

DEVLET ORMAN FİDANLIK İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ ÇABALARI VE MALİYET YÖNETİMİNİN İŞLETME BAŞARISINDAKİ ROLÜ

Durmuş ACAR* Ahmet TOLUNAY* Hasan ALKAN**

ÖZET

Günümüz rekabetçi ortamında stratejik düşünmek ve hareket etmek zorunda olan işletmeler, maliyetlerini üretimle birlikte planlamak zorundadır. 20 yılı aşkın süredir gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin bir çoğu etkin maliyet yönetimi için ileri maliyet yönetimi sistemlerini kullanmaktadır. Ancak, ülkemizdeki özellikle kamu sektörü işletmeleri söz konusu gelişmelerden haberdar bile değildir. Örneğin; devlet orman fidanlık işletmelerinde değil maliyet yönetimi; fiili maliyetleri belirleme işleri bile sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır.

Bu bağlamda, çalışmada ilk önce, geçmişten günümüze kadar zarar eden ve halen büyük çoğunluğunda zarar durumu devam eden Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde işletme ekonomisi bakımından yaşanan mevcut sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır. İkinci olarak da maliyet yönetiminin bu işletmelerde etkin bir şekilde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Yönetimi, Devlet Orman Fidanlık İşletmeleri, İşletme Başarısı.

1. Giriş

Gelir ve giderler ekonomik anlamda işletme başarısını etkileyen en önemli değişkenlerdir. Rekabetçi ortamlarda gelirleri istenildiği şekilde arttırmak mümkün olmadığı için işletme kârlılığını arttırmada giderler en önemli değişken haline gelmektedir. Devlet Orman Fidanlık İşletmeleri (DOFİ) her ne kadar tam rekabetçi bir piyasada faaliyet göstermese de sübvansiyon politikaları, bedelsiz satışlar, ağaçlandırma programlarına bağımlılık, vb. gibi farklı etmenler nedeniyle gelirlerini istediği şekilde arttıramamaktadır.

İşletmeler sahip oldukları varlıkları amaçları doğrultusunda tüketerek gidere dönüştürmektedirler. Giderlerin oluşum sürecinde varlıkların doğuşlarından tükenişlerine kadar izlenmesi ve pazardaki rakipleri dikkate alan, stratejik görüş imkanı sağlayan, değer zincirine önem veren ve işletmenin üretim sistemiyle uyum gösteren bir maliyet yönetim sistemiyle yönetilmesi

* Doç. Dr., SDÜ İ.İ.B.F Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, ISPARTA.

** Yrd. Doç. Dr., SDÜ Orman Fakültesi, Orman Ekonomisi Anabilim Dalı, ISPARTA.

gerekmektedir. Ne var ki; ülkemizde işletmeciliği anayasal zorunluluk olarak devlet tarafından yapılan diğer sektörlerde olduğu gibi DOFİ’nde de maliyet yönetimi kullanımı istenen düzeyde değildir. Ayrıca, mevcut muhasebe sisteminin bürokratik engellerle hantal bir yapı kazanması, muhasebenin sadece geçmişe yönelik bir kayıt ve raporlama sistemi olarak kullanılması ve uygulanan Tek Düzen Hesap Planı içerisinde yer alan maliyet hesaplama gruplarının da sağlıklı bir veri tabanı oluşturacak şekilde uygulanmaması işletmelerin zarar etmesine neden olan hususların tespitinde zorluklara neden olmaktadır. Bunun sonucunda da işletmeler verimlilik ve iktisadilik anlayışından uzak olarak yönetilmektedir.

Gerek kuruluş aşamasında fizibiliteye yeterli önemin verilmemiş olması, gerekse mekanizasyona gerekli yatırımların yapılmamış olmasına rağmen, her koşulda kaliteli fidan kullanma isteği ile fidanlık işletmeleri için kaçınılmaz olan maliyet artışı, maliyet yönetimine gereken önemin verilmemesiyle birlikte kontrol edilemez bir hal almaktadır. Günümüzde özel sektör fidanlık işletmelerinin de hızla pazara (*özellikle süs bitkisi fidanı üretiminde*) girmesiyle birlikte mevcut finansal sıkıntılar darboğaza dönüşmektedir.

Bu araştırma, DOFİ’nin işletme ekonomisi ve maliyet yönetimi bakımından mevcut durumlarının tespiti, sorunlarının belirlenmesi ve bu sorunların çözüm yollarının ortaya konması amacıyla gerçekleştirilmiştir.

2. Araştırmanın Kapsamı ve Hipotezleri

2.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma 46 adet orman fidanlık müdürlüğünün tamamını kapsayacak şekilde yürütülmüş, şeflikler düzeyinde bir inceleme yapılmamıştır. Nitekim, müdürlüklere bağlı olan fidanlık şeflikleri ve geçici orman fidanlıklarının üst düzey yöneticileri çoğunlukla fidanlık müdürleridir. Fidanlıkların yapısı da benzer özellikler göstermektedir.

2.2. Araştırmanın Hipotezleri

- DOFİ’nin büyük bir bölümünün zararına faaliyet göstermesini tamamen devlet işletmeciliğine bağlamak eksik ya da yanlış bir yaklaşımdır. Başarısızlıkta sosyal fayda amacı ve mevzuattan kaynaklanan nedenlerle birlikte işletmelerin yönetiminde rasyonel işletmecilik kriterlerine (maliyetler, satış hedeflerine ulaşım ulaşılamama, kuruluş yerinin uygun olup olmaması, kapasite kullanım durumu,vb) önem vermeme de etkili olmaktadır.

- Karar alma sürecinde muhasebe bilgilerinden yararlanılıp yararlanılmadığının ve dolayısıyla maliyet yönetimine önem verip vermemenin maliyet unsurları ve işlem maliyetleri üzerinde potansiyel bir etkisi bulunmaktadır. Şayet bu etki söz konusu ise, işletmelerin kâr&zarar durumu, muhasebe bilgilerinden yararlanma ve maliyet yönetimine önem verme ile yakından ilişkili olacaktır.

3. Araştırmanın Materyal ve Yöntemi

Araştırmada, *anket*, *gözlem* ve *röportaj* yöntemleri kullanılmıştır.

3.1. Anket Çalışmaları

Anket Yönteminin Seçimi: Araştırmada, ulaşımı kolay fidanlık işletmeleri için yüzyüze görüşme yöntemi, diğer durumlar için ise, mektupla anket yöntemi kullanılmıştır.

Anket Sorularının Hazırlanışı: Anket formu kapsamında değişik karakterli bir çok soruya yer verilmiştir. Tespiti amaçlanan konunun özelliklerine göre, anket içinde, açık sorular, çoktan seçmeli sorular, derecelmeli sorular, iki veya daha fazla cevaplı sorular gibi bir çok soru tipi kullanılmıştır. Çoktan seçmeli sorularda bilgileri yeterince biçimsel ve tam olarak alabilmek amacıyla, mümkün olduğunca çok seçenek verilmeye çalışılmıştır. Ölçek kullanılarak hazırlanan sorularda likert tipi ölçeklendirme veya basit sıralama ölçeği kullanılmıştır.

Anketlerin Değerlendirilmesi: Araştırmada anket geri dönüş yüzdesi % 96 olmuştur. Ancak, 4 adet anket formu eksik ve çelişkili bilgiler içerdiği için değerlendirme dışı bırakılmıştır. İstatistik analizler SPSS 10.0 (*Statistical Package for Social Science*) istatistik paket programı ve Excel yazılım paketleri yardımıyla yapılmıştır. Analizde, sorunun özelliğine göre bazen *yüzdeler*, bazen de *tartılı aritmetik ortalamalar* yardımıyla değerlendirmeler yapılmıştır. Veriler ana kütlelin tamamına yakını temsil edecek şekilde toplandığı için her bir sorunun test edilmesine ihtiyaç duyulmamıştır. Hipotezlerin test edilmesi amacıyla ise, *Ayrırma (diskriminant) analizi* ve *Kikare (Chi-square)* test teknikleri kullanılmıştır.

Ankette yer alan sorular sayısal olmayan verilerden oluşmaktadır¹. Bu nedenle değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığının belirlenmesi için

¹ Sayısal olmayan değişkenlerin sayısallaştırılmasında *sıra istatistiği* kullanılmıştır. (4'lü likert tipi sorularda hiç önemi yok=1, biraz önemli=2, orta derecede önemli=3 ve çok önemli=4 şeklinde sayısallaştırma yapılırken; 2 seçenekli sorularda da genellikle 1 ve 2 rakamları kullanılmıştır.)

değişkenlerin sınıflar bazında sayılarını gösteren kontenjan tabloları kullanılmıştır. 2x2 ya da RxC (R=sıra sayısı >2 ve C=Sütun sayısı > 2) şeklindeki çapraz tablolardan yararlanarak da *kikare bağımsızlık testi* gerçekleştirilmiştir (Özdamar, 1999: 335).

Araştırmada kullanılan diğer test tekniği olan diskriminant analizi, bireylerden oluşan iki veya daha çok kümenin karşılaştırılması, değişkenlerin bu sınıflandırmaya katkılarının incelenmesi ve bireylerin hangi kümeye gireceğinin kestirilmesinde kullanılmakta olan çok boyutlu bir istatistik analiz tekniğidir (Kalıpsız, 1988:150; Geray 1982:59-64). Araştırmada, DOFİ'nin kâr ya da zarar durumları, muhasebe kullanma ya da kullanmama durumları, vb. değişkenler bir sınıflandırma değişkeni olarak kabul edilmiş, böylece, analiz öncesi tanımlanmış iki grubun ortalama nitelikleri arasında çeşitli etmenler bakımından, anlamlı bir farkın olup olmadığı diskriminant analizi ile ortaya konmaya çalışılmıştır.

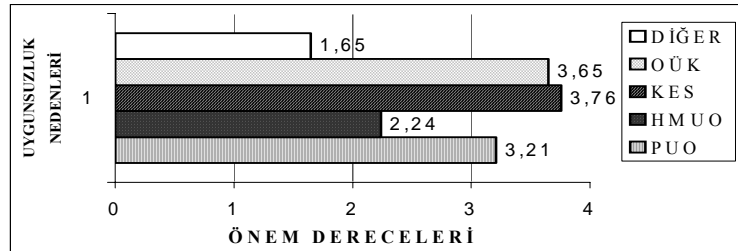
3.2. Gözlem ve Röportaj Çalışmaları: Antalya, Ankara, Eğirdir, Serinyol, Kastamonu, Bolu, vb. gibi Orman Fidanlık Müdürlükleri'nde anket çalışmalarıyla birlikte gözlem ve röportaj çalışmaları da yürütülmüştür.

4. Bulgular ve Tartışma

4.1. Hipotez 1'e İlişkin Bulgular

4.1.1. İşletmelerin Kuruluş Yeri Bakımından Durumları

DOFİ'nin yaklaşık %43'ü çeşitli kuruluş yeri değerlendirme kriterleri (KYDK) bakımından fidan işletmeciliğine uygun olmayan yerlerde faaliyet göstermektedir. Bu kriterlerin tartılı aritmetik ortalamalara göre durumları Şekil 1'deki gibidir.



Şekil 1. KYDK ve Önem Düzeyleri (PUO: Pazara uzak olması, HMUO: Hammaddeye uzak olması, KES: Kalifiye eleman sıkıntısı, OÜK: Olumsuz üretim koşulları)

DOFİ'nde genellikle aşırı personel istihdamının bulunmasına rağmen, en önemli problemin kalifiye eleman yetersizliği olarak ortaya çıkması, önemli bir çarpıklığı ortaya koymaktadır. Yıllardır uygulanmakta olan hatalı personel yönetimi politikaları ve standartlaştırılmış bir kadro yapısının oluşturulamaması bu çarpıklığın en önemli nedenidir. Özellikle fidan yetiştiriciliği, tohum, vb. alanlarda konusunda uzmanlaşmış teknik ve kalifiye eleman konusunda DOFİ'nin ciddi sorunları bulunmaktadır. Bu olumsuzluk meslek içi eğitim ve seminer çalışmaları ile düzeltilmeye çalışılmaktadır. Teknik eleman konusunda yaşanan sıkıntıların yanında vasıfsız işçiler konusunda da sorunlar yaşanmaktadır. Zorunlu olarak uygulanmakta olan zamana bağlı ücret sistemi, işgücü verimliliğinin gerektiği ölçüde arttırılmasını engellemektedir.

DOFİ'nin büyük yerleşim birimlerinden uzakta kurulması, özellikle süs bitkisi fidanı alanında satış kaybına neden olmaktadır. Bu nedenle, diğer koşulların imkan verdiği ölçüde büyük yerleşim yerlerine yakın yerlerde kurulmasında yarar bulunmaktadır. Aksi takdirde, tanıtım ve reklam çabalarına çok daha fazla önem verilmelidir. Önemli kuruluş yeri sorunlarından birisi de olumsuz üretim koşullarıdır. Özellikle 1980'li yıllarda belirlenen ütopyik ağaçlandırma hedefleri paralelinde ekolojik kriterler bakımından uygun olmayan bir çok yörede, çok sayıda işletmesinin kurulmuş olması, bu şikayetlerin en temel nedeni olarak dikkat çekmektedir. Bu işletmelerde maliyetler artarken; önemli kalite sorunları da yaşanmaktadır.

4.1.2. Kapasite Kullanım Durumları

DOFİ'nin %82.5'i çeşitli nedenlerle kapasitelerinin tamamından yararlanamamaktadır. Atıl kapasite oranı bazı orman fidanlık işletmelerinde %50'nin üzerindedir. Örneğin, toplam alanı 64.91 ha olan ve 35.09 ha fidan üretim alanına sahip olan Samsun Orman Fidanlık Müdürlüğü, son üretim planına göre bu alanının sadece 10.44 ha'lık kısmında üretim yapabildiği. Yani, üretim alanının sadece %30'unu kullanabilmiştir.

Ülkemizdeki DOFİ'nde toplam alanın üretim alanı olarak kullanılma yüzdesi de Avrupa ülkelerine göre daha düşüktür. Avrupa Topluluğu normlarına göre, fidanlık topraklarının yaklaşık %75'inin fidan üretime tahsisi gerekmektedir. Ülkemizde ise, bu oran yaklaşık %65 olarak ifade edilmektedir (Anonim, 1995:387). Gözlemlerimize göre, bu oran bir çok DOFİ'nde %65'in de altındadır.

DOFİ’nde atıl kapasiteye neden olan etmenler Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. DOFİ’nde Kapasite Kullanımı Sınırlayan Etmenler

Önem Derecesi	5	4	3	2	1	Ortalama
Makina parkı yetersizliği (MPY)	1	3	9	9	11	2.21
Kalifiye eleman yetersizliği (KEY)	2	15	11	4	1	3.39
Kuruluş yerinden kaynaklanana sorunlar (KYKS)	5	8	5	10	5	2.94
Materyal ve malzeme yetersizliği (MMY)	1	6	5	9	12	2.24
Merkezce belirlenen programa uyma zorunluluğu	24	1	3	1	4	4.21

Kapasite kullanımı üzerinde etkili olan faktörler, teknik etmenler, yönetsel etmenler, pazarlama etmenleri ve finansal etmenler şeklinde sınıflandırıldığında (Karalar, 1996:215-221); DOFİ’nde yönetsel etmenler başta olmak üzere tüm bu faktörler kapasite kullanımında etkili olmaktadır. Kapasite kullanım oranının düşmesine neden olan en önemli etmen, fidan üretiminde genel müdürlükçe belirlenen programa uyma zorunluluğudur. Ağaçlandırma politikalarına göre belirlenen bu programların ne kadar sağlıklı olarak belirlenebildiği ise tartışmaya açık bir konudur.

4.1.3. Fidan Satışlarında Hedeflere Ulaşma Durumu

DOFİ’nin sadece %57.5’i genel anlamda fidan satışlarında hedeflere ulaşabilmekte; %42.5’lik kısım ise hedeflere ulaşamamaktadır. Fidan satışında hedeflere ulaşamamada etkili olan faktörler iki önemli boyut bakımından ayrılabilir. Birincisi, miktar olarak hedeflenen fidanın üretilmemesi ya da satılamaması; ikincisi ise, satışı yapılan fidanların ya bedellerinin tahsil edilememesi ya da uygulanan sübvansiyon politikaları nedeniyle gerçek değerlerinin altında satılmasıdır.

4.1.4. Fidanlık İşletmelerinin Fidan Pazarındaki Konumu

Önceleri fidan pazarında tekel durumunda olan DOFİ’leri son yıllarda, özel fidanlıkların açılması, ihracat ve ithalat olaylarının serbest bırakılması, vb. nedenlerle yavaş yavaş rekabet ortamına sürüklenmektedir. Nitekim, ankete cevap veren orman fidanlık işletmelerinin sadece %12.5’i rakipsiz olduklarını %87.5’i ise, çeşitli alanlarda rakiplerinin olduğunu belirtmektedir.

4.1.5. İşletmelerde Maliyet Unsurlarının Durumu

Anket sonuçlarına göre, DOFİ’nde en önemli maliyet unsuru işçilik giderleridir (Dİ). Bunu sırasıyla genel üretim giderleri (GÜG), hammadde ve malzeme giderleri (DİMM) takip etmektedir.

DOFİ’ndeki aşırı merkezi yönetim anlayışı ve kamu zihniyeti doğrultusundaki istihdam politikası nedeniyle işletmeler istediği sayıda ve

nitelikte işçi çalıştırma hakkından mahrumdur. Bu durum işçilik maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca, DOFİ’nde gerektiği ölçüde mekanizasyona gidilememiş olması pahalı iş gücü kullanımını zorunlu hale getirmekte ve işlem maliyetlerini gereksiz şekilde arttırmaktadır. Örneğin, örtü materyali temini ve ekim yastıklarına serme işlemi makinalı çalışma ile daha ucuza mal olmasına rağmen, bir çok işletmede imkansızlıklar nedeniyle pahalı iş gücü kullanmak yoluyla yapılabilmektedir. İş gücünün pahalı veya yetersiz olduğu durumlarda DOFİ’nce kullanılmakta olan ihaleli çalışmalar, fidanlık işletmesinin kendi kaynaklarını kullanmasına nazaran daha ekonomik olabilmektedir.

İkinci önemli maliyet kalemi GÜG olmaktadır. Buna rağmen DOFİ’nin büyük çoğunluğu ya GÜG’ni maliyet hesaplarına dahil etmemekte, ya da tahmini bir değer olarak kullanmaktadır. Bu durum hesaplanan fidan maliyetinin ve buna bağlı olarak belirlenen satış fiyatının, gerçekleri ne kadar yansıtabileceği sorusunu gündeme getirmektedir.

DOFİ’nde standartlaşmış bir makina parkının bulunmayışı ve elde bulunan makina ve ekipmanların da zamanında yenilenememesi sonucunda, bir çok makina ve ekipman amortisman süresini doldurmuş durumdadır. Amortisman süresini doldurmuş makina ve ekipmanla çalışma zorunluluğu bir taraftan iş verimliliğini azaltırken, diğer taraftan da bakım masraflarının artmasına neden olmaktadır. Ayrıca, bu tür makinalardaki aşırı akaryakıt tüketimi de azımsanamayacak derecede maliyet artışına neden olmaktadır.

6. İşlem Maliyetlerinin Durumu

İşlem maliyetlerinin önem sıralaması Tablo 2’deki gibidir.

Tablo 2. İşlem Maliyetlerinin Önem Sıralamaları

Maliyetler	Tartılı aritmetik ortalama	Önem derecesi sıralaması
Ot alma giderleri	3.86	1
Söküm maliyetleri	3.275	2
Makina ve ekipmanların tamir bakım masrafları	3.25	3
İskarta fidan oranının yüksek olması	3.25	4
Ört. Mat. temini ve ekim üstü kapama maliyetinin yüksek olması	3.23	5
Sulama giderlerinin yüksek oluşu	3.175	6
Gübreleme	3.125	7
Seleksiyon işlemlerini maliyetinin yüksek oluşu	2.95	8
Diğer materyal maliyetlerinin yüksek oluşu	2.925	9
İlaçlama giderlerinin yüksek oluşu	2.80	10
Tohum maliyetlerinin yüksek olması	2.73	11
Ambalajlama masraflarının yüksek oluşu	2.65	12
Dağıtım masraflarının yüksek oluşu	2.25	13

Görüldüğü gibi, işçilik maliyetlerinin yüksek olmasına bağlı olarak, yoğun iş gücü gerektiren işlemlerin maliyetleri de kendiliğinden artmaktadır.

4.1.7. İşletmelerin Kâr&Zarar Durumları

DOFİ'nin yaklaşık %63'ü zararına çalışıyor durumdadır. Zararın bir kısmının görev zararı olduğu açıktır. Ancak, zararına çalışan işletmelerin oranının bu denli yüksek olması da kabul edilemez bir gerçektir. Görev zararının en önemli nedeni satış fiyatlarında yıllardır uygulanmakta olan sübvansiyon politikalarıdır. 657 sayılı Kanun'a tabi personele ilişkin giderlerin maliyetlere yansıtılmaması (Boydak *vd.*, 1997:23) ve maliyetlerin bilimsel esaslar çerçevesinde belirlenememesi sonucunda, üretilen *fidanların* fiyatının belirlenmesinde, zaten bilimsel yönden eksiklikleri bulunan maliyet artı yöntemini uygulanamaz hale getirmektedir. Üretilen fidanlarının yaklaşık %90'nının gerçek maliyetinin altında fiyatlarla Orman Bakanlığı tarafından alındığı bilinmektedir. Değinilen nedenlerle birlikte; ekonomik bakımdan uygun üretim tekniklerin benimsenmemesi, verimsiz çalışma, israf vb. nedenler de DOFİ'nin zararına çalışmasına neden olabilmektedir.

Hipotez 1'in Test Edilmesi (Kâr&Zarar Grupları Arasında Belirleyici Olan Etmenler)

Kuruluş yeri, satış hedeflerine ulaşım, rakiplerin durumu ve kapasite kullanım durumu genel anlamda işletme başarısı üzerinde etkili olmakla birlikte; kar ya da zarar eden grupların benzer özellik göstermesi (*örneğin, kapasite kullanım oranı bir çok işletmede çok düşüktür*) nedeniyle *diskriminant analizi* sonuçlarına göre bu kriterler ile kâr&zarar durumu arasında istatistiksel bir ilişki bulunamamıştır².

Maliyet unsurlarının (GÜG, DİMM ve Dİ) fidanlık işletmelerindeki gerçekleşme düzeyleri ile yapılan kâr&zarar ayırımında ise, gruplar arası anlamlı bir farklılığın olduğu ortaya çıkmıştır. Tablo 3'de verilen kanonik diskriminat fonksiyonuna göre, ayırım toplam varyansın %100'ünü açıklamaktadır. Wilks' lambda değerinin sıfıra yakın olması ve önem düzeyinin 0.05'den küçük olması nedeniyle de ayırımında kullanılan değişkenler bakımından gruplar arası anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

² Toplam varyansın %100'ünü açıklayan bir ayırma fonksiyonu elde edilmesine rağmen, kanonik korelasyon katsayıları ve öz değerler arzu edildiği kadar yüksek çıkmamıştır. Wilks's lambda ile yapılan denetimde de 0.05 güven sınırında (anlamlılık düzeyinde) elde edilen fonksiyonların anlamlı olmadıkları görülmüştür.

Tablo 3.Maliyet Unsurları İçin Kanonik Diskriminant Fonksiyonu³

Öz Değerler				
Fonksiyon	Öz Değer	Varyans %	Kümülatif %	Kanonik Korelasyon
1	0.822	100.0	100.0	0.672
Wilks' Lambda				
Fonksiyonun Testi	Wilks' Lambda	Kikare	Serbestlik Derecesi	Önem Düzeyi
1	0.549	21.890	3	0.000

Ayırımında önemli olan maliyet unsurları Tablo 4'de verilmiştir..

Tablo 4. Maliyet Unsurları İçin Yapısal Matris⁴

	Fonksiyon
GÜG	0.891
İşçilik maliyetleri	0.322
DİMM	0.154

Buna göre, ayırımında en önemli değişken GÜG'dir. Bunu sırasıyla Dİ ve DİMM takip etmektedir. Bununla birlikte, yapısal matriste yer alan tüm değişkenlerin ayırımında gerçekten önemli olup olmadığının belirlenebilmesi için wilks's lambda ve F testi denetiminin de yapılması gerekmektedir. Söz konusu işlemler gerçekleştirildikten sonra analizde $P < 0.05$ güven aralığı için, sadece GÜG'nin böyle bir ayırımında gruplar arası anlamlı farklılıklar gösterdiği anlaşılmıştır. Ayırımın sınıflandırma başarısı ise Tablo 5'de verilmiştir. Sınıflandırma başarısı %72.5'dir⁵.

Tablo 5. Sınıflandırma Başarısı

Kâr&zarar	Tahmin edilen grup.		TOPLAM	
	1	2		
Orijinal grup üyeliği (mutlak)	1	11	4	15
	2	7	18	25
Orijinal grup üyeliği (%)	1	73.3	26.7	100.00
	2	28.0	72.0	100.00

Temel maliyet unsurlarının kâr&zarar durumu ayırımında anlamlı bir etkiye sahip olduğu görüldükten sonra konunun daha da detaylandırılması amacıyla, kâr&zarar durumu ile işlem maliyetlerinin düzeyleri arasında bir ilişkinin olup olmadığı, yine *stepwise diskriminant analizi* ile araştırılmıştır.

³ Kanonik diskriminant fonksiyonu tablosu içinde yer alan iki ayrı bölümden ilki (*öz değer*) değişkenlerden elde edilen kanonik diskriminant fonksiyonunu göstermekte; diğeri ise (*wilks' lambda*), bu fonksiyonun anlamlılık düzeyini, yani, ayırıcı özelliğe sahip olup olmadığını belirtmektedir. Wilks' lambda 0 ile 1 arasında bir değer olup, bu değer 1'e yaklaştıkça fonksiyonun anlamlılığı azalmaktadır

⁴ Yapısal matris Tablosinde katsayısı en yüksek olan değişken en fazla ayırma özelliğine sahip olan değişkendir. Sıralamada mutlak değerler esas alınmaktadır.

⁵Birinci grubu oluşturan kâr eden işletmelerin %73.3'ü kendi grubu içinde kalırken, %26.7'si zarar eden işletmeler grubunda yer almıştır. İkinci grubu oluşturan zarar eden işletmelerin ise %72'si kendi grubu içinde, %28'i de kâr eden işletmeler grubu içinde kalmıştır.

Sonuçta toplam varyansın %100'ünü açıklayan ve 0.05 güven aralığında anlamlı olan bir ayırma fonksiyonu elde edilmiştir (Tablo 6).

Tablo 6. Ayırımın Kanonik Diskriminant Fonksiyonu

Öz Değerler				
Fonksiyon	Öz Değer	Varyans %	Kümülatif %	Kanonik Korelasyon
1	6.529	100.0	100.0	0.931
Wilks' Lambda				
Fonksiyonun Testi	Wilks' Lambda	Kikare	Serb. Derecesi	Önem Düzeyi
1	0.133	74,694	2	0.000

Ayırıda en önemli paya sahip olan değişken, arzu edilmeyen fidan oranının artmasına bağlı olarak ortaya çıkan kalitesizlik maliyetleridir. Ayırıda etkiye sahip olan diğer değişkenler ve katsayıları ise Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7. İşlem Maliyetleriyle Yapılan Ayırımın Yapısal Matrisi

	Fonksiyon
Iskarta	0.907
Örtü materyali	0.723
Sulama	0.293
Söküm	0.288
Ot Alma	0.264
Seleksiyon	0.230
Makina-ekipman	0.211
Diğer materyal maliyetleri	0.168
Gübreleme	0.095
Ambalaj	0.058
İlaçlama	0.049
Dağıtım	-0.014

Wilks' lamda ve F testi denetimi sonuçları ise, Tablo 8'deki gibidir.

Tablo 8. Ayırımın Wilks' Lamda ve F Testi Değerleri

Wilks' Lambda İstatistik ve Serbestlik Dereceleri					
Step	Entered	Wilks' Lambda			
		Satatic	df1	df2	df3
1	Iskarta	0.157	1	1	38.000
2	Örtü materyali	0.133	2	1	38.000
Ayırım Değişkenleri ve Önem Düzeyleri					
Step	Wilks' Lambda				
	Statistic	df1	df2	Önem Düzeyi	
1	204.045	1	38.000	0.000	
2	120.785	2	37.000	0.000	

Buna göre, yapısal matris içinde yer alan değişkenlerden sadece kalitesizlik maliyetleri ve örtü materyali maliyetleri kâr ya da zarar eden gruplar arasında istatistiksel bakımdan anlamlı farklılıklar göstermektedir. Yapılan ayırımın sınıflandırma başarısı ise %95 ile oldukça yüksektir (Tablo 9).

Tablo 9. Ayırımın Sınıflandırma Başarısı

Kar&zarar		Tahmin Gurubu		Toplam
		1	2	
Orijinal grup	1	15	0	15
Mutlak	2	2	23	25
Orijinal grup	1	100	0	100
%	2	8	92	100

4.2. Hipotez 2'ye İlişkin Bulgular

4.2.1. Karar Sürecinde Muhasebe Bilgilerinden Yararlanma

Durumu

Karar sürecinde muhasebe bilgilerinden yararlanan yöneticilerin oranı %57.5'dir. %42.5'lik kısım ise, muhasebe bilgi ve verilerinden hiçbir şekilde yararlanmadıklarını ifade etmiştir. Muhasebe verilerini kullanan işletmelerde de maliyet ve yönetim muhasebesinin olmadığı gerçeğinden hareketle, muhasebe verilerinin sadece vergi kararları bakımından ve Bakanlık içi yazışmalar amacıyla kullanıldığını tahmin etmek güç değildir. Karar alma sürecinde muhasebe verilerini kullanan işletme yöneticilerinin kullanmış oldukları verilerin dağılımı Tablo 10'daki gibidir.

Tablo 10. Karar Sürecinde Kullanılan Muhasebe Araçları

Kullanma Durumu	Bilanço	Gelir Tablosu	Fon akım Tablosu	Bütçe	Satılan Malın Maliyeti Tablosu	Maliyet Analizi	Diğer
Kullanan	34.8	52.2	4.3	87	34.8	78.3	0
Kullanmayan	65.2	47.8	95.7	13	65.2	21.7	100
Toplam	100	100	100		100	100	100

Karar sürecinde bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, bütçe, satılan malın maliyeti tablosu, maliyet analizinin tamamının birlikte kullanıldığı işletme bulunmamaktadır. Muhasebe bilgilerinden tam anlamıyla yararlanmış sayılabilmek için bu araçların birlikte kullanılma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu da bize karar sürecinde muhasebeyi kullanan işletmelerin de eksik muhasebe bilgisinden yararlandığını göstermektedir.

4.2.2. İleriki Faaliyet Dönemi İçin Bütçe Hazırlama Durumu

DOFİ yöneticilerinin büyük bir bölümü bütçe düzenlediklerini belirtmektedir. Her bir bütçe türünün kullanım yüzdesi Tablo 11'deki gibidir.

Tablo 11. DOFİ'nde Düzenlenen Bütçe Çeşitleri

Bütçe Çeşitleri	Mutlak		%	
	Hazırlayan	Hazırlamayan	Hazırlayan	Hazırlamayan
Satış bütçesi	17	23	42.5	57.5
Üretim bütçesi	22	18	55	45
Direkt işçilik	8	32	20	80
Bilanço ve gelir tablosu	14	26	35	65
Hammadde tedarik	15	25	37.5	62.5
Genel üretim giderleri	27	13	67.5	32.5
Genel yönetim giderleri	2	38	5	95

Görüldüğü gibi, en yaygın olarak hazırlanmakta olan GÜG bütçesidir. En az oranda hazırlanan bütçe türü ise, genel yönetim giderleri bütçesidir. Bütçelerin birlikte hazırlanma durumuna bakıldığında, işletme yöneticilerinin bütçe düzenlediklerini belirtmelerine rağmen, hangi bütçelerin düzenleneceği noktasında da bilgi sahibi olmadıkları anlaşılmaktadır. Nitekim, düzenlenmesi gereken bütçelerin tamamını düzenleyen işletme bulunmamaktadır. Sağlıklı bir planlamanın yapılabilmesi için, bütçelerin tamamının düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü, bütçeler birbirlerine bağlantılı olarak düzenlenmektedir. Bu nedenle, DOFİ’nde ileriye dönük gerçekçi bir planlamanın yapılamayacağı açıktır. Ayrıca, üretim bütçesi düzenlediğini belirten işletmelerin oranı %55 iken, üretim maliyetinin unsurlarından olan ilk madde ve malzeme bütçesi düzenleyenlerin oranı %37.7 ve direkt işçilik bütçesi düzenleyenlerin oranı da sadece %20’dir. Yani, üretim bütçesi düzenleme yüzdesi (%55) tartışmaya açık bir oran olmaktadır.

4.2.3. Üretimine Başlamadan Önce Maliyet Tahmini Yapma Durumu

Üretime başlamadan önce maliyet tahmini yapma, muhasebe araçlarının gerektiği şekilde kullanılmadığı DOFİ’nde, planlama, bütçeleme vb. faaliyetler bakımından büyük önem taşımaktadır. Nitekim, sağlıklı bir şekilde maliyet tahmini yapabilen işletmeler daha üretim aşamasına geçmeden ortaya çıkabilecek bazı aksaklıkları, en başta düzeltme olanağına sahip olabilmektedir. Bu sayede işletmeler *proaktif davranışı* benimsemekte ve üretim aşamasında meydana gelebilecek ve telafisi mümkün olmayan bazı hataları da düzeltme imkanına sahip olabilmektedir. Aksi takdirde *reaktif davranmak* durumunda kalan işletme yöneticisinin elinde çok fazla karar alternatifi bulunmamaktadır.

DOFİ yöneticilerinin %65’i üretimden önce maliyet tahmini yaptıklarını, %35’ i de maliyet tahmini yapmadıklarını belirtmiştir. Üretim sürecine başlamadan önce maliyet tahmini yapıp yapmama kadar, maliyet tahmininde kullanılacak maliyetlerin niteliği de önemlidir. Gerçeğe en yakın maliyet tahminlerinin yapılabilmesi için, bir çok maliyet unsurunun birlikte değerlendirilmesi (*üretim öncesi, üretim ve üretim sonrası unsurlar*) zorunluluğu bulunmaktadır. Özellikle ileri maliyetleme yöntemleri açısından konu ele alındığında üretim öncesi maliyetlerin üretim aşamasındaki maliyetlere göre çok daha önemli hale gelebildiği bilinmektedir. DOFİ’nde bu durumun gerçekleşme oranı sadece %12.5’dir.

4.2.4. Fidan Maliyeti Hesaplamada Kullanılan Yöntemler

DOFİ’nde kullanıldığı belirtilen yöntemler Tablo 12’deki gibidir.

Tablo 12. Fidan Maliyeti Hesaplamada Kullanılan Yöntemler

Maliyet Yöntemi	Mutlak	%
Tahmini olarak	5	12.5
Safha maliyet yöntemiyle	1	2.5
Standart maliyet yöntemi (Kendi iş zaman analizi sonuçlarımıza göre)	15	37.5
Standart maliyet yöntemi (Türkiye genelindeki fidanlıklar için yapılmış iş zaman analizi sonuçlarına göre)	19	47.5
Toplam	40	100

En yaygın olarak kullanıldığı belirtilen standart maliyetleme yönteminin iki farklı uygulaması bulunmaktadır. Birinci tip uygulamada, fiili direkt işçilik maliyetleri işletmenin kendi iş zaman analizlerine göre belirlenirken (%37.5); ikinci tip uygulamada ise, Türkiye genelindeki fidanlıklar için belirlenmiş standartlar kullanılmaktadır. (%47.5). Mevcut uygulamalara bakıldığında sadece işçilik bakımından bazı standartların kullanıldığı bununla birlikte işçilik bakımından da standartlarla fiili rakamların karşılaştırılmadığı görülmektedir. Nitekim, karşılaştırma amaçlı kullanılabilecek olan Dİ bütçelerinin düzenlenme oranı sadece %20’dir. Ayrıca, DİMM ve GÜG bakımından ise standart maliyetlerin belirlenmesine olanak sağlayan bütçelerin gerektiği şekilde düzenlenmediği bilinmektedir. Anılan nedenlerle, DOFİ’nde kullanılan maliyet belirleme yöntemi standart maliyetleme yöntemi değil; ***tahmini maliyetleme***’dir.

4.2.5. Fidan Maliyetini Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlar

DOFİ’nin %22.5’i fidan maliyetini belirlerken, tam maliyet yöntemini kullanmaktadır. %72.5’lik kısım ise, tam maliyete ilaveten genel yönetim giderlerinden de maliyete pay vermektedir. İşletmelerin %5’i GÜG ile ilgili herhangi bir organizasyona gitmeden ilk maliyet yöntemini uygulamaktadır. Hedef maliyetlemenin kullanım yüzdesi ise sıfırdır. DOFİ yöneticilerinin yaklaşık %73’ü yönetim giderlerini de maliyetlere dahil eden bir tam maliyetlemeyi kullandıklarını ifade etmelerine rağmen, diğer sorularda dikkate alındığında, bu oranın pek de gerçekleri yansıtmadığını söylemek mümkündür. GÜG’nin bir çok işletmede tahmini bir yüzde olarak kullanılması da bu yaklaşımı desteklemektedir. Ayrıca, özellikle son 30 yıldır önemle üzerinde durulan hedef maliyetlemenin kullanılmaması, işletme kararlarında maliyet verilerinin yeterince kullanılmadığı anlamını taşımaktadır.

4.2.6.Maliyet Belirlemede Esas Alınmak Üzere Düzenlenen Belgeler

Doğru maliyetlerin hesaplanabilmesi için, öncelikle iyi bir belge akışı ile kayıt sisteminin olması gerekmektedir. DOFİ’nde girdiler ve maliyetleri ile ilgili bir çok belge bulunmasına rağmen (Tablo 13.) bu belgelerin bazıları ya düzenlenmemekte ya da gerektiği ölçüde ciddiye alınmamaktadır.

Tablo 13. Bazı Muhasebe Belgelerinin Düzenlenme Durumu

Muhasebe Belgeleri Kullanım Durumu	Kullanan		Kullanmayan	
	Mutlak	%	Mutlak	%
Hammadde ve malzeme satın alma istek fişi	25	62.5	15	37.5
Hammadde ve malzeme satın alma fişi	28	70	12	30
Teslim alma ve muayene raporu	19	47.5	21	52.5
Sürekli envanter stok kartı	16	40	24	60
Hammadde ve malzeme istek fişi	17	42.5	23	57.5
Borç dekontu	5	12.5	35	87.5
Ambar iade fişi	12	30	28	70
Puantaj defteri	38	95	2	5
Fazla mesai kartları	3	7.5	37	92.5
Haftalık işçilik saatleri	12	30	28	70
Günlük işçilik özet kartı	14	35	26	65

Belgelerin maliyet belirleme amaçlı kullanılabilmesi bir çok belgenin birlikte ve belli bir sıra içinde düzenlenmesine bağlıdır. En çok kullanılan belge %95 kullanım yüzdesiyle puantaj defteridir. Bu oranının yüksek olması, direkt işçilik maliyetinin belirlenmesi bakımından sevindiricidir. Ancak, hangi işçinin hangi işte çalıştığının belirlendiği günlük işçilik özet kartlarının da puantaj defteri ile birlikte düzenlenmesi gerekmektedir. Halbuki, DOFİ’nde bu belgenin kullanım yüzdesi sadece %35’tir.

4.2.7. Mevcut Maliyet Belirleme Yöntemini Yeterli Bulup Bulmama

Yöneticilerin %67.5’i mevcut maliyet hesaplama yöntemlerini yetersiz; %32.5’de yeterli bulmaktadır.

4.2.8. Maliyet Belirleme Yöntemleri Hakkındaki Bilgi Durumları,

Tablo 14. M.Y Teknikleri Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumu

Maliyet Yönetim Teknikleri	Bilenler		Bilmeyenler		Toplam
	Mutlak	%	Mutlak	%	
TZÜ Ortamında Maliyetleme	7	17.5	33	82.5	40
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	4	10	36	90	40
Standart Maliyetleme	27	67.5	13	32.5	40
Hedef Maliyetleme	5	12.5	35	87.5	40
Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Analizi	3	7.5	37	92.5	40
Safha Maliyetleme	1	2.5	39	97.5	40
MYD Maliyetleme	5	12.5	35	87.5	40
Toplam Kalite Yönetimi	9	22.5	31	77.5	40
Dönüşüm Muhasebesi	0	0	40	100	40
Hiç Biri	Mutlak: 5 ve Yüzde: 12.5				
Cevapsız	Mutlak: 3. ve Yüzde: %7.5				

Buna göre, en yaygın olarak bilinen maliyetleme yöntemi geleneksel yöntemlerden olan standart maliyetlemedir (%67.5). Soruyu cevaplayan yöneticilerin %5'i de hiçbir yöntem hakkında bilgi sahibi olmadığını ifade etmektedir. Anılan tekniklerden hangisi işletmenizde uygulanabilir? şeklinde sorulan bir soruda geleneksel yöntemlerin, ileri maliyetleme yöntemlerine göre daha fazla önemsendiği ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni, hangi yöntemin uygulanabileceği konusunda yöneticilerin bilgi düzeylerinin belirleyici bir etkiye sahip olmasıdır.

Hipotez 2'nin Test Edilmesi

Muhasebe bilgilerinden yararlanılıp yararlanmama maliyet unsurları, işlem maliyetleri ve işletme başarısı üzerinde etkilidir⁶. Bu çerçevede öncelikle muhasebe bilgilerinden yararlanıp yararlanmama ile maliyet unsurları ve işlem maliyetlerinin düzeyleri arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Buna göre, muhasebe bilgilerinden yararlanma/yararlanmama ile GÜG, kalitesizlik maliyetleri, örtü materyali maliyetleri, sökülüm maliyetleri ve diğer materyal maliyetleri arasında istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. İşçilik maliyetleri, DİMM, ilaçlama maliyetleri, ot alma maliyetleri, seleksiyon maliyetleri, makina ekipman maliyetleri, ambalajlama maliyetleri, dağıtım maliyetleri, gübreleme maliyetleri ve sulama maliyetleri ile muhasebe bilgilerinden yararlanıp yararlanmama arasında ise, anlamlı bir bağımlılık yoktur⁷.

Üretimden önce maliyet tahmini yapma/yapmama ve maliyet tahmininde kullanılan maliyetlerin belirlendiği aşamalar ile maliyet unsurları arasında bir ilişkinin olup olmadığının araştırılması amacıyla yapılan analizin sonucunda da üretime başlamadan önce maliyet tahmini yapıp yapmama ile işçilik maliyetleri, DİMM, ilaçlama maliyetleri, ot alma maliyetleri, sökülüm maliyetleri, seleksiyon maliyetleri, makina-ekipman maliyetleri, diğer materyal maliyetleri, ambalajlama maliyetleri, dağıtım maliyetleri, gübreleme maliyetleri ve sulama maliyetleri bakımından anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmüştür..

⁶ Hipotezin test edilmesi amacıyla *2x2 kıkare ve RxC Ki-kare testleri* uygulanmıştır.

⁷ Analizde kullanılan değişkenlerin önemli olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kullanılan istatistiksel değerler metin içinde verilen sıraya göre şu şekildedir: [$X^2= 7.604$, $sd=2$, $P=0.022 < 0.05^*$], [$X^2=16800$, $sd=3$, $P=0.001 < 0.01^{**}$], [$X^2= 14.558$, $sd=3$, $P=0.002 < 0.01^{**}$], [$X^2= 9.607$, $sd=3$, $P=0.022 < 0.05^*$], [$X^2= 7.798$, $sd=3$, $P=0.05$], [$X^2= 1.556$, $sd=2$, $P=0.459 > 0.05^*$], [$X^2= 2749$, $sd=3$, $P=0.432 > 0.05^*$], [$X^2=4.740$, $sd=3$, $P=0.192 > 0.05^*$], [$X^2=1.184$, $sd=1$, $P=0.277 > 0.05^*$], [$X^2=3.840$, $sd=3$, $P=0.279 > 0.05^*$], [$X^2=2.458$, $sd=3$, $P=0.483 > 0.05^*$], [$X^2=2.148$, $sd=3$, $P=0.542 > 0.05^*$], [$X^2=3.927$ $sd=3$, $P=0.269 > 0.05^*$], [$X^2=1.618$, $sd=2$, $P=0.445 > 0.05^*$] ve [$X^2=2.791$, $sd=2$, $P=0.248 > 0.05^*$].

Bununla birlikte, GÜG ve kalitesizlik maliyetleri bakımından ise, gruplar arası anlamlı bir farklılık bulunmaktadır⁸.

Öz bir ifadeyle, üretimden önce maliyet tahmini yapıp yapmama ve muhasebe bilgilerinden yararlanıp yararlanmama ile işletme başarısında etkili olan bazı değişkenler arasında, istatistiksel bakımdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu noktada, muhasebe bilgilerinden yararlanıp yararlanmama ve üretimden önce maliyet tahmini yapıp yapmamanın, işletme kârlılığında etkili olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun cevaplanması amacıyla yapılan kıkare testi sonuçlarına göre kâr zarar durumu bakımından muhasebe bilgilerinden yararlanan ve yararlanmayan işletmeler arasında anlamlı bir farklılık [$X^2= 17.739$, $sd=1$, $P=0.000 < 0.001$ ***] bulunmaktadır. Benzer şekilde, üretime başlamadan önce maliyet tahmini yapma/yapmama ile kâr ya da zarar etme arasında da anlamlı bir bağımlılık [$X^2=17.082$, $sd=5$, $P=0.004 < 0.01$ **] söz konusudur.

5. Sonuç ve Öneriler

DOFİ'ler bilgi, tecrübe, teknoloji, sermaye, vb. bir çok kriter bakımından fidanlık işletmeciliğinde lider işletme pozisyonunda olmasına rağmen, zararına faaliyet göstermektedir. Sosyal fayda amacı ve mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları nedeniyle zararın bir kısmının görev zararı olduğu açıktır. Ancak, zararın tamamen devlet işletmeciliğine bağlanması da gerçekleri yansıtmamaktadır. Bu nedenle, öncelikle her bir işletme için mevcut **durum analizinin** yapılması, işletme başarısında etkili olan etmenlerin belirlenmesi ve hedefler doğrultusunda gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu kapsamda, maliyet yönetimi en etkili potansiyel işletme aracı olarak dikkat çekmektedir. Nitekim, işletme ekonomisi bakımından yaşanan problemlerin büyük çoğunluğu maliyet yönetimine gereken önemin verilmemesinden kaynaklanmaktadır. Maliyet yönetiminin önemsendiği durumlarda da mevcut muhasebe sistemi yetersiz kalmaktadır. DOFİ'nin varlığını sürdürebilmeleri için önce özerkleşip sonra maliyet yönetimini işletmelerinde uygulamaları bir gereklilik haline gelmiştir

⁸ Analizde kullanılan değişkenlerin önemli olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kullanılan istatistiksel değerler metin içinde verilen sıraya göre şu şekildedir: [$X^2= 6.692$, $sd=10$, $P=0.754$], [$X^2=7.311$, $sd=15$, $P=0.003$], [$X^2= 5.850$, $sd=15$, $P=0.982$], [$X^2= 1.502$, $sd=5$, $P=0.913$], [$X^2=23.294$, $sd=15$, $P=0.078$], [$X^2=16.610$, $sd=15$, $P=0.375$], [$X^2= 17.211$, $sd=15$, $P=0.306$], [$X^2=17.292$, $sd=15$, $P=0.302$], [$X^2=14.854$, $sd=15$, $P=0.482$], [$X^2=15.838$, $sd=15$, $P=0.393$], [$X^2=6.714$, $sd=10$, $P=0.752$], [$X^2=9.759$, $sd=10$, $P=0.462$], [$X^2=26.924$, $sd=10$, $P=0.003$], [$X^2=26.986$, $sd=15$, $P=0.029$]

Mevcut haliyle, DOFİ'nde muhasebenin sadece geçmişe yönelik bir kayıt ve raporlama sistemi olarak kullanılması, işletmelerin zararına neden olan hususların tespitinde zorluklara neden olmaktadır. Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin bulunmaması ve zorunlu olarak uygulanan Tek Düzen Hesap Planı içerisinde yer alan maliyet hesaplama gruplarının da sağlıklı bir veri tabanı oluşturacak şekilde uygulanmaması nedeniyle değil maliyet yönetimi; fiili maliyetlerin belirlenmesi işlemleri bile sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır. Bu nedenle mevcut kayıt ve maliyet belirleme yöntemi gözden geçirilmelidir. Bu kapsamda düzenlenmesi zorunlu olan belgeler belirlenmeli ve bu belgelerde fidanlıklar arası bir uyum sağlanmalıdır. Kısa vadede, maliyet hesaplamalarında kullanılmakta olan standart maliyetlemenin, yöntemin esasları çerçevesinde yürütülmesi sağlanırken, uzun vadede de daha etkili maliyet yönetimi gerçekleştirmeye hizmet edebilecek yöntemlere geçiş koşulları oluşturulmalıdır. Bunun için öncelikle bu konuda yapısal düzenlemelerin bir an önce yapılması gerekmektedir.

ABSTRACT

Businesses that must think and act strategically in today's competitive environment have to plan their costs along with their production process. Over the last two decades, a large number of businesses in the developed countries have implemented advanced cost management systems in order to introduce effective cost management. On the other hand, the public sector's businesses of the our country are not aware about thus going on developments. For instance, at state forest nursery businesses is not only the cost management, but also the determination of actual costs procedures have not been sufficiently carrying out so far.

In this respect, the first part of study covers the problems of state forest nursery businesses in term of management economics. The second part of the study covers the implication of cost management in the state forest nursery businesses.

Keywords: Cost Management, State Forest Nursery Business, Business Success

KAYNAKÇA

ANONİM, "Tohum, Ağaç Islahı, Fidan Üretimi, Toprak ve Ekoloji (Bölüm:12)", *7.BYKP, Ö.İ.K. Raporu*, DPT Yayın No:DPT:2400-ÖİK:461, ISBN:975-19-1143-5, Ankara, 1995., s.387.

- BOYDAK Melih-ÖZDÖNMEZ Metin–GERAY A. Uçkun ve Diğerleri., “Fidan Üretimi Özelleştirme Projesi Hakkında Komisyon Raporu”, *Orman Mühendisliği Dergisi*, Yıl:34, Sayı:6, ISSN:1301-3572, Ankara, 1997., s.23.
- GERAY A. Uçkun., *Ormanlıkta Planlamanın Hazırlık Aşamasında Çok Boyutlu Analizler (Akdeniz Bölgesi Örneği)*, İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları, İÜYN:2910, OFYN:315, İstanbul, 1982.
- KALIPSIZ Abdülkadir., *İstatistik Yöntemler*, İstanbul Üniversitesi, Orman Fakültesi, Fakülte No: 394, Rektörlük No:3522, İstanbul, 1988, s.150.
- KARALAR Rıdvan., *Yönetmel Ekonomisi*, Eskişehir, 1996, s. 215-221
- ÖZDAMAR Kazım., *Paket Programlar ile İstatistik Veri Analizi*, Kaan Kitabevi, 1. Cilt (2. Baskı) Eskişehir, 1999., s. 335.