemli olduğu söylenebilir.

Uygulayıcıların orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşlerine de çalışma kapsamında yer verilmiştir. Bu bağlamda aynı soru orman mühendislerine de sorulmuş ve alınan cevaplara göre Çizelge 4.10. oluşturulmuştur.

Çizelge 4.10. Orman mühendislerinin orman işletmelerindeki muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşleri

| Görüşler                                                                                                                                                                                                    | Araştırmaya Katılanların sayısı | Oransal Değeri (%) |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------|
| Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır.                                                | 29                              | 10,2               |
| Genel muhasebe sistemi yeterlidir. Ancak mevcut uygulamalardaki bazı eksiklikler giderilmelidir.                                                                                                            | 91                              | 31,8               |
| 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. | 123                             | 43,0               |
| Kararsızım                                                                                                                                                                                                  | 43                              | 15,0               |
| <b>Toplam</b>                                                                                                                                                                                               | <b>286</b>                      | <b>100,0</b>       |

Çizelge 4.10’da görüldüğü gibi “Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır” önermesini tercih eden deneklerin oranı %10,2 olarak hesaplanmıştır. En çok tercih edilen önerme ise %43,0 ile “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.” olmuştur. Bu soruda deneklerin %15,0’ı ise kararsız olduğunu ifade etmiştir.

Çalışma kapsamında uygulayıcılar ve öğretim elemanlarının mevcut muhasebe sistemi hakkındaki görüşleri M-Whitney U testi ile ayrıca karşılaştırılmıştır. Buna göre görüşler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur (Çizelge 4.11)

Çizelge 4.11. Orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan muhasebe sistemine yönelik görüşlere ilişkin M-Whitney U testi bulguları

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

Öğretim elemanlarının “(Sizce) Muhasebe, orman işletmelerinin yöneticileri tarafından hangi amaçla kullanılmaktadır?” şeklinde sorulan soruya vermiş oldukları cevaplar Çizelge 4.12’deki gibidir.

Çizelge 4.12. Öğretim elemanlarının muhasebenin orman işletmelerindeki kullanım amaçlarına ilişkin görüşleri

| Görüşler                                                                                                                                          | Tüm Öğretim Üyeleri  |                   | Orman Ekonomisi Anabilim Dalı Öğretim Üyeleri |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------------|-----------------------------------------------|-------------------|
|                                                                                                                                                   | Öğretim Üyesi Sayısı | Oransal değer (%) | Öğretim Üyesi Sayısı                          | Oransal değer (%) |
| Muhasebe bilgileri karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmaktadır | 64                   | 73,6              | 26                                            | 96,3              |
| İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır,                                                               | 19                   | 21,8              | -                                             | -                 |
| Kararsızım                                                                                                                                        | 4                    | 4,6               | 1                                             | 3,7               |
| <b>Toplam</b>                                                                                                                                     | <b>87</b>            | <b>100,0</b>      | <b>27</b>                                     | <b>100,0</b>      |

Çizelge 4.12’de görüldüğü gibi tüm öğretim elemanları birlikte değerlendirildiğinde ankete katılanların %73,6’sı, sadece orman ekonomisi öğretim üyeleri dikkate alındığında ise %96,3’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 sırasıyla %21,8 ve %0’dır.

Uygulayıcıların orman işletmelerinde muhasebe kullanımı amaçları konusundaki görüşleri ise Çizelge 4.13’deki gibidir.

Çizelge 4.13. Orman mühendislerinin orman işletmelerinde kullanılan muhasebe hakkındaki görüşleri

| Görüşler                                                                                                                                          | Araştırmaya Katılanların sayısı | Oransal Değeri (%) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|--------------------|
| İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır,                                                               | 72                              | 25,2               |
| Muhasebe bilgileri karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmaktadır | 206                             | 72,0               |
| Kararsızım                                                                                                                                        | 8                               | 2,8                |
| <b>Toplam</b>                                                                                                                                     | <b>286</b>                      | <b>100,0</b>       |

Çizelge 4.13’de görüldüğü gibi deneklerin önemli bir bölümü (%72,0) muhasebe bilgilerinin karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmakta olduğu görüşünü benimsemişlerdir. Bu oran tüm öğretim elemanları için yapılan değerlendirmede elde edilen orana (%73,6) oldukça yakındır.

Çalışma kapsamında uygulayıcılar ve öğretim elemanlarının mevcut muhasebe sisteminin ne amaçla kullanıldığı hakkındaki görüşleri M-Whitney U testi ile de karşılaştırılmıştır. Buna göre görüşler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur (Çizelge 4.14)

Çizelge 4.14. Mevcut muhase 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        |             |        |       |
| Öğretim elemanları | 87  | 121.71             | 10589.00        | 6761.000    | -7.539 | 0,000 |
| Toplam             | 373 |                    |                 |             |        |       |

Öz bir ifadeyle maalesef muhasebe henüz işletme kararlarında kullanılabilen bir araç durumunda değildir. Hâlbuki tezin ikinci bölümünde anlatıldığı gibi rutin olmayan işletme kararlarında kullanılabilecek en doğru, en sağlıklı ve en yeterli bilgiler muhasebe tarafından üretilenlerdir. Orman işletmelerinde mevcut muhasebe sistemi her ne kadar bazı yetersizlik ve olumsuzluklara sahip olsa da yine de işletme kararlarında kullanılabileceği düşünülmektedir. Bununla ilgili husular 4.2. başlığı altında sunulmuştur.

Orman Genel Müdürlüğü piyasaya yönelik döner sermayeli işlemlerinde 1937 yılından beri uygulamakta olduğu muzaaf 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:

- Diğer işletmelerle tam anlamıyla uyum göstermese de orman işletmeleri için hesaplar bakımından getirilen standartlaşma işletmeler ve dönemler arası karşılaştırma yapma olanağını sağlamıştır. İşletmelerinin mali durumlarının tanımlanması eskiye göre daha kolay hale gelmiştir. Bu durum muhasebenin karar aracı olarak kullanımına ortam hazırlaması bakımından olumlu bir gelişme olmuştur. Bununla birlikte, anket bulgularından da anlaşıldığı gibi muhasebe bilgileri başta odun olmak üzere ürün maliyet ve fiyatlarının belirlenmesinde, işletme başarısının tayininde ve işletme yönetiminde hala yeterince kullanılamamaktadır.
- Konuya devlet bakımından bakınca vergi denetimi başta olmak üzere denetimin daha kolay hale geldiği ve bu bağlamda muhasebe hataların



azaldığı söylenebilir. Eskiden işletmeler muhasebe bakımından çok daha bağımsız haldeydiler. Bu ise denetimi zorlaştırdığı gibi yapılan hataları da arttırmaktaydı. Günümüzde ise muhasebe verileri on-line bir sistemle Maliye Bakanlığınca takip edilmektedir.

- Daha önceden muhasebeye ilişkin işlemlerin tamamına yakını el ile yapılırken, günümüzde bu işlemlerde bilgisayar kullanımı ve bilgisayarlı muhasebe uygulamalarına geçilmiştir. Bu sayede işlem hızları artarken denetim kolaylaşmıştır.
- Tek düzen hesap planına geçişle birlikte hesap planında bazı değişiklikler olmuştur. Tek düzen muhasebe sisteminde hesap planı blok kod sistemi ile desimal kod sisteminin birleştirilmesinden oluşan bir sistem dâhilinde yapılandırılmıştır (Acar ve Tetik, 2006). Hesap ad ve kodlarında değişiklikler söz konusu 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. Eski hesap planındaki 01 ihtiyatlar hesabı 540 kodlu yasal yedekler hesabı olarak değiştirilmiştir. Benzer tarzda yüzlerce değişiklik söz konusudur (Erkol ve Uzun, 1997).
- Muhasebe ilgili görev ve görevli tanımlarında bazı değişiklikler olmuştur. Muhasebecilerin yetki ve sorumlulukları azalırken işletme yöneticilerinininki artmıştır. Zira, tek düzen muhasebe sistemine geçiş ve ardından gelen 5018 sayılı kanun vb. mevzuat değişiklikleri ile birlikte görevli tanımlamalarında da bazı değişiklikler olmuştur. Keza, daha önce ita amiri olarak adlandırılan görev harcama yetkilisine dönüştürülmüştür. Harcama yetkilisi bütçe ile ödenek tahsisi edilen her bir işletmenin en üst yöneticisi veya anılan görevi yürütmekle görevlendirilen kişidir. Harcama yetkilileri Orman İşletme Müdürleridir. Harcama yetkilileri harcama yetkisini yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere kısmen veya tamamen devredebilirler. Buradaki değişiklik sadece isim değişikliği ile sınırlı olmamıştır. Sorumluluklar bakımından da bazı değişiklikler söz konusudur. Harcama yetkilileri harcama talimatlarının

bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve ilgili mevzuata göre yapması gereken diğer işlerden sorumlu tutulmuştur. Harcama yetkilileri kendisine yakın gördüğü üst kademe yöneticilerinden birisini veya birkaçını ödeme emrini düzenlemek üzere görevlendirir. Görevlendirilen kişiler gerçekleştirme görevlileridir. Bu kişiler yanı zamanda ön mali kontrol görevini yapmaktadır. Orman işletme şefleri kendi şefliklerindeki gelir ve gider tahakkuklarında gerçekleştirme görevlisi olarak görev yaparlar. İşletme merkezlerindeki gerçekleştirme görevlisi ise işletme müdür yardımcısıdır. Mevzuat gereği muhasebe işlerinde görevli ve sorumlu bir diğer görev tanımı muhasebe yetkilisidir. Bu görev tanımının önceki karşılığı saymanlıktır. Muhasebe yetkilileri atamaya yetkili amir tarafından atanmaktadır. Muhasebe yetkilisi adına para ve para benzerlerini geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye ve göndermeye yetkili ve bu işlemler ile ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlileri ise muhasebe yetkilisi mutemetleridir (Özcan, 2007).

- Eskiden maliyet ve kar-zarar hesaplamaları yıllık olarak yapılmakta iken, tek düzen muhasebe sistemine geçişle birlikte maliyet ve kar-zarar hesaplamaları aylık olarak yapılabilir hale gelmiştir.
- Muhasebe ilkeleri ve standartları doğrultusunda muhasebe tarafından yapılan hataların düzeltilmesi zorlaştırılmıştır. Daha evvel muhasebe tarafından yapılan hatalar gerekçeli bir yazı ile düzeltilebiliyorken, günümüzde muhasebe kayıtlarında oluşacak hatalar cezalandırılmaktadır.
- Eski sistemde ödenekler arası aktarım ve geçiş mümkünken, tek düzen muhasebe sistemine geçiş ve ardından gündeme gelen mevzuat değişiklikleri ile birlikte ödenekler arası geçiş kaldırılmıştır. Daha önceden hizmet ve mal alımlarında sınır bulunmazken, değişikliklerle birlikte ödeneği olmayan mal ve hizmet alımı yasaklanmıştır.

Yukarıda bir kısmı belirtilen değişikliklerle birlikte ortaya çıkan farklılıklarla birlikte gerek akademik camiada gerekse uygulayıcılar arasında bu hesap planına geçiş konusunda farklı görüşler ortaya çıkmış durumdadır. Bu nedenle çalışma kapsamında öğretim elemanları ve orman mühendislerinin tek düzen hesap planına geçişle ilgili görüşleri de sorgulanmış ve bu amaçla 3 soru anket formlarına eklenmiştir.

Öğretim elemanlarının tek düzen muhasebe sistemine ilişkin görüşleri Çizelge 4.15'deki gibidir.

Çizelge 4.15. Öğretim elemanlarının tek düzen muhasebe sistemine ilişkin görüşleri

|                                 | 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 |
| Tüm Öğretim Üyeleri             |                                                                                  |       |            |                                                                                                                             |       |            |                                                                                      |       |            |
| Öğr,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 Ekonomisi Öğretim Üyeleri |                                                                                  |       |            |                                                                                                                             |       |            |                                                                                      |       |            |
| Öğr,Üyesi Sayısı                | 17                                                                               | 4     | 6          | 4                                                                                                                           | 14    | 9          | 5                                                                                    | 13    | 9          |
| Oransal değer (%)               | 63,0                                                                             | 14,8  | 22,2       | 14,8                                                                                                                        | 51,9  | 33,3       | 18,5                                                                                 | 48,1  | 33,3       |

Görüldüğü gibi tüm öğretim üyeleri birlikte değerlendirildiğinde ankete katılanların önemli bir bölümünün tek düzen muhasebe sistemine geçişin doğruluğu konusunda kararsız olduğu görülmektedir. Bununla birlikte düşünceleri net olanların önemli bir bölümü ise tek düzen muhasebe sistemine geçişi doğru bir hareket olarak değerlendirmektedir. Orman ekonomisi öğretim üyelerinin görüşleri ayrıca dikkate alındığında kararsızların oranının azalırken; tek düzen muhasebe sistemine geçişi olumlu ve doğru bir karar olarak nitelendirenlerin oranı artmıştır.

Tekdüzen muhasebe sistemine geçişi doğru bulup bulmama, anabilim dalları ölçeğinde de istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir ( $X^2=11,620$ ;  $sd=2$ ;  $P=0,003$ ). Bu farklılık tekdüzen muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri doğrultusunda doğru bir şekilde uygulanması ( $X^2= 5,353$ ;  $sd=2$ ;  $P=0,069$ ) ve beklenen faydaları sağlayıp sağlamaması ( $X^2=5,473$ ;  $sd=2$ ;  $p=0,065$ ) bakımından tespit edilememiştir.

Tüm öğretim üyelerinin birlikte değerlendirildiği kıkare testi 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 yönden anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $X^2= 97,031$ ;  $sd=4$ ;  $p=0,000$ )

Uygulayıcıların tek düzen muhasebe-hesap planına geçiş konusundaki görüşleri ise Çizelge 4.16'daki gibidir.

Çizelge 4.16. Orman mühendislerinin tek düzen muhasebe sistemine ilişkin görüşleri

| Tüm Öğretim Üyeleri | 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 |
| Öğr,Üyesi 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       |

Çizelge 4.16'da görüldüğü gibi tek düzen muhasebe sistemine geçişi, doğru bir karar olarak nitelendiren orman mühendislerinin oranı %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 gurubun bu sistemin orman işletmelerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabildiği hususundaki düşünceleri istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir ( $X^2=130,882$ ;  $sd=4$ ;  $p=0,000$ ). Analizde kullanılan kontenjan tablosu Çizelge 4.17'deki gibidir.

Çizelge 4.17. Analizde kullanılan kontenjan tablosu

| Tek düzen muhasebe sistemine geçiş | Tek düzen muhasebe sistemi orman işletmelerince gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabildi mi? |            |           | Toplam     |
|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------|------------|
|                                    | Evet                                                                                                                    | Hayır      | Kararsız  |            |
| Doğru bir karardır                 | 61                                                                                                                      | 79         | 23        | 163        |
| Yanlıştır                          | 3                                                                                                                       | 45         | 7         | 55         |
| Kararsızım                         | 7                                                                                                                       | 8          | 53        | 68         |
| <b>Toplam</b>                      | <b>71</b>                                                                                                               | <b>132</b> | <b>83</b> | <b>286</b> |

Yukarıda anılan iki gurubun tek düzen muhasebe uygulamalarının faydalı olduğu konusundaki düşünceleri bakımından da istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar belirlenmiştir ( $X^2=115,876$ ;  $sd=4$ ;  $p=0,000$ ). Analizde kullanılan kontenjan tablosu Çizelge 4.18'de verilmiştir.

Çizelge 4.18. Analizde kullanılan kontenjan tablosu

| Tek düzen muhasebe sistemine geçiş | Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları kendisinden beklenen faydayı sağlayabildi midir? |            |           | Toplam     |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------|------------|
|                                    | Evet                                                                                     | Hayır      | Kararsız  |            |
| Evet                               | 64                                                                                       | 64         | 35        | 163        |
| Hayır                              | 1                                                                                        | 45         | 9         | 55         |
| Kararsızım                         | 4                                                                                        | 12         | 52        | 68         |
| <b>Toplam</b>                      | <b>69</b>                                                                                | <b>121</b> | <b>96</b> | <b>286</b> |

Tek düzen muhasebe sistemine geçişi yararlı bulup bulmama ile orman mühendislerinin görev şekilleri arasında da istatistiksel olarak bir ilişki söz konusu olabilir. Bu öngörünün doğruluğunun araştırılması amacıyla yapılan kıkare testinin bulgularına göre görev şekli ile tek düzen muhasebe sistemine geçişi doğru bir karar olarak nitelendirme arasında istatistiksel olarak anlamlı

bir ilişki bulunmuştur (  $X^2= 34,029$ ;  $sd=12$ ;  $P= 0,001$ ). Analiz için kullanılan kontenjan tablosu Çizelge 4.19’da verilmiştir.

Çizelge 4.19. Analizde kullanılan kontenjan tablosu

| Görev şekli                        | Tek düzen muhasebe sistemine geçiş doğru bir karar mıdır? |           |           | Toplam     |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------|-----------|-----------|------------|
|                                    | Evet                                                      | Hayır     | Kararsız  |            |
| Şube Müdürü                        | 4                                                         | 0         | 2         | 6          |
| İşletme Müdürü                     | 41                                                        | 9         | 8         | 58         |
| İşletme Müdür Yardımcısı           | 4                                                         | 0         | 2         | 6          |
| İşletme Şefi                       | 76                                                        | 19        | 29        | 124        |
| Herhangi bir birimde mühendis      | 15                                                        | 7         | 13        | 35         |
| Serbest ormancılık bürosu çalışanı | 2                                                         | 9         | 8         | 19         |
| Diğer                              | 21                                                        | 11        | 8         | 40         |
| <b>Toplam</b>                      | <b>163</b>                                                | <b>55</b> | <b>68</b> | <b>286</b> |

Çizelge 4.19’da da görüldüğü gibi özellikle işletme müdürleri (%70,7), işletme müdür yardımcıları (%66,7) ve işletme şeflerinin (%61,3) tek düzen muhasebe sistemini doğru bulma oranları diğerlerine göre daha yüksektir. Görev şekli ile diğer sorular arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki belirlenememiştir.

Çalışma kapsamında uygulayıcılar ve öğretim elemanlarının orman işletmelerinin tek düzen hesap planına geçişle ilişkin kararlarının doğru bulup bulmama konusundaki görüşleri M-Whitney U testi ile karşılaştırılmıştır (Çizelge 4.20 ).

Çizelge 4.20. TDHP’na geçişi doğru bulup bulmamaya ilişkin M-Whitney U testi

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

Görüldüğü gibi iki gurubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur ( $P<0,05$ ).

Uygulayıcılar ve öğretim elemanlarının tek düzen hesap planının orman işletmelerinde muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanıp uygulanmadığı konusundaki görüşleri bakımından da istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusudur (Çizelge 4.21).

Çizelge 4.21. TDHP'nın muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanıp uygulanmadığına ilişkin M-Whitney U testi bulguları

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

Söz konusu farklılık tek düzen hesap planına geçişin beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığı konusundaki görüşler bakımından da istatistiksel olarak anlamlıdır (Çizelge 4.22).

Çizelge 4.22. TDHP'na geçişin faydalı bulunup bulunmadığına ilişkin M-Whitney U testi bulguları

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

Ürün fiyatlarının sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesi hem işletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri hem de tüketici tatmini için oldukça önemlidir. Fiyatlandırmada hem işletmenin hem de tüketicilerin beklentilerinin karşılanması gerektiğine göre, “Fiyatta tabanı maliyetler, tavanı ise talep düzeyi belirler” saptamasını yapmak doğru olacaktır. Buradan hareketle fiyatlandırma kararlarında maliyetler hala önemli bir unsur halindedir. Keza, her ne kadar

eleştiriye açık yanları olsa da hala en yaygın olarak uygulanmakta olan fiyatlandırma yaklaşımı maliyet artı (+) yaklaşımıdır. Buna göre öncelikle maliyetler belirlenmekte ve bu maliyetlere arzulanan kar marjı eklenerek ürün ve hizmet fiyatları hesaplanmaktadır. Bu yöntemin sağlıklı bir şekilde kullanılabilmesi için işletmenin maliyet muhasebesi sistemine sahip olması ve maliyetlere ilişkin tüm iş ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Maliyet muhasebesi yoluyla elde edilen bilgilerin raporlanması ise genel muhasebe sistemi içinde olmaktadır. Bunun için 7/A ve 7/B seçenekleri kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın her yıl belirlediği aktif toplam ve net satış tutarı belli bir büyüklüğü aşan üretim ve hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır. Ticari işletmeler ile belirlenen tutarı geçmeyen işletmeler ise isteklerine bağlı olarak 7/B seçeneği ya da 7/A seçeneğini kullanabilmektedir (Türker ve Akesen, 2009). Orman işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmaktadır (Alkan, 2001). Orman işletmelerinin genel muhasebe yapısı içinde 710 Direkt ilk Madde ve malzeme Giderleri, 720 Direkt işçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri bulunmaktadır. Bununla birlikte gerek bütçe ve muhasebe sisteminin yalın olmaması ve sıkça karşılaşılan bürokratik engeller, gerekse maliyet muhasebesi sisteminin orman işletmelerinde bulunmayışı nedeniyle maliyet analizleri bilimsel esaslar çerçevesinde yapılamamakta (Alkan, 2001); dolayısıyla da bu yapı birim ürün maliyetlerinin tespitinde sağlıklı bir şekilde kullanılamamaktadır. Çünkü, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bir birini tamamlayan iki alt sistemdir. Genel muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkarılabilmesi için maliyet muhasebesi yardımıyla oluşturulan bir veri tabanına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan maliyet hesaplarının sağlıklı bir şekilde çalıştırılmayacağı açıktır (Alkan, 2001).

Orman işletmelerinin yıllardan beri en önde gelen üretim şekli odun üretimidir. Odun satış fiyatlarının belirlenmesinde temelde maliyet artı yöntemine benzer bir yol izlenmekte; bunun için  $Maf = (h + tz + s + t +) \cdot 1.0r$  formülü yardımıyla öncelikle maliyetler belirlenmektedir. Formülde;

- h: kesme, taşıma, depolama, ve imal giderlerini (fiili masraflar),
- tz: tevzi giderlerini,



- s: satış giderlerini,
- t: tarife bedelini (odunun ormanda dikili ağaç halindeki metreküp fiyatı),
- r: orman imar giderlerini (%20'ye kadar) ifade etmektedir.

Maliyetlerin belirlenmesinden sonraki aşama ise tahmin olunan satış fiyatının (muammen bedel) belirlenmesidir. Bunun için  $MuB = Maf + (Maf \times 0.0P) + (Maf \times 0.0i)$  formülü kullanılmaktadır. Formülde,

- P: Orman İşletme Müdürü arttırma veya eksilte oranını (%20'ye kadar)
- i: Orman bölge müdürü arttırma veya eksiltme oranını (%50'ye kadar) göstermektedir (İlter ve Ok, 2007; Türker, 2008; Türker, 2009; Ardıç vd., 2009; Daşdemir, 2011).

Her ne kadar bir formül vasıtasıyla maliyet fiyatlarına dayalı bir fiyat belirleme şekli var gibi gözükse de formüllerde yer alan unsurların muhasebe sistemi yerine genellikle iş zaman analizlerine dayalı farklı yöntemlerle hesaplanması, içeriklerinin zaman zaman genel muhasebe mantığından sapmalar gösterebilmesi, vb. nedenlerle fiyatların aslında tahmini olarak belirlendiği yargısına yol açabilmektedir. Zira, satış giderlerinin faaliyet gideri olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerekirken, orman işletmeleri tarafından maliyet hesaplamalarına dâhil edilmesi (Ardıç, vd., 2009; Türker, 2000), orman işletme müdürleri ve orman bölge müdürlerine verilen arttırma ve eksiltme oranlarının yüksekliği (Alkan, 2001; Ardıç vd., 2009), vb. hususlar bunun kanıtlarından sayılabilir

Yukarıda mevcut yazına göre verilen satış fiyatının belirlenmesine yönelik tespitlerin uygulayıcılarca nasıl değerlendirildiğinin belirlenebilmesi için anket çalışmasında bazı sorgulamalar yapılmıştır. Bu bağlamda orman mühendislerine “Sizce mevcut muhasebe sistemi odun maliyet fiyatları ve muammen bedellerinin doğru bir şekilde hesaplanması için yeterli midir?” sorusu sorulmuş ve alınan cevaplarla Çizelge 4.23 oluşturulmuştur.

Çizelge 4.23. Mevcut muhasebe sisteminin maliyet fiyatları ve muammen bedel hesaplamadaki yeterliliğine ilişkin görüşler

| Görüşler      | Araştırmaya Katılanların sayısı | Oransal Değeri (%) |
|---------------|---------------------------------|--------------------|
| Evet          | 80                              | 28,0               |
| Hayır         | 171                             | 59,8               |
| Kararsızım    | 35                              | 12,2               |
| <b>Toplam</b> | <b>286</b>                      | <b>100</b>         |

Görüldüğü gibi mevcut muhasebe sisteminin muammen bedel hesapları için yeterli olduğu görüşünü benimseyen deneklerin oranı sadece %28,0'dır. Orman mühendislerinin %12,2'si bu konuda kararsız olduklarını ifade ederken; %59,8'i ise mevcut muhasebe sisteminin maliyet fiyatları ve muammen bedel hesabında yetersiz kaldığını belirtmiştir. Dolayısıyla konunun uzmanlarınca yazılmış yazılarda yer verilen eleştirilere uygulayıcıların da önemli ölçüde katıldığı söylenebilir.

Günümüzde muhasebe işletmelerin ekonomik başarılarının tayininde sıklıkla ve öncelikle kullanılan araçlardan birisidir. Ormancılıkla ilgili olarak son yıllarda öne çıkan kavramlardan biri olan sürdürülebilir orman yönetiminin üç boyutundan birini oluşturan ekonomik sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi de işletmelerin gelir ve giderlerinin yönetimi ile yakından ilintilidir. Orman mühendislerinin muhasebenin işletme başarısının tayini amacıyla kullanılıp kullanılmadığına ilişkin görüşlerinin belirlenebilmesi amacıyla orman mühendislerine "Sizce mevcut muhasebe sistemi orman işletmelerinin başarısının tespiti amacıyla yeterince kullanılabilir midir?" sorusu yöneltilmiş; alınan cevaplarla da Çizelge 4.24. oluşturulmuştur.

Çizelge 4.24. Orman mühendislerinin muhasebenin orman işletme başarısının tayini için kullanılıp kullanılmadığı hakkındaki görüşleri

| Görüşler      | Araştırmaya Katılanların sayısı | Oransal Değeri (%) |
|---------------|---------------------------------|--------------------|
| Evet          | 69                              | 24,1               |
| Hayır         | 188                             | 65,8               |
| Kararsızım    | 29                              | 10,1               |
| <b>Toplam</b> | <b>286</b>                      | <b>100,0</b>       |

Çizelge 4.24'de görüldüğü gibi deneklerin sadece %24,1'i muhasebenin işletme başarısı tayininde kullanıldığını belirtmişlerdir. Bununla birlikte orman mühendislerinden başarı tayinin nasıl yapıldığına ilişkin bir değerlendirme yapmaları istendiğinde ise bu konuda tatmin edici bir cevap alınamamıştır. Yani, muhasebenin başarı tayininde kullanıldığını söyleyen orman mühendisleri de aslında tam manasıyla böyle bir uygulama hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Bu soruda kararsızların oranı %10,1 muhasebenin işletme başarısının tayininde kullanılmadığına inanların oranı ise %65,8 olarak belirlenmiştir. Aslında daha önce de ifade edildiği gibi bir işletmenin bir hesap yılı esas alınarak bu yıla göre diğer yıllardaki performanslarının belirlenmesi veya bazı değişkenler bakımından işletmeler arası karşılaştırmalar yapılması genel muhasebe kayıtlarıyla bile mümkündür. Bu bağlamda orman işletmelerince hazırlanmakta olan finansal tabloların finansal tablo analiz yöntemleriyle analiz edilmesi yoluyla dönemler veya işletmeler arası karşılaştırmalar yapılmasının mümkün olabileceği düşünülmektedir. Tezin bundan sonraki kısmında anılan varsayıma ilişkin bir örnek olay sunumu yapılmıştır.

#### **4.2. Finansal Tablolar Analizine İlişkin Bulgular**

Orman işletmelerinde maliyet muhasebesinin olmadığı ve bunun orman işletmeleri için önemli bir eksiklik olduğu yıllardır çeşitli yayınlarda dile getirilen bir husustur. Bununla birlikte yasal zorunluluk olarak kullanılmakta olan genel muhasebe de işletme kararlarında yeterince kullanılmamaktadır. Bu durum işletme yöneticilerinin muhasebeyi yeterince bilip önemsememesinden kaynaklanabildiği gibi, sistemin orman işletmelerindeki yapısından ve gerektiği şekilde uygulanmamasından da kaynaklanabilmektedir. Bir önceki başlık altında sunulan bulgularda bu saptamayı destekler niteliktedir.

Alkan (2003) tarafından devlet orman fidanlık işletmeleri için yapılan çalışmada yöneticilerin karar alma sürecinde farklı muhasebe araçlarından yararlandıkları ifade edilmektedir. Bu çalışmaya katılan yöneticilerin bilanço ve gelir tablolarından yararlanma oranları %50'nin altındadır. Karar almada en yaygın kullanılan muhasebe aracı bütçelerdir. Bunu sırasıyla maliyet analizleriyle

edinilen bilgiler, gelir tablosu, bilanço, satılan malın maliyeti tablosu ve fon akım tablosu izlemektedir. Bu araçların birlikte kullanımı ise söz konusu değildir. Halbu ki muhasebe bilgilerinden eksiksiz ve doğru bir şekilde yararlanabilmenin yolu söz konusu araçların birlikte ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde kullanımıdır. Ardıç, vd., (2012) tarafından Türkiye’deki orman işletmelerinin yönetici ve saymanlarının görüşleri (461 anket) yarımıyla maliyet yönetimi yaklaşımlarının orman işletmelerinde uygulanabilirliğinin belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmada ise, işletme yönetici ve saymanlarının %52’si gelir tablosunu, %48’i bilançoyu karar almada kullandıklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte sözü edilen kullanımın vergi kararları ve OGM iç yazışmaları için söz konusu olduğunu rutin olmayan işletme kararları için böyle bir durumun söz konusu olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Zira birçok yönetici yasal zorunluluk olarak düzenlemek durumunda oldukları belgelerin düzenleniyor olmasını bu belgelerin kararlarda kullanımı ile eş anlamlı olarak değerlendirmektedir. 4.1.2. başlığı altında sunulan bulgular da bu yargıyı destekler niteliklidir.

Genel muhasebe sistemi *“tek başına yeterli olmasa da muhasebe ilkeleri doğrultusunda kullanıldığı taktirde işletme yöneticilerine yardımcı olabilecek bazı bilgileri üretebilir. Genel muhasebeyi işletme kararlarında en kestirme olarak kullanabilmenin yollarından birisi ise finansal tabloların hazırlanması ve bunların uygun yöntemlerle analiz edilmesidir.”* varsayımından hareketle bu başlık altında Bucak Orman İşletme Müdürlüğü örneği ile orman işletmelerince kullanılan bilanço ve gelir tabloları irdelenmiş ve bu tabloların finansal analizine ilişkin örnekler sunulmuştur.

Analizlerde kullanılan bilanço ve gelir tablolarının 2005-2012 yılları arasındaki durumları nominal değerlere göre sırasıyla Çizelge C.1 ve Çizelge C.2’de sunulmuştur. Daha önce ifade edildiği gibi enflasyondan kaynaklanan dalgalanmaların analizleri etkilememesi için TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür. Dönüştürülen tutarlara göre oluşturulan bilanço Çizelge C.3’de gelir tablosu ise Çizelge C.4’de verilmiştir.

Bilanço ve gelir tablolarının incelenmesi sonucunda orman işletmelerinde kullanılan finansal tabloların aşağıda özetlenen hususlar bakımından diğer işletmelere göre önemli farklılıklar gösterdiği, bu farklılıkların genellikle işletmecilik ve muhasebe ilkelerine aykırı olduğu ve dolayısıyla bu tablolar üzerinden yapılacak finansal analizlerin yeterli ve sağlıklı veriler üretemeyeceği görülmüştür.

Muhasebe yazınında önerilen finansal analiz yöntemlerinin teknik olarak tamamına yakını (fonların akışı yöntemi hariç) orman işletmeleri için de kullanılabilir. Ancak, hesaplamalarda kullanılacak tablo unsurların içeriklerindeki farklılıklar birçok durumda bu hesaplamaları anlamsız hale getirmektedir.

Orman işletmelerinde sermaye diğer işletmelerde olduğu gibi sabit ve döner sermayeden oluşmaktadır. Sermaye, işletmenin amaçlarına ve üretim çabalarına uygun olarak toplanmış maddi ve maddi olmayan varlıkların toplamı olarak tanımlanabilmektedir. Sermaye bu anlamda aktifler toplamı olup, sabit sermaye ve döner sermaye (işletme sermayesi) olmak üzere ikiye ayrılır (Mucuk, 1993). Sabit sermaye, başka bir şekle girmeden uzun süre eskime ve yıpranma haricinde değişime uğramayan, üretime katılan ve işletme ortadan kalkmadıkça ondan ayrılmayan, bir sermaye türüdür. Döner sermaye ise, üretimle şekil değiştiren önce ürün haline gelen, sonra piyasada tekrar nakte dönüşerek işletmeye dönen sermayedir (Gülen, 1968b). Orman işletmeleri sermaye bakımından yoğun işletmeler olarak nitelendirilmektedir (Miraboğlu, 1983; Türker, 2008). Orman işletmelerinde sabit sermayeyi oluşturan başlıca unsurlar, arazi, ağaç serveti, binalar ve yollardır. Sabit sermayenin toplam sermaye içerisindeki payı % 95 civarındadır (Türker, 2008). Hatta bu oran bazı işletmelerde %100'e yaklaşabilmektedir. Nitekim Toksoy ve Yazıcı (1990) Trabzon Devlet Orman İşletmesi için bu oranı %99,8 olarak hesaplamıştır. Bu oran ormancılık sektörü dışındaki diğer birçok işletmeye göre oldukça yüksektir. Orman işletmelerinde sabit sermayeyi oluşturan en önemli unsur ise ağaç servetidir. Ağaç servetinin sabit sermaye içindeki payı hakkında farklı tespitler bulunmaktadır. Reinhold, sabit sermaye içinde ağaç servetinin payının

% 80, Speer ise % 85 olarak ifade etmektedir. Kattenbühl Orman işletmesinde ise bu oran % 88,2 olarak hesaplanmıştır (Miraboğlu, 1983). Türkiye ormanları için yapılmış farklı değerlendirmeler de bulunmaktadır. Örneğin, Toksoy ve Yazıcı (1990)'da Trabzon Orman İşletmesi için bu oran %88,97 olarak hesaplanmıştır. Türker (2008)'de ise bu oran Artvin Orman İşletmesi için %45, Ardanuç Orman İşletmesi için %85 olarak ifade edilmiştir. Sabit sermayenin en önemli ikinci unsuru ise arazidir. Arazinin sabit sermaye içindeki payı ile ilgili de farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. Örneğin Toksoy ve Yazıcı (1990)'da bu değer %7.12 olarak ifade edilmektedir. Türker (2008)'de ise farklı işletmeler için %4, %7 gibi tespitler bulunmaktadır. Üretimin az olduğu merkez işletmesi olan Artvin Orman İşletmesi için ise bu oran %51 olarak hesaplanmıştır. Orman işletmesinin döner sermayesi içinde ise kesim, nakil, idare masrafları, vergiler, kesilmiş odun ve kereste mevcudu, yardımcı materyel, kasa mevcudu, banka mevcutları ve alacaklar, vb. unsurlar bulunmaktadır. Bu sermaye türünün toplam sermaye içindeki oranı oldukça düşüktür. Toksoy ve Yazıcı (1990)'da bu oran %0,20 olarak ifade edilmektedir. Bunun da %54,4'ünü stoktaki orman ürünü, %30,6'sını çeşitli kıymetli evrak ve nakitler, %15'ini ise yedek parça, malzeme gibi materyaller oluşturmaktadır.

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılan hususlar dikkate alındığında orman işletmelerinin esas varlıklarının ağaç serveti ve araziden oluşmakta olduğu söylenebilir. Normal şartlarda bu unsurlara ait değerlerin bilançoda gösterilmiş olması durumunda aktif varlıkların neredeyse tamamına yakınının bu unsurlardan yani duran varlıklardan oluşacağını söylemek yanlış olmaz. Bununla birlikte Çizelge C.1.'de görüldüğü gibi orman işletmelerinin bilançolarında ağaç serveti ve arazi değerine yer verilmemektedir. Bu nedenle gerçek duruma aykırı olarak aktif varlıkların neredeyse tamamına yakını da dönen varlıklardan oluşmaktadır. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü bilançolarına göre dönen varlıkların aktifler içindeki payı 2012 yılına getirilmiş fiyatlara göre 2005 yılı için %94,5'tir. Bu değer 2006 yılı için %91,9, 2007 yılı için %94,7, 2008 yılı için %96,4, 2009 ve 2010 yılları için %97,2, 2011 yılı için %97,3 ve 2012 yılı için %94,2 olarak hesaplanmıştır.

Hal böyle olunca işletmecilik ve muhasebe mantığıyla çelişen bir durum ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu bilançolar üzerinden yapılacak değerlendirmelerin yanıltıcı olacağı kesindir. Ayrıca bu değerlerin bilançoda gösterilmemiş olması söz konusu unsurların değerindeki artışların ya da azalışların izlenememesine de sebep olmaktadır.

Öte yandan bu durum ulusal ve uluslararası muhasebe ilkeleri ve uygulamalarına da aykırıdır. Zira, *“Uluslararası Muhasebe Standartları”* çerçevesinde hazırlanan *“Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41)”*na göre canlı varlıkların işletme bilançolarında ayrıca raporlanması gerekmektedir. TDHP açısından canlı varlıklar, tüketilebilir canlı varlıklar, taşıyıcı canlı varlıklar, olgunlaşmamış canlı varlıklar ve olgunlaşmış canlı varlıklar olmak üzere dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Tüketilebilir canlı varlıklar hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan canlı varlıklardır. Kereste olarak kullanılmak üzere yetiştirilen ağaçlar bu guruba örnek olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla orman işletmeleri için ağaç servetinin canlı varlıklar içinde değerlendirilmesinin gerekliliği açıktır. Hatta raporlama dönemini takip eden her dönem için bunların değerlerindeki artış ve azalışa göre gerçeğe uygun değerlerinin bulunup bu değişimin bilançonun öz kaynaklar gelir tablosunun ise diğer kapsamlı karlar kısmında raporlanması gerekmektedir. Bu durumda vergiyle ilgili ortaya çıkabilecek hususlar içinde düzenleme yapılmış olup, söz konusu artışın realize olmamış (kapsamlı) kar olması nedeniyle, realize oluncaya kadar vergi ödenmesi ertelenmiştir. Bu durum yakın gelecekte orman işletmelerinin çözüm üretmesi gereken bir husus olarak karşımızda durmaktadır.

Çizelge C.1.’de dikkatli bir şekilde incelendiğinde Bucak Orman İşletme Müdürlüğü’nün sermaye tutarının yıllar itibarıyla hiç değişmediği ve 50.000 TL olarak kaldığı görülmektedir. Bunun nedeni orman işletmelerinde döner sermayenin kuruluşundan itibaren katma bütçeden aktarılan miktarın değişmemesidir. Çizelge C.3.’deki sermaye tutarlarının yıllara göre farklı olmasının nedeni tutarların 2012 yılına getirilmesidir.

Bucak Orman İşletmesinin bilançolarda (Çizelge C.1. ve C.3.) dikkat çeken hususlardan birisi de dönen varlıklar içerisinde bulunan hazır değerleri oluşturan kasa ve banka tutarlarının düşük oluşudur. Bu durum Türker ve Açıkgöz (2006) ile benzerlik göstermektedir. Orman işletmelerinde hazır değerlerin tutarının düşük olmasının sebebi bu işletmelerin kasa ve bankada yüksek miktarda nakit bulunduramamasıdır. Zira, işletmeler satışlardan elde ettikleri gelirleri giderlerini düştikten sonra 10 milyar TL'den fazlasını (2003 yılında yayınlanan genelge) bağlı oldukları bölge müdürlüklerine aktarmak zorundadır. Bu durum bilanço içeriğinin gerçeğinden farklı bir şekilde oluşmasına neden olmanın yanında “yerinden yönetim” ilkesine de aykırıdır. Orman İşletme Müdürlükleri pazarlama, muhasebe, üretim, yönetim, vb. işletme fonksiyonlarının gerçekleştirildiği birimler olsa da bağlı oldukları birimler (orman bölge müdürlükleri, OGM ve Bakanlık) işletme müdürlüklerinin karar alma süreçlerine çeşitli şekillerde ve sürekli olarak müdahale ettiklerinden bağımsızlık anlamında sorunlar yaşayabilmektedir (Daşdemir, 2003a; Ardıç, vd., 2009). Öte yandan, yukarıda sözü edilen hususlar aynı zamanda temel muhasebe kavramlarından birisi olan “kişilik” kavramı ile de çelişmektedir. Zira, kişilik ilkesine göre her işletme ayrı bir kişiliğe sahiptir ve muhasebe uygulamaları bu kişilik adına yürütülür. Burada makul olan her işletme müdürlüğünün bağımsız bir işletme gibi varlıklarını ve kaynaklarını ayrıca yönetmesi, izlemesi, finansal tablolarında göstermesi ve raporlamasıdır.

Bilançolarda dikkat çeken hususlardan bir diğeri stokların oranının oldukça düşük oluşudur. Muhasebe ilkeleri gereği, üretimi yapılmış ama henüz satışı yapılmamış depolarda bekleyen orman emvalinin de stoklarda gösterilmesi gerekir. Bunun için orman emvali için m<sup>3</sup> başına net gerçekleşebilir değer üzerinden kayıt yapılabilir. Bu değer maliyet bedelinin hesaplanmasının mümkün olduğu durumlarda maliyet fiyatı üzerinden ya da istisnai hallerde muammen bedel üzerinden satış için gerekli giderler düşüldükten sonra ulaşılan değerdir. Bu uygulamanın yapılmadığı hallerde gelir ve giderlerin kendi dönemlerinde gösterimi mümkün olamayacağı için hatalı sonuçlara ulaşılabacaktır.



Bilançolar gibi orman işletmelerince düzenlenen gelir tabloları bakımından da bazı farklılık ve eksiklikler hatta daha doğru bir ifadeyle muhasebe mantığına ters hususlar söz konusudur.

TDHP'na geçişle birlikte daha evvel "Orman Bakım Giderleri" başlığı kaleminde ele alınan ormanların korunması, gençleştirilmesi, bakımı, yangınla ve böceklerle mücadele, yol yapımı ve bakımı, iş makinalarının tamir ve bakımları ve amenajman giderleri 630 ar-ge giderleri hesabı içinde ele alınmaya başlanmıştır (Daşdemir, 2003a). Ar-ge giderleri hesabının niteliği TDHP'na göre "Araştırma ve geliştirme giderleri hesabı, üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçimi ve teknolojilerinin işletmede uygulanması amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme giderlerinin izlenmesi için kullanılır." olarak ifade edilmektedir. Bu tanım dikkate alındığında aslında ar-ge olmayan pek çok gider kaleminin bu orman işletmelerince bu hesap gurubu içinde gösterildiği anlaşılmaktadır. Bu da aslında ar-ge olmayan birçok unsurun giderinin bu kalem altında toplanmasına neden olmaktadır. Bu durum orman işletmeleri tarafından düzenlenen gelir tablolarının diğer bir çok işletmenin gelir tablolarıyla farklılaşmasına da neden olmakta ve TDHP'nın işletmeler arası standartlaşmanın sağlanması ilkesi ile çelişmektedir.

TDHP mantığına göre genel yönetim giderlerinin sadece üretimle ilgili olan kısımlarının 730 Genel Üretim Giderleri hesabı içinde izlenerek satılan malın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Üretimle ilgili olmayan Genel Yönetim Giderleri ise satılan malın maliyeti içinde değerlendirilmemeli, gelir tablosunda Genel Yönetim Giderleri kalemi içinde değerlendirilmesi ve giderleştirilmesi gerekmektedir. Orman işletmelerinin uygulamalarında ise durum farklıdır. Döner sermaye yönetmeliğinin 16. maddesi çerçevesinde maliyet fiyatları hesaplanırken Genel Yönetim Giderleri satılan malın maliyetine dahil edilmekte, dolayısıyla maliyetler olduğundan farklı olarak hesaplanmaktadır.

Satış giderleri işletmelerin ürünlerini satmak için katlandığı giderler olup, TDHP ile birlikte Pazarlama-Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı altında izlenmektedir. Maliyet muhasebesi mantığı gereği bu giderlerin maliyetlere yansıtılmaması

faaliyet gideri olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte orman işletmeleri bu gider kalemini maliyetlerine dahil etmektedir.

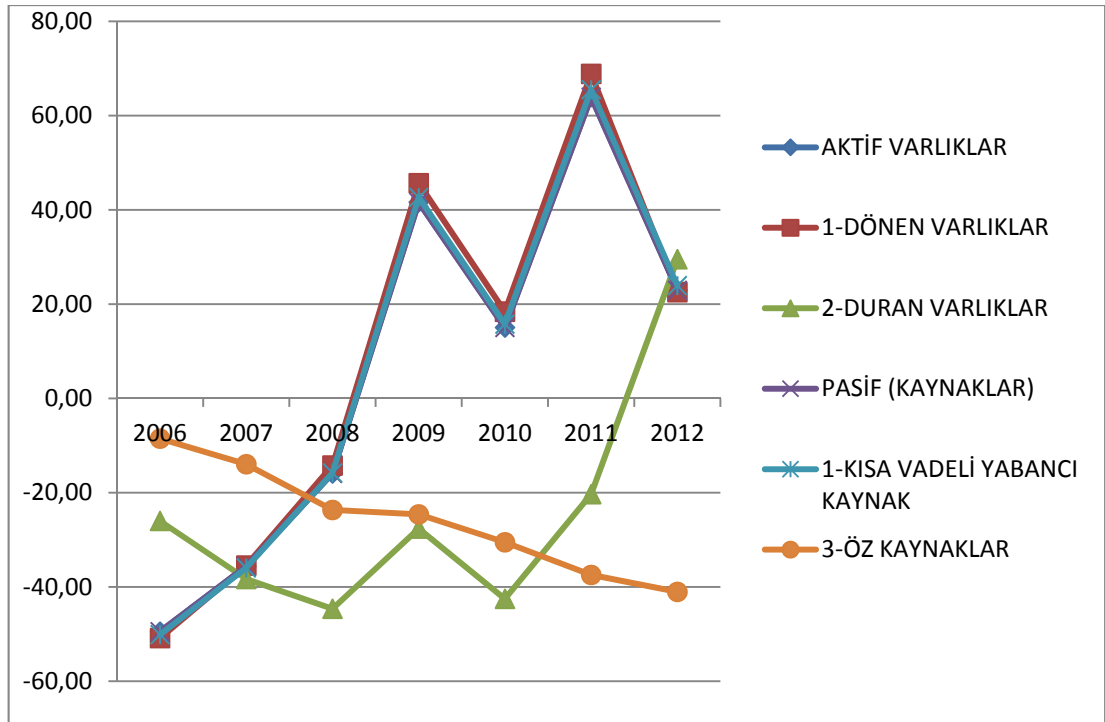
Anılan hususlar standardizasyon ve diğer işletmelerle uyum gibi amaçlarla benimsenen tek düzen hesap planının anlamını yitirmesine neden olduğu gibi diğer birçok işletmecilik ve muhasebe ilkesi ile de çelişmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında orman işletmelerinin mevcut finansal tabloları işletme kararlarında kullanamadığı ve muhasebenin işletme kararlarında kullanımının arzulanması halinde ise bu tablolar üzerinden yapılacak analizlerin işletme durumunun değerlendirilmesinde sağlıklı sonuçlar vermeyeceği açıktır.

Öte yandan, orman işletmelerinin finansal tablolarını muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlemesi durumunda finansal analiz yöntemlerinin nasıl kullanılabileceğini örneklendirebilmek amacıyla aşağıda dört finansal analiz yöntemine ilişkin örnekler sunulmuştur. Bilanço ve gelir tablosu unsurlarının mevcut halleriyle finansal analiz için yeterli ve uygun olmaması nedeniyle analizler Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün ekonomik başarısının analizi için değil; yöntemlerin kullanımına örnekler sunabilmek için yapılmıştır. Dolayısıyla da yöntemler çok fazla ayrıntılandırılmamıştır.

Analizlerde kullanılabilecek yöntemlerden birisi daha önce ifade edildiği gibi tutarları karşılaştırma yöntemidir. Bu yöntemle bilançoların analizi sonucunda ulaşılan bulgular Çizelge C.5'de, gelir tablosu analizi bulguları ise Çizelge C.6.'da verilmiştir. İlgili çizelgelerde görüldüğü gibi bilanço ve gelir tablosu unsurlarının tutarları arasında yıllar itibariyle mutlak olarak bir fark söz konusudur. Bilanço ve gelir tablolarındaki ana unsurlar bakımından bu farkın daha anlaşılabilir hale getirilmesi ve değişimin daha açık görülebilmesi için yüzdesel değişimler de kullanılabilmektedir. Keza Çizelge C.5. ve C.6.'dan elde edilen verilere göre hesaplanan yüzdesel değişimlerin şekilsel gösterimleri aşağıda verilmiştir.

Bunlardan ilki olan Şekil 4.1. aktif varlıklar, pasif varlıklar, vb. gibi ana bilanço unsurlarının yıllar itibariyle değişimini göstermektedir.

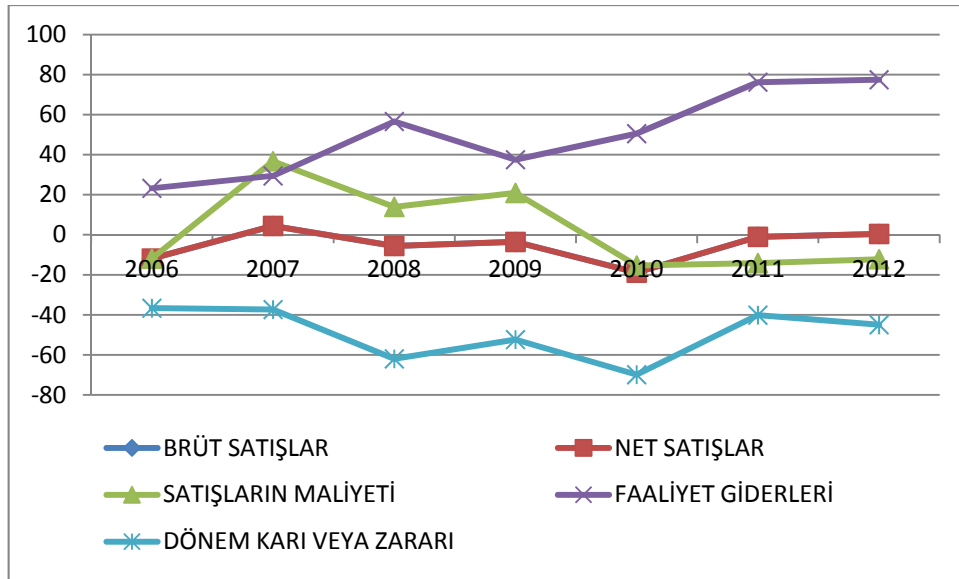


Şekil 4.1. Bazı bilanço unsurlarının yıllara göre %'sel değişimleri (2012 fiyatlarına göre)

Şekilde görüldüğü gibi öz sermaye değişimi sürekli olarak negatif seyir göstermektedir. Bunun nedeni orman işletmelerinde yıllara göre bir sermaye arttırımının söz konusu olmaması ve buna bağlı olarak da sermayenin sabit kalmasıdır. Orman işletmelerinde yıllara göre sermayenin sabit olmasına rağmen, enflasyon dalgalanmalarını önlemek amacıyla tüm rakamların 2012 yılına endekslenmesi seyrin yönünü negatife çevirmiştir. Bununla birlikte aktif ve pasif toplamlarının değişiminin 2006-2008 yılları için negatif bölgede 2009-2012 yılları için ise pozitif bölgede seyir gösterdiği görülmektedir.

Gelir tablosunda yer alan unsurlar aynı yolla incelendiğinde (yani yüzdesel değişimlerine bakıldığında), 2006-2012 yılları arasındaki net satışların %'sel değişimleri 2012 yılı fiyatlarına göre sırasıyla -%11,9, %4,4, -%5,6, -%3,6, -

%18,9, -%1,0 ve %0,4 şeklinde hesaplanabilmektedir. Söz konusu durumun ifadesi için şekilsel gösterim de kullanılabilir (Şekil 4.2.)



Şekil 4.2. Gelir tablosundaki bazı unsurların yıllaragöre % değişimleri (2012 fiyatlarıyla)

Şekil 4.2.'de görüldüğü gibi reel rakamlara göre maliyetler bakımından da yıllar itibariyle dalgalanmalar söz konusudur. Faaliyet giderleri bakımından ise değişimin yönü genellikle pozitif, yani artış yönündedir. Muhasebe konsepti içinde değerlendirildiğinde faaliyet giderleri üretimle ilgisi olmayan giderler olup, ar-ge, pazarlama, satış, dağıtım, vb. giderleri içermektedir. Daha önce ifade edildiği gibi orman işletmeleri faaliyet giderlerinin ifadesi bakımından sorunludur. Örneğin ar-ge gideri olarak gösterilmesi muhasebe açısından uygun olmayan birçok bileşen orman işletmelerinde bu kalem altında gösterilmektedir.

Nominal değerler dikkate alındığında (Çizelge C.2.) Bucak Orman İşletmesinin 2005-2012 döneminde tüm yıllarda karda olduğu görülmektedir. Reel değerlere göre oluşturulan gelir tablosuna (Çizelge C.4.) göre de durum kar miktarları düşmekle birlikte aynıdır. Bununla birlikte Şekil 4.2.'de 2005 yılına göre hesaplanmış % değişimler dikkate alındığında Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün tüm yıllar için zararda olduğu anlaşılmaktadır.

Orman işletmelerinin finansal tablolarının analizinde kullanılabilecek ikinci yöntem dikey yüzde yöntemidir. Bu yöntemde aktif ve pasif toplamı 100 kabul edildiği için aktifi oluşturan her bir unsurun aktif toplamı içindeki payının yüzde olarak ifadesi de mümkün olabilmektedir. Benzer şekilde bilançonun pasifini oluşturan unsurların her birisinin pasif toplamı içindeki payları da yüzde olarak ifade edilebilir. Bu yöntemle Bucak Orman İşletme Müdürlüğü 2012 yılı fiyatlarına göre düzenlenmiş bilançoların analizi sonucunda ulaşılan bulgular Çizelge C.7'de, gelir tablosu analizi bulguları ise Çizelge C.8.'de verilmiştir.

Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün bilançolarının eğilim yüzdeleri yöntemi ile analizi sonucunda elde edilen bulgular ise Çizelge C.9'daki gibidir. Gelir tablosu analizi bulguları ise Çizelge C.10'da sunulmuştur. Bu analizde 2005 yılı değerleri %100 olarak ifade edildiği için diğer yıllarda 100'ün üzerine çıkan değerler artışı, 100'ün altında kalan değerler ise azalışı ifade etmektedir. Buna göre reel fiyatlar dikkate alındığında, dönen varlıklar ve duran varlıklar toplamlarının ve bunların toplamından oluşan aktif varlıkların yıllar itibariyle artış gösterdiği söylenebilir. Söz konusu artış bilançonun pasif tarafını oluşturan unsurlar içinde geçerlidir. Bilanço unsurlarının değişimine ilişkin diğer ayrıntılar Çizelge C.9'daki gibidir. Çizelge C.10 incelendiğinde gelir&giderlere ilişkin unsurlar ve bunlara göre hesaplanan dönem karında da yıllar itibariyle bir dalgalanmanın söz konusu olduğu görülmektedir. 2005 yılına kıyasla en fazla kar artışının olduğu yıl 2006 (%63,30) ve 2007 (%62,63) yılları en az artışın olduğu yıllar ise 2010 (%30,10) ve 2008 (%38,01) yıllarıdır.

Finansal tablo analizinde kullanılabilecek dördüncü yöntem ise oran (rasyo) yöntemidir. Daha önce belirtildiği gibi oranlar 4 ana grupta altında incelenebilmekteydi. Bunlardan ilk grupta olan likitide oranları içinde devlet orman işletmeleri için en uygun olanı cari orandır (Açıkgöz/Altunel, 2003).

Çizelge 4.25'te Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün 2005-2012 yılları arası cari ve asist-test oranları verilmiştir. İstenildiği takdirde diğer likitide oranlarının hesaplanması da mümkündür.

Çizelge 4.25. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün dönen varlıkları ve kısa vadeli yabancı kaynaklarının yıllara göre değişimi ve cari oranlar (2012 Yılı Fiyatlarıyla)\*

| Yıllar | DV      | KVYK    | Stoklar  | Gelecek aya ait giderler | Diğer dönen varlıklar | Cari oran** | Asit-test oranı*** |
|--------|---------|---------|----------|--------------------------|-----------------------|-------------|--------------------|
| 2005   | 5218747 | 5438734 | 210637,8 | 69319,3                  | 0                     | 0.96        | 0,91               |
| 2006   | 2564949 | 2712928 | 650994,9 | 26997,77                 | 36275,24              | 0.95        | 0,68               |
| 2007   | 3367962 | 3483036 | 115056,4 | 336948,9                 | 1780,382              | 0.97        | 0,84               |
| 2008   | 4475596 | 4579597 | 112624,9 | 255769,8                 | 0                     | 0.98        | 0,90               |
| 2009   | 7601317 | 7757967 | 102601   | 136897,2                 | 0                     | 0.98        | 0,95               |
| 2010   | 6179337 | 6295596 | 94649,84 | 226416,9                 | 0                     | 0.98        | 0,93               |
| 2011   | 8811416 | 9001204 | 187058,6 | 277146,3                 | 0                     | 0.98        | 0,93               |
| 2012   | 6395582 | 6740399 | 302673   | 367071                   | 0                     | 0.95        | 0,85               |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

\*\* Cari oranın en az 2 olması tercih edilen bir durumdur.

\*\*\* Asit-test oranının 1 olması tercih edilir.

Çizelge 4.25'de görüldüğü gibi cari oranlar 0,95 ile 0,98 arasında değişmekte olup, tercih edilen durumdan oldukça uzaktır. Bu bulgular Açıkgöz/Altunel, (2003)'te elde edilen bulgularla benzerlik göstermektedir. Orman işletmeleri için yapılacak hesaplamaların tercih nedeni olan 2,0'dan az olması aslında beklenen bir durumdur. Zira, orman işletmelerinde dönen varlıklarının önemli bir kısmını oluşturan hazır değerlerin (kasa, banka, vb.) tutarları düşük olmaktadır. Bunun nedeni ise orman işletmelerinin kasa ve bankada yüksek miktarda nakit bulunduramamasıdır. İşletmeler satışlardan elde ettikleri gelirleri giderlerini düşükten sonra 10 milyar TL'den fazlasını (2003 yılında yayınlanan genelge) bağlı oldukları bölge müdürlüklerine aktarmak zorundadır (Türker ve Açıkgöz, 2006).

Likitide oranları içinde değerlendirilen hazır değerler oranı, stokların net çalışma sermayesine oranı, likitide oranı gibi oranlar diğer bazı işletmeler için anlamlı sonuçlar üretebilse de Açıkgöz/Altunel (2003) tarafından da ifade edildiği gibi orman işletmeleri için geçerli olmayan oranlardır Bu yüzden tez kapsamında bu oranların hesaplanmasına gerek görülmemiştir. Benzer değerlendirmeler finansal (mali) yapı ile ilgili oranlar içinde yapılabilir. Çünkü, bunlar genellikle kredi veren kuruluşların risk analizi yaparken kullandıkları oranlardır. Öz kaynaklarla yabancı kaynaklar arasındaki ilişkiyi tanımlayan bu oranlar işletmenin uzun vadede borç ödeme gücünün göstergesidir. Orman işletmelerinde uzun vadeli borçlanma söz konusu değildir. Anılan nedenlerle bu oranlarda tez kapsamında değerlendirilmemiştir.

Faaliyet rasyoları işletmenin sahip olduğu ve faaliyetlerinde kullandığı varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye yaramaktadır. Stok devir hızı, alacakların devir hızı, dönen varlıklar devir hızı, nakit devir hızı ve maddi duran varlıklar devir hızı olmak üzere 5 çeşit faaliyet oranı bulunmaktadır. Bunlardan son üçünün orman işletmelerinde kullanılması çok sağlıklı sonuçlar üretmeyecektir. Zira daha önce ifade edildiği gibi orman işletmeleri kasa ve bankalarında fazla nakit bulundurma yetkisine sahip değildirler. Bu yüzden de hazır değerleri kullanan nakit devir hızı ile dönen varlıkları kullanan dönen varlıklar devir hızını hesaplamak çok anlamlı olmayacaktır. Maddi duran varlıklar devir hızının hesaplanması ise orman işletmelerinde arazi ve arsa gibi maddi duran varlıkların değerinin tam olarak hesaplanamaması nedeniyle anlamlı sonuçlar üretememektedir (Açıkgöz/Altunel, 2003). İlk iki rasyo ise diğerlerine göre orman işletmeleri için daha uygundur. Bunlara ilişkin bulgular Çizelge 4.26'da verilmiştir.

Çizelge 4.26. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün faaliyet oranları (2012 Yılı Fiyatlarıyla)\*

| Yıllar | Net satışlar | Ort. Stoklar | Ort. Alacaklar | Sok devir hızı | Alacak devir hızı |
|--------|--------------|--------------|----------------|----------------|-------------------|
| 2005   | 16057780,75  | 210637,8     | 4007973        | 76,23          | 4,01              |
| 2006   | 14151743,79  | 650994,9     | 1847017        | 21,74          | 7,66              |
| 2007   | 16764682,52  | 115056,4     | 2897091        | 145,71         | 5,79              |
| 2008   | 15159579,81  | 112624,9     | 4080123        | 134,60         | 3,72              |
| 2009   | 15487028,89  | 102601       | 7325427        | 150,94         | 2,11              |
| 2010   | 13022814,58  | 94649,84     | 5845490        | 137,59         | 2,23              |
| 2011   | 15895260,52  | 187058,6     | 8317297        | 84,97          | 1,91              |
| 2012   | 16127953,00  | 302673       | 5717927        | 53,29          | 2,82              |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Stok devir hızının yüksek olması işletmeler için arzulanan bir durumdur. Ancak bununla birlikte alacak devir hızının da yüksek olması gerekir. Çizelge 4.26'ya göre stok devir hızı yüksek iken, alacak devir hızının yüksek olmadığı hatta düşük olduğu görülmektedir. Nakit sıkıntısı orman işletmelerin ekonomik sürdürülebilirliğini tehdit edebilen sorunlardandır (Daşdemir, 2003a).

Karlılıkla ilgili rasyolar bakımından da orman işletmeleri için çeşitli handikaplar bulunmaktadır. Örneğin öz sermaye karlılığı oranı hesaplanırken net kar öz sermayeye oranlanmaktadır. Orman işletmelerinde döner sermayenin

kuruluşundan itibaren katma bütçeden aktarılan miktar değişmediğinden bu oranın hesaplanması çok da anlamlı olmayacaktır. Her ne kadar Çizelge C.3’de yıllara göre sermaye rakamları farklı gözükse de bu 2005 yılından itibaren tüm tutarların 2012 yılına indekslenmesinden kaynaklanmaktadır. Aslında işletme bilançosunda gözükten sermaye tutarı Çizelge C.1’de görüldüğü gibi tüm yıllar için 50.000 TL’dir. Dolayısıyla öz sermaye karlılığı oranı ve sermayenin karlılığı oranlarını hesaplamak anlamlı olmayacaktır. Bununla birlikte kar marjıyla ilgili oranların (bürüt kar marjı oranı, faaliyet kar marjı oranı, net karmarjı oranı) orman işletmeleri için de anlamlı sonuçlar vermesi mümkündür. Bunlara ilişkin hesaplamalar Çizelge 4.27’de verilmiştir.

Çizelge 4.27. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü’ne ait kar marjı oranları (2012 Yılı Fiyatlarıyla)\*

| Yıllar | Net satışlar | Satılan malın maliyeti | Bürüt kar   | Faaliyet giderleri | Net kar    | Bürüt kar marjı oranı | Faaliyet karmarjı oranı | Net karmarjı oranı |
|--------|--------------|------------------------|-------------|--------------------|------------|-----------------------|-------------------------|--------------------|
| 2005   | 16057780,75  | 5149944,72             | 10907834,33 | 4353066,25         | 7318365,89 | 0,68                  | 0,41                    | 0,46               |
| 2006   | 14151743,79  | 4536794,30             | 9614949,49  | 5362674,27         | 4632336,79 | 0,68                  | 0,30                    | 0,33               |
| 2007   | 16764682,52  | 7041187,15             | 9723495,37  | 5634091,79         | 4583358,76 | 0,58                  | 0,24                    | 0,27               |
| 2008   | 15159579,81  | 5867588,70             | 9291991,11  | 6817271,04         | 2781762,63 | 0,61                  | 0,16                    | 0,18               |
| 2009   | 15487028,89  | 6227284,41             | 9259743,20  | 5986507,36         | 3485462,53 | 0,60                  | 0,21                    | 0,23               |
| 2010   | 13022814,58  | 4359094,74             | 8663719,84  | 6551598,68         | 2202921,98 | 0,67                  | 0,16                    | 0,17               |
| 2011   | 15895260,52  | 4422864,25             | 11472396,26 | 7671591,07         | 4378787,49 | 0,72                  | 0,23                    | 0,28               |
| 2012   | 16127953,00  | 4520614,00             | 11607338,00 | 7725915,00         | 4026223,00 | 0,72                  | 0,24                    | 0,25               |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Yukarıda belirtilen hususlarla birlikte oran yöntemi kapsamında orman işletmelerinin başarı düzeylerinin tayinine yönelik olarak Daşdemir (1994)’te kullanılan bazı oranların kullanımı da mümkündür. Nitekim Açıkgöz/Altunel (2003) ve Türker ve Açıkgöz (2006)’de bu oranlardan yararlanılarak bazı değerlendirmeler yapılmıştır. Bu oranlardan bazıları, rantabilite (karlılık), iktisadilik (ekonomiklik), tarife bedeli oranı, kar verimliliği oranı, üretimde fiziksel etkinlik, üretimde mali etkinlik, teknik eleman başına üretim, vb. şeklinde sıralanabilir. Bu çalışmada muhasebe yazını kapsamında ortaya koyulan ve genel muhasebe tarafından üretilen bilanço ve gelir tabloları yardımıyla hesaplanabilen oranlar dikkate alındığı için yukarıda sözü edilen oranlara yönelik hesaplamalar yapılmamıştır.



## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

### 5.1. Sonuç

Araştırma bulguları ve mevcut yazın ışığında ulaşılan sonuçlar aşağıda kısaca özetlenmiştir.

OGM'ye bağlı devlet orman işletmelerinin kamu hizmeti görevlerinin yanında ülkemizdeki orman kaynaklarını iktisadi bir şekilde işletme görevleri de bulunmaktadır.

Orman işletmelerinin yeterince bağımsız değildir. İşletmecilikle ilgili kararların tamamına yakını OGM ve daha üst birimlerin katı ve kesin talimatlarına göre alınmaktadır. Muhasebenin temel ilkelerinden olan kişilik kavramı ve temel işletmecilik ilkelerinden olan yerinden yönetim ve bağımsızlık ilkeleri ile çelişen bu hususta acil düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Orman işletmelerin misyonlarını sürdürülebilirlik ilkeleri çerçevesinde yerine getirebilmeleri için tedarik, satın alma, araştırma-geliştirme, yönetim, halkla ilişkiler, pazarlama, finansman, gibi işletme fonksiyonlarının gibi muhasebe de önemli bir işletme fonksiyonudur. Gerek araştırma bulguları gerekse Türker (2000), Öztürk ve Türker (2000), Alkan, (2001), Türker ve Açıkgöz (2006), Alkan (2007), Ardic, vd., (2009), Türker (2009), Ardic, vd., (2012) ve muhasebeyle ilgili diğer bazı yazında belirtilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde muhasebenin orman işletmeleri içinde önemli bir işletme fonksiyonu olduğu tescillenmektedir.

Mal ve hizmet üretimini birlikte gerçekleştiren orman işletmeleri uzun yıllar monopol bir piyasada faaliyet göstermesi nedeniyle toplumsal fayda üretme dışşallıklarını da bahane ederek iktisadilik, karlılık gibi ilke-amaçları yeterince önemsememiştir. Bunun sonucunda gelir ve giderlerin izlenmesi, kontrol ve yönetimi üzerine odaklanılmamış ve orman işletmelerinde muhasebe fonksiyonu maalesef gelişmemiştir.

Orman işletmeleri bir üretim işletmesi olmasına rağmen, sadece ticari işletmeler için yeterli olabileceği ifade edilen genel muhasebeyi kullanmaktadır. Bu muhasebe sisteminin kullanımı elbette ki yasal bir zorunluluktan ileri gelmektedir. Mevcut yazına paralel olarak 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 imkan sağlayacak bir maliyet muhasebesi sisteminin de orman işletmelerinde yapılandırılması gerektiği yine anılan tarafların önemli bir kesiminin ifadelerinden anlaşılmaktadır. Orman mühendislerinin sadece %28,0'ı mevcut muhasebe sisteminin başta muammen bedel hesapları olmak üzere maliyet hesapları için yeterli olduğuna inanmaktadır. Ayrıca, orman mühendisleri mevcut muhasebe sisteminin işletme başarısı tayininde de kullanılmadığına dikkat çekmektedir. Zira, deneklerin sadece %24,1'i muhasebenin işletme başarısı tayininde kullanıldığını belirtmişlerdir.

Öte yandan orman mühendislerinin muhasebe hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, mevcut muhasebe sisteminin yalın olmaması, bürokratik engellerle hantal bir yapı kazanması ve sadece rutin belge akışını sağlamak üzere bir kayıt sistemi olarak görülmesi ile birlikte finansal tabloların içerik olarak diğer işletmelere göre farklı olması ve muhasebe ilkeleri bakımından bazı eksiklikler içermesi gibi nedenlerle mevcut muhasebe bilgileri rutin olmayan işletme kararlarında kullanılmamaktadır. Tüm öğretim elemanları birlikte değerlendirildiğinde deneklerin yaklaşık %74'ü muhasebenin orman işletmelerinde bir karara esas olması için değil, sadece yasal sorumlulukları yerine getirmek için kullanıldığını inanmaktadır. Yalnızca orman ekonomisi öğretim üyeleri dikkate alındığında bu oran %96,3 olmaktadır. Orman mühendislerinin %72'si de bu görüşü desteklemektedir.

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. Ayrıca, TDHP'e geçişi doğru bulup bulmama ile TDHP'nin kendinden beklenen faydayı üretmiş olarak görülmesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki söz konusudur. Orman mühendisleri tarafından yapılan tespitler önemsenmesi gereken hususlardır. Zira, genel muhasebe tarafından üretilen bilgiler ve bu bilgiler yardımıyla oluşturulan finansal tabloların bazı yetersizliklerine rağmen, işletme kararlarında kullanımı teorik olarak mümkün gözükse de 4.2. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı gibi istenmesi halinde bile bu kullanım ile sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek neredeyse imkansız olarak gözükmektedir. Böyle bir analizin yapılabilmesi için öncelikle orman işletmelerinde TDHP'nin içeriğini oluşturan unsurların sağlıklı bir şekilde belirlenememesi ve genel muhasebe ilkeleri ile çelişen hususların giderilmesi zorunludur. Zira, 4.2. başlığı altında açıklandığı gibi orman işletmelerinin TDHP'e yer alan unsurların içerikleri bakımından önemli hata ve eksiklikler bulunmaktadır. Dolayısıyla orman işletmelerince düzenlenen bilanço, gelir tabloları ve diğer finansal tablolar gerçek durumu yansıtamamaktadır. Bununla birlikte her bir orman işletmesinin alansal olarak farklı bir büyüklüğe, personel yapısına, üretim şekil ve miktarına, vb. sahip olması nedeniyle farklı orman işletmeleri arasında karşılaştırma yapabilmek de oldukça güçtür.

Finansal tabloların eksiksiz ve hatasız bir şekilde doldurulması ve uygun yöntemlerle analiz edilmesi durumunda yeterli olmasa da işletme kararlarına esas oluşturabilecek bazı veriler elde edilebilir. Ne var ki anılan hususların henüz orman işletmeleri üst yöneticileri tarafından yeterince önemsendiği söylenemez. Bu yaklaşımın değişmesi bu işletmelerde görev yapmakta olan orman mühendislerinin muhasebe hakkında bilgi sahibi olmasıyla yakından

ilgilidir. Bu yüzden muhasebe dersi (hatta maliyet muhasebesi-maliyet yönetimi dersleri) seçimlik ya da zorunlu olarak mutlaka orman mühendisliği bölümlerinin ders programlarında yer almalıdır. Hem orman işletmesi yöneticilerinin-meslek icracılarının hem de orman fakültelerinde görev yapmakta olan öğretim elemanların konuya ilişkin yaygın görüşleri bu yöndedir.

Muhasebeye yönelik hususlar orman fakültelerinin orman mühendisliği bölümlerinde çoğunlukla “muhasebe” adıyla ve iki saattlik seçimlik bir ders kapsamında öğrenciye verilmeye çalışılmaktadır. 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 edilebilmektedir. 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 alınamadığı herkesçe kabul gören bir gerçektir.

## **5.2. Öneriler**

Çalışma sonucunda ortaya konulan öneriler aşağıda sunulmuştur:

- Özellikle orman işletme müdürlükleri daha bağımsız ve işletmecilikle ilgili kararlarını (özellikle ekonomik eksenli kararlar) kendileri verebilir hale gelmelidir.
- Orman işletmeleri için genel muhasebe sisteminin tek başına yetersiz olduğu birçok kesimce ifade edilen bir durum olduğuna göre, orman işletmelerde muhasebe fonksiyonun yapısı sorgulanmalı ve genel muhasebe ile birlikte kullanılabilecek ve maliyet yönetimine olanak sağlayacak bir maliyet muhasebesi sistemi tasarlanarak örnek işletmeler ölçeğinde pilot uygulamalara acilen başlanmalıdır. Tasarlanan sistem, eksiklikleri giderildikten sonra tüm işletmelere yaygınlaştırılmalıdır. Böyle bir çalışma disiplinler arası çalışmayı gerektirmektedir.
- 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 bir ölçüt ve buna ilişkin göstergeler eklenmelidir. Bu amaçla genel muhasebe kapsamında tanımlanan bazı rasyolar kullanılabileceği gibi, ormancılığa ilişkin tanımlanmış özel rasyolar da kullanılabilir.

- Genel muhasebe kapsamında düzenlenen finansal tabloların içerikleri “ormancılığın kendine has koşulları” mazeretine sığınmadan muhasebe mantığı çerçevesinde oluşturulmalıdır. Aksi taktirde mevcut verilerin finansal analiz yoluyla işletme kararlarında kullanımı mümkün olamayacaktır.
- Orman işletmelerinin yöneticilerine mevcut muhasebe sistemi ve muhasebenin rutin olmayan işletme kararlarında kullanımına yönelik eğitimler verilmelidir.
- Muhasebe (mümkünse) zorunlu olarak, olmadığı hallerde ise seçimlik bir ders olarak orman mühendisliği bölümü ders programlarında mutlaka yer almalıdır. Bologna süreci kapsamında gündeme gelen kredi azalmaları bahane edilerek bu dersin ders programlarından kaldırılması akılcı bir yaklaşım değildir.
- Orman fakültelerince verilmekte olan muhasebe dersinin ders saati, zorunlu/seçimlik olma durumu ve içeriği gözden geçirilmelidir. Özellikle içerik bakımından yetersizliği bilindiğine göre ormancılıkla ilgili husuların ve özellikle de maliyet yönetimine ilişkin önemli görülen hususların ders içeriğine eklenmesinde yarar bulunmaktadır.

## KAYNAKLAR

- Acar, D., Tolunay A., Alkan H., 2004. Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Maliyet Yönetim Tekniklerinin Kullanım Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 19 (1), 101-118.
- Acar, D., Tetik, N., 2006. Tek Düzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe. Detay Yayıncılık, 403s, Ankara.
- Açıkgöz A.T., 2003. Orman İşletmelerinin Etkinliklerine İlişkin Finansal Çözümler. İstanbul Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 127s, İstanbul.
- Akdoğan, N., Tenker, N., 1992. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. 594s, Ankara.
- Akesen, A., 1991. Maliyet Muhasebesi (Genel Bilgiler ve Orman Ürünleri Endüstrisi Uygulama Örnekleri). İstanbul Üniversitesi Yayını, 310s, İstanbul.
- Alkan, 1999. Eğirdir Orman Fidanlığında Fidan Maliyet Analizleri. Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 124s, Isparta.
- Alkan, H., 2000. Eğirdir Orman Fidanlığında Fidan Maliyeti Analizleri. Süleyman Demirel Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi, 1, 1-20.
- Alkan, H., 2001. İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetimindeki Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme). SDÜ Orman Fakültesi Dergisi, Seri A, Sayı:2, Isparta, 177-192.
- Alkan, H., 2002. Kalitesizliğin Önemli Bir Boyutu: Maliyet Artışı (Orman Ağacı Fidanı Üretimine İlişkin Bir Değerlendirme). Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, 2, 97-118.
- Alkan, H., 2003. Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 331s, Isparta.
- Alkan, H., Tolunay, A., 2006. Kamu Mali Yönetimindeki Güncel Gelişmeler ve Döner Sermayeli Orman İşletmeleri. Orman ve Av Dergisi, 5, 37-40.
- Alkan, H., 2007. Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Maliyet Yönetimi ve Pazarlama. Yahyaoğlu, Z., Genç, M. (Ed), Fidan Standardizasyonu, Standart Fidan Yetiştiriminin Biyolojik ve Teknik Esasları (493-548). Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, 560s, Isparta.

- Anonim, 1988. Muhasebe İş ve İşlemleri. Gelişim Matbaası, 189s, Ankara.
- Anonim, 2003. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı. Mevzuat Serisi Yayınları, 304s, İstanbul.
- Anonim, 2005. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı. Mevzuat Serisi Yayınları, 303s, İstanbul.
- Ardıç, M., Öztürk, A., Kayacan B., 2009. Devlet Orman İşletmelerinde Modern Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına İlişkin Değerlendirmeler. II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi, 19-21 Şubat 2009; Isparta, 272-282.
- Adıç, M., Özdeş, T., Öztürk, A., 2012. Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman işletmelerinde Uygulanabilirliğinin Araştırılması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 14 (54), 1-25.
- Bilginoğlu, F., 1988. Muhasebe ve Organizasyon. İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını, 54 (6), 11-16.
- Cemalcılar, Ö., Önce, S., 1999. Muhasebenin Kuramsal Yapısı. Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1093s, Eskişehir.
- Çabuk, A., Lazol, İ., 2000. Mali Tablolar Analizi. Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları, 154s, Bursa.
- Dalgın, B., 2008. Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımın Önemi ve Çanakkale Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 141s, Çanakkale.
- Daşdemir, İ., 1994. Orman İşletmelerinin Başarı Düzeyinin Belirlenmesi. İstanbul Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- Daşdemir, İ., 1996. Orman İşletmelerinin Başarı Düzeylerinin Belirlenmesi (Kuzeydoğu Anadolu ve Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği). Doğu Anadolu Ormancılık Araştırma Müdürlüğü Teknik Bülten Yayınları, 162s, 1, Erzurum.
- Daşdemir, İ., 2003a. Asli Orman Ürünlerinde Fiyat Analizi (Zonguldak Orman Bölge Müdürlüğü Örneği). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayını, 119s, Bartın.
- Daşdemir, İ., 2003b. Orman Mühendisliği İçin Maliye Ders Notu. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Yayını, 80s, Bartın.
- Daşdemir, İ., 2009. Orman Mühendisliği İçin Maliye. Bartın Üniversitesi Yayını, 141s, Bartın.

- Daşdemir, İ., 2011. Ormancılık İşletme Ekonomisi. Bartın Üniversitesi Yayını, 407s, Bartın.
- Durmuş, A., Arat, M., 1997. İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 381s, İstanbul.
- Erkol, P., Uzun, K., 1997. Orman İşletme Müdürlükleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi Pratik El Kitabı. 168s, Ankara.
- Eymen, U.E., 2007. SPSS 15.0 Veri Analiz Yöntemleri. İstatistik Merkezi Yayınları, 167s, Ankara.
- Gücenme, Ü., 1996. Mali Tablolar Analizi. Marmara Kitabevi, 239s, Bursa.
- Gülen, İ., 1968a. Ormancılıkta Maliyet Problemi. İstanbul Üniversitesi Yayınları, 42s, İstanbul.
- Gülen, İ., 1968b. Orman İşletmesinde Üretim Faktörleri ve Kapasite. İstanbul Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi, 18(2).
- Gülen, İ., 1982. Ormancılık Muhasebesi. İstanbul Üniversitesi Yayınları, 257s, İstanbul.
- Güner, A., 2006. Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması. Erişim Tarihi: 15. 04. 2006. [www.demud.org.tr/uzmanbakis/7\\_asuman\\_guner.pdf](http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/7_asuman_guner.pdf).
- Güvemli, O., 1995. Kronolojik Akış İçerisinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği Yayınları, 70s, Ankara.
- İlter, E., Ok, K., 2004. Ormancılık ve Orman Endüstrisinde Pazarlama İlkeleri ve Yönetimi. Form Ofset Matbaası, 477s, İstanbul.
- Kalaycı, Ş., 2008. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Asil Yayın Dağıtım, 426s, Ankara.
- Kalmış, H., Dalgın, B., 2010. Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale’de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. Muhasebe ve Finans Dergisi, 46, 112-128.
- Karacan, S., 1996. Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Bir Uygulama. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 110s, Kocaeli.
- Miraboğlu, M., 1983. Ormancılık İşletme İktisadı. İstanbul Üniversitesi Yayınları, 340s, İstanbul.



- Mucuk, İ., 1993. Modern İşletmecilik. Der Yayınları, 290s, 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.
- OGM, 2013. Orman Genel Müdürlüğü Taşra Teşkilatı. Erişim Tarihi: 18.03.2013. <http://web.ogm.gov.tr/Sayfalar/solmenuicerik/Kurulu%C5%9F%20B%C3%BClteni/OGMTasraTeskilati.aspx>
- Öndeş, T., Ardiç, M., Öztürk, A., Kayacan, B., 2010. Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği. III. Ulusal Ormancılık Kongresi, 20-22 Mayıs 2010, Artvin, 247-258.
- Özcan, H., 2007. Yeni Muhasebe Sisteminde Görevliler. Orman ve Ekonomi Dergisi, 5(29), 4-7.
- Özdamar, K., 2004. Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi. Kaan Kitabevi, 649s, Eskişehir.
- Öztürk, A., Türker, M.F., 2000. Orman İşletmeciliği Fonksiyonlarının Ülkemiz Ormancılığı Açısından Değerlendirilmesi. Orman Mühendisliği Dergisi, 37, 5-11.
- Peker, H., 1974. Orman İşletme Muhasebesi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Yayını, 146s, İstanbul.
- Peker, A., 1983. Modern Yönetim Muhasebesi. Filiz Kitabevi, 872s, İstanbul.
- Toksoy, D., Yazıcı, K., 1990. Devlet Orman İşletmelerinde Sabit Sermayenin Önemi ve Sermayenin Hesaplanmasında Kullanılabilecek Bir Yöntem. İstanbul Üniversitesi, Orman Fakültesi Dergisi, 40(4), 111-121.
- Türker, A., 1998a. Döner Sermayeli Orman İşletmeleri Açısından Amortisman Yöntemleri ve Finansal Sonuçları. Kavak ve Hızlı Gelişen Tür Orman Ağaçları Genel Müdürlüğü Dergisi, 90 (227), 1-21.
- Türker, A., 1998b. Orman Bakanlığı'nda Döner Sermayeli İşletmelerin Uygulanmasında KDV'nin Yeri. Cumhuriyetin 75. Yılında Ormancılığımız Sempozyumu, 21-23 Ekim 1998, İstanbul, 301-308.
- Türker, A., 1999. Ormancılık Örgütlerindeki Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebesinde Yeniden Değerleme Olanakları. Doğu Akdeniz Ormancılık Araştırma Enstitüsü Dergisi, 123-150.
- Türker, A., 2000. Ormancılıktaki Yatırım Kararlarına Enflasyonun Etkisinin Araştırılması. İÜ Orman Fakültesi Dergisi, Seri A, Cilt:50, Sayı:2, İstanbul, 19-48.

- Türker, M.F., 2000. Orman İşletmeciliği Ders Notu. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Orman Fakültesi Yayınları, 226s, Trabzon.
- Türker, A., Açıkgöz, T., 2006. Orman İşletmelerinin Etkinliklerine İlişkin Finansal Çözümler. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi, 26-28 Mayıs 2006, Iğaz, 163-173.
- Türker, M.F., 2008. Ormancılık İşletme Ekonomisi. Derya Kitabevi, 255s, Trabzon.
- Türker A., 2009. Orman İşletmeleri Muhasebesinde Maliyet Muhasebesinin Uygulanabilirliği. II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi, 19-21 Şubat 2009, Isparta, 263-281.
- Türker, A., Akesen, A., 2009. Maliyet Muhasebesi (Orman Endüstri Mühendisliği İçin). İstanbul Üniversitesi Yayınları, 419s, İstanbul.
- Türker, A., 2012. Genel Muhasebe. İstanbul Üniversitesi Yayınları, 577s, İstanbul.
- Türkoğlu, T., Kök, G., Başsüllü, Ç., 2008. Finansal Tablolar ve Analiz Yöntemleri, Orman İşletmelerinde Kullanılan Belgeler ve Eğildir Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Finansal Tablolar Analizi Dersi Ödevi, 15s, Isparta.
- Muhasebe Net, 2012. Muhasebe Nedir? Erişim Tarihi: 11.06.2012. [http://www.muhasabenet.net/muhasebe\\_nedir.html](http://www.muhasabenet.net/muhasebe_nedir.html)
- Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi (SDÜOF), 2009. II. Ormancılıkta Sosyo-ekonomik Sorunlar Kongresi Sonuç Bildirgesi, Erişim Tarihi: 11.04.2009. <http://ormanweb.sdu.edu.tr/ormis/sonuc.htm>
- SDÜOF, 2010. Türkiye'de Sürdürülebilir Orman Yönetimi: Mevcut Durum ve Gelecek Ulusal Çalıştayı Isparta Deklarasyonu. Erişim Tarihi: 20.09.2010. <http://ormanweb.sdu.edu.tr/soy/deklarasyon.pdf>
- Yarbaşı, E., 2008. Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Nazım Hesapların Önemi ve Dış Ticaret İşlemlerindeki Yeri. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 13, 223-237.

## **EKLER**

**Ek A.** Öğretim Üyelerine Yönelik Anket Formu

**Ek B.** Orman Mühendislerine Yönelik Anket Formu

**Ek C.** Ek Çizelgeler

Çizelge C.1. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri  
(Nominal Değerler)

Çizelge C.2. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu  
Değerleri (Nominal Değerler)

Çizelge C.3. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri

Çizelge C.4. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu  
Değerleri

Çizelge C.5. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

Çizelge C.6. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi  
Bulguları

Çizelge C.7. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

Çizelge C.8. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları

Çizelge C.9. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

Çizelge C.10. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları

## Ek A. Öğretim Üyelerine Yönelik Anket Formu

Fakülte (Lütfen Yazınız): .....

Bölüm (Lütfen Yazınız): .....

Anabilim Dalınız (Lütfen Yazınız): .....

1. (Sizce) Orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okumalı mıdır?

Uygun seçeneğe (X) işareti koyunuz.

|  |                              |
|--|------------------------------|
|  | Evet ( seçimlik ders olarak) |
|  | Evet (zorunlu ders olarak )  |
|  | Hayır gerek yok              |
|  | Kararsızım                   |

2. Orman Mühendisliği Bölümlerinde okutulmakta olan muhasebe dersinin yeterliliği hakkındaki düşünceleriniz nedir? Uygun seçeneğe (X) işareti koyunuz.

|                     |                             |            |             |
|---------------------|-----------------------------|------------|-------------|
|                     |                             | Yeterlidir | Yetersizdir |
| Ders saati olarak   | Haftalık ders saati:...     |            |             |
| Ders içeriği olarak |                             |            |             |
| Öğretim üyesi       | Uzman öğretim üyesi sayısı: |            |             |

3. Sizce orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders olmalı mıdır? Uygun seçeneğe (X) işareti koyunuz.

|  |                                  |
|--|----------------------------------|
|  | Evet (Nedenini belirtiniz) ..... |
|  | Hayır                            |

4. Orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan mevcut muhasebe sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Uygun seçeneğe (X) işareti koyunuz.

|  |                                                                                                                                                                                                             |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır.                                                |
|  | Genel muhasebe sistemi yeterlidir. Ancak, mevcut uygulamalardaki bazı eksiklikler giderilmelidir. Bu eksiklikler (belirtiniz).....                                                                          |
|  | 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. |
|  | Diğer (Belirtiniz) .....                                                                                                                                                                                    |

5. (Sizce) Muhasebe, orman işletmelerinin yöneticileri tarafından hangi amaçla kullanılmaktadır?

|  |                                                                                                                                                   |
|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır.                                                               |
|  | Muhasebe bilgileri karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmaktadır |
|  | Diğer (Belirtiniz) .....                                                                                                                          |

6. Tek düzen muhasebe sistemine geçiş orman işletmeleri için doğru bir karar mıdır?

|  |            |
|--|------------|
|  | Evet       |
|  | Hayır      |
|  | Kararsızım |

7. (Sizce) Tek düzen muhasebe sistemi orman işletmelerince gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabilmiş midir?

|  |            |
|--|------------|
|  | Evet       |
|  | Hayır      |
|  | Kararsızım |

8. Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları kendisinden beklenen faydayı sağlamış mıdır?

|  |            |
|--|------------|
|  | Evet       |
|  | Hayır      |
|  | Kararsızım |

Ekleme istediğiniz hususlar varsa lütfen belirtiniz.....

## **Ek B. Orman Mühendislerine Yönelik Anket Formu**

Tanımlama bilgileri: .....

1. Ormancılıkla ilgili yaptığınız görev nedir? İşaretleyiniz
2. Öğrenciliğiniz sırasında Muhasebe dersi aldınız mı? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) Evet                      b) Hayır
3. Sizce orman mühendisliği bölümü öğrencileri muhasebe dersi okumalı mıdır? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) Evet ( seçimlik ders olarak)                      b) Evet (zorunlu ders olarak )  
c) Hayır gerek yok                      d) Kararsızım
4. Sizce orman mühendisliği bölümünün ders programında maliyet muhasebesi veya maliyet yönetimine yönelik bir ders olmalı mıdır? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) Evet (Nedenini belirtiniz).....  
b) Hayır
5. Orman işletmeleri tarafından kullanılmakta olan mevcut muhasebe sistemi hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) Kullanılmakta olan genel muhasebe sistemi tek başına yeterlidir. Sistem orman işletmelerince genel muhasebe ilkeleri doğrultusunda eksiksiz uygulanmaktadır.  
b) Genel muhasebe sistemi yeterlidir. Ancak mevcut uygulamalardaki bazı eksiklikler giderilmelidir.  
c) 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.  
d) Kararsızım
6. (Sizce) Muhasebe mevcut haliyle orman işletmelerinde ne amaçla kullanılmaktadır? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) İşletmeyle ilgili alınacak önemli kararlarda muhasebe bilgilerine başvurulmaktadır.  
b) Muhasebe bilgileri karara esas olması için değil, yasal sorumlulukları yerine getirmek için rutin bilgiler olarak toplanmakta ve kullanılmaktadır
7. Sizce mevcut muhasebe sistemi odun maliyet fiyatları ve muammen bedellerinin doğru bir şekilde hesaplanması için yeterli midir? Uygun seçeneği işaretleyiniz.  
a) Evet                      b) Hayır                      c) Kararsızım
8. Mevcut muhasebe sistemi işletmelerin başarı düzeylerini belirlemek amacıyla kullanılmakta mıdır?  
a) Evet                      b) Hayır                      c ) Kararsızım
9. (Sizce) Tek düzen muhasebe sistemine geçiş orman işletmeleri için doğru bir karar mıydı?  
a) Evet                      b) Hayır                      c ) Kararsızım
10. (Sizce) Tek düzen muhasebe sistemi orman işletmelerince gerektiği şekliyle ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulanabildi mi?  
a) Evet                      b) Hayır                      c ) Kararsızım
11. Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları kendisinden beklenen faydayı sağlayabildi mi?  
a) Evet                      b) Hayır                      c ) Kararsızım

Ekleme istediğiniz hususları buraya yazabilirsiniz.....

Çizelge C.1. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (Nominal Değerler)

| HESAPLAR                              | Yıllar    |           |           |           |           |           |           |           |
|---------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|                                       | 2005      | 2006      | 2007      | 2008      | 2009      | 2010      | 2011      | 2012      |
| AKTİF VARLIKLAR                       | 3.256.469 | 1.798.677 | 2.436.738 | 3.587.181 | 6.116.355 | 5.391.987 | 8.534.175 | 6.790.399 |
| 1-DÖNEN VARLIKLAR                     | 3.076.773 | 1.653.294 | 2.307.884 | 3.456.853 | 5.943.862 | 5.243.338 | 8.305.288 | 6.395.582 |
| A-Hazır Değerler                      | 4.631     | 2.360     | 11.706    | 20.914    | 28.455    | 10.844    | 28.193    | 7.909     |
| 1)Kasa                                | 24        | 167       | 131       | 180       | 700       |           |           |           |
| Bankalar                              | 4.606     | 2.192     | 11.575    | 20.733    | 27.755    | 10.844    | 28.193    | 7.909     |
| C-Ticari Alacaklar                    | 2.362.947 | 1.190.535 | 1.985.221 | 3.151.398 | 5.728.129 | 4.960.059 | 7.839.552 | 5.717.927 |
| Alıcılar                              | 2.362.947 | 1.190.535 | 1.985.221 | 3.151.398 | 5.728.129 | 4.804.757 | 7.543.043 | 4.988.249 |
| Alacak Senetleri VE Kredi Kartları    |           |           |           |           |           | 155.302   | 296.509   | 729.678   |
| D-DİĞER ALACAKLAR                     | 544.141   |           |           |           |           |           |           |           |
| Diğer Çeşitli Alacaklar               | 544.141   |           |           |           |           |           |           |           |
| E-Stoklar                             | 124.184   | 419.613   | 78.842    | 86.989    | 80.229    | 80.313    | 176.314   | 302.673   |
| İlk Madde ve Malzeme                  |           |           |           | 31.933    | 19.706    | 11.614    | 4.029     | 58.953    |
| Yarı Mamüller                         | 3.548     | 13.272    | 2.140     |           | 13.957    |           | 36.679    | 30.991    |
| Mamüller                              | 90.837    | 404.405   | 62.356    | 55.055    | 46.565    | 68.698    | 135.605   | 212.728   |
| Diğer Stoklar                         | 29.798    | 1.936     | 14.345    |           |           |           |           |           |
| G-Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel.Tah. | 40.868    | 17.402    | 230.893   | 197.551   | 107.047   | 192.121   | 261.227   | 367.071   |
| Gelecek Aylara Ait Giderler           | 40.868    | 17.402    | 230.893   | 197.551   | 107.047   | 192.121   | 261.227   | 367.071   |
| H-Diğer Dönem Varlıklar               |           | 23.382    | 1.220     |           |           |           |           |           |
| Devreden K.D.V                        |           | 23.382    | 1.220     |           |           |           |           |           |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI               | 3.076.773 | 1.653.294 | 2.307.884 | 3.456.853 | 5.943.862 | 5.243.338 | 8.305.288 | 6.395.582 |

Çizelge C.1. (DEVAM) Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (Nominal Değerler)

| HESAPLAR                      | Yıllar   |          |          |          |          |          |          |          |
|-------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
|                               | 2005     | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012     |
| 2-DURAN VARLIKLAR             | 179.695  | 145.383  | 128.853  | 130.328  | 172.493  | 148.648  | 228.887  | 394.817  |
| A-Ticari Alacaklar            |          |          |          |          |          |          |          | 42.820   |
| B-Diğer Alacaklar             | 13.738   | 13.890   | 13.890   | 9.890    | 8.890    | 7.890    | 5.890    |          |
| Diğer Çeşitli Alacaklar       | 13.738   | 13.890   | 13.890   | 9.890    | 8.890    | 7.890    | 5.890    |          |
| D-Maddi Duran Varlıklar       | 165.957  | 131.493  | 114.963  | 120.437  | 163.602  | 140.758  | 222.997  | 351.997  |
| Arazi ve Arsalar              | 27.773   | 13.893   | 13.445   | 13.445   | 13.445   | 13.445   | 12.997   | 12.997   |
| Yer altı ve Yerüstü Düzenleri | 198.487  | 195.460  | 193.933  | 199.205  | 253.205  | 253.205  | 253.205  | 428.107  |
| Binalar                       | 405.331  | 397.272  | 397.272  | 397.272  | 397.272  | 397.272  | 512.055  | 512.055  |
| Tesis Makine ve Cihazlar      | 242.769  | 238.620  | 238.620  | 90.836   | 94.523   | 97.432   | 111.758  | 113.041  |
| Taşıtlar                      | 22.799   | 22.799   | 22.799   | 195.263  | 73.853   | 73.853   | 75.811   | 72.610   |
| Demirbaşlar                   | 72.413   | 65.129   | 70.129   | 64.386   | 82.839   | 87.243   | 122.592  | 110.552  |
| Birikmiş Amortismanlar (-)    | -803.615 | -801.680 | -821.235 | -839.971 | -751.535 | -781.693 | -865.423 | -897.366 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI       | 179.695  | 145.383  | 128.853  | 130.328  | 172.493  | 148.648  | 228.887  | 394.817  |

Çizelge C.1. (DEVAM) Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (Nominal Değerler)

| HESAPLAR                              | Yıllar    |           |           |           |           |           |           |           |
|---------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
|                                       | 2005      | 2006      | 2007      | 2008      | 2009      | 2010      | 2011      | 2012      |
| PASİF (KAYNAKLAR)                     | 3.256.469 | 1.798.677 | 2.436.738 | 3.587.181 | 6.116.355 | 5.391.987 | 8.534.175 | 6.790.399 |
| 1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAK          | 3.206.469 | 1.748.677 | 2.386.738 | 3.537.181 | 6.066.355 | 5.341.987 | 8.484.175 | 6.740.399 |
| A-Ticari Borçlar                      | 275.404   | 434.276   | 575.125   | 796.491   | 851.042   | 731.557   | 965.478   | 898.431   |
| Alınan depozito ve teminatlar         | 236.801   | 348.294   | 424.816   | 503.093   | 569.558   | 562.623   | 625.207   | 636.390   |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 38.602    | 85.982    | 150.309   | 293.397   | 281.483   | 168.934   | 340.270   | 262.040   |
| B-DİĞER BORÇLAR                       | 518.047   | 1.022.154 | 1.533.500 | 1.022.723 | 2.444.431 | 2.230.482 | 2.333.796 | 3.308.449 |
| Personele Borçlar                     | 1.705     | 3.946     | 2.123     | 1.727     |           |           |           |           |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 516.342   | 1.018.207 | 1.531.377 | 1.020.996 | 2.444.431 | 2.230.482 | 2.333.796 | 3.308.449 |
| C-Alınan Avanslar                     | 6.768     | 15.600    | 24.428    | 16.763    | 8.697     | 22.862    | 7.417     | 14.057    |
| Alınan Sipariş Avansları              | 6.741     | 11.872    | 8.927     | 11.128    | 4.697     | 2.974     | 7.417     | 9.937     |
| Alınan Diğer Avanslar                 | 26        | 3.728     | 15.500    | 5.635     | 4.000     | 19.888    |           | 4.119     |
| E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.     | 458.541   | 144.004   | 98.663    | 230.280   | 331.038   | 249.091   | 599.942   | 465.357   |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar              | 313.412   | 63.495    | 35.657    | 136.502   | 223.231   | 97.683    | 463.170   | 225.972   |
| Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintil.    | 20.447    | 29.859    | 9.356     | 28.075    | 24.156    | 41.540    | 8.700     | 13.558    |
| Ödenecek Döner Sermaye Yükümlül.      | 26.613    | 16.875    | 22.361    | 17.491    | 28.611    | 44.665    | 63.856    | 51.619    |
| KDV Tevkifatı                         | 2.346     | 2.046     | 4.977     | 5.319     | 5.139     | 12.710    |           |           |
| Vadesi Geçmiş Et. Veya Taak. Vergi    | 2.208     | 1.928     |           |           |           |           |           | 100.824   |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler          | 93.512    | 29.800    | 26.311    | 42.891    | 49.900    | 52.491    | 64.215    | 73.382    |
| G-Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid.Tah. | 1.947.707 | 132.641   | 155.019   | 1.470.922 | 2.431.144 | 2.107.993 | 4.577.541 | 2.054.103 |
| Gelecek Aylara Ait Gelirler           | 1.947.707 | 132.641   | 155.019   | 1.470.922 | 2.431.144 | 2.107.993 | 4.577.541 | 2.054.103 |
| KISA VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI    | 3.206.469 | 1.748.677 | 2.386.738 | 3.537.181 | 6.066.355 | 5.341.987 | 8.484.175 | 6.740.399 |
| 3-ÖZ KAYNAKLAR (sermaye)              | 50.000    | 50.000    | 50.000    | 50.000    | 50.000    | 50.000    | 50.000    | 50.000    |
| PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI             | 3.256.469 | 1.798.677 | 2.436.738 | 3.587.181 | 6.116.355 | 5.391.987 | 8.534.175 | 6.790.399 |



Çizelge C.2. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu Değerleri (Nominal Değerler)

| HESAPLAR                          | 2005      | 2006      | 2007       | 2008       | 2009       | 2010       | 2011       | 2012       |
|-----------------------------------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| A-BRÜT SATIŞLAR                   | 9.467.052 | 9.121.816 | 11.487.938 | 11.708.930 | 12.110.106 | 11.050.217 | 14.982.236 | 16.127.952 |
| 1)Yurtiçi Satışlar                | 9.467.052 | 9.121.816 | 11.487.938 | 11.491.631 | 11.647.793 | 10.684.240 | 14.390.001 | 15.794.288 |
| Diğer Gelirler                    |           |           |            | 217.299    | 462.313    | 365.977    | 592.235    | 333.664    |
| C-NET SATIŞLAR                    | 9.467.052 | 9.121.816 | 11.487.938 | 11.708.930 | 12.110.107 | 11.050.217 | 14.982.237 | 16.127.953 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ             | 3.036.210 | 2.924.290 | 4.824.948  | 4.531.998  | 4.869.435  | 3.698.812  | 4.168.815  | 4.520.614  |
| 1)Satılan Mamüller Maliyeti       | 3.036.210 | 2.924.290 | 4.824.948  | 4.531.998  | 4.869.435  | 3.698.812  | 4.168.815  | 4.520.614  |
| BRÜT SATIŞ KAR veya ZARARI        | 6.430.841 | 6.197.526 | 6.662.990  | 7.176.932  | 7.240.671  | 7.351.405  | 10.813.422 | 11.607.338 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ              | 2.566.401 | 3.456.629 | 3.860.741  | 5.265.512  | 4.681.159  | 5.559.212  | 7.230.935  | 7.725.915  |
| 1)Araştırma ve Geliştirme Gid.    | 1.117.397 | 1.735.216 | 1.808.991  | 2.643.379  | 1.844.337  | 2.494.383  | 3.662.222  | 3.722.906  |
| 2)Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.    | 18.795    | 20.200    | 28.263     | 26.225     | 24.890     | 11.488     | 12.414     | 8.490      |
| 3)Genel Yönetim Giderleri         | 1.430.209 | 1.701.212 | 2.023.486  | 2.595.906  | 2.811.931  | 3.053.339  | 3.556.297  | 3.994.518  |
| FAALİYET KARI VE ZARARI           | 3.864.440 | 2.740.896 | 2.802.249  | 1.911.419  | 2.559.512  | 1.792.192  | 3.582.487  | 3.881.423  |
| F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KAR. | 370.779   | 191.031   | 280.373    | 165.231    | 120.304    | 66.338     | 95.863     | 114.317    |
| a)Faiz Gelirleri                  | 360.918   | 184.201   | 270.383    | 140.294    |            |            |            | 64.047     |
| b)Fall. İlgili Diğer Gelir ve Kar | 9.860     | 6.829     | 9.989      | 24.936     | 120.304    | 66.338     | 95.863     | 50.269     |
| G-DİĞER FAA.OLAĞAN GİD. Ve ZARAR  | 5.563     |           | 1.171      |            | 1.705      | 22.818     | 23.213     | 7.981      |
| Diğ. Olağan Gider ve Zararlar     | 5.563     |           | 1.171      |            | 1.705      | 22.818     | 23.213     | 7.981      |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR             | 4.229.656 | 2.931.927 | 3.081.451  | 2.076.650  | 2.678.110  | 1.835.713  | 3.655.137  | 3.987.759  |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR     | 85.145    | 68.804    | 94.743     | 80.527     | 47.352     | 44.002     | 472.226    | 38.464     |
| Önceki Dönem Gelir ve Kar         |           |           |            |            |            |            | 158.180    |            |
| Diğ.Olağandışı Gelir ve Karlar    | 85.145    | 68.804    | 94.743     | 80.527     | 47.352     | 44.002     | 314.045    | 38.464     |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR    | 173       | 14.858    | 35.465     | 8.605      |            | 10.475     | 93         |            |
| a)Önceki Dönem Gider ve Zarar     |           | 14.858    | 35.465     | 7.885      |            |            | 93         |            |
| b)Diğ.Olağandışı Gid. Ve Zarar.   | 173       |           |            | 719        |            | 10.475     |            |            |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI            | 4.314.628 | 2.985.874 | 3.140.730  | 2.148.573  | 2.725.463  | 1.869.240  | 4.127.270  | 4.026.223  |

Çizelge C.3. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (2012 Yılı Fiyatları ile)\*

| HESAPLAR                              | Bilanço Yılları |          |          |          |          |          |          |         |
|---------------------------------------|-----------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|---------|
|                                       | 2005            | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012    |
| <b>AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI</b>        | 5523543         | 2790499  | 3556003  | 4644332  | 7821910  | 6354522  | 9054251  | 6790399 |
| <b>1-DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>      | 5218747         | 2564949  | 3367962  | 4475596  | 7601317  | 6179337  | 8811416  | 6395582 |
| A-Hazır Değerler                      | 7854,988        | 3661,345 | 17082,91 | 27077,41 | 36389,72 | 12779,79 | 29911,09 | 7909    |
| 1)Kasa                                | 40,70821        | 259,0867 | 191,1721 | 233,0464 | 895,1961 | 0        | 0        | 0       |
| Bankalar                              | 7812,584        | 3400,707 | 16891,73 | 26843,06 | 35494,52 | 12779,79 | 29911,09 | 7909    |
| C-Ticari Alacaklar                    | 4007973         | 1847017  | 2897091  | 4080123  | 7325427  | 5845490  | 8317297  | 5717927 |
| Alıcılar                              | 4007973         | 1847017  | 2897091  | 4080123  | 7325427  | 5662464  | 8002719  | 4988249 |
| Alacak Senetleri VE Kredi Kartları    | 0               | 0        | 0        | 0        | 0        | 183025,3 | 314578,4 | 729678  |
| D-DİĞER ALACAKLAR                     | 922958,6        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| Diğer Çeşitli Alacaklar               | 922958,6        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| E-Stoklar                             | 210637,8        | 650994,9 | 115056,4 | 112624,9 | 102601   | 94649,84 | 187058,6 | 302673  |
| İlk Madde ve Malzeme                  | 0               | 0        | 0        | 41343,73 | 25201,05 | 13687,24 | 4274,529 | 58953   |
| Yarı Mamüller                         | 6018,03         | 20590,41 | 3122,964 | 0        | 17848,93 | 0        | 38914,23 | 30991   |
| Mamüller                              | 154075,5        | 627400,9 | 90997,93 | 71279,84 | 59549,72 | 80961,43 | 143868,8 | 212728  |
| Diğer Stoklar                         | 50542,63        | 3003,544 | 20934,08 | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| G-Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel.Tah. | 69319,3         | 26997,77 | 336948,9 | 255769,8 | 136897,2 | 226416,9 | 277146,3 | 367071  |
| Gelecek Aylara Ait Giderler           | 69319,3         | 26997,77 | 336948,9 | 255769,8 | 136897,2 | 226416,9 | 277146,3 | 367071  |
| H-Diğer Dönen Varlıklar               | 0               | 36275,24 | 1780,382 | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| Devreden K.D.V                        | 0               | 36275,24 | 1780,382 | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| <b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>        | 5218747         | 2564949  | 3367962  | 4475596  | 7601317  | 6179337  | 8811416  | 6395582 |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Çizelge C.3. (DEVAM) Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (2012 Yılı Fiyatları ile)\*

| HESAPLAR                         | Bilanço Yılları |          |          |          |          |          |          |         |
|----------------------------------|-----------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|---------|
|                                  | 2005            | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012    |
| <b>2-DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b> | 304794,2        | 225549,7 | 188038,9 | 168736   | 220592,9 | 175183,5 | 242835,5 | 394817  |
| A-Ticari Alacaklar               | 0               | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 42820   |
| B-Diğer Alacaklar                | 23302,06        | 21549,19 | 20270,08 | 12804,61 | 11368,99 | 9298,461 | 6248,939 | 0       |
| Diğer Çeşitli Alacaklar          | 23302,06        | 21549,19 | 20270,08 | 12804,61 | 11368,99 | 9298,461 | 6248,939 | 0       |
| D-Maddi Duran Varlıklar          | 281492,2        | 204000,5 | 167768,9 | 155930,1 | 209222,7 | 165885   | 236586,5 | 351997  |
| Arazi ve Arsalar                 | 47107,88        | 21553,84 | 19620,68 | 17407,27 | 17194,16 | 15845,1  | 13789,04 | 12997   |
| Yer altı ve Yerüstü Düzenleri    | 336668,8        | 303240   | 283012,1 | 257911,2 | 323811,6 | 298405,2 | 268635,4 | 428107  |
| Binalar                          | 687512,5        | 616334,7 | 579750,6 | 514349   | 508051,9 | 468189,9 | 543259,8 | 512055  |
| Tesis Makine ve Cihazlar         | 411778,8        | 370199,2 | 348225,1 | 117605,6 | 120880,9 | 114824,8 | 118568,6 | 113041  |
| Taşıtlar                         | 38671,1         | 35370,76 | 33271,24 | 252807,5 | 94447,02 | 87036,66 | 80430,95 | 72610   |
| Demirbaşlar                      | 122825,1        | 101042,3 | 102341,3 | 83360,71 | 105938,8 | 102816,9 | 130062,8 | 110552  |
| Birikmiş Amortismanlar (-)       | -1363072        | -1243740 | -1198452 | -1087512 | -961102  | -921235  | -918162  | -897366 |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Çizelge C.3. (DEVAM) Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Bilanço Değerleri (2012 Yılı Fiyatları ile)\*

| HESAPLAR                                       | Bilanço Yılları |          |          |          |          |          |          |         |
|------------------------------------------------|-----------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|---------|
|                                                | 2005            | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012    |
| <b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>               | 5523543         | 2790499  | 3556003  | 4644332  | 7821910  | 6354522  | 9054251  | 6790399 |
| <b>1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAK</b>            | 5438734         | 2712928  | 3483036  | 4579597  | 7757967  | 6295596  | 9001204  | 6740399 |
| A-Ticari Borçlar                               | 467133,5        | 673743,3 | 839296,7 | 1031219  | 1088356  | 862148,8 | 1024315  | 898431  |
| Alınan depozito ve teminatlar                  | 401656          | 540349,4 | 619946,4 | 651355,7 | 728380,1 | 663058   | 663307,4 | 636390  |
| Diğer Çeşitli Borçlar                          | 65475,76        | 133394   | 219350,3 | 379861,8 | 359975   | 199090,8 | 361006,2 | 262040  |
| <b>B-DİĞER BORÇLAR</b>                         | 878698,6        | 1585787  | 2237881  | 1324122  | 3126064  | 2628650  | 2476018  | 3308449 |
| Personele Borçlar                              | 2891,979        | 6121,893 | 3098,156 | 2235,951 | 0        | 0        | 0        | 0       |
| Diğer Çeşitli Borçlar                          | 875806,6        | 1579664  | 2234783  | 1321886  | 3126064  | 2628650  | 2476018  | 3308449 |
| <b>C-Alınan Avanslar</b>                       | 11479,72        | 24202,11 | 35648,49 | 21703,1  | 11122,17 | 26943,14 | 7868,995 | 14057   |
| Alınan Sipariş Avansları                       | 11433,92        | 18418,43 | 13027,43 | 14407,45 | 6006,766 | 3504,895 | 7868,995 | 9937    |
| Alınan Diğer Avanslar                          | 44,10056        | 5783,684 | 22619,6  | 7295,648 | 5115,406 | 23438,25 | 0        | 4119    |
| <b>E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.</b>       | 777766          | 223410,3 | 143981,8 | 298144,1 | 423348,5 | 293556,8 | 636502,7 | 465357  |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar                       | 531601,7        | 98507,25 | 52035,3  | 176729,5 | 285479,3 | 115120,6 | 491395,8 | 225972  |
| Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintil.             | 34681,7         | 46323,77 | 13653,48 | 36348,77 | 30891,94 | 48955,39 | 9230,181 | 13558   |
| Ödenecek Döner Sermaye Yükümlül.               | 45140,32        | 26180,17 | 32632,06 | 22645,64 | 36589,22 | 52638,24 | 67747,41 | 51619   |
| KDV Tevkifatı                                  | 3979,227        | 3174,2   | 7263,081 | 6886,522 | 6572,018 | 14978,89 | 0        | 0       |
| Vadesi Geçmiş Et. Veya Taak. Vergi             | 3745,155        | 2991,133 | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 100824  |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler                   | 158612,8        | 46232,24 | 38396,41 | 55531,08 | 63814,69 | 61861,28 | 68128,29 | 73382   |
| <b>G-Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid.Tah.</b>   | 3303653         | 205781,6 | 226223,7 | 1904406  | 3109072  | 2484295  | 4856498  | 2054103 |
| Gelecek Aylara Ait Gelirler                    | 3303653         | 205781,6 | 226223,7 | 1904406  | 3109072  | 2484295  | 4856498  | 2054103 |
| <b>2-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b> | 0               | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0        | 0       |
| <b>3-ÖZ KAYNAKLAR (Sermaye)</b>                | 84808,77        | 77570,87 | 72966,46 | 64735,12 | 63942,58 | 58925,61 | 53047,02 | 50000   |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Çizelge C.4. Bucak Orman İşletme Müdürlüğü'nün Yıllara Göre Gelir Tablosu Değerleri (2012 Yılı Fiyatları ile)\*

| HESAPLAR                          | Gelir Tablosu Yılları |             |             |             |             |             |             |             |
|-----------------------------------|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                                   | 2005                  | 2006        | 2007        | 2008        | 2009        | 2010        | 2011        | 2012        |
| A-BRÜT SATIŞLAR                   | 16057780,75           | 14151743,79 | 16764682,52 | 15159579,81 | 15487027,61 | 13022814,58 | 15895259,46 | 16127952,00 |
| 1)Yurtiçi Satışlar                | 16057780,75           | 14151743,79 | 16764682,52 | 14878242,27 | 14895797,92 | 12591506,26 | 15266933,42 | 15794288,00 |
| Diğer Gelirler                    | 0,00                  | 0,00        | 0,00        | 281337,54   | 591229,69   | 431308,33   | 628326,04   | 333664,00   |
| C-NET SATIŞLAR                    | 16057780,75           | 14151743,79 | 16764682,52 | 15159579,81 | 15487028,89 | 13022814,58 | 15895260,52 | 16127953,00 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ             | 5149944,72            | 4536794,30  | 7041187,15  | 5867588,70  | 6227284,41  | 4359094,74  | 4422864,25  | 4520614,00  |
| 1)Satılan Mamüller Maliyeti       | 5149944,72            | 4536794,30  | 7041187,15  | 5867588,70  | 6227284,41  | 4359094,74  | 4422864,25  | 4520614,00  |
| BRÜT SATIŞ KAR veya ZARARI        | 10907834,33           | 9614949,49  | 9723495,37  | 9291991,11  | 9259743,20  | 8663719,84  | 11472396,26 | 11607338,00 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ              | 4353066,25            | 5362674,27  | 5634091,79  | 6817271,04  | 5986507,36  | 6551598,68  | 7671591,07  | 7725915,00  |
| 1)Araştırma ve Geliştirme Gid.    | 1895301,31            | 2692044,24  | 2639913,25  | 3422389,14  | 2358633,20  | 2939660,58  | 3885399,27  | 3722906,00  |
| 2)Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.    | 31879,62              | 31338,63    | 41245,02    | 33953,57    | 31830,61    | 13538,75    | 13170,51    | 8490,00     |
| 3)Genel Yönetim Giderleri         | 2425885,33            | 2639289,85  | 2952932,06  | 3360925,74  | 3596042,27  | 3598397,00  | 3773019,16  | 3994518,00  |
| FAALİYET KARI VE ZARARI           | 6554768,08            | 4252273,66  | 4089403,58  | 2474718,77  | 3273235,84  | 2112119,98  | 3800805,19  | 3881423,00  |
| F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KAR. | 628906,22             | 296368,81   | 409156,48   | 213924,97   | 153850,95   | 78180,14    | 101704,93   | 114317,00   |
| a)Faiz Gelirleri                  | 612180,23             | 285772,63   | 394577,79   | 181638,98   | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 64047,00    |
| b)Fall. İlgili Diğer Gelir ve Kar | 16724,29              | 10594,63    | 14577,24    | 32284,70    | 153850,95   | 78180,14    | 101704,93   | 50269,00    |
| G-DİĞER FAA.OLAĞAN GİD. Ve ZARAR  | 9435,82               | 0,00        | 1708,87     | 0,00        | 2180,44     | 26891,29    | 24627,61    | 7981,00     |
| Diğ. Olağan Gider ve Zararlar     | 9435,82               | 0,00        | 1708,87     | 0,00        | 2180,44     | 26891,29    | 24627,61    | 7981,00     |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR             | 7174238,47            | 4548642,48  | 4496851,19  | 2688643,75  | 3424905,08  | 2163410,01  | 3877882,51  | 3987759,00  |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR     | 144420,85             | 106743,72   | 138261,22   | 104258,50   | 60556,18    | 51856,89    | 501003,64   | 38464,00    |
| Önceki Dönem Gelir ve Kar         | 0,00                  | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 167819,55   | 0,00        |
| Diğ.Olağandışı Gelir ve Karlar    | 144420,85             | 106743,72   | 138261,22   | 104258,50   | 60556,18    | 51856,89    | 333183,03   | 38464,00    |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR    | 293,44                | 23050,96    | 51755,11    | 11140,91    | 0,00        | 12344,91    | 98,67       | 0,00        |
| a)Önceki Dönem Gider ve Zarar     | 0,00                  | 23050,96    | 51755,11    | 10208,73    | 0,00        | 0,00        | 98,67       | 0,00        |
| b)Diğ.Olağandışı Gid. Ve Zarar.   | 293,44                | 0,00        | 0,00        | 930,89      | 0,00        | 12344,91    | 0,00        | 0,00        |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI            | 7318365,89            | 4632336,79  | 4583358,76  | 2781762,63  | 3485462,53  | 2202921,98  | 4378787,49  | 4026223,00  |

\*TÜİK 2003: 100 endeksi ile nominal fiyatlar reel fiyatlara dönüştürülmüştür.

Çizelge C.5. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                              | Yıllar     |             |             |            |            |            |            |            |
|---------------------------------------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------|
|                                       | 2005       | 2006        | 2007        | 2008       | 2009       | 2010       | 2011       | 2012       |
| AKTİF VARLIKLAR                       | 5523542,62 | -2733043,88 | -1967539,89 | -879210,76 | 2298367,34 | 830979,37  | 3530708,42 | 1266856,38 |
| 1-DÖNEN VARLIKLAR                     | 5218746,69 | -2653797,66 | -1850784,35 | -743150,80 | 2382570,34 | 960590,66  | 3592668,89 | 1176835,31 |
| A-Hazır Değerler                      | 7854,99    | -4193,64    | 9227,92     | 19222,42   | 28534,73   | 4924,80    | 22056,10   | 54,01      |
| 1)Kasa                                | 40,71      | 218,38      | 150,46      | 192,34     | 854,49     | -40,71     | -40,71     | -40,71     |
| Bankalar                              | 7812,58    | -4411,88    | 9079,15     | 19030,48   | 27681,94   | 4967,20    | 22098,51   | 96,42      |
| C-Ticari Alacaklar                    | 4007972,58 | -2160955,90 | -1110881,76 | 72149,98   | 3317453,96 | 1837517,03 | 4309324,85 | 1709954,42 |
| Alıcılar                              | 4007972,58 | -2160955,90 | -1110881,76 | 72149,98   | 3317453,96 | 1654491,74 | 3994746,48 | 980276,42  |
| Alacak Senetleri VE Kredi Kartları    | 0,00       | 0,00        | 0,00        | 0,00       | 0,00       | 183025,29  | 314578,38  | 729678,00  |
| D-DİĞER ALACAKLAR                     | 922958,58  | -922958,58  | -922958,58  | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 |
| Diğer Çeşitli Alacaklar               | 922958,58  | -922958,58  | -922958,58  | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 | -922958,58 |
| E-Stoklar                             | 210637,85  | 440357,05   | -95581,42   | -98012,98  | -108036,87 | -115988,00 | -23579,20  | 92035,15   |
| İlk Madde ve Malzeme                  | 0,00       | 0,00        | 0,00        | 41343,73   | 25201,05   | 13687,24   | 4274,53    | 58953,00   |
| Yarı Mamüller                         | 6018,03    | 14572,38    | -2895,07    | -6018,03   | 11830,90   | -6018,03   | 32896,20   | 24972,97   |
| Mamüller                              | 154075,49  | 473325,46   | -63077,56   | -82795,64  | -94525,76  | -73114,06  | -10206,66  | 58652,51   |
| Diğer Stoklar                         | 50542,63   | -47539,09   | -29608,56   | -50542,63  | -50542,63  | -50542,63  | -50542,63  | -50542,63  |
| G-Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel.Tah. | 69319,30   | -42321,53   | 267629,58   | 186450,46  | 67577,92   | 157097,63  | 207826,98  | 297751,70  |
| Gelecek Aylara Ait Giderler           | 69319,30   | -42321,53   | 267629,58   | 186450,46  | 67577,92   | 157097,63  | 207826,98  | 297751,70  |
| H-Diğer Dönem Varlıklar               | 0,00       | 36275,24    | 1780,38     | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| Devreden K.D.V                        | 0,00       | 36275,24    | 1780,38     | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI               | 5218746,69 | -2653797,66 | -1850784,35 | -743150,80 | 2382570,34 | 960590,66  | 3592668,89 | 1176835,31 |

Çizelge C.5. (DEVAM) Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                      | Yıllar      |           |            |            |            |            |            |            |
|-------------------------------|-------------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
|                               | 2005        | 2006      | 2007       | 2008       | 2009       | 2010       | 2011       | 2012       |
| 2-DURAN VARLIKLAR             | 304794,24   | -79244,53 | -116755,30 | -136058,26 | -84201,30  | -129610,77 | -61958,77  | 90022,76   |
| A-Ticari Alacaklar            | 0,00        | 0,00      | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 0,00       | 42820,00   |
| B-Diğer Alacaklar             | 23302,06    | -1752,87  | -3031,98   | -10497,45  | -11933,07  | -14003,60  | -17053,12  | -23302,06  |
| Diğer Çeşitli Alacaklar       | 23302,06    | -1752,87  | -3031,98   | -10497,45  | -11933,07  | -14003,60  | -17053,12  | -23302,06  |
| D-Maddi Duran Varlıklar       | 281492,18   | -77491,66 | -113723,33 | -125562,11 | -72269,51  | -115607,17 | -44905,66  | 70504,82   |
| Arazi ve Arsalar              | 47107,88    | -25554,04 | -27487,20  | -29700,61  | -29913,72  | -31262,78  | -33318,84  | -34110,88  |
| Yer altı ve Yerüstü Düzenleri | 336668,77   | -33428,73 | -53656,69  | -78757,58  | -12857,17  | -38263,61  | -68033,35  | 91438,23   |
| Binalar                       | 687512,47   | -71177,79 | -107761,87 | -173163,46 | -179460,57 | -219322,61 | -144252,64 | -175457,47 |
| Tesis Makine ve Cihazlar      | 411778,81   | -41579,59 | -63553,69  | -294173,22 | -290897,92 | -296954,01 | -293210,23 | -298737,81 |
| Taşıtlar                      | 38671,10    | -3300,34  | -5399,86   | 214136,37  | 55775,92   | 48365,55   | 41759,85   | 33938,90   |
| Demirbaşlar                   | 122825,15   | -21782,89 | -20483,86  | -39464,44  | -16886,37  | -20008,22  | 7237,66    | -12273,15  |
| Birikmiş Amortismanlar (-)    | -1363072,00 | 119331,72 | 164619,84  | 275559,52  | 401970,31  | 441837,33  | 444909,77  | 465706,00  |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI       | 304794,24   | -79244,53 | -116755,30 | -136058,26 | -84201,30  | -129610,77 | -61958,77  | 90022,76   |

Çizelge C.5. (DEVAM) Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                              | Yıllar     |             |             |             |            |            |            |             |
|---------------------------------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|
|                                       | 2005       | 2006        | 2007        | 2008        | 2009       | 2010       | 2011       | 2012        |
| PASİF (KAYNAKLAR)                     | 5523542,62 | -2733043,88 | -1967539,89 | -879210,76  | 2298367,34 | 830979,37  | 3530708,42 | 1266856,38  |
| 1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAK          | 5438733,85 | -2725805,98 | -1955697,57 | -859137,11  | 2319233,53 | 856862,53  | 3562470,17 | 1301665,15  |
| A-Ticari Borçlar                      | 467133,49  | 206609,84   | 372163,17   | 564085,32   | 621222,87  | 395015,29  | 557181,12  | 431297,51   |
| Alınan depozito ve teminatlar         | 401656,03  | 138693,33   | 218290,33   | 249699,68   | 326724,09  | 261401,99  | 261651,33  | 234733,97   |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 65475,76   | 67918,21    | 153874,54   | 314386,04   | 294499,20  | 133615,00  | 295530,43  | 196564,24   |
| B-DİĞER BORÇLAR                       | 878698,58  | 707088,89   | 1359182,63  | 445423,35   | 2247365,75 | 1749951,47 | 1597319,88 | 2429750,42  |
| Personele Borçlar                     | 2891,98    | 3229,91     | 206,18      | -656,03     | -2891,98   | -2891,98   | -2891,98   | -2891,98    |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 875806,60  | 703857,43   | 1358976,46  | 446079,37   | 2250257,73 | 1752843,45 | 1600211,86 | 2432642,40  |
| C-Alınan Avanslar                     | 11479,72   | 12722,40    | 24168,78    | 10223,38    | -357,54    | 15463,43   | -3610,72   | 2577,28     |
| Alınan Sipariş Avansları              | 11433,92   | 6984,51     | 1593,51     | 2973,53     | -5427,15   | -7929,02   | -3564,92   | -1496,92    |
| Alınan Diğer Avanslar                 | 44,10      | 5739,58     | 22575,50    | 7251,55     | 5071,31    | 23394,15   | -44,10     | 4074,90     |
| E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.     | 777765,97  | -554355,66  | -633784,18  | -479621,90  | -354417,51 | -484209,21 | -141263,26 | -312408,97  |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar              | 531601,73  | -433094,48  | -479566,43  | -354872,26  | -246122,42 | -416481,13 | -40205,96  | -305629,73  |
| Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintil.    | 34681,70   | 11642,07    | -21028,22   | 1667,07     | -3789,76   | 14273,69   | -25451,52  | -21123,70   |
| Ödenecek Döner Sermaye Yükümlül.      | 45140,32   | -18960,15   | -12508,26   | -22494,68   | -8551,09   | 7497,93    | 22607,09   | 6478,68     |
| KDV Tevkifatı                         | 3979,23    | -805,03     | 3283,85     | 2907,29     | 2592,79    | 10999,66   | -3979,23   | -3979,23    |
| Vadesi Geçmiş Et. Veya Taak. Vergi    | 3745,16    | -754,02     | -3745,16    | -3745,16    | -3745,16   | -3745,16   | -3745,16   | 97078,84    |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler          | 158612,75  | -112380,52  | -120216,35  | -103081,67  | -94798,06  | -96751,48  | -90484,47  | -85230,75   |
| G-Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid.Tah. | 3303652,71 | -3097871,16 | -3077428,97 | -1399246,46 | -194580,48 | -819357,42 | 1552845,47 | -1249549,71 |
| Gelecek Aylara Ait Gelirler           | 3303652,71 | -3097871,16 | -3077428,97 | -1399246,46 | -194580,48 | -819357,42 | 1552845,47 | -1249549,71 |
| KISA VADELİ YABANCI KAYNAK.T.         | 5438733,85 | -2725805,98 | -1955697,57 | -859137,11  | 2319233,53 | 856862,53  | 3562470,17 | 1301665,15  |
| 3-ÖZ KAYNAKLAR (Sermaye)              | 84808,77   | -7237,90    | -11842,31   | -20073,65   | -20866,19  | -25883,16  | -31761,75  | -34808,77   |
| PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI             | 5523542,62 | -2733043,88 | -1967539,89 | -879210,76  | 2298367,34 | 830979,37  | 3530708,42 | 1266856,38  |



Çizelge C.6. Tutarları Karşılaştırma Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                          | Yıllar      |             |             |             |             |             |             |             |
|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
|                                   | 2005        | 2006        | 2007        | 2008        | 2009        | 2010        | 2011        | 2012        |
| A-BRÜT SATIŞLAR                   | 16057780,75 | -1906036,96 | 706901,77   | -898200,94  | -570751,86  | -3034966,17 | -162520,23  | 70172,25    |
| 1)Yurtiçi Satışlar                | 16057780,75 | -1906036,96 | 706901,77   | -1179538,47 | -1161982,83 | -3466274,49 | -790847,33  | -263492,75  |
| Diğer Gelirler                    | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 281337,54   | 591229,69   | 431308,33   | 628326,04   | 333664,00   |
| C-NET SATIŞLAR                    | 16057780,75 | -1906036,96 | 706901,77   | -898200,94  | -570751,86  | -3034966,17 | -162520,23  | 70172,25    |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ             | 5149944,72  | -613150,42  | 1891242,42  | 717643,98   | 1077339,69  | -790849,98  | -727080,47  | -629330,72  |
| 1)Satılan Mamüller Maliyeti       | 5149944,72  | -613150,42  | 1891242,42  | 717643,98   | 1077339,69  | -790849,98  | -727080,47  | -629330,72  |
| BRÜT SATIŞ KAR veya ZARARI        | 10907834,33 | -1292884,84 | -1184338,96 | -1615843,22 | -1648091,13 | -2244114,49 | 564561,93   | 699503,67   |
| E-FAALİYET GİDERLERİ              | 4353066,25  | 1009608,02  | 1281025,53  | 2464204,79  | 1633441,11  | 2198532,43  | 3318524,82  | 3372848,75  |
| 1)Araştırma ve Geliştirme Gid.    | 1895301,31  | 796742,94   | 744611,95   | 1527087,84  | 463331,89   | 1044359,27  | 1990097,97  | 1827604,69  |
| 2)Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.    | 31879,62    | -540,99     | 9365,40     | 2073,95     | -49,00      | -18340,87   | -18709,10   | -23389,62   |
| 3)Genel Yönetim Giderleri         | 2425885,33  | 213404,52   | 527046,73   | 935040,41   | 1170156,94  | 1172511,67  | 1347133,83  | 1568632,67  |
| FAALİYET KARI VE ZARARI           | 6554768,08  | -2302494,41 | -2465364,49 | -4080049,30 | -3281532,24 | -4442648,10 | -2753962,89 | -2673345,08 |
| F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KAR. | 628906,22   | -332537,41  | -219749,74  | -414981,25  | -475055,27  | -550726,08  | -527201,29  | -514589,22  |
| a)Faiz Gelirleri                  | 612180,23   | -326407,60  | -217602,45  | -430541,26  | -612180,23  | -612180,23  | -612180,23  | -548133,23  |
| b)Fall. İlgili Diğer Gelir ve Kar | 16724,29    | -6129,66    | -2147,05    | 15560,41    | 137126,67   | 61455,85    | 84980,64    | 33544,71    |
| G-DİĞER FAA.OLAĞAN GİD. Ve ZARAR  | 9435,82     | -9435,82    | -7726,95    | -9435,82    | -7255,38    | 17455,47    | 15191,79    | -1454,82    |
| Diğ. Olağan Gider ve Zararlar     | 9435,82     | -9435,82    | -7726,95    | -9435,82    | -7255,38    | 17455,47    | 15191,79    | -1454,82    |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR             | 7174238,47  | -2625596,00 | -2677387,28 | -4485594,73 | -3749333,40 | -5010828,47 | -3296355,96 | -3186479,47 |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR     | 144420,85   | -37677,13   | -6159,64    | -40162,35   | -83864,68   | -92563,96   | 356582,79   | -105956,85  |
| Önceki Dönem Gelir ve Kar         | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 0,00        | 167819,55   | 0,00        |
| Diğ.Olağandışı Gelir ve Karlar    | 144420,85   | -37677,13   | -6159,64    | -40162,35   | -83864,68   | -92563,96   | 188762,17   | -105956,85  |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR    | 293,44      | 22757,52    | 51461,67    | 10847,48    | -293,44     | 12051,48    | -194,77     | -293,44     |
| a)Önceki Dönem Gider ve Zarar     | 0,00        | 23050,96    | 51755,11    | 10208,73    | 0,00        | 0,00        | 98,67       | 0,00        |
| b)Diğ.Olağandışı Gid. Ve Zarar.   | 293,44      | -293,44     | -293,44     | 637,45      | -293,44     | 12051,48    | -293,44     | -293,44     |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI            | 7318365,89  | -2686029,10 | -2735007,13 | -4536603,26 | -3832903,36 | -5115443,91 | -2939578,41 | -3292142,89 |

Çizelge C.7. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                              | Yıllar |       |       |       |        |        |        |        |
|---------------------------------------|--------|-------|-------|-------|--------|--------|--------|--------|
|                                       | 2005   | 2006  | 2007  | 2008  | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| AKTİF VARLIKLAR                       | 100,00 | 50,52 | 64,38 | 84,08 | 141,61 | 115,04 | 163,92 | 122,94 |
| 1-DÖNEN VARLIKLAR                     | 94,48  | 46,44 | 60,97 | 81,03 | 137,62 | 111,87 | 159,52 | 115,79 |
| A-Hazır Değerler                      | 0,14   | 0,07  | 0,31  | 0,49  | 0,66   | 0,23   | 0,54   | 0,14   |
| 1)Kasa                                | 0,00   | 0,00  | 0,00  | 0,00  | 0,02   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Bankalar                              | 0,14   | 0,06  | 0,31  | 0,49  | 0,64   | 0,23   | 0,54   | 0,14   |
| C-Ticari Alacaklar                    | 72,56  | 33,44 | 52,45 | 73,87 | 132,62 | 105,83 | 150,58 | 103,52 |
| Alıcılar                              | 72,56  | 33,44 | 52,45 | 73,87 | 132,62 | 102,52 | 144,88 | 90,31  |
| Alacak Senetleri VE Kredi Kartları    | 0,00   | 0,00  | 0,00  | 0,00  | 0,00   | 3,31   | 5,70   | 13,21  |
| D-DİĞER ALACAKLAR                     | 16,71  | 0,00  | 0,00  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Diğer Çeşitli Alacaklar               | 16,71  | 0,00  | 0,00  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| E-Stoklar                             | 3,81   | 11,79 | 2,08  | 2,04  | 1,86   | 1,71   | 3,39   | 5,48   |
| İlk Madde ve Malzeme                  | 0,00   | 0,00  | 0,00  | 0,75  | 0,46   | 0,25   | 0,08   | 1,07   |
| Yarı Mamüller                         | 0,11   | 0,37  | 0,06  | 0,00  | 0,32   | 0,00   | 0,70   | 0,56   |
| Mamüller                              | 2,79   | 11,36 | 1,65  | 1,29  | 1,08   | 1,47   | 2,60   | 3,85   |
| Diğer Stoklar                         | 0,92   | 0,05  | 0,38  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| G-Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel.Tah. | 1,25   | 0,49  | 6,10  | 4,63  | 2,48   | 4,10   | 5,02   | 6,65   |
| Gelecek Aylara Ait Giderler           | 1,25   | 0,49  | 6,10  | 4,63  | 2,48   | 4,10   | 5,02   | 6,65   |
| H-Diğer Dönem Varlıklar               | 0,00   | 0,66  | 0,03  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Devreden K.D.V                        | 0,00   | 0,66  | 0,03  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI               | 94,48  | 46,44 | 60,97 | 81,03 | 137,62 | 111,87 | 159,52 | 115,79 |

Çizelge C.7. (DEVAM) Dikey Yüzde Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                      | Yıllar |        |        |        |        |        |        |        |
|-------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|                               | 2005   | 2006   | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| 2-DURAN VARLIKLAR             | 5,52   | 4,08   | 3,40   | 3,05   | 3,99   | 3,17   | 4,40   | 7,15   |
| A-Ticari Alacaklar            | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,78   |
| B-Diğer Alacaklar             | 0,42   | 0,39   | 0,37   | 0,23   | 0,21   | 0,17   | 0,11   | 0,00   |
| Diğer Çeşitli Alacaklar       | 0,42   | 0,39   | 0,37   | 0,23   | 0,21   | 0,17   | 0,11   | 0,00   |
| D-Maddi Duran Varlıklar       | 5,10   | 3,69   | 3,04   | 2,82   | 3,79   | 3,00   | 4,28   | 6,37   |
| Arazi ve Arsalar              | 0,85   | 0,39   | 0,36   | 0,32   | 0,31   | 0,29   | 0,25   | 0,24   |
| Yer altı ve Yerüstü Düzenleri | 6,10   | 5,49   | 5,12   | 4,67   | 5,86   | 5,40   | 4,86   | 7,75   |
| Binalar                       | 12,45  | 11,16  | 10,50  | 9,31   | 9,20   | 8,48   | 9,84   | 9,27   |
| Tesis Makine ve Cihazlar      | 7,45   | 6,70   | 6,30   | 2,13   | 2,19   | 2,08   | 2,15   | 2,05   |
| Taşıtlar                      | 0,70   | 0,64   | 0,60   | 4,58   | 1,71   | 1,58   | 1,46   | 1,31   |
| Demirbaşlar                   | 2,22   | 1,83   | 1,85   | 1,51   | 1,92   | 1,86   | 2,35   | 2,00   |
| Birikmiş Amortismanlar (-)    | -24,68 | -22,52 | -21,70 | -19,69 | -17,40 | -16,68 | -16,62 | -16,25 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI       | 5,52   | 4,08   | 3,40   | 3,05   | 3,99   | 3,17   | 4,40   | 7,15   |

Çizelge C.7. (DEVAM) Dikey Yüzde Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları (2012 Fiyatlarıyla)

| HESAPLAR                              | Yıllar |       |       |       |        |        |        |        |
|---------------------------------------|--------|-------|-------|-------|--------|--------|--------|--------|
|                                       | 2005   | 2006  | 2007  | 2008  | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| PASİF (KAYNAKLAR)                     | 100,00 | 50,52 | 64,38 | 84,08 | 141,61 | 115,04 | 163,92 | 122,94 |
| 1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAK          | 98,46  | 49,12 | 63,06 | 82,91 | 140,45 | 113,98 | 162,96 | 122,03 |
| A-Ticari Borçlar                      | 8,46   | 12,20 | 15,19 | 18,67 | 19,70  | 15,61  | 18,54  | 16,27  |
| Alınan depozito ve teminatlar         | 7,27   | 9,78  | 11,22 | 11,79 | 13,19  | 12,00  | 12,01  | 11,52  |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 1,19   | 2,42  | 3,97  | 6,88  | 6,52   | 3,60   | 6,54   | 4,74   |
| B-DİĞER BORÇLAR                       | 15,91  | 28,71 | 40,52 | 23,97 | 56,60  | 47,59  | 44,83  | 59,90  |
| Personele Borçlar                     | 0,05   | 0,11  | 0,06  | 0,04  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 15,86  | 28,60 | 40,46 | 23,93 | 56,60  | 47,59  | 44,83  | 59,90  |
| C-Alınan Avanslar                     | 0,21   | 0,44  | 0,65  | 0,39  | 0,20   | 0,49   | 0,14   | 0,25   |
| Alınan Sipariş Avansları              | 0,21   | 0,33  | 0,24  | 0,26  | 0,11   | 0,06   | 0,14   | 0,18   |
| Alınan Diğer Avanslar                 | 0,00   | 0,10  | 0,41  | 0,13  | 0,09   | 0,42   | 0,00   | 0,07   |
| E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.     | 14,08  | 4,04  | 2,61  | 5,40  | 7,66   | 5,31   | 11,52  | 8,42   |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar              | 9,62   | 1,78  | 0,94  | 3,20  | 5,17   | 2,08   | 8,90   | 4,09   |
| Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintil.    | 0,63   | 0,84  | 0,25  | 0,66  | 0,56   | 0,89   | 0,17   | 0,25   |
| Ödenecek Döner Sermaye Yükümlül.      | 0,82   | 0,47  | 0,59  | 0,41  | 0,66   | 0,95   | 1,23   | 0,93   |
| KDV Tevkifatı                         | 0,07   | 0,06  | 0,13  | 0,12  | 0,12   | 0,27   | 0,00   | 0,00   |
| Vadesi Geçmiş Et. Veya Taak. Vergi    | 0,07   | 0,05  | 0,00  | 0,00  | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 1,83   |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler          | 2,87   | 0,84  | 0,70  | 1,01  | 1,16   | 1,12   | 1,23   | 1,33   |
| G-Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid.Tah. | 59,81  | 3,73  | 4,10  | 34,48 | 56,29  | 44,98  | 87,92  | 37,19  |
| Gelecek Aylara Ait Gelirler           | 59,81  | 3,73  | 4,10  | 34,48 | 56,29  | 44,98  | 87,92  | 37,19  |
| KISA VADELİ YABANCI KAYNAK.T.         | 98,46  | 49,12 | 63,06 | 82,91 | 140,45 | 113,98 | 162,96 | 122,03 |
| 3-ÖZ KAYNAKLAR (Sermaye)              | 1,54   | 1,40  | 1,32  | 1,17  | 1,16   | 1,07   | 0,96   | 0,91   |
| PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI             | 100,00 | 50,52 | 64,38 | 84,08 | 141,61 | 115,04 | 163,92 | 122,94 |

Çizelge C.8. Dikey Yüzde Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları

| HESAPLAR                          | Yıllar |        |        |        |        |        |        |        |
|-----------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
|                                   | 2005   | 2006   | 2007   | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| A-BRÜT SATIŞLAR                   | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| 1)Yurtiçi Satışlar                | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 98,14  | 96,18  | 96,69  | 96,05  | 97,93  |
| Diğer Gelirler                    | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 1,86   | 3,82   | 3,31   | 3,95   | 2,07   |
| C-NET SATIŞLAR                    | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ             | 32,07  | 32,06  | 42,00  | 38,71  | 40,21  | 33,47  | 27,83  | 28,03  |
| 1)Satılan Mamüller Maliyeti       | 32,07  | 32,06  | 42,00  | 38,71  | 40,21  | 33,47  | 27,83  | 28,03  |
| BRÜT SATIŞ KAR veya ZARARI        | 67,93  | 67,94  | 58,00  | 61,29  | 59,79  | 66,53  | 72,17  | 71,97  |
| E-FAALİYET GİDERLERİ              | 27,11  | 37,89  | 33,61  | 44,97  | 38,65  | 50,31  | 48,26  | 47,90  |
| 1)Araştırma ve Geliştirme Gid.    | 11,80  | 19,02  | 15,75  | 22,58  | 15,23  | 22,57  | 24,44  | 23,08  |
| 2)Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.    | 0,20   | 0,22   | 0,25   | 0,22   | 0,21   | 0,10   | 0,08   | 0,05   |
| 3)Genel Yönetim Giderleri         | 15,11  | 18,65  | 17,61  | 22,17  | 23,22  | 27,63  | 23,74  | 24,77  |
| FAALİYET KARI VE ZARARI           | 40,82  | 30,05  | 24,39  | 16,32  | 21,14  | 16,22  | 23,91  | 24,07  |
| F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KAR. | 3,92   | 2,09   | 2,44   | 1,41   | 0,99   | 0,60   | 0,64   | 0,71   |
| a)Faiz Gelirleri                  | 3,81   | 2,02   | 2,35   | 1,20   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,40   |
| b)Fall. İlgili Diğer Gelir ve Kar | 0,10   | 0,07   | 0,09   | 0,21   | 0,99   | 0,60   | 0,64   | 0,31   |
| G-DİĞER FAAL.OLAĞAN GİD. Ve ZARAR | 0,06   | 0,00   | 0,01   | 0,00   | 0,01   | 0,21   | 0,15   | 0,05   |
| Diğ. Olağan Gider ve Zararlar     | 0,06   | 0,00   | 0,01   | 0,00   | 0,01   | 0,21   | 0,15   | 0,05   |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR             | 44,68  | 32,14  | 26,82  | 17,74  | 22,11  | 16,61  | 24,40  | 24,73  |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR     | 0,90   | 0,75   | 0,82   | 0,69   | 0,39   | 0,40   | 3,15   | 0,24   |
| Önceki Dönem Gelir ve Kar         | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 1,06   | 0,00   |
| Diğ.Olağandışı Gelir ve Karlar    | 0,90   | 0,75   | 0,82   | 0,69   | 0,39   | 0,40   | 2,10   | 0,24   |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR    | 0,00   | 0,16   | 0,31   | 0,07   | 0,00   | 0,09   | 0,00   | 0,00   |
| a)Önceki Dönem Gider ve Zarar     | 0,00   | 0,16   | 0,31   | 0,07   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| b)Diğ.Olağandışı Gid. Ve Zarar.   | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,01   | 0,00   | 0,09   | 0,00   | 0,00   |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI            | 45,58  | 32,73  | 27,34  | 18,35  | 22,51  | 16,92  | 27,55  | 24,96  |

Çizelge C.9. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

| HESAPLAR                              | Yıllar |        |        |        |         |        |        |        |
|---------------------------------------|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|
|                                       | 2005   | 2006   | 2007   | 2008   | 2009    | 2010   | 2011   | 2012   |
| AKTİF VARLIKLAR                       | 100,00 | 50,52  | 64,38  | 84,08  | 141,61  | 115,04 | 163,92 | 122,94 |
| 1-DÖNEN VARLIKLAR                     | 100,00 | 49,15  | 64,54  | 85,76  | 145,65  | 118,41 | 168,84 | 122,55 |
| A-Hazır Değerler                      | 100,00 | 46,61  | 217,48 | 344,72 | 463,27  | 162,70 | 380,79 | 100,69 |
| 1)Kasa                                | 100,00 | 636,45 | 469,62 | 572,48 | 2199,06 | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Bankalar                              | 100,00 | 43,53  | 216,21 | 343,59 | 454,33  | 163,58 | 382,86 | 101,23 |
| C-Ticari Alacaklar                    | 100,00 | 46,08  | 72,28  | 101,80 | 182,77  | 145,85 | 207,52 | 142,66 |
| Alıcılar                              | 100,00 | 46,08  | 72,28  | 101,80 | 182,77  | 141,28 | 199,67 | 124,46 |
| Alacak Senetleri VE Kredi Kartları    |        |        |        |        |         |        |        |        |
| D-DİĞER ALACAKLAR                     | 100,00 | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00    | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| Diğer Çeşitli Alacaklar               | 100,00 | 0,00   | 0,00   | 0,00   | 0,00    | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| E-Stoklar                             | 100,00 | 309,06 | 54,62  | 53,47  | 48,71   | 44,93  | 88,81  | 143,69 |
| İlk Madde ve Malzeme                  |        |        |        |        |         |        |        |        |
| Yarı Mamüller                         | 100,00 | 342,15 | 51,89  | 0,00   | 296,59  | 0,00   | 646,63 | 514,97 |
| Mamüller                              | 100,00 | 407,20 | 59,06  | 46,26  | 38,65   | 52,55  | 93,38  | 138,07 |
| Diğer Stoklar                         | 100,00 | 5,94   | 41,42  | 0,00   | 0,00    | 0,00   | 0,00   | 0,00   |
| G-Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel.Tah. | 100,00 | 38,95  | 486,08 | 368,97 | 197,49  | 326,63 | 399,81 | 529,54 |
| Gelecek Aylara Ait Giderler           | 100,00 | 38,95  | 486,08 | 368,97 | 197,49  | 326,63 | 399,81 | 529,54 |
| H-Diğer Dönem Varlıklar               |        |        |        |        |         |        |        |        |
| Devreden K.D.V                        |        |        |        |        |         |        |        |        |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI               | 100,00 | 49,15  | 64,54  | 85,76  | 145,65  | 118,41 | 168,84 | 122,55 |

Ek Çizelge C.9. (DEVAM) Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

| HESAPLAR                      | Yıllar |       |       |        |        |        |        |        |
|-------------------------------|--------|-------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|
|                               | 2005   | 2006  | 2007  | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
| 2-DURAN VARLIKLAR             | 100,00 | 74,00 | 61,69 | 55,36  | 72,37  | 57,48  | 79,67  | 129,54 |
| A-Ticari Alacaklar            |        |       |       |        |        |        |        |        |
| B-Diğer Alacaklar             | 100,00 | 92,48 | 86,99 | 54,95  | 48,79  | 39,90  | 26,82  | 0,00   |
| Diğer Çeşitli Alacaklar       | 100,00 | 92,48 | 86,99 | 54,95  | 48,79  | 39,90  | 26,82  | 0,00   |
| D-Maddi Duran Varlıklar       | 100,00 | 72,47 | 59,60 | 55,39  | 74,33  | 58,93  | 84,05  | 125,05 |
| Arazi ve Arsalar              | 100,00 | 45,75 | 41,65 | 36,95  | 36,50  | 33,64  | 29,27  | 27,59  |
| Yer altı ve Yerüstü Düzenleri | 100,00 | 90,07 | 84,06 | 76,61  | 96,18  | 88,63  | 79,79  | 127,16 |
| Binalar                       | 100,00 | 89,65 | 84,33 | 74,81  | 73,90  | 68,10  | 79,02  | 74,48  |
| Tesis Makine ve Cihazlar      | 100,00 | 89,90 | 84,57 | 28,56  | 29,36  | 27,89  | 28,79  | 27,45  |
| Taşıtlar                      | 100,00 | 91,47 | 86,04 | 653,74 | 244,23 | 225,07 | 207,99 | 187,76 |
| Demirbaşlar                   | 100,00 | 82,27 | 83,32 | 67,87  | 86,25  | 83,71  | 105,89 | 90,01  |
| Birikmiş Amortismanlar (-)    | 100,00 | 91,25 | 87,92 | 79,78  | 70,51  | 67,59  | 67,36  | 65,83  |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI       | 100,00 | 74,00 | 61,69 | 55,36  | 72,37  | 57,48  | 79,67  | 129,54 |

Çizelge C.9. (DEVAM) Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Bilanço Analizi Bulguları

| HESAPLAR                              | Yıllar |          |          |          |          |          |        |         |
|---------------------------------------|--------|----------|----------|----------|----------|----------|--------|---------|
|                                       | 2005   | 2006     | 2007     | 2008     | 2009     | 2010     | 2011   | 2012    |
| PASİF (KAYNAKLAR)                     | 100,00 | 50,52    | 64,38    | 84,08    | 141,61   | 115,04   | 163,92 | 122,94  |
| 1-KISA VADELİ YABANCI KAYNAK          | 100,00 | 49,88    | 64,04    | 84,20    | 142,64   | 115,75   | 165,50 | 123,93  |
| A-Ticari Borçlar                      | 100,00 | 144,23   | 179,67   | 220,75   | 232,99   | 184,56   | 219,28 | 192,33  |
| Alınan depozito ve teminatlar         | 100,00 | 134,53   | 154,35   | 162,17   | 181,34   | 165,08   | 165,14 | 158,44  |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 100,00 | 203,73   | 335,01   | 580,16   | 549,78   | 304,07   | 551,36 | 400,21  |
| B-DİĞER BORÇLAR                       | 100,00 | 180,47   | 254,68   | 150,69   | 355,76   | 299,15   | 281,78 | 376,52  |
| Personele Borçlar                     | 100,00 | 211,69   | 107,13   | 77,32    | 0,00     | 0,00     | 0,00   | 0,00    |
| Diğer Çeşitli Borçlar                 | 100,00 | 180,37   | 255,17   | 150,93   | 356,94   | 300,14   | 282,71 | 377,76  |
| C-Alınan Avanslar                     | 100,00 | 210,83   | 310,53   | 189,06   | 96,89    | 234,70   | 68,55  | 122,45  |
| Alınan Sipariş Avansları              | 100,00 | 161,09   | 113,94   | 126,01   | 52,53    | 30,65    | 68,82  | 86,91   |
| Alınan Diğer Avanslar                 | 100,00 | 13114,76 | 51290,96 | 16543,21 | 11599,41 | 53147,28 | 0,00   | 9340,02 |
| E-Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.     | 100,00 | 28,72    | 18,51    | 38,33    | 54,43    | 37,74    | 81,84  | 59,83   |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar              | 100,00 | 18,53    | 9,79     | 33,24    | 53,70    | 21,66    | 92,44  | 42,51   |
| Ödenecek Sosyal güvenlik Kesintil.    | 100,00 | 133,57   | 39,37    | 104,81   | 89,07    | 141,16   | 26,61  | 39,09   |
| Ödenecek Döner Sermaye Yükümlül.      | 100,00 | 58,00    | 72,29    | 50,17    | 81,06    | 116,61   | 150,08 | 114,35  |
| KDV Tevkifatı                         | 100,00 | 79,77    | 182,52   | 173,06   | 165,16   | 376,43   | 0,00   | 0,00    |
| Vadesi Geçmiş Et. Veya Taak. Vergi    | 100,00 | 79,87    | 0,00     | 0,00     | 0,00     | 0,00     | 0,00   | 2692,12 |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler          | 100,00 | 29,15    | 24,21    | 35,01    | 40,23    | 39,00    | 42,95  | 46,26   |
| G-Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid.Tah. | 100,00 | 6,23     | 6,85     | 57,65    | 94,11    | 75,20    | 147,00 | 62,18   |
| Gelecek Aylara Ait Gelirler           | 100,00 | 6,23     | 6,85     | 57,65    | 94,11    | 75,20    | 147,00 | 62,18   |
| KISA VADELİ YABANCI KAYNAK.T.         | 100,00 | 49,88    | 64,04    | 84,20    | 142,64   | 115,75   | 165,50 | 123,93  |
| 3-ÖZ KAYNAKLAR (Sermaye)              | 100,00 | 91,47    | 86,04    | 76,33    | 75,40    | 69,48    | 62,55  | 58,96   |
| PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI             | 100,00 | 50,52    | 64,38    | 84,08    | 141,61   | 115,04   | 163,92 | 122,94  |



Çizelge C.10. Eğilim Yüzdeleri Yöntemine Göre Gelir Tablosu Analizi Bulguları

| HESAPLAR                          | Yıllar |         |          |         |        |         |        |        |
|-----------------------------------|--------|---------|----------|---------|--------|---------|--------|--------|
|                                   | 2005   | 2006    | 2007     | 2008    | 2009   | 2010    | 2011   | 2012   |
| A-BRÜT SATIŞLAR                   | 100,00 | 88,13   | 104,40   | 94,41   | 96,45  | 81,10   | 98,99  | 100,44 |
| 1)Yurtiçi Satışlar                | 100,00 | 88,13   | 104,40   | 92,65   | 92,76  | 78,41   | 95,07  | 98,36  |
| Diğer Gelirler                    |        |         |          |         |        |         |        |        |
| C-NET SATIŞLAR                    | 100,00 | 88,13   | 104,40   | 94,41   | 96,45  | 81,10   | 98,99  | 100,44 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ             | 100,00 | 88,09   | 136,72   | 113,93  | 120,92 | 84,64   | 85,88  | 87,78  |
| 1)Satılan Mamüller Maliyeti       | 100,00 | 88,09   | 136,72   | 113,93  | 120,92 | 84,64   | 85,88  | 87,78  |
| BRÜT SATIŞ KAR veya ZARARI        | 100,00 | 88,15   | 89,14    | 85,19   | 84,89  | 79,43   | 105,18 | 106,41 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ              |        |         |          |         |        |         |        |        |
| 1)Araştırma ve Geliştirme Gid.    | 100,00 | 142,04  | 139,29   | 180,57  | 124,45 | 155,10  | 205,00 | 196,43 |
| 2)Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.    | 100,00 | 98,30   | 129,38   | 106,51  | 99,85  | 42,47   | 41,31  | 26,63  |
| 3)Genel Yönetim Giderleri         | 100,00 | 108,80  | 121,73   | 138,54  | 148,24 | 148,33  | 155,53 | 164,66 |
| FAALİYET KARI VE ZARARI           |        |         |          |         |        |         |        |        |
| F-DİĞER FAAL.OLAĞAN GELİR VE KAR. | 100,00 | 47,12   | 65,06    | 34,02   | 24,46  | 12,43   | 16,17  | 18,18  |
| a)Faiz Gelirleri                  | 100,00 | 46,68   | 64,45    | 29,67   | 0,00   | 0,00    | 0,00   | 10,46  |
| b)Fall. İlgili Diğer Gelir ve Kar | 100,00 | 63,35   | 87,16    | 193,04  | 919,93 | 467,46  | 608,13 | 300,57 |
| G-DİĞER FAA.OLAĞAN GİD. Ve ZARAR  | 100,00 | 0,00    | 18,11    | 0,00    | 23,11  | 284,99  | 261,00 | 84,58  |
| Diğ. Olağan Gider ve Zararlar     |        |         |          |         |        |         |        |        |
| OLAĞAN KAR VEYA ZARAR             | 100,00 | 63,40   | 62,68    | 37,48   | 47,74  | 30,16   | 54,05  | 55,58  |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR     | 100,00 | 73,91   | 95,73    | 72,19   | 41,93  | 35,91   | 346,91 | 26,63  |
| Önceki Dönem Gelir ve Kar         |        |         |          |         |        |         |        |        |
| Diğ. Olağandışı Gelir ve Karlar   | 100,00 | 73,91   | 95,73    | 72,19   | 41,93  | 35,91   | 230,70 | 26,63  |
| J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR    | 100,00 | 7855,47 | 17637,47 | 3796,68 | 0,00   | 4206,99 | 33,62  | 0,00   |
| a)Önceki Dönem Gider ve Zarar     |        |         |          |         |        |         |        |        |
| b)Diğ.Olağandışı Gid. Ve Zarar.   | 100,00 | 0,00    | 0,00     | 317,24  | 0,00   | 4206,99 | 0,00   | 0,00   |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI            | 100,00 | 63,30   | 62,63    | 38,01   | 47,63  | 30,10   | 59,83  | 55,02  |

## **ÖZGEÇMİŞ**

Adı Soyadı : Ramazan ÖZTÜRK  
Doğum Yeri ve Yılı :03.07.1978  
Medeni Hali : Evli  
Yabancı Dili : İngilizce  
E-posta : ramo95@mynet.com

## **Eğitim Durumu**

Lise : Antalya Lisesi, 1993  
Lisans : KTÜ Orman Fakültesi Orman Mühendisliği Bölümü, 1998.  
Yüksek Lisans : SDÜ, Fen Bilimleri Enstitüsü, Orman Müh. Anabilim Dalı