



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZELLEŞTİRİLEN İŞLETMELERDE
İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN PLANLANMASI KARARLARI
İÇİN MUHASEBE BİLGİLERİNİN BELİRLENMESİ VE BİR
U Y G U L A M A

(Yüksek Lisans Tezi)

Şerafettin SEVİM /

Eskişehir - 1989

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
KISALTMALAR	XI
GİRİŞ	1

B i r i n c i B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASI VE ETKİLERİ

(I) ÖZELLEŞTİRME KAVRAMI	6
A- ÖZELLEŞTİRMENİN TANIMI	6
B- ÖZELLEŞTİRMENİN GEREKÇELERİ	8
1- Ekonomik Gerekçeler	8
2- Mali Gerekçeler	9
3- İdeolojik ve Politik Gerekçeler.....	9
C- ÖZELLEŞTİRMENİN AMAÇLARI	10
D- ÜLKEMİZDE ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARI.....	11
II- ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ ETKİLERİ	13
A- ÖZELLEŞTİRMENİN İŞLETMELERİN YÖNETİMİNE ETKİSİ	14
1- KİT'lerin Mevcut Yönetim Düzeni	15
2- Özelleştirmenin Etkisi	16
B- ÖZELLEŞTİRMENİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE ETKİSİ	19

İ k i n c i B ö l ü m

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

I- GENEL OLARAK MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	23
A- BİLGİ, SİSTEM VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMLARI	24
1- Bilgi Kavramı	24
2- Sistem Kavramı	25
3- Muhasebe Bilgi Sistemi	26
B- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN KAPSAMI	27
1- Muhasebe Kayıt Sistemi	29
2- Bütçeleme Sistemi	31
3- İcra raporlama Sistemi	32
a- Bilgi Raporları	33
b- Faaliyet Kontrol Raporları	33
c- Sorumluluk Kontrol Raporları	34
d- Analizler Sonucu Elde Edilen Raporlar	34
II- KİT'LERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİ GELİŞTİRME ÇABALARI	36
A- KİT'LERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU DÖNEMİNDE ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR	37
B- KİT'LERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU DÖNEMİ ÇALIŞMALARI	40
C- D.P.T. TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR	44
D- 1980 YILINDAN SONRAKİ ÇALIŞMALAR	47
E- YAPILAN ÇALIŞMALARIN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ	48

III- KİT'LERDE MUHASEBE BİLGİ-SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU	50
A- MUHASEBE BİLGİLERİNİN ÜRETİLMESİ YÖNÜNDEN	51
1- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri.....	51
2- Hesap Planı	52
3- Muhasebe Örgüt Yapısı	54
B- MUHASEBE BİLGİLERİNİN İLETİLMESİ BAKIMINDAN...	56
C- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN PLANLAMA KONTROL VE KARAR ALMA İŞLEVLERİNDE GÖRDÜĞÜ HİZMET YÖNÜNDEN	58

Ü ç ü n c ü - B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI KARARLAR VE MUHASEBE BİLGİLERİ

I- İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN YÖNETİMİNDE BİLGİ GEREKSİNİMİ	63
A- YÖNETİM İÇİN BİLGİNİN ÖNEMİ VE MUHASEBE BİLGİLERİ	63
B- YÖNETİM İÇİN MUHASEBE BİLGİLERİNİN BELİRLENMESİ	64
II- ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN YÖNETİLMESİ BAKIMINDAN ORTAYA ÇIKARACAĞI YENİ DURUMA GÖRE ALINACAK KARARLARIN BELİRLENMESİ	66
A- ÖZELLEŞTİRİLECEK İŞLETMELERDE KÂRLILIK VE VERİMLİLİK AMACI	67
B- ÖZELLEŞTİRMENİN KÂRLILIK VE VERİMLİLİK AMACINA UYGUN OLARAK İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN TANIMLANIP PLANLAMA KARARLARININ BELİRLENMESİ	69

1- Satınalma Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınacak Kararlar	70
2- Üretim Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınan Kararlar	72
3- Pazarlama Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınan Kararlar	75
III- ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ÜRE- TİLMESİ GEREKEN BİLGİLER	80
A- SATINALMA FAALİYETLERİNİN PLANLANMASINDA ALINAN KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER	80
1- Satın alınacak Maddelerin ve Niteliklerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sis- teminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	80
2- Siparişlerin ve Satın alınacak Maddelerin Miktarlarının ve Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	80
3- Üretimde Kullanılacak Maddelerin Satın alına- cağı İşletmelerin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	82
4- Ödeme Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	82
5- Satın almada Taşıma Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	83
6- Satın alınan Maddelerin Stok ve Depolama Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	84

B- ÜRETİM FAALİYETLERİNİN PLANLANMASINDA ALINAN KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER.....	85
1- Üretilecek Ürünlerin Miktarlarının ve Üretim Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretil- mesi Gereken Bilgiler	85
2- Üretimde Gerekli Olan Maddelerin Nitelik ve Miktarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	86
3- Üretimde Kullanılacak Makinelerin Nitelik- leri ve Kapasitelerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	87
4- Üretim Akış Biçimi İle Üretimde Kullanıl- acak Maddelerin Ara ve Ana Depo Yerlerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler....	88
C- PAZARLAMA FAALİYETLERİNİN PLANLANMASINDA ALINAN KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER.....	89
1- Satılacak Ürünlerin Niteliklerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler....	90
2- Satılacak Ürünlerin Miktarlarının ve Satış Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	90
3- Satış Bölgelerinin, Satış Yapılacak Müşterilerin Özelliklerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	91

4- Fiziksel Satış Koşullarınının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	92
5- Ürün Stoku ve Depolama Koşullarınının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	93
6- Tutundurma Yöntemlerinin Biçiminin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	94
7- Pazarlanacak Ürünlerin Fiyatlarının ve Parasal Satış Koşullarınının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	95

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRİLEN ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.DE TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINA YÖNELİK OLARAK MUHASEBE BİLGİLERİNİN SAPTANMASI

I- UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI	97
II- UYGULAMADA İZLENEN ÇALIŞMA BİÇİMİ	99
III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER.....	100
A- GENEL BİLGİLER	100
B- İŞLETME FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ BİLGİLER	100
1- Satınalma Faaliyetleri	100
2- Üretim Faaliyetleri	101
3- Pazarlama Faaliyetleri	101
IV- İŞLETMEDEKİ MEVCUT MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ.....	102
A- MUHASEBE BİLGİLERİNİN ÜRETİLMESİ BAKIMINDAN....	102
1- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri	102

2- Hesap Planı	103
3- Muhasebe Örgüt Yapısı	103
4- Muhasebe Bilgi Sisteminin İşleyişi.....	105
B- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN PLANLAMA KONTROL VE KARAR ALMA İŞLEVLERİNDE GÖRDÜĞÜ HİZMET YÖNÜNDE	107
V- TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINA YÖNELİK MUHASEBE BİLGİLERİNİN SAPTANMASI	108
A- TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINDA ALINAN KARARLAR	108
1- Satınalma Planlamasına İlişkin Kararlar..	109
2- Üretim Planlamasına İlişkin Kararlar.....	110
3- Pazarlama Planlamasına İlişkin Kararlar..	110
B- ALINAN KARARLAR İÇİN GEREKLİ OLAN MUHASEBE BİLGİLERİ	111
1- Satınalma Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	111
a- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Miktarları İle Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	111
b- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Depo Edilebilme Olanaklarının Saptan- ması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler..112	
c- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Tahmini Maliyetlerinin Saptanması Ka- rarı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	113

d-	Satın alınacak Hammadde ve Malzemenin Sağlanabilme Kosullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	113
2-	Üretim Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	114
a-	Üretilen Ürünlerin Çeşitlerinin, Miktarlarının ve Üretim Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.	114
b-	Üretimde Kullanılacak Maddelerin Niteliklerinin ve Miktarlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	115
c-	Üretim Olanaklarının Yeterliliğinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	116
d-	Stok Politikasının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	116
3-	Pazarlama Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	117
a-	Satılacak Ürünlerin Fiyatlarının ve Parasal Satış Kosullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.....	117

b- Satılacak Ürünlerin Çesitlerinin, Miktarlarının ve Satış Zamanları- nın Saptanması Kararı İçin Muha- sebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	118
c- Pazarlama Giderlerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Siste- minden Üretilmesi Gereken Bilgiler...	118
d- Pazarlama Olanaklarının Nasıl Geliştirileceğinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sis- teminden Üretilmesi Gereken Bilgiler	119
SONUÇ	120
YARARLANILAN KAYNAKLAR	i-ix
EKLER	x-xxi

KISALTMALAR

B.	: Baskı
bknz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
ÇİTOSAN	: Türkiye Çimento ve Toprak Sanayi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
MPM	: Milli Produktivite Merkezi
No:	: Numara
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
Ya.	: Yayınları

G İ R İ Ő

Ülkemizde Kamu İktisadi Teşebbüsleri; ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek üzere gerekli alt yapı düzenini kurmak, sosyal refahı arttırmak üzere üretimi çoğaltmak ve istihdam olanakları yaratarak işsizliğin önüne geçmek için yatırımları hızlandırmak amacıyla bir girişimci gibi ülke ekonomisi içinde işlev görme gereksiniminden kaynaklanarak kurulmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında kalkınma sürecini başlatacak özel teşebbüs gücünün yetersizliği devletin kalkınmaya öncülük yapmasını zorunlu kılmış ve kalkınma süreci KİT'lerle başlatılmıştır. Hemen her ülkede devletin yüklendiği alt yapı yatırımları ve kamu hizmeti niteliği ağır basan faaliyet dalları ile birlikte sanayinin gereksinim duyduğu temel mal ve hizmetler uzun yıllardan beri KİT'ler tarafından sağlanmaktadır(1).

Ancak son kırk yıllık dönemde ekonomide KİT'lerin payının ve ağırlığının artması yanında bu işletmelerin tasfiye edilmesi tartışmaları da gündemden hiçbir zaman inmemiştir. KİT'lerin iyileştirilmesi ve yeniden düzenlenmesi çalışmaları hemen hemen KİT'lerin kuruluş yıllarına kadar uzanmaktadır. Bu durum devletin iktisadi teşebbüsler kurmasının belki hiçbir zaman çözümlenemeyecek bir çö' sorunu

(1) Mustafa AYSAN-Selahattin ÖZGEN, KİT, Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, (İstanbul, 1981), s. 1-10.

beraberinde getirdiğini göstermektedir.

Bugüne kadar yapılan yeniden düzenleme çalışmalarında KİT'lerin sorunlarının esas olarak devlete bağımlı olmalarından ve serbest rekabet kurallarına bağlı olmamalarından kaynaklandığını ortaya koymuştur. Devlete bağımlılığın yani özerk olmamanın göstergesi KİT'lerin yatırım, üretim, pazarlama, istihdam, finansman ve fiyatlandırma kararlarının kendileri dışında hükümetlerce belirlenmesidir. Serbest rekabet kurallarına bağlı olmamak ise akılcı bir üretim ve işletmeciliği zorunlu kılan şartları ortadan kaldırmaktadır. Verimsiz bir üretim ve işletmeciliğin doğal sonuçları olan düşük kalite, yüksek maliyet, yüksek fiyatlar üretim ve dağıtımdaki aksaklıkları nedeniyle piyasa payını kaybetme ve giderek piyasadan çekilmek zorunda kalma tehlikesinden uzak bulunan KİT'lerin modern bir yapıya kavuşmak için çaba göstermeleri beklenemez. Özellikle temel girdiler üreten ve piyasada tekel durumunda bulunan KİT'lerin bu suretle ekonomiye verdikleri zararın yükünü toplum çekmektedir. KİT'lerin bu özellikleri bir taraftan yüksek maliyetlere, aşırı istihdama, eski teknolojilere, dağıtım aksaklıklarına diğer taraftan finansal yapılarının sağlıklı biçimde oluşmasına yol açmaktadır(2).

KİT'lerin iyileştirilmesi için harcanan çeşitli çabaların önemli bir iyileşme sağlayamaması, KİT'lerin mülkiyet ve özellikle yönetimlerinde köklü değişiklikler yapılmadan alınacak çeşitli yasal ve idari tedbirlerin bunları verimli ve kârlı çalışan kuruluşlar haline getiremeyeceğini göstermiştir. Belli aralarla kurulan çeşitli komisyonların raporlarında hemen hemen aynı veya benzer önerilerin yer alması, bir taraftan bu önerilerin uygulamaya konulmadığını veya konulmadığını, dolayısıyla aynı sorunların yaşamaya devam ettiğini gösterirken diğer taraftan hükümetlerin KİT'ler üze-

(2) TÜSİAD, Özelleştirme, KİT'lerin Halka Satılmasında Başarı Koşulları, (İstanbul, 1986), s.10.

rindeki siyasi baskılarını sınırlayacak çözümlere fazla vanaşmadıklarını göstermektedir.

Bu durumda KİT sorununa çözüm sağlayacak temel koşul, ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan KİT'lerin yatırım, üretim, pazarlama, istihdam, fiyatlandırma politikalarını belirlemelerinde özerk olmalarını sağlamaktır. Bu özerkliğin en etkin ve başarı olasılığı en yüksek yöntemi ise özelleştirme olarak adlandırılan, KİT'lerin mülkiyet ve yönetimlerinin halka, özel kesime devri yöntemi olmaktadır. Aynı zamanda özelleştirme ile bir takım ekonomik amaçlara ulaşmak istenmektedir. Bu amaçlar, sermaye piyasasını geliştirmek, işçi ve yöneticileri mülkiyete ortak etmek, tasarrufların hisse senedine yönelmesini teşvik etmek, serbest rekabet piyasasının oluşumunu sağlama vb.dir. Bu amaçlara ulaşmak için de mülkiyetin tabana yaygınlaştırılması ve hisse satışı yöntemiyle özelleştirme etkili olabilecektir.

Özelleştirme uygulamasına işletmecilik açısından baktığımızda, uygulamanın özelleşen işletmelerde birtakım yapısal değişimleri ortaya çıkaracağını söyleyebiliriz. Öncelikle bu kuruluşlar özel teşebbüs niteliğine sahip olacaktır. Bunun sonucu serbest rekabet piyasası kurallarına bağlı olarak, faaliyetlerini kâr amacıyla yürütecekler ve verimli çalışmak zorunda kalacaklardır. Mülkiyet tabana yaygınlaştırıldığında işletme sahipliği ile yönetim ayrılacak, yöneticiler temel politikaların belirlenmesinde özerkliğe kavusacaklardır.

Bu değişimler gözönüne alınarak özelleştirmenin KİT sorununu köklü bir çözüme kavuşturması ve Türk ekonomisine yararlı olabilmesi için özelleştirilecek işletmelerin yönetimi konusunda bazı çalışmaların yapılması gerekmektedir. Ülkemizde uygulamada işletme yöneticilerinin yöneticilik düzeyinin gelişmiş ülkeler düzeyinde olduğu söylenemez. Bu konudaki en önemli eksiklik, yönetim faaliyetlerine yönelik olarak işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin kurulmamış olması,

sistemin öneminin kavranamaması ve işletme yönetiminde bir araç olarak kullanılamamasıdır.

Yöneticilere teslim edilen kaynakların etkin ve verimli kullanımının planlanması ve kontrolünde önemli bir araç durumuna gelen muhasebe bilgi sisteminin, yönetim faaliyetleri için en fazla yararlanılabilecek duruma getirilmesi, yöneticilerin ve aynı zamanda özelleştirme uygulamasının başarılı olması için gereklidir.

Çalışmamızın konusunu özelleştirilecek işletmelerin muhasebe bilgi sisteminin incelenmesi ve özelleştirmenin gereklerine uygun olarak iyileştirilmesi oluşturmaktadır.

Çalışmamızın amacı özelleştirilecek işletmelerde yöneticilerin işletme faaliyetlerini yönetmede alacakları kararlarda muhasebe bilgi sisteminden yararlanmalarına yardımcı olmaktır. Yeni bir muhasebe bilgi sistemi geliştirme yerine mevcut sistemden yararlanarak muhasebe bilgilerinin yönetimin ilk işlevi olan planlama işlevinde kullanılmasına katkıda bulunmaya çalışacağız.

Bir işletmenin yönetimiyle ilgili olarak alınan kararları ve bu kararların etkinliğini arttıracak muhasebe bilgilerini saptama konusu çok kapsamlı bir çalışmanın sonucunda ortaya konabilir. Bu nedenle konumuz kararların ilgili olduğu yönetim işlevleri bakımından planlama kararları ile, kararların ilgili bulunduğu işletme faaliyetleri bakımından da satınalma, üretim ve pazarlama faaliyetleri ile sınırlandırılmaya çalışılmıştır. Diğer bir deyişle işletme yöneticilerinin satınalma, üretim ve pazarlama bütçelerinin hazırlanmasında alacakları kararların etkinliğini arttırmak için gerekli muhasebe bilgileri çerçevesinde konu incelenmiştir.

Konuya ilişkin incelemelerimiz dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, özelleştirme kavramına değinildikten sonra, özelleştirme uygulamasının işletmelerin yönetimine et-

kisi üzerinde durulmuş ve işletmelerin etkin yönetilebilmeleri için muhasebe bilgi sisteminin önemi belirtilerek, özelleştirmenin muhasebe bilgi sistemine etkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, önce genel olarak muhasebe bilgi sistemi kavramı açıklanmış, daha sonra KİT'lerde muhasebe bilgi sistemini geliştirmek için yapılan çalışmalar incelenerek, KİT'lerdeki mevcut muhasebe bilgi sisteminin gerek öfeleri gerekse yönetim faaliyetlerinde gördüğü hizmet yönünden bugünkü durumu ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde özelleştirme sonucu ortaya çıkacak yönetim biçimi gözönüne alınarak, satınalma, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin planlanmasında etkinliği arttıracak muhasebe bilgileri belirlenmiştir. Bunun için önce özellenen işletmelerin ana amacı, faaliyetleri ile ilgili alt amaçları saptanarak amaca ulaşmada planlama gereği vurgulanmış, ve planlama sırasında alınabilecek kararlar ve bu kararların etkinliğini arttıracak muhasebe bilgileri üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölüm özelleştirilen Eskişehir Yem Fabrikası A.Ş.deki uygulamayı içermektedir. Uygulamada işletmenin mevcut muhasebe bilgi sistemi analiz edilerek, özelleştirme gereklerine göre satınalma üretim ve pazarlama faaliyetlerinin planlanmasında alınan kararlar ile bu kararların etkinliğini arttıracak muhasebe bilgileri gerçek işletme şartlarında incelenmiştir.

Çalışmamız sonuç ve öneriler kısmıyla tamamlanmıştır.

B i r i n c i B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASI VE ETKİLERİ

I- ÖZELLEŞTİRME KAVRAMI

A- ÖZELLEŐTİRMEİNİN TANIMI

1930'lardaki dünya ekonomik bunalımının yarattığı şartların ve II.Dünya Savaşı sonrası bir kısım ülkelerde, özellikle Avrupa'da ekonomilerin yeniden kuruluşu sürecinin yaygınlaştırdığı devletleştirme veya devletin sınai ve ticari teşebbüsler kurması politikaları bir çok ülkede kamu sektörünün genel ekonomi içindeki payını arttırmış ve çeşitli sektörlerde KİT'lerin faaliyet göstermesine yol açmıştır. Ancak zamanla ekonomik şartlarda görülen değişimler kamu sektörünün ekonomide olumsuz yapılanmalara sebep olması ve piyasa ekonomisi modelinin yeniden ağırlık kazanması gibi unsurlar, KİT'lerin ekonomi içindeki ağırlığını azaltma ve kamu sektörünü daraltma politikalarının birçok ülkede yaygın biçimde uygulanmaya başlanmasına yol açmıştır. Özelleştirme,

bu konuda son yıllarda başta İngiltere ve Japonya olmak üzere çeşitli ülkelerde benimsenin ve uygulamaya konulan etkin bir yöntem durumuna gelmiştir(1).

Türkiye'de KİT'lerin özelleştirilmesi konusu ilk kez 1950'li yıllarda gündeme gelmiş, ancak hiçbir özelleştirme uygulaması yapılmadığı gibi, bu yıllardan sonra KİT'lerin sayısında önemli artışlar olmuştur(2). Söz konusu yıllardan sonra KİT'ler bir sorun olarak sürekli gündemde kalmış ve ülkede karşılaşılan her türlü ekonomik sıkıntı ve sorunların temel nedeni olarak gösterilmiştir. Ülkemizde KİT sorununu çözmek amacıyla 1980'den sonra özelleştirme konusu tekrar gündeme gelmiş ve bu kez bazı KİT'lerin gelirinin, hisselerinin, işletme haklarının halka ve özel sektöre satılması yönünde çalışmalar yapılmış ve uygulamaya geçilmiştir.

Genel kabul görmüş bir tanım olarak özelleştirme; kamu mülkiyeti olan KİT'leri özel sermayeye bedeli karşılığında satmaktır. Ancak özelleştirmeyi, teşebbüsün mülkiyetinin değil, mali sonuçlarının yani kâr veya zararını özel sermayeye satma şeklinde tanımlayanlarda vardır(3).

Özelleştirme programı kapsamında çıkarılan 2983 sayılı Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun'da öngörülen özelleştirme yöntemleri özelleştirmenin değişik yorumlanmasına yol açmaktadır. Söz konusu Kanun'da üç tür özelleştirme yöntemi öngörülmektedir. Bunlar:

(1) TÜSİAD, s.13.

(2) Sadık BAKIACIOĞLU, KİT'lerin ve Kamu İştiraklerinin Özel Kesime Devredilmesi Olanakları; (Ankara, 1973), s.3-5.

(3) Selahattin ÖZMEN, Türkiye'de ve Dünyada KİT'lerin Özelleştirilmesi, (İstanbul, 1987), s.7.; Fasih İNAL, "Özelleştirme", GÖRÜŞ DERGİSİ (ÖZEL SAYI, Mart, 1988) s. 18-19.

- Kamu kurum ve kuruluşlarına ait köprü, baraj, santral, karayolu, demiryolu, haberleşme sistemleri, deniz ve hava limanlarının gelir ortaklığı senetleri ile satılması;
- KİT'lere ait tesislerin hisse senetlerinin satılması;
- KİT'lere ait tesislerin işletme haklarının satılması.

Bu yöntemler içinde gerçek anlamda özelleştirme, hisse senedi satımı yoluyla yapılmaktadır; ancak bu durumda KİT'lerin mülkiyeti özel kesime geçmektedir. Buna karşılık gelir ortaklığı senedi ve işletme hakkının satılmasında mülkiyetin devri söz konusu değildir.

Öte yandan KİT'lerin mülkiyetinin özel sektöre devredilmesinin doğal bir sonucu, söz konusu kuruluşların yönetiminin de özel sektöre geçmesidir. Diğer bir deyişle mülkiyetin devredilmesi aynı zamanda karar alma yetkisinin de özel sektöre devredilmesi anlamını taşımaktadır. Bu durumda özelleştirmeyi, Kamu mülkiyeti olan KİT'lerin özel sermayeye, hisse senedi yoluyla bedeli karşılığında karar alma yetkisiyle birlikte devredilmesi şeklinde tanımlayabiliriz.

B- ÖZELLEŞTİRMENİN GEREKÇELERİ

KİT'lerin özelleştirmesi için ileri sürülen gerekçeler üç grupta toplanmaktadır(4).

1- Ekonomik Gerekçeler

Bu gerekçeler serbest piyasa mekanizması içinde özel teşebbüslerin, kamu teşebbüslerinden daha etkin çalıştığı varsayımına dayanmaktadır. Ulusal ekonomi rekabet piyasası-

(4) Mahmut DURAN, "KİT'lerin Özelleştirilmesi Sorunu", YENİ İŞ DÜNYASI DERGİSİ S.66(Nisan,1985),s.5-6.; Suat OKTAR, "Kamu Kuruluşlarının Özelleştirilmesinde Sorunlar", MALİYE VE İKTİSAT DERGİSİ, C.XXXV, S.2(Mayıs,1988), s.53.

nın kurallarına göre yönetilirse hem tek tek işletmelerin hem de tüm ekonominin etkinliği sağlanır. Bu durumun gerçekleşmesi için devletin ekonomiye müdahalesi asgariye indirilmeli, piyasada mübadele konusu olabilecek bütün mal ve hizmetler özel teşebbüsler tarafından üretilmelidir. Piyasa mekanizması bunların üretim ve tüketiminde optimal kaynak dağılımını gerçekleştirir; kaynakların tam kullanımını sağlar, sermaye birikimi ve kalkınma sorunları kendiliğinden çözüme ulaşır.

Söz konusu görüş çerçevesinde özelleştirme, mikro ekonomik düzeyde işletmeleri piyasa kurallarına göre verimli ve etkin çalışmaya yönelterek maliyetleri kontrol etmelerini sağlayacaktır; dolayısıyla sonuçta makro ekonominin etkinliğini ve toplumun refahını arttıracaktır. Aynı zamanda özelleştirme devlet işletme ve tekellerinin üretim fiyat ve kaynak dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri önleyici bir işlev görecektir.

2- Mali Gerekçeler

KİT'lerin verimsiz ve zararlı çalışmaları, sübvansiyonlar ve borçlanmalar kanalıyla hazinenin finansman yükünü ağırlaştırmaktadır. Öte yandan finansman yükünün ağırlaşması vergi gelirlerinin yetersiz olduğu durumlarda Merkez Bankası kaynaklarından karşılandığından enflasyona yol açmaktadır. Bu durum karşısında özelleştirme kamu kesiminin finansman yükünü azaltacak ve aynı zamanda enflasyonla mücadeleye yardımcı olacaktır. Üstelik KİT'lerin özelleştirilmesi devlete ek gelir sağlayacaktır. Böylece özelleştirme, vergi yükünün büyümesine yol açmadan kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine, yeni yatırımların finansmanına olanak verecektir.

3- İdeolojik ve Politik Gerekçeler

Çağdaş devletin ekonomik yaşama dolaylı veya dolaysız müdahalelerinin giderek artması bireylerin özgürlüklerini kı-

sıtlamaktadır. KİT'lerin özelleştirilmesi bu müdahalelerin azalmasına yol açacak dolayısıyla Liberal ekonomik ve siyasal rejimin varlığını sürdürebilmesi ve gerektiği şekilde işlemesi için temel genişleyecek ve güçlenecektir.

Özelleştirme lehine ileri sürülen bu gerekçelere karşın, karşıt görüşte olanlar KİT'lerin varlıklarını sürdürmesini ve ulusal ekonomide etkinliklerinin arttırılmasını savunmaktadırlar.

C- ÖZELLEŞTİRMENİN AMAÇLARI

Ülkemizde özelleştirme, KİT'leri önce kâra geçirip sonra da hisse senetlerini halka satarak sermayeyi tabana yayma ilkesiyle başlatılmıştır. Bu ilke doğrultusunda özelleştirmenin belli başlı amaçlarını kısaca aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür(5).

- Piyasa ekonomisinin serbest işleyişine işlerlik kazandırmak,

- KİT'lerin yönetim sorununa çözüm getirerek politize olmalarını önlemek

- KİT'lerin bütçe üzerindeki baskısını azaltmak ve devlete ek finansman sağlamak

- Hisse senetlerinin geniş halk kitlelerine satılmasıyla mülkiyetin tabana yayılmasını sağlamak.

Özelleştirmenin amaçları tek tek ele alındığında birbirlerinden bağımsız olmadıkları, bütünüyle birbirlerine bağlı olarak aynı hedef yönünde ve bu hedefin unsurları olarak ortak bir noktada birleştikleri görülmektedir. Bu hedef ise KİT'leri halka satarak kârlı ve verimli işletmeler durumuna getirmektir. Bu nedenle tek bir amaç yönünde diğer deyişle tek bir amaca bağlı özelleştirme düşünülemez. Ancak

(5) OKTAR, s.50.

amaçlarda bir öncelik ya da tercih söz konusudur.

Ülkemizde KİT'lerde son otuzbeş yıldır sürdürülen iyileştirme çabalarının sonuç vermemesi, çoğunlukla siyasal partilerin kendi çevrelerine etkinlik ve olanak sağlamak için KİT'leri tahrip etmeleri ve bunun yasalarla önlenememesi, KİT'lerin yöneticileri için bilanço sonuçlarını esas alan değerlendirme ve yargılara gidilememesi v.b nedenlerle kârlılık ve verimlilik unsurları yitirilmiştir. Özetle KİT'lere bağlanmış olan ulusal kaynaklardan gereği gibi yararlanılmamıştır(6).

Bu durumda ülkemizde özelleştirmenin önde gelen amacı; bu kuruluşlarımızı halka satarak sermayenin tabana yayılmasını gerçekleştirmek ve kuruluşların kârlı ve verimli çalışmalarını sağlamaktır. Diğer amaçlara bu amacın gerçekleştirilmesi ile ulaşılabacaktır.

D- ÜLKEMİZDE ÖZELLEŞTİRME UYGULAMALARI

Ülkemizde KİT'lerin özelleştirilmesine ilişkin yasal mevzuat 233 sayılı KHK'nin 38.maddesi, 3291 sayılı Kanunun 13. ve 17. maddeleri arasındaki hükümler, 2982 sayılı Kanunun 5.maddesi ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile düzenlenerek tamamlanmış bulunmaktadır(7).

Haziran 1986'da yürürlüğe giren 3291 sayılı Kanun uyarınca özelleştirme uygulamaları çerçevesinde, kamuya ait veya kamu iştiraki olan yarım kalmış tesisler ve halen faaliyette bulunan tesislerin mülkiyet ve işletme hakları ile bu tesislerdeki kamu paylarının devrine yönelik çalışmalar T.C.Başbakanlık Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi'nce

(6) ÖZMEN, s.149.

(7) Bülent GÜLTEKİN, "Yılın Bilançosu", YENİDEN YAPILANMA DERGİSİ, Yıl:1, S.5 (Ocak 1989), s.7-8.

yürütülmektedir. Yine bu kanun hükümlerine göre KİT'lerin özelleştirilmesine Bakanlar Kurulunca, müessese bağlı ortaklık, işletme ve iştiraklerin özelleştirilmesine de Yüksek Planlama Kurulu karar vermektedir.

31.12.1986 tarihi itibariyle Yüksek Planlama Kurulu Kararı ile müessese, bağlı ortaklık, işletme ve iştirak ve tesis halindeki 34 kuruluşun özelleştirilmesine karar verilmiş bulunmaktadır. Yine özelleştirme kapsamında Bakanlar Kurulu'nun 30.10.1987 gün ve 87/12184 sayılı Kararı ile Sümerbank ve Petkim A.Ş.'nin mülkiyeti T.C.Başbakanlık Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresine devredilmiştir.

Mayıs 1989 tarihine kadar; Sümerbank'a ait yatırımı tamamlanmamış Iğdır Pamuklu Entegre Tesisi, Tortum Yünlü Sanayi Tesisi, İspir Ayakkabu Üretim Tesisi, Gaziantep Tekstil Makineleri Sanayi, Yalvaç Hazır Giyim Sanayi Tesisi özelleştirme kapsamında çeşitli kuruluşlara satılmış, ÇİTOSAN'a bağlı ortaklık statüsündeki, Ankara, Balıkesir, Pınarhisar ve Söke Çimento fabrikalarının tamamı Afyon Çimento Fabrikasının % 50 hissesi, Hisseleri Ziraat Bankasının elinde bulunan Ankara Gıda Meşrubat ve Meyve Suyu Sanayi ve Uçak Servisi AŞ. yabancı firmalara; Bursa Soğuk Depoculuk Ltd. Şti ve Ordu Soya Sanayi AŞ. yerli kuruluşlara satılmış, KİT iştiraklerinden TELETAŞ, Bingöl Yem, Süt ve Besicilik AŞ, Kayseri Yem, Bandırma Yem, Aksaray Yem, Sivas Yem, Kars Yem ve Eskişehir Yem, Fabrikalarındaki kamu payları özel kişi ve kuruluşlara satılmış, T.S.EK'a ait Kars Süt Mamulleri İşletmesinin işletme hakkı kiraya verilmiştir.

Mayıs 1989 tarihine kadar yapılan özelleştirme uygulamalarında ülkemizde mevcut sermaye piyasasının durumu dikkate alınarak halka arzı da içeren blok satış yönteminin en uygun yol olduğu düşünülmüş ve satışların bir bölümü bu yolla gerçekleştirilmiştir. Blok satışı yapılan kuruluşların daha elverişli koşullarda, sonradan halka açıl-

ması yolu tercih edilmiştir(8). Ayrıca son bir yıl içindeki gelişmelerden sonra bazı kuruluşların yabancı firmalara satılması da dikkat çekmektedir.

II- ÖZELLEŞTİRME UYGULANMASININ ETKİLERİ

Özelleştirmeyi genel anlamda kamu mülkiyeti olan KİT'lerin halka ve özel teşebbüse bedeli karşılığında devri olarak tanımlamış bulunuyoruz. Mülkiyetin kamudan özel kesime devrinin birbirine bağlı amaçları vardır. Bu amaçlardan biri devletin KİT'ler üzerindeki doğrudan denetim ve müdahale alanını bütünüyle sınırlamak, bir diğeri, KİT'lerin bütçe üzerinde yarattıkları ağır yükü mümkün olduğu kadar azaltmaktır. Birinci amacın gerçekleşmesi için KİT'lerin yönetiminin özel sektöre devrini sağlayacak ölçüde bir mülkiyet aktarımını gerektirir. İkinci amaç ise özellikle verimsiz çalışarak zarar eden kuruluşların bütünüyle elden çıkarılmasıyla diğer bir deyişle satılmasıyla gerçekleşir. Bu durum da KİT'lerin mülkiyetinin bütünüyle ya da çoğunluk payı şeklinde devri doğal olarak, yönetimlerinin de özelleştirilmesini ifade etmektedir. KİT'lerin özelleştirilmesi ile bu kuruluşların yönetim sorunu çözülmüş olacaktır.

Mülkiyeti tabana yayma amacının gerçekleşmesi için KİT'ler halka satılacaktır. Bu durum özelleşen işletmelerde işletme yönetimi ve sahipliğinin ayrıldığı örgüt yapısını ortaya çıkaracaktır. Bu örgüt yapısı içinde görev alacak yöneticiler kendilerine teslim edilen kaynakları en uygun bir şekilde dağıtıp kullanarak kârlılığı ve verimliliği sağlamak zorundadırlar. Bu zorunluluk ise işletmelerde iyi kurulmuş bir yönetim düzenini gerekli kılmaktadır. Özelleşen işletmelerde bu düzen mülkiyetin devredilmesi ile otomatik ola-

(8) GÜLTEKİN, s.8.

rak kurulabilecek midir? Yoksa özelleştirmenin kuruluşların yönetim düzenine etkilerinin belirlenerek bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli midir? Bize göre salt mülkiyetin devredilmesi ile bu kuruluşlar kârlı ve verimli duruma gelemez. Mülkiyetin özel sektöre geçmesi ile kâr edeceklerdir şeklinde bir genelleme yaparsak o zaman özel sektördeki teşebbüslerin kârlı ve verimli çalışması gerekir. Oysa ülkemizde özel teşebbüsler de iyi bir yönetim düzenine sahip olmadıklarından dolayı zarar etmektedir.

Bu bakımdan özelleştirmenin amaçlarına ulaşabilmesi, özelleşen işletmelerin de kârlılık ve verimlilik amacına erişebilmesi için birtakım önlemlerin alınması, bu konuda çalışmaların yapılması gerekmektedir.

A- ÖZELLEŞTİRMENİN İŞLETMELERİN YÖNETİMİNE ETKİSİ

KİT'lerin sorunları esas olarak devlete bağımlı olmalarından ve serbest rekabet kurallarına bağımlı olmamalarından kaynaklandığı yapılan çalışmalar sonucu ortaya konmuştur(9). Devlete bağımlılığın yani özerk olmamanın göstergesi KİT'lerin yatırım, finansman, istihdam, üretim, pazarlama, fiyatlandırma kararlarının kendileri dışında hükümetlerce belirlenmesidir. Serbest rekabet kurallarına tabi olmamak ise, akılcı bir üretim ve işletmeciliği zorunlu kılan şartların ortadan kalkması demektir.

Özelleştirme ile KİT'ler karar alma konusunda özerkliğe kavuşacaklardır. İşletme yöneticileri, yatırım, finansman, istihdam, üretim, pazarlama, fiyatlandırma kararlarını almak için hem yetkili hem de sorumlu olacaktır. Ancak bu kararların etkin bir biçimde alınması, iyi kurulmuş bir yönetim düzeninin olmasına bağlıdır.

(9) TÜSIAD, s.10.

Özelleştirmenin işletmelerin yönetimine etkisini belirleyebilmek için öncelikle KİT'lerdeki mevcut yönetim düzeninin incelenmesi daha sonra özelleştirme koşullarında olması gerekeni incelemek verinde olacaktır.

1- KİT'lerin Mevcut Yönetim Düzeni

KİT sorunlarının ana nedeni olarak gösterilen yönetim düzenini şu şekilde özetleyebiliriz(10).

KİT'lerin en yüksek seviyede yetkili ve sorumlu karar organı yönetim kurulumdur. Teşebbüslerin yönetim kurulları genel müdür başkanlığında; genel müdür yardımcısı iki üye, ilgili bakanlık temsilcisi iki üye ve hazine temsilcisi bir üye olmak üzere altı kişiden oluşmaktadır. Yönetim kurulu, Başbakan başkanlığında KİT ilgilisi Bakanlardan oluşan Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu tarafından üçlü kararname ile atanmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin görev süresi üç yıldır.

Bağlı ortaklıkların yönetim organı genel müdür başkanlığında beş kişiden oluşan yönetim kurulu, müesseselerin yönetim organı müessese müdürü başkanlığında beş kişiden oluşan yönetim komitesidir.

KİT'lerin yürütme organı teşebbüslerde genel müdürlük, bağlı ortaklıklarda genel müdür, müesseselerde müessese müdürlüğüdür.

Böyle bir yönetim düzeninde, genel kurul yapılamamakta, yönetim kurulu seçilememekte, genel müdürü de yönetim kurulu atamaktadır. Bu uygulama söz konusu kuruluşları mer-

(10) T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU, 1986 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu, (Ankara, 1985), s.13; BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR DERGİSİ, "Son Yasal Düzenlemelerden Sonra KİT'lerde Yönetim Sorunu" Yıl.22, S.2 (Şubat, 1985), s.13-30.; Süleyman TÜRKEL, Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Yönetim Anlayışı, (Hacettepe Üniversitesi I.I.B.F. Ya.No:3, Ankara, 1983), s.149-150.

kezi hükümet teşkilatına çekmektedir. Yönetim kurulunun oluşturulmasında yürütme ile karar organı iç içe geçirilmiştir. Bir taraftan yürütme içerisinde bulunan genel müdür ve yardımcılarının karar ve denetim organı olan yönetim kurulunda görev alması yönetim kurulunun denetim işlevini ortadan kaldırmaktadır. Yönetim kurulları bu kurullara özgü planlama, temel politikaları saptama, izleme ve denetleme gibi işlevleri yerine getirememektedir. Yatırım, üretim, istihdam, pazarlama, satınalma, fiyatlama politikalarının belirlenmesi bazen hükümetlere bazen ilgili bakanlıklara, Devlet Planlama Teşkilatı'na hatta Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bırakılmıştır. Söz konusu politikaların belirlenmesinde de siyasi tercihler önem kazanmıştır. KİT'lerin yönetim kurulları hiçbir zaman karar organı olamamış sadece belirlenen politikaları yürüten bir yürütme organı durumunda bırakılmıştır. Üst düzeydeki yöneticilerin hükümetlerin değişmesiyle hatta bazen aynı hükümet döneminde yılda bir kaç kez değişmesi yönetim kadrolarına istikrar vermemiş kuruluşların amaçlarına ulaşmasını engellemiş, uzun süreli politikaları izlenmesi şansını ortadan kaldırmıştır.

Ana hatlarıyla belirlemeye çalıştığımız yönetim düzeni içinde istenilen düzeyde gelişmiş bir KİT yönetimi görülememiştir.

2- Özelleştirmenin Etkisi

Daha önce de belirttiğimiz gibi, Özelleştirme KİT'lerin yönetim sorununa çözüm getirecektir. Bu kuruluşlar özel sektör tarafından yönetilerek ekonomideki işlevlerini yerine getirecektir. Bu bakımdan işletmecilik açısından özelleştirmenin en önemli etkisi yönetim alanında olacaktır.

Modern işletmecilik anlayışına göre yönetim eylemlerinin aşağıda açıklayacağımız üç temel işleve dayandığı gö-

rülür(11).

- Planlama: İşletmenin şimdiki ve geleceğe ilişkin amaçlarının belirlenmesinden ve bu amaçlara ulaştıracak çeşitli araçların seçiminden oluşur. Bu nedenle planlama işletme amaçlarının belirlenmesi bu amaçlara ulaşmayı sağlayabilecek eylem seçeneklerinin neler olduğunun araştırılması, planların uygulanacağı dönemler içerisinde beklenen gelişmelerin ışığı altında en uygun seçeneklerin hangisi olduğu konusunda karara varılması işlemlerini içerir. Etkin bir planlama olmaksızın tesadüfler hariç amaçlara ulaşmak olanaksızdır.

- Örgütlenme: Alınan kararların gerçekleştirilmesinde kullanılabilecek beşeri yada beşer dışı kaynakların en uygun bileşimlerinin saptanması işlemlerini içerir.

- Kontrol: Fiili çalışma sonuçlarının belirlenen planlara uygunluğunun sağlanması olarak tanımlanabilir. Bu nedenle kontrol uygulama sonuçlarının sürekli olarak planlarla karşılaştırılması ve böylece planlarla gerçekleşen sonuçlar arasındaki farkların saptanması, farkların yorumlanarak ortaya çıkış nedenlerinin belirlenmesi ve yorumlama sonuçlarına göre farkların ortadan kaldırılabilmesi için ne gibi önlemlerin alınabileceği konusunda karara varılması işlemlerinden oluşur.

Belirtmeye çalıştığımız yönetimin bu üç temel işlevi ortak bir niteliğe sahiptir. Bu nitelik yönetim işlevlerinin herbirinin karar alınmasını zorunlu kılmasıdır. Yönetim bir anlamda karar alma, kararlara uygun biçimde planlama, örgütlenme ve uygulamayı kontrol etme şeklinde düşünülebilir.

Özelleşen bir işletmede yöneticiler kârlılık ve verimlilik amacına uygun, özerk olarak karar alma yetkisine

(11) Mehmet OLUÇ, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:77, C.I, B.3, İstanbul, 1978), s.323.

kavuşacaklardır. Bu bir anlamda KİT'lerde bugüne kadar gerçekleştirilemeyen işlevlerin yöneticiler tarafından yerine getirileceği anlamı taşımaktadır. Ancak bu işlevlerin yerine getirilmesi işletmelerde bir takım şartların yerine getirilmesi ile mümkündür. Yöneticiler bu işlevlerini gerçekleştirebilmek için işletmenin amaçlarını, yapısını, faaliyetlerini nitelik ve nicelik yönünden yeterli bir biçimde bilmek, anlamak ve tanımlamak durumundadırlar. Aksi halde alacağı kararlar tutarlı ve etkin olmayacaktır. Yöneticiler alacakları kararlarda tutarlılığı arttırmak ve yönetim faaliyetlerinde yanılmaları azaltmak amacıyla doğru güvenilir, yerinde vb. özelliklere sahip bilgilere gereksinim duyacaklardır.

Karar alma süreci geleceği yöneldir ve bu nedenle işletmenin iç ve dış koşullarına bağlı olarak risk veya belirsizlik unsurunu beraberinde taşır. İşletme yöneticisinin karar alma sürecinde karşılaştığı risk ve belirsizlik unsurunu azaltabilmesinin bilimsel yolu kendilerine alacakları kararlar ile ilgili doğru güvenilir yerinde vb. özelliklere sahip bilgilerin sağlanarak ulaştırılmasıdır. Bu ise işletmede etkin bir bilgi akış sisteminin var olması ile mümkündür(12). Yönetim Bilgi Sistemi olarak adlandırılan bu sistem yöneticilerin gereksinime duydukları işletme içi veya işletme dışı, finansal olan veya finansal olmayan bilgileri kendilerine istenen ayrıntıda, zamanda ve yerde ulaştırmayı amaçlar(13). Bu bakımdan özelleştirilen bir işletmenin yöneticilerinin başarısı iyi kurulmuş ve iyi çalışan bir bilgi sisteminin var olmasına büyük ölçüde bağlıdır.

(12) Mustafa AYSAN, Maliyetler ve İşletme Kararları, (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:27, İstanbul, 1974), s.65.

(13) Göksel YÜCEL, İşletmelerde İç Raporlama Sistemi, (İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Ya.No:43, İstanbul, 1986), s.16.

Yönetim bilgi sisteminin ayrıntılı incelenmesinde bu sistemin çeşitli alt sistemlere bölünmesi mümkündür. Üst yönetim açısından bu sistemin, hukuki yapıya ilişkin bilgiler, finansal bilgiler, politika ve amaçlara ilişkin bilgiler, strateji ve faaliyet bilgileri, personel ve organizasyona ilişkin bilgiler, işletmenin dış çevresi ile ilgili bilgiler biçiminde alt sistemlerde ele alınması söz konusu olabilir(14).

Özelleştirme uygulaması işletmelerde mevcut olan yönetim düzenini değiştirecektir. Bu düzen içerisinde yöneticinin amacı kâr elde etmek, kârsız ve verimsiz çalışan kuruluşu kârlı ve verimli çalışır duruma getirmek olacaktır. Bunun içinde kârlılığı ve verimliliği sağlayacak faaliyetlerde bulunmak, etkin kararlar almak zorundadırlar(15). Söz konusu amaca uygun kararların etkinliği büyük ölçüde kararla ilgili güvenilir, doğru, yerinde, zamanlı bilgilere bağlıdır. Gerek işletmeler arası gerekse işletme içi olaylardan doğan finansal nitelikli işlemleri toplamak sınıflamak, anlamlı olarak özetlemek, varılan sonuçları yorumlamak ve elde edilen bilgileri ilgililere iletme görevini üstlenen muhasebe bilgi sistemi günümüz işletmelerinde yönetim bilgi sisteminin önemli bir bilgi kaynağı durumuna gelmiştir. Özelleşen işletmelerin yönetim düzeninde ortaya çıkan yeni durum göz önüne alınarak öncelikle muhasebe bilgi sisteminin gözden geçirilerek karar organlarına alacakları kararlar için doğru güvenilir, yerinde zamanlı vb. özelliklere sahip bilgileri üretecek ve iletcek duruma getirilmesi gerekmektedir.

B- ÖZELLEŞTİRMENİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE ETKİSİ

Özelleştirme uygulamasının doğal bir sonucu olarak işletme sahipliğinin ve yönetiminin birbirinden ayrıldığı

(14) YÜCEL, s.16.

(15) ÖZMEN, s.36.

bir örgütlenme biçimi söz konusudur. "Bu örgüt biçiminde kaynaklar yöneticilere teslim edilecektir. İşletme sahipliğinin ve yönetiminin ayrıldığı örgütlenme biçiminin muhasebe bilgi sistemine yüklediği en önemli görev, yöneticilere teslim edilen kaynakların etkin ve verimli kullanımının planlanması ve kontrolünde yöneticilere yardımcı olmaktır(16)"

Muhasebenin işlevleri zaman içinde önemli gelişmeler göstermiştir. Başlangıçta muhasebeden beklenen işletmelerde para ile ifade edilebilen olayları izlemek ve belirli dönemler itibarıyla sonuç çıkarmak olduğu halde, modern işletmecilikte muhasebe etkin bir yönetim aracı haline gelmiştir. Modern işletmelerde planlama için gerekli bilgiler muhasebe bilgi sisteminde toplanmakta, faaliyetlerin kontrolüyle ilgili çeşitli raporlar muhasebe bilgi sistemi tarafından hazırlanmakta ve önemli kararlar için yöneticilerin gereksinim duydukları bilgiler muhasebe bilgi sisteminden sağlanmaktadır(17).

Ülkemizde KİT'lerin sorunları gündeme geldiğinde özellikle üzerinde durulan sorunların başında yönetim ve muhasebe ile ilgili sorunlar gelmiştir. 1960 yılında KİT'lerin sorunlarını çözmek amacıyla başlatılan çalışmalar sonucunda, bu kuruluşların muhasebelerinin endüstri alanında ilerlemiş ülkelerde olduğu gibi yönetim organlarının planlama, faaliyet kontrolü ve karar alma işlemlerinde kullanılabilen bir araç olarak gelişmediği tesbit edilmiştir. Böyle bir araçtan yoksunluk kamuya ait kaynakların verimli ve kârlı kullanılmasını ciddi bir şekilde engellediği görülmüş, kaynaklardan azami şekilde yararlanmayı sağlayan

- (16) Nalan AKDOĞAN-Hamdi AYDIN, Muhasebe Teorileri, (Gazi Üniversitesi Ya.No:98 İ.İ.B.F.Ya.No:44, Ankara, 1987), s.31; Tamer KOÇEL-Türkan ARIKAN, "Yönetim Düşüncesindeki ve Muhasebedeki Değişmeler", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl.2, S.2 (Mayıs, 1976), s.43-55.
- (17) Stephen A.MOSCOVE-Mark G.SIMKIN, Accounting Information Systems, (Second Edition, John Wiley and Sons Inc., New York, 1984), s.1.

araçlardan biri olarak yeterli bilgileri üretecek, ve zamanında yerine ulaştıracak muhasebe bilgi sistemi ulusal bir gereksinim olarak nitelendirilmiştir(18).

Konuyla ilgili olarak ciddi çalışmalar yapılmış ancak uygulamada tam anlamıyla başarılı olunmamıştır. Geliştirilen muhasebe bilgi sistemlerinin uygulanamamasında KİT'lerin yönetim sorunu engel oluşturmuştur. Dahası ülkemiz işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin işlevleri yeterince kavranmamış, muhasebe kayıt tutma ile eş anlamlı anlaşılmıştır.

Uygulamada yeterli bir muhasebe bilgi sistemine sahip olmadıklarından dolayı hızla iflasa sürüklenmiş işletmeler pek çoktur ve ilgi çekici yönlerden biri de işletme sahip ve yöneticilerinin bu başarısızlığın gerçek nedenlerinin teşhisinde çoğunlukla yanılgıları ve asıl nedeni başka yerlerde aramalarıdır. Özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde muhasebe bilinci yerleşmemiş ve muhasebenin önemi kavranmamış bulunduğundan, işlevlerini tam olarak yerine getiremeyen muhasebe bilgi sisteminin başarısızlıklarda büyük bir rolü olabileceği akla bile getirilmemektedir. Oysa ki başarılı olmada yani işletmeyi iyi yönetmede muhasebe bilgi sistemi önemli bir araçtır. Yönetimlerini iyileştirmek isteyen ve bu amaçla yeniden düzenlemeye giden işletmelerin önce üzerinde durmaları gerekli konulardan en önemlisi iyi bir muhasebe bilgi sistemine sahip olup olmadıklarına bakmak değilse bu konudaki eksikliklerini tamamlamaktır(19).

Özelleştirme ile KİT'lerin verimli ve kârlı çalışma duruma getirilmesi ana amaç olduğuna göre salt mülkiyetin

(18) D.P.T., Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması(Giriş), (Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970), s.10.

(19) Kemal TOSUN, İşletme Yönetimi, (Savaş Yayınları, İstanbul, 1982) s.294.

Özel kesime devredilmesi bu kuruluşları kârlı ve verimli duruma getirmeyecektir. Bu amaç işletmelerde yapısal değişikliklere yol açacak ve bu değişimler bir takım yeniden düzenleme çalışmalarını gündeme getirecektir. Özelleştirme ile yalnız mülkiyetin değil karar alma yetkisininde özel kesime devredileceğini göz önünde bulundurursak, bu değişiklik herşeyden önce özelleştirilecek işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin gözden geçirilmesi gerekmektedir(20). Özelleştirme işletmelerin muhasebe bilgi sisteminin planlama faaliyet kontrolü ve karar alma için doğru, güvenilir, yerinde, zamanlı vb. özelliklere sahip bilgiler üretmesini ve yöneticilere alacakları kararlarda kullanmaları için iletilmesini zorunlu kılmaktadır.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde muhasebe bilgi sistemi kavramını açıklayarak, KİT'lerin mevcut muhasebe bilgi sisteminin bugünkü durumunu incelemeye çalışacağız. Bu incelemeden amacımız KİT'lerdeki mevcut muhasebe bilgi sisteminin eksik ve iyi yönlerini ortaya koymak olacaktır. Bunu yaptığımızda özelleştirme aşamasında sistemi geliştirmek için neler yapılabileceği daha iyi belirlenecektir.

(20) ÖZMEN, s.69; TUSİAD, s.67.

İ k i n c i B ö l ü m

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

I- GENEL OLARAK MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebenin temel amacı herhangi bir kuruluş hakkında finansal nitelikte bilgi elde etmektir. Bir üretim işletmesinde finansal nitelikli bilgiler, üretim faktörlerinin işletmeye girişiyle bunlardan oluşturulan ürünlerin satılarak işletmeden çıkışı arasında oluşan değer hareketlerinin belirli bir kayıt düzeni içerisinde izlenip bunların sonuçlarının belirli dönemler halinde ortaya konmasıyla elde edilir.

Günümüzde muhasebe, sadece geçmiş olayları yasal zorunluluk olarak kaydeden bir sistem olmaktan çıkmış, işletmelerin yönetim bilgi sistemine önemli katkılarda bulunan, yönetim organlarının bütçeleme, proje hazırlama, hedef ve standartları tespit etme, politikaları saptama ve karar alma

gibi faaliyetlerde yararlanacakları finansal bilgileri sağlayan bir yönetim aracı durumuna gelmiş bulunmaktadır(1). İşletmelerin dili olarak sunulan muhasebenin bir kayıt tekniği olmasının çok ötesinde, işletmelerin hemen tüm işlemlerini düzenlemede etkinlik taşıyan bir "Bilgi Sistemi" olduğu kabul edilmektedir(2).

Muhasebeyi bir bilgi sistemi olarak açıklayabilmek için öncelikle bilgi ve sistem kavramlarının açıklanması yerinde olacaktır.

A- BİLGİ, SİSTEM VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMLARI

1- Bilgi Kavramı

Yönetim alanında bilgi, yöneticinin karar almasına yardımcı öğelerdir. Daha dar anlamıyla işletme yönetiminde bilgi; raporlar halinde üst düzeylere çıkan, emirler halinde alt düzeylere inen, günlük faaliyetler aracılığıyla işletmenin işlevsel bölümlerini birbirine bağlayan, müşteri ve ortak ilişkileriyle işletme dışına yönelen ve nihayet banka hesap durumu çizelgeleri ve basın yayın organlarıyla işletme içine yönelen bir olgudur(3). Bilgi kavramı genellikle düzenli ve kullanışlı duruma getirilmiş veriler anlamında kullanılmaktadır. Böylece yönetimde bilgi, belirli amaçlara ulaşmak veya belirli bir anlayışı geliştirmek için verilerin ya da ham bilgilerin bir işlem sonucunda yöneticilere yararlı biçime sokulmuş şeklidir. Bu tanımdan bilginin bir dönüşüm sürecinin olduğu görülmektedir. Verilerin işleme süre-

(1) Nasuhi BURSAL, Muhasebe, Finansal Kontrol Konuları, (İstanbul Üniversitesi Ya.No:2152, İstanbul, 1976), s.18.

(2) Melih ERDOĞAN, "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe", ESKİŞEHİR ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F.DERGİSİ, C.VI, S.2 (Kasım, 1988), s.107.

(3) Hayri ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, (İstanbul Üniversitesi Ya.No:2806, İstanbul, 1980), s.4.

cinden geçmeden anlam taşıyan bir niteliği kavuşacakları açıktır(4).

2- Sistem Kavramı

Verilerin bilgi haline gelmelerinde bir dönüştürme süreci söz konusudur ve bu noktada dönüştürmenin nasıl gerçekleştirileceği sorusu akla gelmektedir. Burada karşımıza bilgi işleme kavramı çıkmaktadır. Bilgi işleme kısaca, veriyi bilgiye dönüştürme süreci veya veriyi kullanılabilir ve anlamlı kılan her türlü eylem olarak tanımlanabilir. Bilgi işleme sürecinde işlevsel öğeler sıralı biçimde bir araya gelerek amaca yönelik sonucu üretirler. Bu durumda bilgi işleme eylemine bir sistem olarak yaklaşabiliriz(5).

Sistem kavramı günümüzde özellikle işletmecilik alanında sıkça kullanılmaktadır. Sistem, bir veya daha çok amaca veya sonuca ulaşmak üzere aralarında ilişkiler olan fiziksel veya kavramsal, birden çok öğenin oluşturduğu bütündür(6). Bilgi işleme ve bilgisayar teknolojisinde kullanılan sistem kavramıyla, sistemin ulaşması istenen ortak amaca uygun olarak, girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbiriyle ilişkili bileşenlerden oluşan süreç olduğu vurgulanmaktadır(7).

Her sistem için üç temel bileşen girdi, işleme ve çıktıdır. Birbiriyle etkileşimli bu üç temel bileşen sistem biçimini oluşturur. Girdi eyleminde verileri işlemeye hazır duruma getirmeye yönelik olarak verilerin derlenmesi ve ilk kayıt hazırlıklarının yapılması söz konusudur. İşleme eyleminde; bu verilerin hesaplanması, karşılaştırılması, özet-

(4) ERDOĞAN, s.107.

(5) ERDOĞAN, s.108.

(6) Öner ESEN, İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı, (Bayrak Matbaacılık, İstanbul,1985), s.10.

(7) ERDOĞAN, s.108.

lenmesi ve saklanması gerçekleştirilir. Çıktı eyleminde ise bilgiler genellikle rapor biçiminde kullanıcı ve karar alıcılara iletilecek ve çoğaltılacaktır.

3- Muhasebe Bilgi Sistemi

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan sonra muhasebeyi işletme içinde bir bilgi sistemi olarak belirtebiliriz. Zira muhasebe amaçları bulunan ve bu amaçlara ulaşmak için aralarında uyum ve ilişki bulunan öğelerden oluşan bir bütündür. Muhasebe işletmeye ilişkin olarak oluşan finansal ve ekonomik olaylara ait parasal ham verileri (girdi) olarak, ayrıntılı faaliyet ve araçlarıyla bunları amaçlarına uygun bir şekilde işleyen (işleme) ve raporlarla bilgi haline getiren (çıktı) bir bilgi işleme sürecidir.

Muhasebenin amacı, kaynakların optimum dağılımına ve örgütün amaçlarına ulaşmada yardımcı olacak şekilde kullanıcıların bilinçli yargılarda bulunmasına ve kararlar vermesine olanak sağlamak üzere belirli bir birim hakkında ekonomik karakterli bilgileri sağlamak ve iletme (8).

Bu amaca ulaşmak için aralarında ilişkiler olan fiziksel ve kavramlar öğeler bir bütün oluşturmaktadır. Belgeler, hesap planı, defterler, raporlar, donanım, insan, sistemin fiziksel bileşenlerini, genel kabul görmüş muhasebe kavramları ve ilkeleri de sistemin kavramsal öğelerini oluşturmaktadır.

Bu açıklamalarımızdan sonra muhasebe bilgi sisteminin tanımını yapmak mümkündür. Muhasebe Bilgi Sistemi, muhasebe verilerinin saptanması ve toplanması, kayıt ve sınıflandırma yoluyla sistematik biçimde işlenmesi ve elde edilen sonuçların raporlar halinde ilgililere özet olarak sunulması amacıyla yararlanılan belge, hesap defter, kayıt

(8) AKDOĞAN-AYDIN, s.4.

ve rapor düzenidir, şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdan muhasebe bilgi sisteminin iki işlevi olduğunu görmekteyiz. Bunlardan birincisi bilgilerin üretilmesi diğeri ise bilgilerin iletilmesidir.

Söz konusu iki işlev muhasebe bilgi sisteminin uygulama alanı olarak adlandırılan genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ile gerçekleştirilir. Her bir uygulama alanının kendi özel yöntemleri, teknikleri ve uygulama konuları vardır, herbiri birbiriyle çok yakın ilişkiler ve birbirlerini tamamlar.

Muhasebe bilgi sistemi yaklaşımı bize muhasebenin defter tutmaktan çok daha geniş bir içerik taşıdığını anlatmaktadır. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe defter tutmayı da içererek denetim çalışmalarını, muhasebe organizasyonunu tahminlerin hazırlanıp geliştirilmesini, vergi çalışmalarını, bilgisayar uygulamalarını, analizleri içine almakta, yorum yapmada ve karar almada önemli ölçüde destek sağlamaktadır(9).

B- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN KAPSAMI

Muhasebe bilgi sistemi, işletme faaliyetleriyle doğrudan doğruya veya dolaylı olarak ilgilenen kişi ve kuruluşlara belirli finansal bilgilerin ölçülerek sunulmasıyla ilgilidir. Muhasebe bilgi sisteminin kapsamını belirleyebilmek için öncelikle kapsamı belirleyici öğelerin bilinmesi yerinde olacaktır. Muhasebe bilgi sisteminin kapsamını belirlemede aşağıdaki öğeler rol oynamaktadır(10).

(9) ERDOĞAN, s.113.

(10) AKDOĞAN-AYDIN, s.3.

- Muhasebe bilgi sistemi bir ekonomik birimin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları hakkındaki bilgileri sağlamaktadır. Bu ekonomik birim hukuki kişilikler içinde yer alan kişilikler olduğu gibi (anonim şirket, adi ortaklık) hukuki kişilik içindeki farklı faaliyet birimleri (maliyet merkezi, sorumluluk merkezi, kâr merkezi, şube v.b) de olabilmektedir.

- Ekonomik birimler hakkındaki bilgilerden yalnız para ile ölçülebilen değerler muhasebe bilgi sistemine konu olmaktadır.

- Ekonomik birimlerle ilgili ve para ile ölçülebilen veriler, muhasebe bilgi sistemi içerisinde belirlenmekte, ölçülerek kaydedilmekte, sınıflandırılmakta, özetlenmekte ve yorumlanarak ilgili kişilere iletilmektedir.

- Bilgileri alan ve kullanan kişiler ekonomik birimlerin yöneticileri veya işletme ile doğrudan veya dolaylı bir çıkar ilişkisi olan kişi ve kurumlar olmaktadır. İşletme yöneticileri iç kullanıcılar, diğerleri ise dış kullanıcılarıdır.

- Muhasebe Bilgileri çeşitli kullanıcılar tarafından farklı amaçlarla talep edilmektedir. Genel olarak iç kullanıcılar muhasebe bilgilerini ekonomik faaliyetlerin planlanması, kontrolü ve faaliyetlere ilişkin kararlarda kullanmaktadır. Dış kullanıcıların bilgi gereksinimi oldukça geniştir ve birbirinden farklılıklar göstermektedir. Dış kullanıcıların bilgi gereksinmesi için genel amaçlı finansal tablo ve raporlar (bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış kârlar tablosu vb.) hazırlanmaktadır.

- Sağlanan muhasebe bilgileri temel olarak kaynak dağılımı konularında karar almak için kullanılmaktadır.

Bu açıklamalarımızdan sonra muhasebe bilgi sisteminin kapsamını bilgilerin kaydedilmesi ve iletilmesi işlevlerini de göz önüne alarak belirlemek mümkündür.

1- Muhasebe Kayıt Sistemi

Muhasebe bilgi sisteminin kayıt tutma işlerinden işletmenin düzenli bir biçimde yönetilmesine araç sağlamak ve finansal durum ve etkinliklerinin sonuçlarının rapor edilmesi için gereken temeli oluşturmak amacıyla bir hesap planı çerçevesinde işlemleri çözümlene, sınıflandırma ve kaydetme anlaşılmaktadır(11).

Kayıt tutmak için herşeyden önce bir kayıt sisteminin oluşturulması gereklidir. Kayıt sistemi, bilgilerin işletmede akış düzeninin belirlenmesi amacıyla gereken formların şekil ve içeriğinin saptanmasıyla başlar. Bu bilgilerden muhasebe kayıtlarına yansiyacak olanlar muhasebe birimine gönderilir veya bizzat muhasebe birimi tarafından düzenlenir. Muhasebe biriminde bu belgeler niteliklerinin belirlenmesi amacıyla çözümlenir ve gerekirse diğer birimlerden ek bilgi istenir. Elde edilen bilgiler çerçevesinde belgelere ve bilgilere dayalı olarak işlemlerin işletmenin aktif ve pasif hesapları üzerindeki etkileri belirlenerek değerlendirilir ve gerekli kayıt işlemi yapılır.

Kayıt sisteminin en önemli unsurlarından biri de hesap planıdır. Hesap planları işletmede faaliyetlerle ilgili tutulacak hesapları belirtir ve bunları belirli amaçlara göre belirli bir sistem içinde sınıflandırır(12). Dış görünüş itibarıyla hesap planı işletmede kullanılan hesapların isimlerinin ve numaralarının bir listesi gibidir. Ancak temelde işletmenin genel hesaplarının bir organizasyonu olup muhasebe bilgi sisteminin çatısını oluşturur.

Kayıtlara yansıyan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması bakımından genel kabul görmüş muhasebe kavramlarına ve ilkelere uyulması gerekmektedir.

(11) AKDOĞAN-AYDIN, s.61.

(12) Fahir BİLGİNOĞLU, Muhasebe Organizasyonu, (İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Ya.No:54, İstanbul, 1988), s.107.

Satınalma, teslim alma, depolama, üretim, satış, sevketme, faturalama, tahsilat ve ödeme faaliyetleri sonucunda işletmenin varlıkları, borçları ve öz sermayesinde ortaya çıkan değişmelerin izlenebilmesi için düzenlenen belge ve raporlar muhasebe bilgi sisteminin önemli veri kaynaklarını oluşturur(13). Bu belge ve raporlar aşağıdaki sistemlerden alınır(14).

- Satışlar, alacaklar ve tahsilat sistemi

Satış siparişlerinin alınması, sevkiyat emirlerinin ve faturaların hazırlanması, satış özetlerinin yapılması, alacakların izlenmesi alacaklardan tahsillerin ve müşterilerin kredi durumlarının izlenmesi sonucunda düzenlenecek belge ve raporlar satışlar alacaklar ve tahsilat sisteminde elde edilir.

- Satınalma ve Ödeme Sistemi

Satınalma sipariş emirlerinin hazırlanması, teslim alma ve kontrol raporlarının hazırlanması, alımların hesaplara ayırımının gerçekleştirilmesi, borç hesaplarının ayrıntılarının tutulması, ödemelerin zamanlanması ve ödeme işlemlerinin yürütülmesiyle ilgili belge ve raporlar satınalma ve ödeme sisteminden alınır.

- Bordro Sistemi

Personel alımı ile ilgili işlemlerin yapılması, çalıştırılan zamanların belirlenmesi, bordro hazırlanması ve işçilik maliyetlerinin dağıtım işlemleriyle ilgili belge ve raporlar bordro sisteminden alınır.

- Üretim ve Maliyet Sistemi

Üretimin zamanlandırılması, üretim emrinin hazırlanması, stokların miktar ve değer kontrollerinin sağlanması

(13) Cengiz ERDAMAR, Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları, Teori ve Uygulamalar, (Eko-Bil.Ya.No:1, İstanbul, 1982), s.

(14) Cecil GILLISPIE, Accounting System, Procedures and Method, (Third Edition, Prentice Hall Inc, Chicago Illinois, 1971), s.1.

işlemlerine ilişkin belge ve raporlar üretim ve maliyet sisteminden alınır. Muhasebe bilgi sisteminin uygulama alanlarından maliyet muhasebesi bu sistem içerisinde yürütülür.

Görülebileceği gibi muhasebe kayıt sistemi işletme faaliyetleriyle ilgili tüm alanları kapsamaktadır. Satınalma, satış, üretim gibi temel faaliyetlere ilişkin finansal nitelikli veriler kayıt sistemi içerisinde kullanılabilir bilgilere dönüştürülmektedir.

2- Bütçeleme Sistemi

Bütçeleme sistemi, işletmenin yönetim kontrol sisteminin ilk safhasını oluşturan işletme amaçlarını belirleme işleminin sayısal olarak ifade edildiği sistemdir. İşletme amaçları belirlendikten sonra bu amaçlar bütçeler içerisinde rakamlara dönüştürülürler. Böylelikle hedeflere ulaşma derecesinin saptanmasında kullanılacak belirli ölçüler sağlanmış olur(15). Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini oluşturan bütçeleme sisteminin, amaçların ölçülebilir duruma getirilmesi yani planlama amacı dışında iki temel amacı daha bulunmaktadır. Bu amaçlar işletmenin amaçlar sistemi içerisinde üst ve alt amaçları birbirleriyle uyumlaştırma ve yürütülen faaliyetlerin amaçlara uygunluğunun kontrolünü sağlamaktır(16).

Bir işletmedeki muhasebe bilgi sistemi ile alt sistem olan bütçeleme sistemi arasında aşağıdaki yönlerden yakın bir ilişki vardır(17):

(15) AYSAN, s.88.

(16) Glenn A.WELSCH, (Çev.Yaman ERDAL ve diğ.), İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, (Bilimsel Yayınlar Derneği Ya.No:4, Ankara, 1978), s.4.

(17) WELSCH, s.5.

- Muhasebe bilgi sistemi işletmede planların geliştirilmesinde amaçlara uygun sayısal verileri sağlar.

- Bir bütçeleme sisteminin finansal öğeleri genellikle bir muhasebe formu içine yerleştirilir.

- Performansın ölçülmesinde kullanılan fiili veriler(planla öngörülen veriler ile fiili veriler karşılaştırılır) büyük ölçüde muhasebe bilgi sistemi tarafından elde edilir.

Bütçeleme sistemi, muhasebe bilgi sisteminden sağladığı bilgileri, satış tahminleri, nakit akım analizi, maliyet hacim kâr analizi, değişken bütçeler, üretim planlaması ve kontrolü gibi yaklaşım ve tekniklerle yorumlayarak tümüyle işletme içinde kullanılmaya yönelik yönetsel bilgi haline dönüştürür(18). Söz konusu yaklaşım ve teknikler aynı zamanda Yönetim Muhasebesine konu olmaktadır. Bütçeleme sistemi, genel muhasebenin ve maliyet muhasebesinin sağladığı bilgilerin bir çoğunu kullandığından muhasebe bilgi sisteminin içinde bütünleştirilmesi uygundur(19).

3- İç Raporlama Sistemi

İç raporlama sistemi işletmenin muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin iletilmesini amaçlayan ve bu niteliğiyle muhasebe bilgi sisteminin çok önemli bir bölümünü oluşturan alt sistemdir. İşletmenin bütçeleme sistemi ne derece gelişmiş olursa olsun, kayıt sistemi faaliyetleri ne derece başarılı biçimde izlerse izlesin işletmede etkin bir iç raporlama düzeni bulunmazsa muhasebe konusundaki tüm faaliyetlerin işletme yönetimine arzu edilen biçimde yardımcı olmasından söz edilemeyeceği aşiktir.

(18) A.g.k., s.6.

(19) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985), s.12.

İç raporlama sistemi yönetim organlarına raporlarında kullanacakları bilgileri istenen ayrıntıda, yerinde ve zamanında ulaştırır. İşletme içi muhasebe raporları değişik amaçlara göre farklı biçimlerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmada raporların periyodik veya özel amaçlı olmaları, yalnızca bilgi aktarmaları veya kontrol işlevinin yerine getirilmesine esas teşkil etmeleri gibi temel niteliklerinin göz önüne alınması mümkündür.

a- Bilgi Raporları

İşletmenin iletişim sisteminin önemli bir bölümünü oluşturan bilgi raporları, yönetim kararlarının alınmasını kolaylaştıran çok önemli bilgi kaynağı niteliğindedir. Bununla birlikte bu raporlar yönetime çoğu kez yalnızca geçmiş hakkında bilgi verirler(20).

Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgi raporlarının tipik örneklerini, geçmiş dönemin faaliyetlerini özetleyen gelir tablosu, mali durumu gösteren bilanço, fonların akışı tablosu, ve bu tablolardaki herhangi bir unsurun ayrıntılı olarak gösterilmesi amacıyla yönelik olarak düzenlenen raporlar oluşturur. Stok raporları, nakit durumu özetleri, alacak veya borçların listeleri, satılan malın maliyeti raporu, temel finansal raporlardaki yer alan unsurlar için düzenlenecek olan ayrıntılı raporlara örnek gösterilebilir.

b- Faaliyet Kontrol Raporları

Faaliyet kontrol raporları işletmenin örgüt yapısına uygun biçimde düzenlenmiş olan ve temel amacı söz konusu örgüt biriminde veya bölümünde sürdürülen ekonomik faaliyetler-

(20) YÜCEL, s.30.

le ilgili kontrol işlevinin yerine getirilmesini sağlamak ve bu faaliyetlerin başarısını değerlendirmek olan raporlar setidir. Kontrol işlevinin yerine getirilebilmesi için bu raporlarda fiili değerler ile standartların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan farkların yer alması gereklidir. Bu özelliğiyle söz konusu raporlar kullanıcıların dikkatini çekerek gerekli önlemlerin alınması yolunda harekete geçirmeye yöneliktir(21).

c- Sorumluluk Kontrol Raporları

Sorumluluk kontrol raporları işletmenin örgüt yapısı içerisindeki yöneticilerin sorumluluk alanları içerisinde kendileri tarafından kontrol edilebilen hasılat ve maliyet unsurlarına göre yöneticinin başarısını değerlemek amacıyla kullanılan raporlar dizisidir. Bu raporlarda da faaliyet kontrol raporlarında olduğu gibi fiili bilgilerin önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırılıp farkların bulunmasına gerek vardır. Sorumluluk kontrol raporları işletmenin bünyesindeki, her sorumluluk biriminin yöneticisinin kendisine verilen amaçlara ulaşması sonucunda işletmenin temel amaçlarına ulaşacağı anlayışına dayanır(22).

d- Analizler Sonucu Elde Edilen Raporlar

Bilanço ve gelir tablosu aracılığı ile sunulan bilgiler yöneticilerin alacağı kararlarda doğrudan kullanılmaya hazır değildir. Bunların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösterecek anlamlı bilgilere dönüştürülmesi gerekir. Bunun için bilanço ve gelir tablosunun analizi söz konusudur. Bu tabloların analizi onların içerdiği muha-

(21) YÜCEL, s.32-33.

(22) A.g.k., s.34; ÜSTÜN, s.243.

sebe bilgilerine dayanan bazı hesaplamaların veya yeni bazı raporların düzenlenmesi şeklinde yapılır(23).

Düzenlenen bu raporların veya tabloların iç raporlama sistemi içerisinde yönetim organlarına alacakları kararlarda kullanılmak üzere iletilmesi gerekir. Bu raporlara veya tablolara örnek olarak karşılaştırmalı bilanço ve gelir tablosu, net çalışma sermayesindeki değişim tablosu ve oranlar gösterilebilir.

Muhasebe bilgi sisteminin kapsamı konusundaki bu açıklamalarımızdan sonra modern işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin işlevlerini üç noktada toplayabiliriz:

- İşletme faaliyetlerini zamanında ve tam olarak izleyebilmek için faaliyetlerle ilgili verileri derlemek, sınıflandırmak kaydetmek ve belirli zamanlarda istenen sonuçları çıkartmak(Bilgi işleme işlevi)

- Etkili bir planlama ve kontrol için gerekli bilgileri hazırlamak ve değerlendirmek(planlama ve kontrol işlevi)

- Yöneticilerin hızlı ve doğru karar alabilmeleri için gerekli bilgileri zamanında ve doğru olarak iletmek(karar işlevi)

Muhasebe bilgi sisteminin bilgi işleme işlevi daha çok rutin haline gelen işlemleri kapsamakla birlikte, özellikle bilgi işleme teknolojisinde son yıllarda izlenen hızlı gelişme muhasebe bilgi sisteminin planlama, kontrol ve karar işlevlerinin etkinliğini geniş ölçüde arttırmıştır. Çeşitli amaçlar için gerekli olan muhasebe bilgilerini zamanında ve tam olarak sağlayamayan ve bunları istediği açılardan hızlı bir şekilde değerlendiremeyen yöneticilerin başarılı olmaları tesadüfler dışında olanaksızdır. Modern iş-

(23) Sabri BEKTÖRE-Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tablolar Analizi, (Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No:71, Eskişehir, 1989), s.4.

letmelerde bilgisayarların özellikle muhasebe bilgi sisteminde çok amaçlı kullanılması, muhasebeyi önemli bir bilgi kaynağı durumuna getirmiştir.

Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesinin, o işletmede iyi kurulmuş ve iyi işleyen muhasebe bilgi sisteminin var olmasına büyük ölçüde bağlı olduğunu söyleyebiliriz.

II- KİT'LERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİ GELİŞTİRME ÇABALARI

Ülkemizde son kırk yıllık dönemde KİT'lerin ekonomi içindeki etkinliklerinin giderek artmasının yanı sıra bu kuruluşların yeniden düzenlenmesi tartışmaları da sürekli olarak güncelliğini korumuştur. KİT'lere ilişkin yayınları incelediğimizde ülkemizde KİT olarak nitelendirilebilecek kuruluş sayısının 240'a yükseldiğini görmekteyiz. Bu kuruluşlar yaklaşık 4600 işyerinde tarım, madencilik, inaat, enerji, hizmetler(bankacılık, sigortacılık, ulaştırma vb.) gibi çok çeşitli sektörlerde faaliyette bulunmaktadır. KİT'lerin Türk ekonomisindeki yerini ise şöyle özetleyebiliriz.

KİT'ler milli gelirin %10'unu, sanayi sektöründeki katma değerlerin % 30'unu yaratmaktadır. Tarım dışı sivil istihdamın % 15'ini sağlamakta, ülkemizdeki yatırımların yaklaşık % 30'unu gerçekleştirmektedir(24).

KİT'lerin Türk ekonomisindeki önemi ve ağırlığı nedeniyle bu kuruluşların, Türk ekonomisine daha fazla katkıda bulunması, verimli ve kârlı çalışmalarını sağlamak amacıyla yeniden düzenleme çalışmaları 1960 yılından bu yana süregelmektedir. Yeniden düzenleme, kuruluşların amaçlarını

(24) Öztin AKGÜÇ, "KİT'lerin Bugünkü Sorunları ve Çözüm Yolları", KİT'LER, GELİŞİMİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI, İstanbul Üniversitesi Fakültesi Ya., İstanbul, 1981, s.24.

ekonomik gereklere uygun bir şekilde gerçekleştiremediklerinden, hukuki, mali, ekonomik ve organizasyon yapılarıyla yönetim ve işletme raaliyetlerine ilişkin yöntem ve tekniklerdeki aksayan yönleri araştırarak, iyileştirme çarelerini tesbit etmek ve bunların uygulanmasını sağlamak anlayışıyla yapılmıştır(25). Bu anlayışla 1960 yılından itibaren çalışmalara başlanmış, çeşitli dönemlerde yeniden düzenleme komisyonları oluşturularak, öncelikle sorunlar tesbit edilmiş ve çözüm önerileri geliştirilerek uygulamaya çalışılmıştır.

Aşağıda, KİT'lerde mevcut muhasebe bilgi sisteminin bugünkü durumunu ortaya koyabilmek amacıyla yeniden düzenleme çalışmaları çerçevesinde KİT'lerin muhasebe bilgi sisteminin iyileştirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar incelenmiştir.

A- KİT'LERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU DÖNEMİNDEN ÖNCEKİ ÇALIŞMALAR

KİT'ler üzerine ilk çalışmalar 1960 yılında başlamıştır. Çalışmalara öncelikle yasal değişikliklerle başlanmış, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 440 sayılı Kanun kabul edilmiştir.

KİT'lerin Türk ekonomisindeki gelişmeleri karşısında bu kuruluşların durumu Türk ve yabancı uzmanlar tarafından incelenerek verimlilik ve kârlılıklarını arttırmak yolunda tekliflerde bulunulmuştur. İncelemeler sonucunda, gereksinme duyulan mal ve hizmetlerin sağlanması, iş alanları açılması

(25) Şakir SAĞBİL, "KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Verimliliğin Ölçülmesindeki Rolü" VERİMLİLİK AÇISINDAN KİT'LERİN YENİDEN DÜZENLENMESİ VE GELİŞTİRİLMESİ, M.P.M. Ya.No:119, Ankara, 1973, s.230.

ve devlet maliyesine katkıda bulunulması yönünden bu kuruluşların etkili bir şekilde faaliyette bulunmalarının önemli bir unsur olduğu anlaşılmıştır.

154 Sayılı Kanun emri gereği yapılan üç aylık bir çalışma sonucunda "Türkiye İktisadi Devlet Teşekkülleri Hakkında Rapor-1961" yayınlanmış, söz konusu raporda mali işler ve muhasebe yönünden şu sorunlar ortaya konulmuştur(26).

- Kit'lerin finansman tarzı tutarlılıktan ve uzun devreli bir plana uygun olmaktan uzaktır.

- Ağır borçlanmalar teşekküllerin sermayeleri veya yıllık ciroları ile orantılı olmayan faiz yüklerine ve dolayısıyla maliyet artışlarına yol açmıştır.

- Yetersiz işletme sermayesi ve verimsiz yönetimi, teşebbüslerin likiditeleri ve kârlılıkları üzerinde olumsuz etkiler yapmıştır.

- Teşebbüslerin bir çoğu aşırı stok, aşırı kapasite ve teçhizata sahip bulunmaktadır.

- Teşebbüslere ait faaliyet sonuçlarının tesbitine yöneltmiş muhasebe usul ve teknikleri açık ve kesin bulunmamakta kârlılık ve verimlilikleri hakkında bu hesaplara bakarak kesin yargılara varılamamaktadır.

- Yetersiz bir muhasebe bilgi sistemi yönetim organlarının teşebbüsleri gereği gibi kontrol edebilme olanaklarını ortadan kaldırmaktadır.

Sayılan bu sorunların çözülmesi içinde yine aynı raporda aşağıdaki önlem ve öneriler ileri sürülmüştür(27).

- KİT'lerin her birinin mali reorganizasyon planlarının, sermaye gereksinmelerinin belirlenmesi de dahil olmak

(26) D.P.T., Muhasebe Usullerinin..., s.23-24.

(27) D.P.T., Muhasebe Usullerinin..., s.25.

üzere, hazırlanması için maliye ve muhasebe uzmanları ile diğer uzmanların katılacakları bir heyet kurulmalıdır.

- Tartışması yapılan mali reorganizasyon planlarının uygulanabilmesi için Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak bir ofis içerisinde, özel komisyonlar tarafından, teşebbüs mevcutlarının değerlendirilmesi, aşırı stok, aşırı kapasite ve teçhizatın tesbiti ve elden çıkarılması, teşebbüsler arası borçların tasfiyesi ve bu konuda uygulanacak sistemlerin belirlenmesi ile gerek görülecek diğer işlemlerin incelenmesi sağlanmalıdır.

Maliye Bakanlığı bu çalışmalara bağlı olarak, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsünden "Muhasebe Prensipleri" hakkında bir raporun hazırlanmasını talep etmiştir. Enstitü tarafından "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Temel Muhasebe Teklif ve Tavsiyeleri" adlı rapor hazırlanarak Nisan 1962 de Maliye Bakanlığına sunulmuştur. Raporun ticaret, sanayi ve madencilik sektöründe çalışan KİT'lerin muhasebe sorunları temel alınarak hazırlanmasına rağmen yapılan teklif ve önerilerin aynı niteliklere sahip karma ve özel teşebbüsler tarafından da uygulanabileceğine işaret edilmiştir. Bu raporda belirtilen üç sektör için gelir tablosu, bilanço, satılan malın maliyeti tablosu ve sermaye hesapları tablosuna ait tipler geliştirilmiş, önerilen sistemin ana hatlarıyla birlikte, gelir tablosu ve bilançoda yer alan kalemlerin içerikleri ve bunlara ait başlıca değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır(28).

Enstitü tarafından hazırlanan raporda yer alan önerilerden en önemlisi, muhasebe alanında bir genel çalışma ile tüm yurt ekonomisini gözeten temel çalışma ve araştırmaların yapılması, KİT'ler ve ihtiyari olarak da özel ve karma

(28) Yüksel KOÇ-YALIKIN, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ya.No:386, Ankara, 1975), s.48.

teşebbüslerin muhasebe sistemlerini kapsayan bir tekdüzen hesap planının yapılması için, araştırma grubunun oluşturulmasını öngören öneridir. Ayrıca belli bir hesap planının yapılıp benimsenmesinden sonra da belirli zaman aralıkları ile gözden geçirilip gerekli düzeltmelere tabi tutulması zorunluluk olarak görülmüştür. Raporla sertifikalı ya da yeminli muhasiplik mesleğinin Türkiye şart ve gereksinimleri açısından geliştirilmesi amacıyla mesleki dernek ve kurumların kurulmasının teşvik edilmesi de öngörülmüştür(29).

Bütün bu çalışmalarda gözlenen husus şudur ki, ekonomik kalkınmada yaratılacak her organizasyon için büyük önem taşıyan muhasebe bilgi sisteminin ve bu alanda hizmet verecek muhasebecilerin tek tip bir hesap planı uygulamaları yanısıra muhasebeciliğin yasal bir meslek olarak oluşturulması istenmiştir(30). Ayrıca muhasebe bilgi sisteminin, yönetim aracı olarak tekdüzen bir hesap planı ile güvenilir ve zamanında yerine ulaştırılan bir bilgi sağlama hizmeti görmesi bakımından geliştirilmesi gerekliliği ortaya konmuştur.

Yeminli muhasiplik dışında kalan konular, 1962 yılı sonlarında T.B.M.M.sine sunulan "İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanun Tasarısı"nın gerekçelerinde yer almıştır(31).

B- KİT'LERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU DÖNEMİ ÇALIŞMALARI

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe giren 440 sayılı

(29) KOÇ-YAİKİN, s.49.

(30) Çetin Ercan KİP, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Genel Muhasebe, Uygulama Örnekleriyle, (Ankara,1986), s.42.

(31) A.g.k., s.43.

"İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri İştirakler Hakkında Kanun"unun geçici birinci maddesindeki hükümlere uygun olarak kurulmuştur. Komisyon Maliye Bakanlığına bağlı olarak, Yüksek Denetleme Kurulu, D.P.T, Ticaret Bakanlığı, ve Devlet Personel Dairesini temsil eden üyelerden kurulmuştur. Bu komisyonun görevlerinden biri de "Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknasaklaştırılması için esaslar tesbit etmek" şeklinde belirtilmiş, bu görev komisyon bünyesinde oluşturulan "Mali İşler ve Muhasebe Grubu"na verilmiştir.

Mali işler ve muhasebe grubu, muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknasaklaştırılmasına ait görevi ile ilgili olarak mevcut muhasebe sistemine ait durumun saptanması ile işe başlamış ve bu etüd sırasında 154 sayılı kanuna göre hazırlanan raporlardan yararlanmıştır. Durumun saptanması sorucunda mevcut muhasebe sistemindeki aksaklıklar tesbit edilmiştir. Bu aksaklıklar ana hatlarıyla şöyledir(32):

- Muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin uygulamada tamamen yer almaması veya yetersiz uygulanması

- Yeterli ve tek bir rapor sisteminin gereksinimleri karşılamaktan ve işlevlerini yerine getirmekten çok uzak bulunması,

- Hesap planı ve muhasebe usulleri ile mevcut rapor sistemi arasında hiçbir ilişki bulunmaması ile mevcut kayıt sisteminin yavaş ve kesinlikten uzak olmasının, muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgi ve raporların etkili bir yönetim aracı olmasını büyük ölçüde engellemesi,

- Finansman ve muhasebe sisteminin, karar verme ve denetleme alanlarındaki bazı önemli hizmetlerin sağlanılmasından tamamen uzak bulunması veya yetersiz bir şekilde geliştirilmiş olması.

(32) İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU, Genel Rapor, (Güneş Matbaası, Ankara, 1968), s.83.

- Mali işler muhasebe ve kontrol örgütlerinin faaliyet alanlarının çok dar olarak belirlenmesi ve önemli birçok görevlerin bu örgütlere ait faaliyet alanı dışında bırakılması,

- Çeşitli teşekküller arasında, muhasebe ilkeleri ve uygulamaları ile rapor sistemlerine ait yöntem ve uygulamalarının birbirinden farklı bulunması

- Teşekküllerin mali işler ve muhasebe örgütlerinden talep edilen raporlar ve bilgiler konusunda ilgili Bakanlıklar ve çeşitli merciler arasındaki koordinasyonun yetersizliği ve bu durumun teşekküllere gereğinden fazla iş yüklenmesine sebep olması.

-Birçok teşekkülün yapısının modern işletmecilik prensiplerine uygun olmamasının muhasebe faaliyetlerinin verimi üzerinde olumsuz etkiler yaratması ile yeterli bir muhasebe sisteminin kurulmasına engel teşkil etmesi.

Bu bulgulara dayanarak mali işler ve muhasebe grubu tarafından hazırlanan çalışma programında, bu konuda daha önce yapılan fakat benimsenip uygulamaya konulamayan teklif ve tavsiyelerde göz önünde bulundurulmuştur. Geliştirilecek muhasebe sistemi yöneticilerin bilgi gereksinmesini günü gününe karşılayacak sahipler ve kredi verenler ile denetim görevini yüklenen devlet daireleri ve diğer kuruluşların isteklerine uygun bilgileri sağlamayı hedeflemiştir. Diğer taraftan kamu sektörünün ekonomimizdeki büyük rolü ve örnek tutumu itibariyle hazırlanan standartların özel sektörce de benimsenerek uygulanabileceği göz önünde tutulmuştur.

Mali işler ve muhasebe grubu tarafından saptanan çalışma programında ele alınacak konular şu başlıklar altında toplanmıştır(33):

(33) D.P.T., Muhasebe Usullerinin..., s.42.

- Muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri;
- Yekpare rapor sistemi;
- Tekdüzen hesap planı;
- Maliyet prensipleri, usul ve uygulamaları;
- Bütçe sistemi;
- Mali Analiz;
- Fiyat seviyesi değişimleri;
- Mali işler, muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu;
- Terminoloji;
- Mevzuatta yapılacak değişikliklerle ilgili teklif ve tavsiyeler.

Bu programın uygulanması sonucu hazırlanacak tekdüzen muhasebe sistemine ait el kitabının; muhasebe temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini, yekpare rapor sistemi ve tekdüzen hesap planını kapsamı planlanmıştır. Çalışma programında belirtilen konularla ilgili görevler mali işler ve muhasebe grubu içinde kurulan ekipler tarafından yürütülmüş ve programın 1,2,3,9, ve 10. bölümlerine ait çalışmalar hemen başlatılmıştır. Ekipler tarafından yapılan çalışmalar sırasında Türk, Amerikan, Fransız, Alman, İngiliz ve kısmen İtalyan Literatüründen yararlanılmış, bu memleketlerdeki muhasebe ile ilgili mevzuat ve uygulamalar incelenmiştir(34).

Saptanan sorunların çözümlenebilmesi amacıyla 1968 yılına kadar çalışmalarda bulunan komisyon,

- Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknasaklaştırılması(Giriş)

- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri

(34) KOÇ-YALKIN, s.52.

- Rapor Sistemi
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları
- Genel Rapor
- Mali İşler Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu
- Teşebbüs Bilançolarının Yeniden Değerleme Yoluyla Düzeltilmesi
- Bilançoların Yeniden Değerlenmesi ile İlgili Özel Raporlar
- İş Değerlendirme El Kitabı
- Terimler ve Açıklamaları
- Personel Çalışmaları

Başlıkları ile sunulan 11 adet kitap ve kitapçık yayınlamıştır(35). Daha sonra uygulamaya konulacak olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Genel Hesap Planı uygulamalarının temeli bu komisyonun çalışmaları sonucunda oluşturulmuştur.

C- D.P.T. TARAFINDAN YAPILAN ÇALIŞMALAR

1968 yılına kadar çalışmalarını sürdüren İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu dağıtılmış, bu komisyonda görev alan uzmanlardan bazıları D.P.T. bünyesine alınarak Koordinasyon Dairesinde Yeniden Düzenleme grubu olarak görevlendirilmişlerdir. Grup o güne kadar yapılan çalışmaları uygulamayı amaçlamıştır.

Yeniden düzenleme grubu bu amaçla ilk olarak Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" ile ilgili kitapları incelenmek üzere Bakanlıklara, KİT'lere, yüksek öğrenim kurumlarına, mesleki kuruluşlara özel sektör müesseselerine ve diğer ilgili kurumlara

göndermiştir. Aynı zamanda eleştiri ve görüşleri bildirecek bir de anket formu gönderilmiştir. 1969 yılı programı İcra Plânınının 160 sayılı tedbiri, KİT'ler için hazırlanan "Tekdüzen Muhasebe Prensipleri ve Usulleri" ile ilgili bazı İ.D.T.lerinde, D.P.T.nin koordinatörlüğü ile ilgili Bakanlıkların işbirliği altında deneme uygulamalarının yapılmasını öngörmüştür. Bu uygulamalara ait sonuçların değerlendirilmesinden sonra sistemin tüm KİT'lere uygulanacağı belirtilmiştir. Yeniden düzenleme grubu bu tedbirlerin bir gereği olarak Azot Sanayinin Kütahya Azot işletmelerinde bir pilot uygulama yapmıştır. 1969 yılı sonlarında anket sonuçları değerlendirilerek üst yöneticiler ve uygulayıcılar için 5 günlük bir seminer düzenlenmiş ve sistem bir defa da sözlü olarak belirtilmeye çalışılmıştır(36).

1970 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi hakkında yapılan eleştirileri ve önerileri değerlendirilip bir sonuca bağlamak üzere D.P.T. bünyesinde Tetkik Komisyona kurulmuştur. Komisyon daha önce yapılan ankette sonuç alınamaması üzerine ikinci kez anket düzenlemiştir. Bu ankete ilişkin sonuçlar komisyon tarafından değerlendirilmiş, Tekdüzen Muhasebe sisteminde özlü değişikliklerin yapılmasının gerekli olmadığı sonucuna varılmıştır.

21 Mayıs 1971 tarihinde Bakanlar Kurulunun 7/2361 sayılı kararı ile Başbakanlığa bağlı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Reform Komisyonu" kurulmuştur. Adı geçen kararda Reform Komisyonu "KİT'ler ile ilgili reformları gerçekleştirmek, özellikle kuruluşların kârlılık ve verimlilik ilkelerine ve modern işletmecilik kurallarına uygun olarak etkin bir ekonomik ve mali denetim altında çalışmalarını sağlayarak bir sistem geliştirmek..." le görevlendirilmiştir. Reform komisyonu kendisine verilen görevlerle ilgili çeşitli alt ko-

misyonlar kurulmuştur. Bu komisyonlardan biri de "Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu"dur. Komisyon yaptığı çalışmalarla Tekdüzen Muhasebe Sistemini ve Tekdüzen Hesap Planını uygulanabilir duruma getirmiştir.

440 sayılı Kanun uyarınca muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması çalışmalarının yayımından dört yıl sonra bitmiş, uygulamaya giriş yedi yıl sonra mümkün olmuştur. Sistemin kurulması ve işlemesi açısından genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin birlikte yürütülmesi gerektiği halde uygulamada çıkacak önemli sorunların daha dar sınırlar içinde çözülmesinin sağlanması yönünden sadece tekdüzen genel muhasebe uygulamasına 7.7.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile toplam 27 KİT'de 1972 yılı başından itibaren uygulamaya başlanılmıştır(37).

Tekdüzen muhasebe sisteminin sadece genel muhasebe için uygulanması, sisteme geçiş dönemi açısından yararlı olmuş ise de, maliyet ve maliyete ilişkin gider, masraf yeri, sorumluluk merkezleri, sonuç hesaplarının belirlenmesi, faaliyet etkinliği ile yönetim ve kontrol açılarından büyük boşluklar olmuştur. Tüm ekonomik faaliyetlerin değerlendirilmesi ve ölçülmesi açısından maliyet ve maliyete ilişkin belirli kavram, esas ve temellere dayandırılması ve muhasebenin tümünü kapsayan bir sisteme oturtulması gereği ortaya çıkmıştır(38). 1972 yılından sonra KİT'lere ilişkin reform faaliyetlerinin D.P.T.Koordinatörlüğü altında yürütülmesi ve Tekdüzen muhasebe sistemi ilgili çalışmaları sürdürmek amacıyla "D.P.T.Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu" oluşturulmuştur. İhtisas Komisyonu 1972

(37) KİP, s.46.

(38) Mehmet URAGUN, "İ.D.T.lerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesinin Nedenleri ve Amaçları", TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ MALİYET MUHASEBESİ SEMİNERİ, D.P.T. Ya.No: 327, Ankara, 1977, s.17.

yılından itibaren 27 KİT'de uygulanan tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasında karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak bu teşebbüslere danışmanlık görevi yaparken, plan ve programlara uygun olarak tekdüzen maliyet ve bütçe sistemi ile ilgili çalışmalarını yürütmüştür(39). 1977 yılı başından itibaren de KİT'lerde Tekdüzen muhasebe sistemi içinde maliyet muhasebesiyle toplu tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiştir(40).

D- 1980 YILINDAN SONRAKİ ÇALIŞMALAR

1980 yılı KİT'ler açısından önemli yenilikler getirmiştir. 1980 yılına kadar KİT ürünlerinin fiyat tesbitine siyasal tercihler sonucu müdahale edilmiştir. 24 Ocak 1980 kararları ile KİT'ler bu konuda serbest bırakılmıştır. 12 Eylül 1980'den sonra Türkiye'de yönetim ve yapı sorununu çözmek amacıyla yapılan çalışmalar KİT'leri de kapsamına almış ve bu doğrultuda 1983 yılında 20 yıl yürürlükte kalan 440 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 60 sayılı KHK ile KİT'ler yeniden düzenlenmiştir(41).

1983 yılı içerisinde 60 sayılı KHK, 2929 sayılı Kanunla kanunlaşmasına rağmen, Türkiye'nin siyasi yapısındaki değişiklik sonucu söz konusu kanun yürürlükten kaldırılarak, 233 sayılı KHK yürürlüğe konulmuştur. 1984 yılından itibaren de KİT'lerin özelleştirilmesinin gündeme geldiği ve bu konuda çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Nitekim 1985-1989 yıllarını kapsayan Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planının makro ekonomik politikalar bölümünün KİT politikası kısmında "KİT'lere bağlı bazı işletmelerin hisse senetleri satışı yoluyla halka açılması sağlanacaktır. KİT'

(39) KÇÇ-YALKIN, s.84.

(40) URAGUN, s.15.

(41) T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU, s.11.

ler yatırımlarını plan hederleri doğrultusunda enerji, madencilik, ulaştırma, haberleşme sektörleri ile rehabilitasyon ve çarboğaz giderme alanlarında yoğunlaştıracaklardır, yeni yatırımlardan kaçınacaklardır"(42) denilmektedir. KİT'lerin özelleştirilmesi için bunların rehabilitasyon ve yeniden düzenlenmesi çalışmalarını proje olarak ihaleye verilmiş ve kısa dönemde bazı kârlı işletmelerin özelleştirmeye açılmasına çalışılmaktadır(43). 1986 yılından itibaren çalışmalar yoğunlaştırılmış ve bazı KİT'ler özelleştirilmiştir.

1980 yılından sonra KİT'lerin muhasebe bilgi sistemleri ile ilgili önemli çalışmalar yapılmış daha çok Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hisse senedi ve tahvil ihraç eden kuruluşlar için Standart Genel Hesap Planı ve Mali raporlar üzerinde çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Bunun yanında KİT'leri denetleme kurumu olan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu'nun KİT'lerin muhasebe bilgi sistemleri konusunda birtakım çalışmaları görülmektedir. Bu komisyon 1987 yılında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi KİT'lerde uygulanmak üzere "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar" adlı kitapçığı yayınlamıştır.

E- YAPILAN ÇALIŞMALARIN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE ETKİLERİ

KİT'leri yeniden düzenlemek, geliştirmek verimlilik ve kârlılıklarını artırmak amacıyla özellikle son yirmibeş

(42) D.P.T., Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, (D.P.T.Ya. No:1974, Ankara,1985), s.35.

(43) PARA VE SERMAYE PİYASASI DERGİSİ, "Yeniden Düzenleme Anlayışından Özelleştirmeye Giden Yol", S.6 (Haziran, 1986), s.36.

yıl içinde harcanmış bulunan yoğun çabaların ne ölçüde başarıya ulaşmış olduğu sorunu gerçekte geniş çaplı ve uzun sürede tamamlanabilecek uygulamalı araştırmaların yapılmasını gerektirmektedir. Böyle bir araştırmanın ya da benzeri değerlendirmelerin bugüne kadar yapılmamış olması KİT'lerdeki geliştirme çabalarından ne gibi sonuçların alındığını saptanamızı güçleştirmektedir. KİT'ler üzerinde bugüne kadar yapılmış olan iyileştirme çalışmalarının bu kuruluşlarda açıkça görülmesi de olumlu bazı gelişmeler sağlandığına kuşku yoktur. En azından KİT'lerin karşı karşıya buldukları sorunlar açıklığa kavuşturulmuştur.

Yapılan iyileştirme çalışmalarının muhasebe bilgi sistemi alanında somut bazı sonuçlarını görmek mümkündür. Muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi çalışmalarında iki önemli amacın izlendiğini görmekteyiz. Bunlardan biri sistemin unsurlarında iyileştirme sağlanması diğeri ise muhasebe bilgi sisteminde belirli düzeyde tekdüzenli sağlanmasıdır. Diğer bir deyimle tekdüzen muhasebe sistemi KİT'lerin muhasebe bilgi sistemlerinde iyileştirme ile birlikte tekdüzenliği öngörmüştür.

KİT'lerin muhasebe bilgi sistemindeki iyileştirme tedbirleri sistemin şu unsurlarında yer almıştır:

- Genel muhasebenin çıktısı olan finansal raporlar ve ekleriyle bunlara ilişkin ilke ve usuller,
- İşlem ve olayların sınıflandırılmaları ve bölümlenmelerini sağlayan tekdüzen hesap planı ve bunlara ilişkin ilke ve usuller.

Yapılan çalışmalar sonucunda muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, muhasebe uygulayıcılarına açıklanmış ve muhasebe uygulamalarının genel kuralları ortaya konmuştur. Muhasebe uygulamalarına rehberlik edecek el kitapları bu çalışmalar sonucu ha-

zırlanmıştır. Finansal raporların yapısına paralel bir yapıya sahip olan, anlamlı hesapları kapsayan ve mizanlar kanalıyla söz konusu raporların düzenlenmesini sağlayan Tekdüzen Hesap Planı yine bu çalışmalar sonucunda hazırlanmış ve uygulanmıştır.

Söz konusu bu gelişmeler muhasebe bilgi sisteminin kapsamına bakıldığında çok küçük gelişmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde muhasebenin bir yönetim aracı olduğunu göz önüne alırsak bu çalışmalar, teşebbüslerin yönetim organlarına güvenilir ve zamanlı bilgiler sağlayacak rapor sistemlerinin oluşturulması, muhasebe bilgilerinin teşebbüs faaliyetlerinin her aşamasında işletme çalışmalarının planlanması ve kontrolünde bir araç olarak kullanılması yönünde pek fazla birşey kazandırmamıştır. Buna rağmen bu çalışmalar sonucu muhasebe bilgi sistemi hakkında kazanılan bilgi ve tecrübeler ülkemiz açısından çok değerlidir.

III- KİT'LERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU

KİT'lerin özel sektör eliyle verimli ve kârlı çalışmasının sağlanması amacıyla gündeme gelen özelleştirme uygulamasının, muhasebe bilgi sistemine yansıtılabilmesi, herşeyden önce KİT'lerdeki muhasebe bilgi sisteminin, muhasebe bilgilerinin üretilmesi ve iletilmesi bakımından mevcut durumunun bilinmesini gerektirmektedir. Yapılan yeniden düzenleme çalışmaları sonucunda KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasına geçilmiştir.

Konuyu halen KİT'lerde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından ele alıp, bugünkü durumunu bu konuda şimdiye kadar yapılan teorik ve uygulamalı çalışmalardan yararlanarak incelemeye çalışacağız.

A- MUHASEBE BİLGİLERİNİN ÜRETİLMESİ YÖNÜNDE

Muhasebe bilgi sistemi, aralarında ilişkiler olan fiziksel ve kavramsal bileşenlerin oluşturduğu bir sistemdir. Sistemin temel amacı herhangi bir kuruluş hakkında finansal nitelikte bilgi üretmek ve iletmektir. Finansal nitelikli bilgilerin üretilmesinde rol oynayan fiziksel öğeler, belgeler, defterler, hesap planı, raporlar, donanım ve insandır. Kavramsal öğeler ise muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir. Aşağıda bu öğeleri KİT'lerde uygulanmakta olan tekdüzen muhasebe sistemi içerisindeki durumunu incelemiştir.

1- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri

Muhasebe uygulamalarının belirli ilkelere dayandırılması, bu uygulamalar sonucunda elde edilen bilgilerin işe yarar kaynaklar teşkil edebilmesi için gerekli bir ön koşul olmaktadır. Temel muhasebe kavramları evrensel kavramlar olup muhasebe prensip ve kurallarının dayandığı zemini oluşturur. Temel kavramlar prensip ve kurallarla birlikte muhasebe uygulamasına yön veren disiplinin esası olup, muhasebe bilgileri bu esasa göre üretilirler(44).

KİT'lerde muhasebe bilgi sisteminin iyileştirilmesi çalışmalarında öncelikle temel kavramlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri üzerinde durulmuş, muhasebe uygulamalarını bu kavramlara ve prensiplere yönlendirmesi için çalışmalar yapılmıştır. 1968 yılında muhasebe uygulamalarını yönlendirecek şekilde "Muhasebenin Temel Kavramları

(44) T.C. BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETİME KURULU BÜNYESİNDE TEŞKİL EDİLEN TEKDÜZEN MUHASEBE KOORDİNASYON DEVAMLI İHTİSAS KOMİSYONU, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar, (Ankara, 1987), s.14.

ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri" isimli el kitabı hazırlanmıştır. Muhasebe bilgi sistemi kapsamına dahil edilen temel kavramlar diğer ülkelerden olduğu gibi aktarılmamış, ülkemizin ekonomik ve hukuki şartlarının gözönünde bulundurulularak hazırlandığını ve uygulamaya konulduğunu görmekteyiz(45).

Günümüzde KİT'lerin finansal tablolarına (bilanço, gelir tablosu) baktığımızda temel kavramların ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin olumlu etkilerini görmek mümkündür. Bilançoda dönen ve duran varlıklar ayırımı, uzun ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ayırımı yapılmış, hesapların başlıkları ile içerikleri ilişkilendirilmiş, gelir tablosu faaliyet sonuçlarının ölçülebileceği bilgileri içerecek biçimde düzenlenmektedir.

KİT'lerde uygulanan Tekdüzen muhasebe sisteminde, temel kavramlara ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uyulmakla birlikte, finansal tablolardaki bilgilerin ne derece tutarlı olduğunu gösteren açıklayıcı bilgiler yer almamaktadır(46). Ayrıca işlerlikte olan mekanizmalar nedeniyle finansal bilgi açıklanması oldukça zaman almaktadır.

2- Hesap Planı

Hesap planı işletmelerde tutulan hesapları belirli bir anlamda belirli bir sistem içinde amaca, plana ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı olayları daima aynı hesap-

- (45) Selver KORKUT, Türkiye'de Tekdüzen Genel Hesap Planı ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Üzerine Yapılmış Çalışmalar, (Ankara, 1986), s.46.
- (46) M.Berna ALTINTAŞ, KİT'lerin Özelleştirilmesi ve Özelleştirmenin Sermaye Piyasasına Etkileri, (S.P.K.Ya.No: 8. Ankara, 1988), s.163.

lara kaydedilmesini sağlayan özel bir yönergedir(47). Bilgilerin anlamlı olarak toplanmasını sağlar ve muhasebe bilgi sisteminin çatısını oluşturur.

KİT'leri yeniden düzenleme çalışmalarını sonucunda hazırlanan tekdüzen hesap planının hazırlanmasında hesapların tasnifinde günlük işlemlerde kolaylık yaratması ve bilgi üretme işlemini hızlandırması gibi amaçlar izlenmiştir. Tekdüzen hesap planının uygulanması sonucu yöneticiler toplanan bilgilerin kesin olarak hangi kaynaklardan geldiğini bilmekte finansal tablolarda herhangi bir, anlama yanlışlığı yapmaları söz konusu olmamaktadır(48).

KİT'lerde halen uygulanmakta olan tekdüzen hesap planının gerek genel muhasebe gerekse maliyet muhasebesi bölümleri, işletme faaliyetlerinin planlanmasında kullanılacak bilgileri üretecek ve yöneticilerin sorumluluk alanlarını belirleyen bir yapıya sahip bulunmaktadır. Ancak hesap planına maliyet muhasebesine ilişkin hesaplarının eklendiğinde, teşebbüsler faaliyet sahalarına göre gider hesaplarını sistemin öngördüğü biçimde tam anlamıyla yeniden düzenlenememişler, özellikle uygulamacılar bu konuda yeterince eğitilmemiş olduğundan, planlama aracı olan bütçe ile hesap planı arasındaki ilişkiler kavranamamıştır(49).

Özellikle son yıllarda KİT'lerin çoğunda, yeniden düzenleme komisyonunca hazırlanan ve muhtelif tarihlerde geliştirilen Tekdüzen Genel Hesap Planına bağlı kalınarak

(47) Çiğdem SOLAŞ-A.Hayri DURLUŞ, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", TÜRKİYE VII. MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi İ.İ. B.F.Yayını, Eskişehir, 1985, s.3.

(48) A.Ş.K., s.8,9.

(49) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme El Kitabı Rehberi, (D.P.T. Ya.No:1525-KD.320, Ankara 1977), s.8.

Modern işletmecilik anlayışına göre oluşturulan örgütün görevleri kayıt tutmanın ötesinde, teşebbüslerin uzun vadeli amaçlarını saptama, bu amaçlara ulaşmak için gerekli planlama ve kontrol faaliyetlerini de kapsayacak şekilde belirlenmiştir. Görevlerin önemine uygun olarak söz konusu dairenin, genel müdür yardımcısı düzeyinde bir yönetici tarafından yönetilmesi öngörülmüştür. Bu dairenin belli başlı kısımları, Mali İşler Şubesi, Genel Muhasebe Şubesi, Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Tahlilleri Şubesi, Planlama, Bütçe ve Bütçe Tahlilleri Şubesi, Bilgi İşleme Makinaları Şubesi, olarak belirtilmiştir(53).

KİT'lerdeki mevcut muhasebe örgüt yapısını incelediğimizde gerek önemine görece görevlerinin kapsamına uygun bir şekilde örgütlendiğini söylemek çok güçtür. Öncelikle, KİT'lerde karar alma yetkisinin teşebbüs yöneticilerine verilmemiş olması, mali işler, muhasebe ve kontrol dairesinin planlama, kontrol ve karar alma işlevlerini geliştirmemiş, muhasebenin işlevi kayıt tutmak ve kamusal hazırlanması gereken raporları hazırlamaktan öteye gidememiştir. Dolayısıyla muhasebe örgütü de kayıt tutma işlevine uygun bir şekilde oluşturulmuştur.

Diğer taraftan teşebbüsleri ve teşebbüs içindeki örgüt birimlerini geliştirme projeleri için istek ve çenri, genellikle KİT yöneticilerinden gelmiştir. Bu yönde harcanan çabaların büyük kısmı ya Kanun gereği olmay ya da hükümetlerden ve ilgili bakanlıklardan veya D.P.T gibi diğer kuruluşlardan gelmiştir. Gerek yöneticiler gerekse diğer örgüt üyeleri dışarıdan kendilerine zorla kabul etti-

(53) D.P.T., Mali İşler, Muhasebe..., s.16.; Ayrıca bu kısımların görevleri için bakınız, Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No:12, Eskişehir 1984), s.22-36.; BİLGİNOĞLU, s.37-49.

rilmeye çalışılan değişim önerilerine genellikle ilgisiz kalmışlar bazen de olumsuz tepki göstermişlerdir. Geliştirme çalışmalarını genellikle teşebbüslerin dışından kişilerin katıldıkları geçici komisyonlarca yürütülmüş, teşebbüsler çoğu kez bu komisyonlara ya hiç katılmamışlar ya da sembolik bir sayı ile katılabilmişlerdir. Dolayısıyla komisyonlar tarafından getirilen öneriler kuruluşlarca ve örgüt birimlerince benimsenmemiştir(54).

Belirtmeye çalıştığımız sorunlar muhasebe örgütünün istenilen şekilde gelişmesini engellemiştir. Muhasebe bilgi sisteminin öğeleri arasındaki uyumu ve düzeni sağlayan insan unsuruna gerekli önem verilmemiştir.

B- MUHASEBE BİLGİLERİNİN İLETİLMESİ BAKIMINDAN

Bir işletme iyi bir muhasebe kayıt sistemine sahip olabilir fakat bu kayıtların içerdığı bilgiler, bilgiyi kullanacak olan kişi ve gruplara uygun ve istenilen bir biçimde iletilmedikçe muhasebe faaliyetlerinin amaçlarının ve nedenlerinin bir çoğu yitirilir(55). Muhasebenin bilgi işleme faaliyetleri sonucu elde edilen bilgiler, bilgiyi kullanacak olan kişi ve grubun anlayabileceği şekilde düzenlenmiş raporlarla iletilmektedir. Bu bakımdan bilgilerin iletilmesi için iyi kurulmuş ve iyi işleyen bir raporlama sisteminin olması gerekmektedir. Diğer taraftan iyi bir raporlama sisteminin anlam ifade edebilmesi için muhasebe bilgilerini kullanacak işletme yönetimi örgüt biçiminin olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle yöneticiler bu bilgilere gereksinim duymalıdır.

(54) Atilla DİCLE, "KİT'lerde Örgüt ve Yönetimi Geliştirme Çabaları Üzerine Bazı Gözlemler", KİT'LERİN YÖNETİM SORUNLARI SEMİNERİ, M.P.M.Ya.No:206, Ankara, 1976, s.248.

(55) Rıfat ÜSTÜN, Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, (Eskişehir İ.T.İ.A.Ya.No:242/162, Eskişehir, 1982), s.13.

İşletme sahipliğinin ve yönetiminin ayrı olduğu örgüt biçiminde yöneticiler işletme ile ilgili karar alma yetkisine sahiptir. KİT'lerde bugüne kadar böyle bir örgüt biçimi söz konusu olmamıştır. Teşebbüs yöneticilerinin inisiyatif alanları çok sınırlandırılmıştır. Yatırım, finansman, üretim, fiyat pazarlama, ücret, personel rejimi gibi konularda teşebbüs yöneticilerinin yapabilecekleri fazla birşey bulunmamaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgilerine de gereksinin duymamışlar, dolayısıyla raporlama sistemi adeta işlevini yitirmiştir(56).

Teşebbüs ve işletmelerin yönetici ve teknik kadroları özellikle maliyet muhasebesi ve bütçe olmak üzere muhasebenin işletmecilikte kullanılması konusunda eğitilmemiş, önerilen rapor sistemleri güvenilir ve zamanlı bilgiler sağlayacak şekilde uygulanamamıştır. Finansal işlem ve olayların oluşmasından çok daha sonra kaydedilmesi ve kayıt işlemlerindeki gecikmeler bilgi üretilmesini aksatmakta ve bundan sonra üretilip, iletilen bilgiler karar alma işlemi bakımından pratik bir fayda sağlayamamaktadır.

KİT'lerde daha çok kanunen hazırlanması zorunlu kılınmış raporların düzenlenmesi amacıyla yürütülen muhasebe faaliyetleri, mevcut sistem içinde yöneticive alacağı kararlar için gerekli olan bilgileri sağlayıp etkin bir şekilde raporlayamamaktadır. Bu durumda faaliyetler gerçek bilgilere dayandırılmadan planlanmakta, dolayısıyla fiili sonuçlara ait bilgilerin zamanında üretilip iletilmemesi kontrol faaliyetlerinin anlamını yitirmektedir. Faaliyetlerin planlanmaması ve kontrol edilmemesi KİT'lerin işletmecilikle ilgili sorunlarının ana nedenini oluşturmaktadır.

(56) T.C. BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU, 1986 KİT..., s.159.

C- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN PLANLAMA, KONTROL, VE KARAR ALMA İŞLEVLERİNDE GÖRDÜĞÜ HİZMET YÖNÜNDEN

Bilgi işleme teknolojisindeki gelişmeler muhasebenin planlama, kontrol ve karar alma için yönetim aracı olması yönünde gelişmesine neden olmuştur. Muhasebe bilgi sisteminde bilgisayarların bir bileşen olarak yer alması, hesaplama, kaydetme, özetleme ve raporlama işlemlerine hız kazandırmış, bilgilerin güvenilirliğini arttırmıştır. 1950'li yıllardan sonra muhasebenin bir yönetim aracı olarak kullanılması yönünde teknik çalışmalar hız kazanmış ve uygulamacılar yapılan teorik çalışmaların birçoğunu bilgisayar destekli olarak başarı ile uygulamışlardır(57).

İşletme ilgililerinin bilgi gereksinimlerini karşılamak için hazırlanan iki temel finansal tablo bilanço ve gelir tablosundaki bilgiler ve açıklamalar, işletme yöneticisinin işletme içi karar alma hedefleriyle ilgili gereksinim duyacağı bilgileri yöneticiye sağlayabilmektedir. İşletme yöneticisi esas itibarıyla işletme varlıklarının gelecek zaman içindeki kâr yaratma gücüne bakacaktır. İşletme yöneticisinin, işletme varlıklarının gelecekte kâr yaratma gücünü tesbit edebilmesi, işletmelerde planlamayı gerekli kılmaktadır. Önemli bir yönetim aracı olarak kâr plânlaması ve kontrolünde bütçelerin kullanılması, bütün çabaların planlanmış ve gerçekçi bir kâr hedefine doğru yöneltmesini sağlamaktadır. Diğer taraftan işletme bütçesi yönetimin ve

(57) Selçuk USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, Yararları ve Önemi, (Ankara İ.T.İ.A.Ya.No:78, Ankara, 1975), s.60.; Ayrıca bkz., Melih ERDOĞAN, Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, (Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Ya.No:60, Eskişehir, 1988); Erol TÜMER, "Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", TÜRKİYE VII. MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F., Eskişehir, 1985.

işletme faaliyetlerinin saptanan amaçlara ulaşma derecesini ve ekonomik davranma ölçüsünü gösteren önemli bir kontrol aracıdır(58).

KİT'lerde daha çok yasal zorunluluktan dolayı hazırlanacak raporların düzenlenmesi amacıyla yürütülen muhasebe faaliyetleri mevcut sistem içinde yöneticiye alacağı kararlar için gerekli bilgileri sağlayamamaktadır. Yöneticilerin aldığı kararlarda muhasebe faaliyetleri sonucu üretilen bilgilerden çok, bu kuruluşlarla doğrudan ilişki içinde bulunan hükümetin emirleri etkili olmaktadır. Hükümetin bu etkisi muhasebe bilgi sisteminin işlevlerini yerine getirmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Önemli bir yönetim aracı olarak kâr planlaması ve kontrolünde bütçelerin kullanılması ve gerçekçi bir kâr amacına doğru yönlendirme kavramları hakkında bilinenler çok azdır ve kullanılmamaktadır. Bu konudaki eksiklikleri şu şekilde sıralamak mümkündür(59).

- Satış siparişleri, sevk, stok kontrolü, işgücü ve verimi, satış bölgeleri ve dağıtım kanalları, nakit para akımı ve mali likiditenin korunması gibi konularda kontrolü öngören özel kontrol raporları sistemli bir şekilde hazırlanmamaktadır.

- Malın maliyeti, maliyet fiyat-miktar ilişkisi, stokların alacakların, dönen varlıklarla toplam aktifin devri,

(58) AYSAN, s.57-58,; Ayrıca bu konuda ayrıntılı örnek için bknz. ÜSTÜN, Yönetim..., s.42.

(59) Bu konudaki eksiklikleri belirlemek için şu kaynaklardan yararlanılmıştır: D.P.T., Muhasebe Usullerinin..., T.C.DEVLET BAKANLIĞI BAŞBAKAN YARDIMCILIĞI, KİT.Reform Çalışmaları Hakkında Not, (Ankara, 1971); D.P.T, Dördüncü Beşyillik Kalkınma Planı KİT'lerde Yönetimi Geliştirme ve İşletmeleri İyileştirme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, (D.P.T.Ya.No:1593-O.I.K.272, Ankara, 1977); D.P.T, Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçe...; T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU, 1984 KİT'ler Genel Raporu, (Ankara, 1986),; T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU, 1986 KİT'ler...; Ayrıca Yüksek Denetleme Kurulunun tüm KİT'ler için ayrı ayrı yayınlamış olduğu Faaliyet Raporları.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANE

KİTAP ÖDÜNÇ ALMA FİŞİ

KİTABIN

Sınıflama No. :

.....

.....

.....

.....

Yazar

Soyadı, Adı :

Kitap Adı :

.....

ALANIN

Soyadı, Adı :

Bölümü, Sınıfı :

No. :

Yukarıda adı belirtilen kitabı kütüphane esaslarına
uyarak aldım.

İMZA

Tarih:

satışların ve sermaye yatırımlarının kazanç yüzdesi ile ilgili sürekli incelemeler yapılmaktadır.

- KİT'lerde satış planı, üretim planı, tedarik planı, finansman programı, yatırım programı, personel kadroları ve işgücü planı ile harcama planını içeren işletme bütçesi, yöneticilerin sağlıklı kararlar almasını sağlayacak, gerçekçi verilere dayalı olarak hazırlanmaktadır. Teşebbüsler için uzun vadeli hedef ve politikalar saptanmakta, planlama mekanizması içinde belirlenen hedef ve politikalar kesinlik taşınmakta, işletme bütçeleri ise şekli bir belge olarak hazırlanıp uygulanmaktadır.

- Tekdüzen muhasebe sistemine geçildiği zaman teşebbüsler faaliyet sahalarına göre gider hesaplarını, sistemin öngördüğü biçimde tam anlamıyla yeniden düzenleyememiş özellikle uygulamacılar bu konuda yeterince eğitilmemiş olduğundan bütçe ile hesap planı arasındaki ilişkiler yeterince bilinmemekte, bu durumda bütçelerin hazırlanması sırasında gerekli olan muhasebe bilgilerinin elde edilmesini engellemektedir.

- İşlemleri büyük bir yetenekle gerçekleştiren bilgisayarlar modern işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin bir ögesi olmuştur. Bilgisayarlar sadece kayıt işlevini görmemekte, muhasebe faaliyetlerinin daha ileri aşamaları içinde kullanılmaktadır. Örneğin, verilen program dahilinde finansal tabloları yorumlayabilmekte, geleceğe dönük hedefler gösterebilmekte, proforma bilançoları ve esnek bütçeler düzenleyebilmekte ve bütçe kontrolü yapabilmektedir. Elde edilen sonuçlar yöneticilere anında rapor edilerek işletme kararlarının daha çabuk, daha etkin ve daha bilimsel alınmasına olanak sağlamaktadır(60). Bilgisayarların muhasebe bilgi sisteminde geniş ölçüde kullanılmasına karşın, bilgisayar ge-

(60) ERDOĞAN, Bilgisayar Kullanılan..., s.25.

nelde KİT'lerin muhasebe bilgi sistemine henüz girmemiştir. Bilgisayar kullanılan muhasebe bilgi sistemlerinde ise, bilgisayarın gördüğü işler kayıt işlemleri ve bordro işlemlerinden öteye gidememiştir. Günümüzde bilgisayarlar sayesinde bilgi üretme ve iletme işleminin hızlı ve güvenilir bir şekilde yapıldığını göz önüne alırsak KİT'lerde, özellikle muhasebenin örneklerini verdiğimiz ileri aşamalarında kullanılmaması büyük eksikliklerdir.

Sıralamaya çalıştığımız bu eksiklikler KİT'lerde muhasebe bilgi sisteminin planlama, kontrol ve karar alma işlevlerinde gördüğü hizmeti olumsuz yönde etkilemektedir. Alacağı kararlarda işletme gerçekleriyle ilgili muhasebe bilgilerini kullanmayan ya da eksik kullanan yönetici olumsuz sonuçlarla karşılaşacak daha da önemlisi işletme temel amaçlarından uzaklaşacaktır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamaların ortak noktası; KİT yöneticilerinin işletme faaliyetlerine ilişkin kararları bağımsız olarak alamadıklarından ve hükümetlerin kararları doğrultusunda işletmeleri yönetmeye çalıştıklarından, muhasebe bilgilerini yönetim aracı olarak kullanamamışlar, ve muhasebe bilgi sisteminin bilgi üretme ve iletme işlevleri amacına ulaşamamıştır.

Özelleştirme uygulamasıyla karar alma yetkisi özel kesime devredilecektir. Bunun sonucu ortaya çıkacak örgüt biçiminde işletmenin kaynakları yöneticilere teslim edilecek, ve kaynakların kârlılık ve verimlilik amacına uygun olarak kullanılması özelleştirmenin amacına ulaşması bakımından zorunlu olmaktadır. Yöneticilerin kârlılık ve verimlilik amacına uygun yönetilebilmesi değişik kararları gerektirecek, planlama ve kontrol işlevlerinin tam anlamıyla yerine getirilmesini gerektirecektir. Fakat mevcut muhasebe bilgi sistemi yöneticilere alacakları kararlar için gerekli işletme içi bilgileri sağlayamamaktadır. Bu nedenle

sistemin yeniden düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Yeniden düzenleme ise geniş çaplı ve ekip halinde yapılacak çalışmalar sonucu gerçekleştirilebilir. Bu çalışmamız kapsamında bundan sonraki bölümde özelleştirilen işletmelerin yeni amaçlarına göre yönetilebilmesi için, yönetim faaliyetinin ilk işlevi olan planlama işlevinin yerine getirilmesinde yöneticilerin gereksinim duyduğu ve muhasebe bilgi sisteminden üretilebilecek bilgileri belirlemeye çalışacağız.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI KARARLAR VE MUHASEBE BİLGİLERİ

I- İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN YÖNETİMİNDE BİLGİ GEREKSİNİMİ

A- YÖNETİM İÇİN BİLGİNİN ÖNEMİ VE MUHASEBE BİLGİLERİ

İşletme yöneticilerininin temel işlevleri amaçların belirlenmesiyle başlayan ve yürütülen faaliyetlerin bu amaçlara uygunluğunu kontrol eden bir dizi işlemi kapsamaktadır. Planlama, örgütleme, yürütme ve kontrol yönetimin temel işlevleri olup, yönetim sürecinin değişik aşamalarını oluştururlar. Yönetici bu işlevleri yerine getirirken kısa ve uzun dönemli bir dizi karar alma işlemi ile karşı karşıya gelir. Daha sonra aldığı kararları benimser ve uygular. Bu kadarla da yetinmeyen yöneticiler daha verimli bir yönetime ulaşabilmek amacıyla uygulamanın sonuçlarını izlemek, uyguladığı kararların başarılarını değerlendirmek zorundadır. Bu sürecin başarılı bir biçimde yerine getirilmesi

yöneticinin işletme amaçlarını, yapısını, faaliyetlerini nicelik ve nitelik yönünden yeterli bir biçimde bilmesi, anlaması ile mümkündür. Diğer bir deyişle yöneticilerin olup biten hakkında bilgi sahibi olması gerekir.

Karar alma süreci geleceğe yönelik olduğundan işletmenin iç ve dış koşullarına bağlı olarak çoğu kez risk veya belirsizlik unsurunu beraberinde taşır. Daha önce de belirttiğimiz gibi işletme yöneticisinin karar alırken karşılaştığı belirsizlik faktörünü azaltabilmenin bilimsel yolu kendilerine karar alanı ile ilgili doğru güvenilir, zamanlı, eksiksiz, öz ve yerinde vb. Özellikleri taşıyan bilgilerin ulaştırılmasıdır. Bu ise işletmede etkin bir bilgi akış sisteminin var olmasına bağlıdır.

Yöneticinin karar alma sürecinde gereksinim duyduğu bilgilerin bir kısmı dış kaynaklardan gelirken diğer bir kısmı da işletme içinde olup bitenlerden gelir. Dış bilgiler çevrenin doğal koşulları, yasal koşulları ve yasal koşullarla önemli biçimde etkilenen siyasal, ekonomik koşullarla ilgili olabileceği için çok sayıda dış bilgi kaynağı bulunmaktadır. İşletme içi bilgi kaynaklarından işletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler elde edilmektedir. İşletmenin yapısı, doğal kaynaklar, sermaye unsurları ve insan ögesinin bir araya gelmesiyle oluşur. İşletme faaliyetleri ise satınalma üretim, pazarlama, muhasebe ve personel faaliyetleri olarak özetlenebilir(1). İç ve dış kaynaklardan edinilen veriler türlü biçimlerde işlenip düzenlenerek bilgi haline dönüştürülür ve yöneticiler bu bilgileri satınalma, üretim, pazarlama ve yatırım faaliyetlerini planlarken, yürütürken, denetlerken kullanırlar.

(1) TOSUN, s.299-300.

Yöneticiler bilgileri elde edip kullanabildikleri oranda kararların etkinliği artacaktır. İyi kararlar yönetim faaliyetlerinin etkinliğini artıracak, etkin yönetim faaliyetleri ise işletmenin amaçlarına başarılı bir biçimde ulaşmasını sağlayacaktır. Böylece bilgi bir işletmenin bütünlüğünü koruyan bağlayıcı bir araç görünümünü kazanacaktır(2).

İşletme içi bilgiler doğrudan doğruya işletmenin yapısı ve faaliyetlerinin gözlenmesi ile sağlanabilir. Muhasebe bilgi sistemi, ister işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden isterse işletme içi olaylardan doğsun bir işletmede oluşan değer hareketlerini sistematik bir biçimde toplayıp, sınıflandırmak, kaydetmek, anlamlı olarak özetlemek, varılan sonuçları yorumlamak, işletme ilgililerine amaçlarına uygun bilgileri iletmek görevlerini üstlenmiş olması onu işletme içinde oluşturulan önemli bir bilgi kaynağı durumuna getirmiştir.

İşletme yöneticilerinin muhasebe bilgilerine ilgisi işletmenin diğer ilgililerinden farklıdır. Bu fark temelde işletme yöneticisinin işlevlerinde doğmaktadır. Yöneticiler muhasebe bilgilerini karar alma uygulama ve uygulama sonuçlarını izlemek ve düzeltici önlemler almak amacıyla kullanır.

B- YÖNETİM İÇİN MUHASEBE BİLGİLERİNİN BELİRLENMESİ

Yönetim sürecinde kullanılacak olan muhasebe bilgilerinin belirlenmesi konusu oldukça karmaşıktır. Çünkü bir işletmede değişik türde çok sayıda karar alınmaktadır. Bu kararları alan yöneticiler örgütün değişik düzeylerinde bulunmakta ve değişik amaçlarla bilgi istemektedirler.

(2) ÜLGEN, s.8.

Yöneticilerin bilgi gereksinmelerinin saptanmasında birinci aşamada yönetim kademelerinin karar türlerinin ortaya konması gerekir. Karar türlerinin ortaya konmasında işletmedeki yönetim kademelerinin esas alınması mümkündür. Yöneticilerin ihtiyaç duydukları çeşitli kararlar belirlendikten sonra bu kararların gerektirdiği bilgilerin belirlenmesi aşamasına geçilebilir(3).

Biz, çalışmamızda öncelikle özelleştirilecek işletmelerin ana amacını belirleyerek bu amaca ulaşmak için işletme faaliyetlerine ilişkin alt amaçları belirlemeye çalışacağız. Daha sonra konumuz sınırları içinde satınalma üretim ve pazarlama faaliyetlerinin tanımını yaparak bu faaliyetlerin planlanmasında alınabilecek kararları ve bu kararlar için muhasebe bilgi sisteminden üretilmesi gereken bilgileri belirlemeye çalışacağız.

II- ÖZELLEŞTİRME UYGULAMASININ İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN YÖNETİLMESİ BAKIMINDAN ORTAYA ÇIKARACAĞI YENİ DURUMLA GÖRE ALINACAK KARARLARIN BELİRLENMESİ

Ülkemizde özelleştirme, KİT'lerin verimli ve kârlı çalışmalarını sağlamak amacıyla gündeme gelmiştir. Söz konusu bu amaç özelleştirme sonucunda işletme faaliyetlerinin kârlı ve verimli yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Özelleştirme uygulamasının istenen sonucu verabilmesi için öncelikle işletmelerin ulaşmak istedikleri ana amacın ve bu ana amaca uygun olarak işletme faaliyetlerine ilişkin amaçların açıkça belirlenmesi gerekir. Bu yapıldığında karar alma yetkisini devralan özel kesim özelleştirmenin amacını gerçekleştirecek kararları alabilecektir.

(3) YÜCEL, s.62; Ayrıca bu konudaki ayrıntılı bilgi için bkz. İsmail KAYA, Pazarlama Bilgi Sistemleri, (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:153, İstanbul, 1984), s.69-98.

A- ÖZELLEŞTİRİLECEK İŞLETMELERDE KÂRLILIK VE VERİMLİLİK AMACI

Sermayeciliğe, yani bireysel mülkiyet, serbest rekabet v.b. ilkelere dayanan bir işletmenin amacı kâr elde etmektir. Kârlı bir işletme ise düşük maliyetle yüksek kalitede mal ve hizmet sunabilen kuruluşlardır. Söz konusu amacın gerçekleştirilebilmesi için ilk şart piyasanın değişik gereksinimlerini karşılayabilme diğer bir deyişle üretimde çeşitlilik, ikinci şart bu gereksinimlerin ucuza karşılanabilmesi, yani düşük maliyet, ve son olarakta yeni yatırımlar yaparak faaliyetlerini geliştirmektir(4). Özelleştirilen işletmelerin kârlılık ve verimlilik amacına erişebilmesi için faaliyetlerini bu şartlara uygun olarak yürütmesi kaçınılmazdır.

Özelleştirme uygulaması işletmelere bu amacın yanı sıra birtakım sorumluluklarda getirmektedir.

Şüphesiz özel işletmelerin ilk sorumlu olduğu kesim ortaklarıdır. Sermayenin kaynağı olan ortakların tatmin edilmesi işletmeleri yaşatan, büyüten gerektiğinde yeniden başvurabilecekleri ilk yer olmalarından dolayı önem taşımaktadır. Ortaklar işletmenin yalnız kârını değil aynı zamanda zararını da paylaşan kimselerdir.

İşletmelerin çalışanlarına karşı sorumluluğu işin özünde mevcuttur. İyi düzenlenmiş çalışma şartlarının yanında uygun ücret uygulaması ve çalışma barışını sağlayacak şartların oluşturulması işletmelerin güvencesidir.

Özel işletmelerin tüketiciye karşı sorumluluğu da büyük önem taşımaktadır. Tüketicinin desteğini alması bir işletmenin yaşamını sürdürmesi düşünülemez.

(4) Kubilay ATASAYAR, "İşletmelerin Yeni Sorumlulukları" MİLLİYET GAZETESİ (13 Ekim 1988), s.8.

Bütün bunların yanında özel işletmelerin topluma karşı sorumlulukları da bugün açıkça ortaya çıkmış durumdadır. Kendini topluma kabul ettiren işletmeler başarılı olmaktadır.

Özetle, özel bir işletmenin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarıyla ortaklar, çalışanlar, tüketiciler, kredi kurumları, iş ilişkisinde bulunanlar, devlet ve halk ilgilenmektedir. Özelleşen bir işletmenin çok sayıda ortağı olacak, ortaklar dışında yöneticiler tarafından yönetilecek, kredi kurumlarıyla ilişkide bulunacak, geniş tüketiciler topluluğunun gereksinmelerini karşılamak için mal ve hizmet üretecek, topluma ve devlete karşı sorumlu olacaktır. Bütün bu gruplar işletmenin çalışma düzenini kendi çıkarlarına göre etkilemek isteyeceklerdir. Söz konusu grupların büyük çoğunluğu işletmenin dış çevresinde yer almaktadır. İşletmelerin yaşayabilmeleri için çevre ile uyum sağlama zorunluluğu bulunduğundan işletmeyle ilgili olan kimse ve grupların işletmeden beklediklerinin optimal bir biçimde yerine getirilmesi özelleşen bir işletmenin amaçları arasında yer almalıdır. Bu bakış açısıyla işletmelerin sadece kâr amacının olmadığını, topluma hizmet gibi sosyal amaçlarının da olduğunu söyleyebiliriz. Ancak işletmelerin uzun sürede yaşamasıyla ilgili olan kâr elde etme amacı işletme yöneticisinin karar almasında önemli bir hedef olarak kalmıştır. "Çünkü sosyal amaçların gerçekleştirilmesi işletme kârlılığının korunmasına bağlıdır(5)".

Bu açıklamalarımızdan sonra özelleşen bir işletmenin amacını uzun sürede kârlılığı en yükseğe çıkarmak ve böylece işletmenin yaşamını sürdürmek şeklinde belirleyebiliriz.

Sürekli olarak bu amacın gerçekleştirilmesi ve aynı zamanda tüm çıkar gruplarının tatmin edilebilmesi için alt

(5) AYSAN, s.73.

amaçlar olarak optimal mal ve hizmet üretimi, başarılı çalışma düzeni ve saygınlık kazanma, emeğin değerlendirilmesi amaçlarını da yerine getirmek zorunludur. Yine bu amaçlara ulaşabilmek için işletmenin aynı zamanda verimli, ekonomik, işletme potansiyelini ve likiditesini koruyucu yönde faaliyetlerini sürdürmesi gerekmektedir. Ana işletme faaliyetleri olarak satınalma üretim ve pazarlama faaliyetleri gözönünde bulundurulduğunda, bu faaliyetlerin hepsinin belirtilen amaçlara yönelik bu amaçları gerçekleştireci yönde yönetilmesi, yürütülmesi söz konusu olur(6).

Söz konusu amaçlar, işletmenin temel faaliyetlerine ilişkin anlayışta ve bu faaliyetlerin amaca uygun olarak yönetimlerinde değişmeler oluşturacaktır. Faaliyetlerin kârlı bir şekilde yürütülebilmesi için yeni bir takım işlemlerin yapılması ve alınacak kararlarda değişmeler ortaya çıkacaktır. Özelleştirme sonucunda temel faaliyetlerin ne şekilde yürütüleceği ve bu faaliyetlerin planlanmasında ne gibi kararların alınacağını aşağıda belirlemeye çalışacağız.

B- ÖZELLEŞTİRMENİN KÂRLILIK VE VERİMLİLİK AMACINA UYGUN OLARAK İŞLETME TEMEL FAALİYETLERİNİN TANIMLANIP PLANLAMA KARARLARININ BELİRLENMESİ

Özelleştirmeye birlikte işletmelerde temel amaç daha öncede değindiğimiz gibi kârlılık ve verimlilik olacaktır. Bu amaç temel işletme faaliyetlerinin de kârlı ve verimli bir şekilde yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Bu ise işletme temel faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bu amaçların kendi aralarında ana amaca uyum sağlaması ile mümkündür. Amaçlar arasında uyum sağlanması, amaca ulaştıracak araç ve olanakların belirlenmesi ve amaç-

(6) ERDAMAR, s.12.

ların ölçülebilir hale getirilmesi planlama faaliyeti ile gerçekleştirilebilir. Planlama faaliyeti yönetim sürecinin ilk faaliyetini oluşturduğundan, doğal olarak bütçe çalışmalarının, kontrol faaliyetlerinin, faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli organizasyonun ve olması gereken bilgi akışının hareket noktasını oluşturur.

Özelleştirme uygulamasının işletme faaliyetleri bakımından ortaya çıkaracağı yeni durumun belirlenmesi amacıyla, önce söz konusu işletme faaliyetlerine ilişkin amaçlı, ve bu amaç için yapılması gereken faaliyetleri, daha sonra da bu faaliyetlerin planlanması sürecinde alınabilecek kararları belirlemeye çalışacağız. Böylece temel işletme faaliyetlerinin planlanması sürecinde alınan kararların envanterini çıkararak, daha sonraki kısımda bu kararlar için gerekli muhasebe bilgilerini sağlıklı bir şekilde belirlemiş olacağız.

1- Satınalma Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınan Kararlar

Satınalma faaliyetlerinin ana amacı üretimde gereksinme duyulan girdilerin gerekli nicelik ve nitelikte zamanında ve istenen yerde hazır duruma getirilmesidir(7). Modern işletmecilik anlayışında kârlılık satınalma ile bağlar. Bu görüşle özelleşen bir işletmede ana amacın yerine getirilebilmesi için hammadde, yedek parça, işletme malzemesi, donanım gibi tüm taleplerin yerine getirilmesi ve işletmenin gereksinme duyduğu her türlü mal ve hizmetin uygun nitelik, zaman ve hizmet standartlarına uygun en ucuz maliyetle karşılanması satınalma faaliyetlerinin amacı olacaktır.

(7) MİLLİ PRODÜKTİVİTE MERKEZİ, Tedarik Sistemi, (M.P.M.Ya. No:45, Ankara, ?) s.3.

Satınalma faaliyetlerinin yürütülmesinde yapılan işleri ve ilgi alanlarını dört aşamada inceleme olanağı vardır(8); Bunlar, satın alınacak malların ve hizmetlerin pazardaki durumunun saptanması, satın alınacak mal ve hizmetlere olan gereksinim saptanması, satınalma kaynakları ile gereksinim arasındaki ilişkinin kurulması, satınalma işleminin tamamlanması diğer bir deyişle taşıma ve depolamanın gerçekleştirilmesidir.

Aşağıdaki satınalma faaliyetleri ayrıntılı kararların alınmasını gerektirir(9):

- Satınalma pazarlarının analizi;
- İşletmenin gereksinimlerine ilişkin raporların incelenmesi;
- Satıcı işletmelerden ön önerilerin alınması;
- Satıcı işletmeler arasında seçim yapılarak kesin fiyat önerilerinin alınması;
- En uygun teslim sürelerinin kabul edilmesi yolunda satıcı işletmelerle anlaşmaya varılması;
- Alım bütçesinin kontrolü;
- Maddelerin işletmeye giriş kontrolünün yapılarak kusurlu eksik ve yanlış girişlerin saptanması;
- Taşıma giderlerinin kontrolü;
- Depo giriş ve çıkışlarının kaydedilmesi;
- Alım istatistiğinin düzenlenmesi ve yönetilmesi;

Satınalma faaliyetlerini yöneten satınalma yöneticisi söz konusu faaliyetlerle ilgili bir çok kararı alma durumundadır. Satınalma faaliyetlerine ilişkin kararların gerek kendi aralarında gerekse diğer işletme faaliyetleri arasında uyumun sağlanabilmesi için plan yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Önemli dayanağı üretim planlaması olan sa-

(8) A.g.k., s.4-5.

(9) ERDAMAR, s.28.

tınalma planlaması birçok satınalma kararının alınması sonucu gerçekleştirilebilir(10). Bu planlama yardımıyla diğer işletme faaliyetleri olan pazarlama ve üretim faaliyetleri arasında uyum sağlanarak, işlemlerin ussallaştırılması ve böylece satınalınacak maddelerin kalite ve maliyetlerinin belirli sınırlar içinde tutulması sağlanabilir(11). Geniş anlamda topluluk karar süreci olarak ifade edilen planlama süreci gelecekteki olayların saptanabilmesi için alınan yönetim kararlarına dayanır.

Özelleştirme uygulaması, işletmelerde satınalma faaliyetlerinin kârlı bir şekilde yürütülebilmesi için etkin bir satınalma planlamasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Yukarıda belirttiğimiz satınalma faaliyetlerinden yararlanarak, özelleştirme sonucunda satınalma faaliyetlerinin kârlı ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için hazırlanma zorunluluğu ortaya çıkan satınalma planının oluşturulmasında alınan kararların ana hatlarıyla şu şekilde belirtilmesi mümkündür(12).

- Satınalınabilecek maddelerin ve niteliklerinin saptanması;
- Sipariş ve satın alınacak maddelerin miktarlarının ve zamanlarının saptanması;
- Maddelerin satınalınacağı işletmelerin saptanması;
- Ödeme koşullarının saptanması;
- Satınalmada taşıma koşullarının saptanması;
- Alınan maddelerin stok ve depolama koşullarının saptanması.

2- Üretim Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınan Kararlar

Üretim faaliyetlerinin amacı tüketici tarafından istenen nitelikleri taşıyan mal veya hizmet ya da her ikisi

(10) Erol EREN, "İşletmelerde Tedarik Bölümünün Örgütlenmesi", ORGANİZASYON DERGİSİ, Yıl,2 S.7, s.28.

(11) WELSCH, s.246.

(12) ERDALAR, s.32.; WELSCH, s.248.

şeklinde pazarlanabilir değerler yaratmaktır. Özel işletmelerin ürettikleri mal veya hizmetlerin miktar ve cinsleri tüketici isteklerine bağlı olarak pazarda belirlenir. Bahsettiğimiz amacın yanı sıra üretimi oluşturan çeşitli etmenlerin verimliliğini sağlama amacında sözkonusudur(13). Buna göre üretim faaliyetlerinin amacı mal veya hizmetlerin ya da her ikisinin tüketici tarafından istenilen zaman ve miktarlarda verimli bir şekilde yaratılmasıdır.

Bu amaç, tam çalışma hedefini, uygulanan üretim metodlarında basitliğin sağlanmasını, mümkün olduğu kadar büyük üretim partilerini, üretilen mal veya hizmetlerin ya da her ikisinin kaliteli olmasının sağlanmasını, üretim maliyetlerinin en düşük düzeyde korunmasını kapsamına almaktadır(14).

Üretim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için ana hatlarıyla aşağıdaki işlemler yapılır(15).

- İşletmenin pazara süreceği ürünlerin miktar ve özelliklerine göre yapılabilecek teknolojik işlemler ve sıraları gözönünde bulundurularak üretimin yapılacağı yere makine ve teçhizat yerleştirilir.

- Sözkonusu ürünlerin üretilebilmesi için gereksinime duyulan hammadde, yarımamul, yardımcı ve işletme malzemesi gibi maddeler depodan alınır.

- Belirli bir dönemde satılması ve bu dönemin sonunda stoklarda bırakılması planlanan ürünleri üretmek amacıyla makine ve insan gücünün kullanılmasıyla söz konusu maddeler fiziksel ve/veya kimyasal bir değişiklikten geçirilerek ürün haline dönüştürülür.

(13) İlhami KARAYALÇIN, Üretim Yönetimi ve Teknikleri, (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi. İşletme İktisadi Enstitüsü Ya.No:23, İstanbul, 1974), s.237.

(14) AYSAN, s.85.

(15) Hüseyin ÖZGEN, Üretim Yönetimi, (Adana, 1987), s.19.

Üretim faaliyetlerinin istenen şekilde tamamlanabilmesi için üretimin planlanması ve örgütlenmesi, üretim kontrolü, kalite kontrolü ve maliyet kontrolü sorunlarıyla karşı karşıya bulunulur. Üretimin planlanmasında ve örgütlenmesinde, ürün araştırma, ürün tasarımı, ürün geliştirme işlevleri ürün mühendisliğince; takım mühendisliği ve iş basitleştirme işlevleri metod mühendisliğince, fabrika planlaması bakımı ve tesis kurma işlevleri fabrika mühendisliğince yerine getirilmektedir(16).

Üretim faaliyetlerine ilişkin saptanan tüm amaçların pazarlama ve satınalma amaçlarıyla ve aynı zamanda işletmenin ana amacı ile uyum içinde bulunması gerekir. Bu nedenle üretim planlaması yapılır. Üretim planı, planlanmış satışları karşılayabilmek amacıyla, satışların teslimi ve talebin karşılanma yer ve zamanlarını stok miktarları da göz önünde bulundurularak plan döneminde üretilebilecek mal ve hizmet miktarlarının başka bir deyişle talebin nerede ne zaman ve ne kadar miktarda karşılanabileceğinin tahminidir. Üretim planlaması aynı zamanda işletmenin üretim faaliyetleriyle ilgili, üretim araçlarının ve işgücünün verimliliğini, üretim kapasitesinin ekonomik biçimde kullanılmasını sağlamaktadır(17).

Üretim planlaması yapabilmek için aşağıdaki bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir(18).

- Üretim için gerekli maddeler(hammadde, yarımamul vb.) ve stok durumları
- Üretim için gerekli makine araç vb. olanaklar
- Üretim merkezlerinin her birinin kapasitesi
- Üretim işleminin ne zaman başlayıp ne zaman bitireceği

(16) KARAYALÇIN, s.247.

(17) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçe...., s.25.

(18) ÖZGEN, s.23.

- Üretim sürecinde izlenecek yöntemler
- Üretim maliyetleri
- Yönetim politikası

Üretim planını geliştirmek üzere belirtmiş olduğumuz bilgiler elde edilerek analiz edilir ve bir dizi karar alınır. Üretim planının hazırlanması sırasında alınan kararların ana hatlarıyla aşağıdaki gibi özetlenmesi mümkündür(19).

- Üretilecek ürünlerin, miktarlarının ve üretim zamanlarının saptanması;
- Üretim için gerekli maddelerin, nitelik ve miktarlarının saptanması;
- Kullanılacak makine ve araçların nitelikleri ve kapasitelerinin saptanması;
- Üretim akış biçiminin saptanması;
- Üretimde kullanılacak maddelerin ara ve ana depolama yerlerinin saptanması.

3- Pazarlama Faaliyetleri ve Planlanmasında Alınan Kararlar

Arz eksikliği olan ekonomilerde pazarlama kavramı yerine satış kavramı kullanılmaktadır(20). Ülkemizde KİT'ler ekonominin gereksinmelerine göre mal ve hizmet ürettiklerinden ve üretim konularında tekel olmalarından ya da bu konuda arzı belirleyen kuruluşlar olmalarından dolayı, bu kuruluşlarımızda pazarlama yerine üretilen mal ve hizmetlerin satışı anlaşılmaktadır. Oysa pazarın isteklerine, serbest rekabet piyasası kurallarına göre mal ve hizmet üreten özel işletmeler için satış yerine pazarlama söz ko-

(19) WELSCH, s.217; ERDAMAR, s.39.

(20) Muhuttin KARABULUT-İsmail KAYA, Pazarlama Yönetimi ve Stratejileri, (İstanbul, 1988), s.1.

nusudur. Özelleştirme uygulaması işletmelerde satış anlayışını değiştirerek pazarlama faaliyetlerinin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Pazarlama kavramına göre pazarlamanın amacı hedef tüketici ve müşterilerin istek ve gereksinmelerini karşılayarak kâr sağlamaktır. Bu yaklaşım tüketici ve müşteriye işletme karşısında daha önemli bulunmaktadır. Diğer yandan modern işletmeler toplumsal gereksinmeleri de gözden uzak tutmamaktadırlar. Böylece pazarlama, hedef tüketici, müşteri ve toplumun gereksinmelerini karşılayarak, kâr sağlayacak pazarlama bileşenlerinin (mal, hizmet, fiyat, dağıtım ve tutundurma) planlanması yönetimi ve denetimi faaliyetidir(21).

Pazarlama planlaması, yönetimi ve denetimi faaliyetlerini yürüten pazarlama yöneticileri bir yandan satış hacminin miktar olarak belirli bir düzeyin altına düşmeme- si diğer yandan pazardan alınan payın belirli bir oranın altına düşmemesi için çalışırlar. İşletmenin pazar ekonomisi içindeki gücünün bir göstergesini oluşturan pazar payı, söz konusu pazarlarda işletme tarafından satılan mal miktarı veya satış hasılatı toplamına, o pazarda aynı malı satan bütün işletmeler tarafından satılan mal miktarı veya satış tutarı toplamına oranlanması suretiyle saptanan bir satış hedefidir. Bu hedef işletme üst yöneticilerini daha çok ilgilendirecek ve kendi başına pazardan mümkün olan en yüksek payı alma amacı şeklinde ifade edilebilecektir(22).

Belirli dönemlerde belirli miktarlardaki malları ve hizmetleri maliyetlerinden yüksek, uygun fiyatlarla satabilmeyen işletmelerin kâr elde etmesine ve uzun süre yaşamalarını sürdürmelerine olanak yoktur. Bu bakımdan özelleştirmenin amacına ulaşması ve özelleşen işletmelerin yaşamaları

(21) A.ş.k., s.11.

(22) AYSAN, s.87.

için pazarlama faaliyetlerinin amaçlara uygun başarılı bir biçimde yürütülmesi gerekliliğinin önemi açıkça ortaya çıkmaktadır.

Kâr amaçlı bir işletmede pazarlama faaliyetleri kendi içinde aşağıdaki alt faaliyetlere ayrılabilir(23).

- Piyasa Araştırması
- Reklam
- Satış
- Tutundurma
- Dağıtım
- Fiyat düzenlemesi

Söz konusu faaliyetlerin ortaya çıkabilmesi için;

- Çevrenin durumu ve gelecekte beklenen değişimleri piyasa araştırması yapılarak belirlenir.

- İşletmenin nakit durumu ve gelecekte beklenen değişimleri belirlenir.

- Temel pazarlama amaçlarına uygun olarak hedef alınan pazar belirlenir.

- Hedef alınan pazara uygun olarak pazarlama bileşenleri belirlenir.

- Hedef alınan pazar ve işletmenin amaçları ile uyum sağlayan pazarlama bileşenleri(-ki bunlar, mal ve hizmet, dağıtım tutundurma, fiyat bileşenlerinden oluşmaktadır) sırtanarak satış faaliyetine başlanır.

Belirlemeye çalıştığımız tüm faaliyetler geleceğe yönelik olarak yapılır ve karmaşıktır. Pazarlama faaliyetlerinin gerek kendi aralarında gerekse diğer işletme faaliyetleriyle uyumlaştırılması ve ölçülebilir duruma getirilerek kontrol edilebilmesi pazarlama planlamasını zorunlu kılmaktadır. Pazarlama planlaması "pazarlama kaynaklarını belirli bir gelecek süreye dönük olarak pazarlama a-

(23) İlhan CEMALCILAR, Pazarlama(E.İ.T.İ.A.Ya.No:209, Eskişehir,1979), s.119.

maçları doğrultusunda, pazarlama fırsatlarına dağıtımını öngören bilinçli ve örgütsel bir karar sürecidir(24)". Pazarlama planında plan döneminde tüketicilere yapılması muhtemel satışların çeşitli mal ve hizmet üretimleri için ayrı ayrı olmak üzere hem miktarları hem de değerleri tahmin edilir ve yapılan bu tahminlerin plan döneminde diğer faaliyetlerin planlanmasında kullanılacak bilgiler yer alır. Pazarlama planlaması sırasında aşağıdaki konularda karar alınması gerekir(25).

- İşletmenin üretimine ilişkin tüketici taleplerinin çeşitleri ve miktarları saptanır.

- İşletmenin ne kadar üretim yapabileceği göz önünde bulundurularak üretimin tüketici talebiyle uyum sağlanabilmesi için artırılması veya kısılması (ya da kısılması yerine stok edilmesi) kararlaştırılır.

- Üretim fazlasının pazarlanabilmesi için pazarlama olanaklarının nasıl geliştirileceği saptanır.

- Talep fazla ise yeni yatırımlara duyulan gereksinimler saptanır.

- Talep edilen miktar ile üretim miktarı ve çeşitleri belirlenir.

- Mal çeşitleri, miktarları ve fiyatları saptanarak bunlar mevsimlere, aylara, ve daha kısa dönemlere dağıtılır.

Bu açıklamalarımızdan sonra pazarlama planının hazırlanmasında alınan temel kararlara aşağıda belirtildiği biçimde özetlenmesi mümkündür(26).

(24) KARAEMELUT-KAYA, s.11.

(25) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İşletme..., s.30.

(26) KAYA, s.171-173.

- Satılacak mal ve hizmetlerin niteliklerinin saptanması
- Satılacak mal ve hizmetlerin miktarlarının ve satış zamanlarının saptanması
- Satış bölgelerinin, satış yapılacak tüketicilerin özelliklerinin saptanması
- Fiziksel satış koşullarının saptanması
- Ürün stoku ve depolama koşullarının saptanması
- Tutundurma yöntemlerinin biçiminin saptanması
- Pazarlanacak mal ve hizmetlerin fiyatlarının ve parasal satış koşullarının saptanması.

Buraya kadar özelleştirilecek işletmelerin temel faaliyetlerine ilişkin amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmak için ne gibi faaliyetlerde bulunduğunu; söz konusu faaliyetlerin istenilen biçimde yerine getirilebilmesi için planlama yapılması gerektiğini vurgulayarak, satınalma, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin planlanması sırasında ne gibi kararların alınacağını belirtmeye çalıştık. Planlama sırasında alınan kararların ayrıntılı olarak belirlenmesi yöneticilerin planlama işlevi ile ilgili olarak gereksinin duyacakları muhasebe bilgilerinin sağlıklı bir biçimde belirlenmesini sağlayacaktır. Bundan sonraki kısımda, belirlediğimiz kararları temel alarak muhasebe bilgi sisteminden üretilmesi gereken bilgileri belirlemeye çalışacağız.

III- ÖZBİLEŞTİRME UYGULAMASININ ORTAYA ÇIKARACAĞI
KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN
ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER

A- SATINALMA FAALİYETLERİNİN PLANLANMASINDA ALINAN
KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN
ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER

Üretimde kullanılacak olan gerekli hammadde, malzeme, yardımcı malzeme ile donanım ve yedek parça gibi maddelerin yeterli ve zamanında sağlanamaması üretimi aksatacaktır. Diğer yandan gereksinimin çok üzerinde hammadde, malzeme vb. maddelerin satın alınması aşırı stoklara neden olacaktır. İşletme için her iki durum da istenmeyen durumdur. Bunun önlenmesi için satınalma planlaması yapılması bir zorunluluktur.

İlk bakışta üretim planlamasının yapılmasıyla birlikte satınalma planının, üretim planına uygun olarak kolayca oluşturulabileceği düşünülebilir. Ancak etkin bir satınalma planlaması için alınacak kararlarda daha bir çok ek bilgiye gereksinim duyulur. Bundan önceki kısımda sözettiğimiz kararlara ilişkin olarak muhasebe bilgi sisteminden üretilmesi gereken bilgiler aşağıda belirlenmeye çalışılmıştır.

1- Satın alınacak Maddelerin ve Niteliklerinin
Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden
Üretilmesi Gereken Bilgiler

Bu karar genellikle üretim planında belirlenen üretimde gerekli olan maddelerin nitelik ve miktarına bağlı olarak alınır.

2- Siparişlerin ve Satın alınacak Maddelerin Miktarlarının ve Zamanlarının Saptanması Kararı İçin
Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken
Bilgiler

Üretimde kullanılacak olan hammadde malzeme, yardımcı madde v.b. maddelerin ne kadar ve ne zaman siparişlerinin verileceği ve bununla bağlantılı olarak söz konusu maddelerin ne kadar ve ne zaman satın alınacağı konusunda değişik seçenekler arasından en uygununu saptarken aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(27):

- Üretimde kullanılacak maddelerin stok seviyesindeki değişimler, ekonomik stok seviyesi, stokların çeşitleri;

- İşletmenin nakit durumu;

- Maddelerin satın alınacağı işletmelere olan borç durumları ve bu işletmelerdeki kredi sınırları;

- Satınalma maliyetleri, alış fiyatları, alış iskontoları;

- Verilen sipariş ve yapılan alışlar sayısı;

- Ekonomik sipariş miktarı ve siparişlerle teslimler arasındaki süre;

- Üretimde kullanılacak maddelerin sağlanmasındaki gecikmeler nedeniyle oluşacak giderler.

Toplam üretim maliyetlerinin büyük bir kısmını hammadde ve malzeme oluşturduğundan işletmenin kârlılığı üzerinde etkileyici role sahiptir. Bu bakımdan özelleştirilen işletmelerde hammadde ve malzeme satın alınımında miktar ve zaman uyumunun sağlanmasına büyük önem gösterilmelidir.

Yöneticiler yukarıda belirlediğimiz muhasebe bilgilerini analiz ederek bu uyumu önceden saptayabilirler. Bu bilgilerden yararlanılarak yıllık toplam satınalma giderlerini (sipariş giderleri, depolama giderleri, sigorta giderleri, fire vb.) en alt düzeye indiren sipariş miktarlarını belirleyebilirler. Siparişlerin zamanında verilmesi

(27) ERDANER, s.94; Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:46, İstanbul, 1985), s.307-322.

işletme sermayesinin stoklara bağlanarak atıl kalmasını önleyecek ve satınalmalar gecikmeyeceğinden üretimin akşamı söz konusu olmayacaktır. Satınalma zamanlamasının tutarlı olması maddelerin kolay, düşük maliyetle ve kaliteli olarak sağlanmasına olanak verecektir.

3- Üretimde Kullanılacak Maddelerin Satın alınacağı İşletmelerin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.

Üretimde kullanılacak maddelerin satın alınacağı işletmelerin saptanması için; maddelerin kredili olarak satın alınacağı işletmeler, alınan miktarlar, kredi limitleri, tanıdıkları ödeme kolaylıkları ve fiyat önerileri hakkında bilgiler muhasebe bilgi sisteminden üretilmesi gerekir.

Özelleşen işletmelerde bu bilgilere sahip olan yöneticiler satın alınacak maddelerin uygun kaynaklardan sağlanabilmesi olanağına kavuşacaktır. Satın alınacak maddelerin uygun kaynaklardan sağlanması, fiyatta indirim, kalitede kararlılık, malzeme temininde öncelik, süreklilik ve güvenilirlik gibi birtakım avantajlar sağlayacaktır.

4- Ödeme Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Üretimde kullanılacak maddelerin satın alınacağı işletmeler saptanırken, alıcı işletmenin mal bedelini ödeme biçimini kabul eden işletmelere öncelik verilebilir. Alınacak maddelerin ödeme koşulları saptanırken aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(28).

- İşletmenin nakit durumu, likidite durumu;

- İşletmenin borçları ve borç ödeme miktar ve zamanları;

- Satınalma tutarları ve zamanları, alış iade ve indirimleri tutarları, alım sözleşmesindeki ödemelere ilişkin bilgiler.

Daha öncede değindiğimiz gibi hammadde ve malzeme alımları toplam üretim maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu alımlarda ödeme koşullarının önceden saptanması durumunda işletme bu maliyetleri enaza indirecektir. Gereksiz borçlanmalara gitmeyerek faiz giderlerinden kurtulacaktır. Hammadde ve malzeme satınalmada uygun fon kaynaklarını kullanacaktır. Bu olumlu durumları gerçekleştirmek yukarıdaki bilgilerin elde edilmesiyle mümkündür.

5- Satınalmada Taşıma Koşullarının Saptanması,
Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden
Üretilmesi Gereken Bilgiler

Üretimde kullanılacak maddelerin satıcı işletmelerden taşınması yükümlülüğü satıcı veya alıcı işletmenin üstlenmesi, taşıt araçlarının seçimi, taşıma zamanlarının ve miktarlarının saptanması için karar alınırken aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(29).

- Üretimde kullanılacak maddelerin satınalma zaman ve miktarları;

- Taşıma giderleri tutarı;

- Verilen siparişlerin mal türleri ve satınalınacak işletmelere göre ayırımı.

Satınalınacak maddelerin taşınması, sipariş ve teslim arasındaki süre açısından önemlidir. Eğer taşıma koşulları önceden saptanırsa sipariş ve teslim arasındaki süre

(29) ERDAKAR, s.96.; AKGÜÇ, s.305.

düzenli olacak ve işletme stoksz kalma riskine katlanmayacaktır. Ayrıca taşıma işlemlerinde bir maliyet unsuru olduğu gözönüne alınırca, bu konunun önceden belirlenmesi bu maliyetleri de en aza indirecektir. Bu konuda etkin bir karar için belirlediğimiz bilgilerden yararlanılabilir.

6- Satınalınan Maddelerin Stok ve Depolama Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Satınalınan maddelerin en düşük stok seviyelerinin ve depolama biçimlerinin saptanmasında aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(30):

- Günlük tüketim miktarı;
- Depo çıkışları miktarı;
- Hammadde ve malzeme yetiştirilememesi nedeniyle katlanılan sabit maliyetler;
- Depolama maliyetleri.

Satınalınan maddelerin uygun stok düzeylerinde depolanması koşullarının önceden belirlenmesi suretiyle işletmeler birtakım avantaj elde edecektir. Stok bulundurma ve depolama giderleri enaza indirilecek, uygun depolama nedeniyle hammadde ve malzemenin kalitesi korunacak, fireler oluşmayacaktır. Bunlar ise işletmenin maliyetlerini azaltacaktır.

Belirlemeye çalıştığımız muhasebe bilgileri özelleşen işletmelerde satınalma faaliyetlerinin amaçlara uygun olarak yürütülmesi için hazırlanacak satınalma planının etkin hazırlanmasını sağlayacaktır. Üretim için gerekli olan maddeler doğru miktar, istenen kalite, doğru kaynaklardan, uygun fiyatlarla sağlanarak istenen yer ve zamanda üretime hazır bulundurulacaktır. Böylece işletmede karlılık satınalma ile başlayacaktır.

B- ÜRETİM FAALİYETLERİNİN PLANLAMASINDA ALINAN
KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN
ÜRETİLMESİ GEREKEN BİLGİLER

Üretim faaliyetleri ile muhasebe bilgi sistemi arasındaki ilişki belirli bir ürün fabrikanın doğuşu ve geliştirilmesi aşamalarında başlamakta ve söz konusu ürün satılıp kâr üzerinden vergi ödeninceye kadar devam etmektedir. Üretim planlamasının ilk adımında temel alınacak "hangi ürünler üretilecektir?" kararı doğrudan pazarlama planında saptanmış bulunan ürünlerden başka bir şey değildir. Söz konusu ürünlerin ne kadar üretileceği kararında satılacak ürün miktarına eşit bir miktar saptanır. Ancak belli plan dönemlerinde işletmenin stok politikası nedeniyle üretilmesi planlanan ürün miktarı ile aynı plan döneminde satılması planlanan ürün miktarı eşit olmayabilir(31). Bu bakımdan üretim planının hazırlanmasında satılması planlanan ürün miktarı yanında daha bir çok bilgiye gereksinim vardır. Üretim planlaması sırasında gerekli olan muhasebe bilgileri aşağıda belirlenmeye çalışılmıştır.

1- Üretilecek Ürünlerin Miktarlarının ve Üretim
Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe
Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede hangi dönemlerde ne kadar ürünün üretiminin tamamlanacağı saptanırken aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(32).

- İşletmenin ürün stok türleri, miktarları, değeri;
- Günlük haftalık aylık satış miktarları, fiyatları, tutarları;
- Ürün birimine düşen sabit, değişken ve toplam maliyetler;

(31) ÖZGEN, s.15.

(32) ERDALAR, s.87.

- Gider yerlerine yüklenen giderler;
- Üretim için ayrılan fonlar;
- Alınan ürün siparişleri ve verilen malzeme siparişlerinin miktar ve zamansal yönüne ilişkin bilgiler;
- Kârlılık ve stok devir hızına ilişkin oranlar.

Üretilecek ürünlerin miktarının ve üretim zamanlarının etkin olarak belirlenmesi ürün çeşitlerinin fazla olduğu durumlarda daha da önem taşımaktadır. Bu etkinlik ürün stok seviyelerinin en uygun düzeyde tutularak işletme sermayesinin gereksiz stoklara bağlanmasını önler. Satışların uygun bir şekilde karşılanması, sağlanarak üretim yetersizliği nedeniyle siparişlerin karşılanamama olasılığı en aza indirilir. Ürün maliyetleri ayrıntılı olarak kontrol edilebilir. Üretim için gerekli fonlar uygun kaynaklardan sağlanır. Bu olumlu sonuçların alınması ise yukarıda belirttiğimiz muhasebe bilgilerinin alınacak kararlar kullanılması ile mümkün olacaktır.

2- Üretimde Gerekli Olan Maddelerin Nitelik ve Miktarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Üretimin gerçekleştirilebilmesi için kullanılacak olan hammadde, malzeme, yardımcı işletme malzemeleri gibi maddelerin niteliklerinin ve miktarlarının saptanması için aşağıdaki bilgilerden yararlanılabilir(33).

- Hammadde ve malzemenin çeşitlerine göre stok miktarları ve değerleri;
- Ürün çeşitlerine göre malzeme giderleri, fiyatları, standartları ve farkları;
- Alınan ürün siparişleri ve verilen malzeme siparişlerinin miktar ve zamansal yönüne ilişkin bilgiler.

(33) ERDAMAR, s.88.

Üretim için gerekli olan maddelerin nitelik ve miktarının etkin olarak belirlenmesi herşeyden önce satınalma planının tutarlı olması açısından önem taşımaktadır. Çünkü satın alınacak maddelerin nitelik ve miktarı buna bağlı olarak belirlenmektedir.

Muhasebe bilgi sisteminden üretilcek söz konusu bilgiler üretim için gerekli olan maddelerin nitelik ve miktarı saptanırken kullanıldığında satınalmadaki gecikmeler nedeniyle üretimin aksaması, önlenecek, üretim için gerekli hammadde ve malzeme istenen kalitede sağlanacaktır. Ayrıca satınalma planının tutarlılığı da artacaktır.

3- Üretimde Kullanılacak Makinelerin Nitelikleri ve Kapasitelerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilebilecek Bilgiler

İşletmenin üretimde kullanacağı makinelerin türlerinin ve teknik özelliklerinin saptanması ile kapasitelerinin planlanması sırasında alınan kararlarda aşağıdaki bilgilerden yararlanılabilir(34).

- İşletmenin sahip olduğu makineler, tipleri, sayıları;
- Bütçelenmiş satış miktarları;
- Amortisman giderleri, tamir ve bakım giderleri;
- Belirli safhalarda birim hammadde, enerji, direkt işçilik maliyetleri, fiili üretim miktarları, tamamlanarak bir sonraki safhaya devreden ürün miktarları.

Bu kararı, yukarıdaki bilgiler gözönünde bulundurularak alındığında hedeflenen satış miktarı ile işletmenin kapasitesi arasındaki uyum sağlanacaktır. Bu uyum satışları aksamayacak üretimin yapılmasını mümkün kılacaktır. Ayrıca mevcut makinelerin durumu gözden geçirilerek yeni makinele- re olan gereksinim belirlenebilecektir.

(34) ERDALLAR, s.89.

4- Üretim Akış Biçimi İle Üretimde Kullanılacak Maddelerin Ara ve Ana Depolama Yerlerinin Saptanması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede üretim akış biçiminin saptanması ve üretimde kullanılacak maddelerin depolama yerlerinin saptanması kararları ile ilgili olarak aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(35).

- Makinelerin tamir bakım zamanları;
- Değişik üretim akış biçimlerindeki üretim giderleri;
- Fabrika içi taşıma maliyetleri;
- Stoklara bağlanan sermayenin faizi;
- Ürünlerin birim başına sabit ve değişken maliyetleri;
- Gider yerlerine dağıtılan giderler.

Her iki kararında belirlediğimiz bilgilerden yararlanılarak etkin bir şekilde alınması verimliliği sağlamak için işgücü malzeme makinelerin çalışma zamanı gibi üretim faktörlerinde olabilecek kayıpları en az düzeye indirecektir. Bu durum da üretim maliyetlerini olumlu yönde etkileyeceğinden işletmenin kârlılığını artacaktır.

Özelleşen bir işletmede üretim faaliyetlerinin amacı, mal veya hizmetlerin tüketici tarafından istenilen zaman ve miktarlarda verimli bir şekilde yaratılması olarak belirtilmiştir. Bu amaç tam çalışma amacını, üretilen mal veya hizmetin kaliteli olmasını, üretim maliyetlerinin en düşük düzeyde tutulmasını da kapsamına almaktadır. Üretim planı muhasebe bilgi sisteminden üretilen bilgilere göre hazırlandığında satışlar, stoklar ve üretim arasında uygun denge sağlanacak ve üretim faaliyetleri kârlı bir şekilde yürütülebilecektir.

(35) ERDAMAR, s.91-92; İsmet BARUTÇUGİL, Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri, (Bursa, 1983), s.126-138.

C- PAZARLAMA FAALİYETLERİNİN PLANLANMASINDA ALINAN
KARARLAR İÇİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE ÜRETİL-
MESİ GEREKEN BİLGİLER

Pazarlama faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesi işletmelerin yaşamı bakımından önem arz etmektedir. Pazarlama faaliyetleri ile işletmenin ürettiği mal ve hizmetler satılmakta diğer faaliyetler satış yapıldıkça gerçekleşmektedir. Bu bakımdan pazarlama faaliyetlerinin başarılı bir biçimde yürütülmesi faaliyetlerin önceden planlanması ile gerçekleştirilecektir.

Diğer taraftan pazarlama planlaması çerçevesinde hazırlanan satış planındaki unsurlar satınalma ve üretim planının hazırlanmasına temel oluşturmaktadır. Gerçekçi bir satış planı hazırlanmadığında satınalma ve üretim planı da tutarlılıktan uzak olacaktır. İşletme temel faaliyetlerine ilişkin planlar hazırlanırken önce nelerin, ne kadar, ne zaman, ve nasıl satılabileceği araştırılmakta, araştırmanın sonuçlarına göre satılacak ürünlerin üretilmesi için üretim ve bu üretimin gerçekleştirilebilmesi için satınalma planları hazırlanmaktadır.

Pazarlama planlaması hazırlanırken daha çok işletmenin dış çevresine ilişkin bilgilere gereksinim duyulur. Ekonomik duruma ilişkin bilgiler rakiplere ilişkin bilgiler. Tüketicilere ilişkin bilgiler pazarlama planlamasında göz önüne alınmaktadır(36). Bununla birlikte pazarlama planlaması hazırlanırken işletmenin yapısına ve faaliyetlerine ilişkin işletme içi bilgilere de gereksinim duyulur. Bu bilgiler ise muhasebe bilgi sisteminden üretilmektedir.

Özelleştirilen işletmelerde pazarlama faaliyetlerinin planlanması sırasında alınan kararlar için muhasebe

(36) KARABULUT-KAYA, s.15-16.

bilgi sisteminden üretilmesi gereken bilgiler aşağıda belirlenmeye çalışılmıştır.

1- Satılacak Ürünlerin Niteliklerinin Saptanması
Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Yöneticiler hangi ürünlerin satılacağı ve bunların niteliklerini planlarken bir çok bilgidен yararlanmak ve bu bilgilerin analiz edilmesinden sonra karar almak durumundadırlar. Eğer yöneticiler yeni bir ürün üretmek pazarlamayı planlıyorsa muhasebe bilgi sisteminden üretilebilecek aşağıdaki bilgilerden yararlanabilir(37).

- Ürünün birim ve toplam maliyeti;
- Birim satış fiyatı ve yeni ürünün toplam satışlara katkısı;
- Depolama ve ürün geliştirme ek maliyetleri;
- Reklam maliyetleri, dağıtımdaki ek maliyetler;
- Yeni ürün üretimi ek yatırım gerektiriyorsa yatırımlar için fon olanakları.

İşletmeler ürettikleri ürünleri maliyetinin üstünde uygun bir fiyatla sattıkları zaman kâr elde ederler. Bu bakımdan yeni üretilecek ürünlerin işletmenin kârlılığı üzerine etkisi belirlendikten sonra üretim kararı verilmesi en uygun yol olmaktadır. Bu karar yukarıdaki bilgilerin analiz edilmesinden sonra alındığında etkili olabilecektir.

2- Satılacak Ürünlerin Miktarlarının ve Satış Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmenin yeni üreteceği veya halin ürettiği ürünlerin ne kadar ve ne zaman satılacağı belirlenirken alınma-

sı gereken kararlarda muhasebe bilgi sisteminin üretilebilecek aşağıdaki bilgilerden yararlanılabilir(38):

- İşletmenin ürün stokları, miktar ve değer olarak;
- Bölgelere, bayilere, aylara göre miktar ve değer; olarak yapılan satışlar-gelişmeler ve bu ürünleri satın alan bayilerin ve bölgelerin payları;
- Ürün başına düşen sabit değişken ve toplam giderler;
- Ürünlerin standart ve fiili maliyetleri, farklar.

Satılacak ürünlerin miktarlarının ve satış zamanlarının etkin olarak belirlenmesi öncelikle üretim faaliyetlerinde etkinliği sağlayacaktır. Satış tahminlerinin pazar araştırması yapılmadan saptanması durumunda bu bilgilerden yararlanılarak satış tahmini yapılabilecektir. Satılacak ürünlerin miktar ve satış zamanlarının arasında uyum sağlanması ile müşteri siparişlerinin tümü karşılanacaktır. Satışlardan elde edilecek fonların tahmini, zamanlar itibariyle yapılarak nakit bütçesinin etkin olarak hazırlanmasını sağlayacaktır.

3- Satış Bölgelerinin, Satış Yapılacak Müşterilerin Özelliklerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmenin satış yapacağı bölgelerin, hangi özellikleri taşıyan tüketicilere satış yapacağıının saptanması sırasında aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(39):

- Müşterilerin borçlarını ödeme alışkanlıkları;
- Bölgelere, işletmelere göre satışlar, bütçelenen, fiili durum ve farklar;
- Bölgelere göre ayrıntılı taşıma, reklam ve dağıtım giderleri;

(38) ERDANAR, s.79.

(39) KAYA, s.177; AKGÜÇ, s.273.

- Müşterilere tanınacak kredi limitleri, kredi limitlerinin satışlara etkisi;
- Satılan malın maliyetine ilişkin bilgiler;
- Finansal duruma ilişkin oranlar.

Satış bölgelerinin saptanması işletmenin bu bölgeler itibarıyla hangi dağıtım kanallarını kullanacağını ve buna ilişkin olarak oluşacak taşıma, reklam ve dağıtım giderlerinin kontrol altında tutulmasını sağlayacaktır. Müşterilerin özelliklerinin belirlenmesi satış politikalarının, kredi limitlerinin saptanmasını ve şüpheli alacak zararlarının en aza indirilmesini sağlayacaktır. Bu durumlar ise işletmenin kârlılığını olumlu yönde etkileyecektir.

4- Fiziksel Satış Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.

Ürünlerin ambalaj biçiminin saptanması, müşterilere satışta ek hizmetler sunulması ve söz konusu ürünün kullanılmasında ortaya çıkabilecek teknik sorunların çözümünde yardımcı olması ve belirli bir süre kullanın ölçüsü temel alınarak çeşitli garantilerin verilmesi gibi fiziksel satış koşullarının belirlenmesinde aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(40).

- Ek hizmetler ve teknik müşteri hizmetleri olarak yapılacak faaliyetlerin maliyeti;
- Ürünün birim maliyetleri ve ambalaj malzemesinin bu maliyet içindeki payı.

Satış sonrası hizmetler, müşterilerin işletmenin ürünlerine olan güvenini arttırması ve rekabet üstünlüğü sağlanması bakımından önem taşır. Ancak bu hizmetlerin yerine getirilmesi için birtakım giderlere katlanmak gerekir.

(40) ERDALAR, s.83.

Bu hizmetlerin ve buna ilişkin giderlerin planlama sırasında saptanması ürün fiyatının uygun olarak belirlenmesini sağlayacaktır.

5- Ürün Stoku ve Depolama Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmelerde satışlar ile üretim her zaman birbirine eşit değildir. Özellikle satışların mevsimlerden etkilenmesi durumunda ve emniyet stoku bulundurma isteği nedeniyle bir miktar stok bulundurulur. İşletmenin ürün stoku düzeyi, fiziksel depolama koşulları ile depolama yerleri saptanırken alınan kararlarda aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(41).

- Ürünlerin ortalama olarak depoda kalma zamanı, depo giriş ve çıkışlarına ilişkin bilgiler;
- Satışların zamansal yönüne ilişkin bilgiler;
- Toplam ve birim depolama maliyetleri;
- Ürün çeşitlerine göre yıllık üretim miktarı ve zamansal yönüne ilişkin bilgiler;
- Stok devir hızı.

İşletmelerde ürün stoğu bulundurmanın gideri olacağı gibi stoksuz kalarak satış fırsatlarının kaçmasından dolayı zarar, söz konusu olmaktadır. Ayrıca fazla stok bulundurularak stoklara bağlanan fedaların atılması söz konusudur. Bu durumlar göz önüne alınarak stoklama maliyetlerini en aza indirecek stok düzeyinin saptanması kârlılık açısından önem taşımaktadır. Diğer yandan ürün stoklarının depolanması kalitenin korunması, kayıp ve firelerin en aza indirgenmesi bakımından önemlidir. Elverişsiz depolama şartları ürün kalitesinin düşmesine neden olduğundan işletmenin

(41) ERDALAR, s.83.

zarar etmesine yol açacaktır. Belirtilmeye çalışılan muhasebe bilgilerinden yararlanılarak ürün stoğu ve depolama koşulları konusunda işletmenin varlılığı yönünde etkin kararlar alınabilecektir.

6- Tutundurma Yöntemlerinin Biçiminin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Temel amacı işletmenin satışlarını arttırmak veya satışlardaki azalmaları durdurmak olan tutundurma faaliyetlerinde, uygulanacak yöntemlerin ve bu faaliyetler için ayrılacak fonların saptanmasında aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(42):

- Satış miktarları, satış fiyatları, miktar fiyat arasındaki ilişkiler;
- Reklam araçlarının ve diğer tutundurma faaliyetlerinin ayrı ayrı maliyetleri;
- Satış iskontolarının satış miktarına ve kâra etkisi;
- Toplam, birim ve ürün çeşitlerine göre üretim maliyetleri.

Serbest rekabet piyasası içinde faaliyette bulunan işletmelerin satışlarını arttırmak ya da belli bir satış düzeyinin altına düşmemek için tutundurma faaliyetlerinde bulunması kaçınılmazdır. Yapılan tutundurma faaliyetleri miktar olarak satışları arttırmasına rağmen maliyetleri de söz konusudur. Satışların artmasından elde edilecek kâr bu faaliyetler için yapılan harcamaların altında olduğu zaman tutundurma faaliyetleri işletmeye yarar sağlamayacaktır. Bu bakımdan tutundurma yöntemlerinin biçiminin etkin bir şekilde belirlenmesi önem taşır. Bu etkinlik ise belirtti-

(42) KAYA, s.179.

ğimiz muhasebe bilgilerinden yararlanılarak sağlanabilir.

7- Pazarlanacak Ürünlerin Fiyatlarının ve Parasal Satış Koşullarının Saptanması Kararında Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler.

Ürünlerin satış fiyatları ile satış sırasında yapılan nakit iskontoları ve müşterilere ödeme için tanınan süre birbirleriyle çok yakından ilgili bulunan kararların alınmasıyla saptanır. Söz konusu kararların alınmasında aşağıdaki muhasebe bilgilerinden yararlanılabilir(43).

- İşletmenin nakitve likit durumu;
- İşletmenin borçlarının düzeyi ve ödeme süreleri;
- Satış miktarları, geçmişteki satış fiyatları, satış fiyatlarındaki değişmeler, satış miktarı ile fiyat ilişkisi;
- Fiyatı belirlenecek ürüne ilişkin ayrıntılı maliyet bilgileri;
- İşletmenin finansal yapısına ilişkin oranlar.

Özelleştirilen işletmelerde en önemli konulardan biri uygun bir kâr sağlayacak satış fiyatının belirlenmesidir. Çünkü şimdiye kadar bu kuruluşlarda fiyatlar hükümetlerce belirlendiğinden yöneticiler bu konuda karar almamıştır. Günümüz ekonomik şartlarında fiyatların sıkça değişmesi fiyatlandırma kararlarının sürekli hale gelmesine neden olmuştur.

Fiyatlandırma kararlarında en önemli etken ürünün maliyetlerine ilişkin bilgilerdir. Bu bakımdan özellikle maliyetlerin etkin bir şekilde belirlenmesi zarurudur. Aksi halde maliyetlerle uyuşmayan fiyatlar söz konusu olabilir. Fiyatlandırma kararından önemli bir faktör olan maliyetlere ilişkin bilgilerin kaynağı muhasebe bilgi sistemi

(43) KARABULUT-KAYA, s.29; KAYA, 179.

olduğundan söz konusu bilgilerin etkin bir şekilde üretilip iletilmesi konusunda muhasebe bilgi sistemine büyük bir görev düşmektedir.

Parasal satış koşullarının etkin bir şekilde belirlenmesi likit yapının korunarak faaliyetlerin devamı için gerekli olan fonların sağlanması bakımından önem taşımaktadır.

Pazarlama faaliyetlerinin kâr sağlama amacıyla yapılması faaliyetlerin planlamasını gerektirmektedir. Bu plan işletmenin diğer faaliyetlerinin planlanmasına temel teşkil ettiğinden öncelikle işletmenin yapısı ve faaliyetleri hakkındaki bilgilerden yararlanılmalıdır. Bu bilgiler planlama sırasında alınan değişik kararların tutarlılığını arttıracak dolayısıyla planda saptanan amaçlara ulaşılacaktır.

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

ÖZELLEŞTİRİLEN ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş. DE TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINA YÖNELİK OLARAK MUHASEBE BİLGİLERİNİN SAPTANMASI

I- UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bu son bölümde yem sanayinde faaliyet gösteren ve Mayıs 1989 da özelleştirilen bir işletmede, yapmış olduğumuz teorik çalışmanın uygulaması yer alacaktır.

Uygulamanın temel amacı özelleştirilen bir işletmede satınalma üretim ve pazarlama faaliyetlerinin planlanması sırasında yöneticilerin alacağı kararlar için gereksinim duyacağı muhasebe bilgilerini belirleyerek, bu bilgilerin kararlara etkisini gerçek işletme şartlarında incelemektir. Başka bir deyişle kavramsal açıklamalara ve ilgili literatüre dayalı olarak ortaya koyduğumuz kararların ve bu kararların alınması için muhasebe bilgi sisteminde üretilebilecek bilgilerin gerçek işletme şartlarında nasıl olabileceğini göstermektir.

KİT'lerin muhasebe bilgi sisteminin bugünkü durumunu incelediğimizde, bilimsel yöntemlere göre hazırlanan ve uygulaması önerilen bir muhasebe bilgi sisteminin söz konusu olduğu, sistemin gerek kavramsal gerekse fiziksel öğelerinin teorik çalışmalarla geliştirildiği ancak önerilen şekilde uygulanamadığı ortaya çıkmıştır. KİT yöneticilerine işletme gerçeklerine uygun olarak faaliyetlerini planlamaları konusunda yetki verilmediğinden bunun sonucu olarak faaliyetlerin sonuçlarından sorumlu tutulmadıklarından planlama işlevi şeklen yerine getirilmiştir. Bu durum muhasebenin bir yönetim aracı olarak kullanılmasını da olumsuz yönde etkilemiştir.

Özelleştirme uygulaması ile işletme yöneticileri hem faaliyetleri kârlı ve verimli bir şekilde yönetmeye yetkili olacak hem de faaliyet sonuçlarından sorumlu olacaktır. Bu durum onların öncelikle faaliyetlerini planlamalarını ve bu planların etkinliğini sağlayabilmeleri için muhasebe bilgilerinden yararlanmayı zorunlu kılmaktadır.

Bilindiği gibi bütçeler muhasebe bilgi sistemi içinde yer alan ve işletmenin tümünü ilgilendiren bir planlama ve kontrol aracıdır. Uygulamada, bir bütçe sistemi geliştirilmeden çok bütçelerin etkinliğini arttıracak muhasebe bilgilerinin sistemden üretilebilmesi ve kullanılması konusunda önerilerde bulunmuş olacağız.

Uygulama yaptığımız işletme hukuki anlamıyla bir KİT değildir. KİT iştiraki olup, % 45 hissesi kamuya, % 22 lik hissesi Pancar Kooperatifine, geri kalan hisseler bir özel bankaya aittir. İşletme kurulduğu tarihten 1986 yılına kadar kamu payı hakim bir kuruluş olarak faaliyet göstermiştir. İşletmenin yönetimi bu yıla kadar KİT yönetimi özelliği göstermiştir. Bu bakımdan uygulamayı bu işletmede yapmayı uygun gördük. Bugüne kadar hukuki anlamda bir KİT'in özelleşmemiş olması, uygulamayı bu işletmede yapmayı zorunlu kılan bir neden olduğunu da belirtmek isteriz.

II- UYGULAMADA İZLENEN ÇALIŞMA BİÇİMİ

İşletme yöneticisinin planlama işlevi ile ilgili karar envanterini ve buna ilişkin olarak muhasebe bilgilerini ve raporları belirleyebilmek için önce yöneticilerle bir öngörüşme yapılmıştır. Bu öngörüşme sırasında esas olarak genel müdüre bu konudaki çalışmamızın amacı ve kapsamı anlatılmış, uygulama çalışması için kendilerinden ne gibi katkılar isteneceği ve yapılacak çalışmanın içeriği gibi konular görülmüştür. Bu görüşme sırasında yeterli ölçüde bir işbirliğinin sağlanabileceği kanısına varılmıştır.

Bu aşamada genel müdüre, işletmenin temel faaliyetleri olan satınalma, üretim ve pazarlama faaliyetlerinin planlanması sırasında alınacak kararları ve bu kararlar için gerekli olan muhasebe bilgilerini içeren bir yazı verilmiş ve incelenmesi istenilmiştir.

Daha sonra yapılan ziyaretlerde yöneticilerin planlama işlevini yerine getirirken almak durumunda oldukları kararların neler olduğu, kararların amacını, karar almada izlenen yol ile gereksinim duyulan bilgilerin neler olduğunu, bunların kaynağını, kendisine ulaşma durumunu, güvenilirliği ve zamanlılığı, yapılan planlama çalışmalarında son kararın kime ait olduğu gibi konular tartışılmıştır. Ayrıca bir uygulamacı olarak kendisinin karar almada etkinliğini arttırabilecek önerilerini saptamak istedik.

Sonraki ziyaretlerde mevcut muhasebe bilgi sisteminin durumunu analiz etmek için muhasebe müdürü ve personeli ile görüşmelerde bulunduk. Hazırlanan raporlardan hareket ederek, büyük defter ve yevmiye defterindeki kayıtları, yardımcı defterleri, imalat defterini inceledik. Buradaki bilgileri analiz etmek için belgeleri inceleyerek muhasebe bilgi sistemini akış diyagramı şeklinde göstermeye çalıştık.

Tamamlanan görüşmeler sonucunda belirttiğimiz anaca ulaştık. Burada bir noktayı belirtmek isteriz. Bir yönetici gereksinim duyduğu bilgilere göre muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi çabalarında bulunur. Bu işin tamamıyla işletme dışı kişi ve gruplara bırakılması mümkün değildir. Bu açıdan bizim çalışmamız kendi algılamalarımızı ve bakış açımızı yansıtmakta olup, bilimsel temellere dayalı bir takım öneriler niteliğindedir.

III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER

A- GENEL BİLGİLER

Yem sanayinde faaliyet gösteren işletme 1961 yılında 240.000.000 lira sermaye ile kurulmuştur. Sermayesinin % 45 i Yem Sanayi T.A.Ş.ne, % 22 si Pancar Ekicileri Kooperatifine, % 22 si özel bir bankaya, geri kalan kısım çesitli kuruluşlara ait olup Kamu payı hakim bir kuruluş niteliğindedir. Kuruluşundan 1986 yılına kadar 7 kişilik yönetim kurulu üyelerinin 4 ü Yem Sanayi T.A.Ş.ni temsil ettiğinden ve bu kuruluş tarafından seçildiğinden KİT özelliklerine göre yönetilmiştir. Son iki yıldır ise yönetim kurulunda diğer ortakların temsilcileri görev almakta ve genel müdür ortaklar dışından atanmakta olup özel teğebbüs özelliklerine göre yönetilmektedir.

İşletme dökme ve ambalajlı olarak kanatlı, büyükbaş ve küçükbaş hayvan yemi üretmektedir. Üretim kapasitesi 42.000 ton/yıl dır.

İşletmede 45 işçi, 13 idari personel çalışmaktadır.

B- İŞLETME FAALİYETLERİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

1- Satınalma Faaliyetleri

İşletme üretimde kullandığı hammadde, yarımamul, ve işletme malzemesi gibi maddeler çeşitli şekillerde teda-

rik etmektedir. Arpa, buğday, mısır, yulaf gibi hammadde-leri genellikle Toprak Mahsulleri Ofisinden üreticiden ve tüccardan satın almaktadır. Tüccardan yapılan satınalmalarda pazarlık usulü sözkonusudur. Soya kütüspesi, balık unu, et kemik unu, ispirto mayası, melas, gibi hammaddeler bu ürünlerin üreticisi durumunda olan Et ve Balık Kurulu ile Şeker Fabrikaları T.A.Ş.den satın alınmaktadır. Yem üretiminde kullanılan ilaçlar ile diğer maddelerin satın alınması teklif usulüyle yapılmakta, en ucuz teklif veren satıcılardan alınmaktadır. Satınalma kararlarını genel müdür almaktadır.

2- Üretim Faaliyetleri

İşletmede 19 tür ürün üretilmektedir. 1988 yılında işletme tam kapasite ile çalışmış olup 17.000 ton küçükbaş, 25.000 ton büyükbaş hayvan yemi üretmiştir. İşletmede üretim bakımından son teknoloji uygulanmakta olup hammaddelerin depodan alınıp üretim sürecinden geçip ambalajlanması işlemlerinin tümü bilgisayar kontrolünde yapılmaktadır.

Dört kırma ve karıştırma ünitesinde saatte 10 ton büyükbaş ve 7,5 ton küçükbaş hayvan yemi üretilmektedir. Halen yapılmakta olan tevsil işlemi ile saatte 25 ton yem üretilebilecektir. İşletme üretimi günlük olarak yapmakta, mamul mal stoku çok düşük tutulmaktadır. Üretim ile ilgili her türlü karar genel müdür tarafından alınmaktadır.

3- Pazarlama Faaliyetleri

İşletmede 1985 yılına kadar pazarlama yerine satış kavramının geçerli olduğu anlaşılmıştır. Bu yıla kadar yörede tek işletme olması nedeniyle üretilen ürünün satışı söz konusu olmuş, çoğu zaman müşterilerin talepleri karşılanamamıştır. Piyasaya yeni satıcıların girmesi ve yörede

hayvancılığın giderek önemini yitirmesi işletmeyi pazarlama faaliyetlerine zorlamıştır.

Müşteriler genellikle yöre halkı, Pancar Ericileri Kooperatifi ve Tarım Kredi Kooperatifleridir. Uzun yıllar bayilik sistemi ile dağıtım yapılmıştır. Son iki yıldır bayilik sisteminden kısmen vazgeçilmiş, fabrikada satış ve sipariş alma suretiyle müşteriye teslim yoluyla satış yapılmaktadır. Sipariş alma yoluyla döme yem üretilip satılmaktadır.

Satışlar mevsimlere bağlıdır. Genellikle buş aylarında satışlar daha fazla olmaktadır.

İşletme ürünlerinin devlet malı olması nedeniyle tercih edildiği gözlenmektedir.

Son iki yıldır satış arttırıcı çabalara büyük önem verilmektedir. Peşin satışlarda iskonto uygulanması, sürekli müşterilere taşıma hizmeti verilmesi, çiftlik sahiplerine ve köylere hayvan sağlığı konusunda birtakım hizmetlerin verilmesi, kaliteye özen gösterilmesi son yıllarda yapılan satış arttırıcı çabalara örnek gösterilebilir. Pazarlama faaliyetleri ile ilgili kararlar genel müdür tarafından alınmaktadır.

IV- İŞLETMEDEKİ MEVCUT MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

A- MUHASEBE BİLGİLERİNİN ÜRETİLMESİ BAKIMINDAN

1- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri

Muhasebe uygulamalarına yön veren, muhasebe bilgilerinin üretilmesine temel oluşturan ve muhasebe bilgi sisteminin kavramsal öğeleri olan, Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe prensipleri muhasebeciler tarafından kavranamamış ve bilinmemektedir. Muhasebe uygulamalarını

yürürlükteki mevzuat yönlendirmekte ve bilgiler daha çok vergi yasalarına göre üretilmektedir.

2- Hesap Planı

İşletmede kullanılan hesap planı KİT'lerde uygulanan tekdüzen hesap planı değildir. Çeşitli tarihlerde gözden geçirilmiştir. Son olarak bilgisayarlı muhasebe uygulamasına geçiş aşamasında düzenlenmiş ve Tekdüzen hesap planından yararlanılmıştır. Son şekli ile Ek-1'de sunulmuştur.

Hesap planı yöneticilerin bilgi gereksinimlerini karşılayacak yapıya sahip değildir. Öncelikle hesaplar gruplandırılmamıştır. Hesaplar bilanço ve gelir tablosuna grupları belirtilmeden yansıdığına söz konusu tablolaradaki bilgilerin analiz edilmesi mümkün değildir.

Hesapların başlıkları ile içerikleri gelişmektedir. Özellikle bu durum muhasebe konusunda fazla bilgisi olmayan yöneticilerin burada iletilmek istenen bilgileri anlamasını ve yorumlamasını zorlaştırabilir. Birtakım hesapların içeriklerini muhasebeciden başka kimse bilmemektedir.

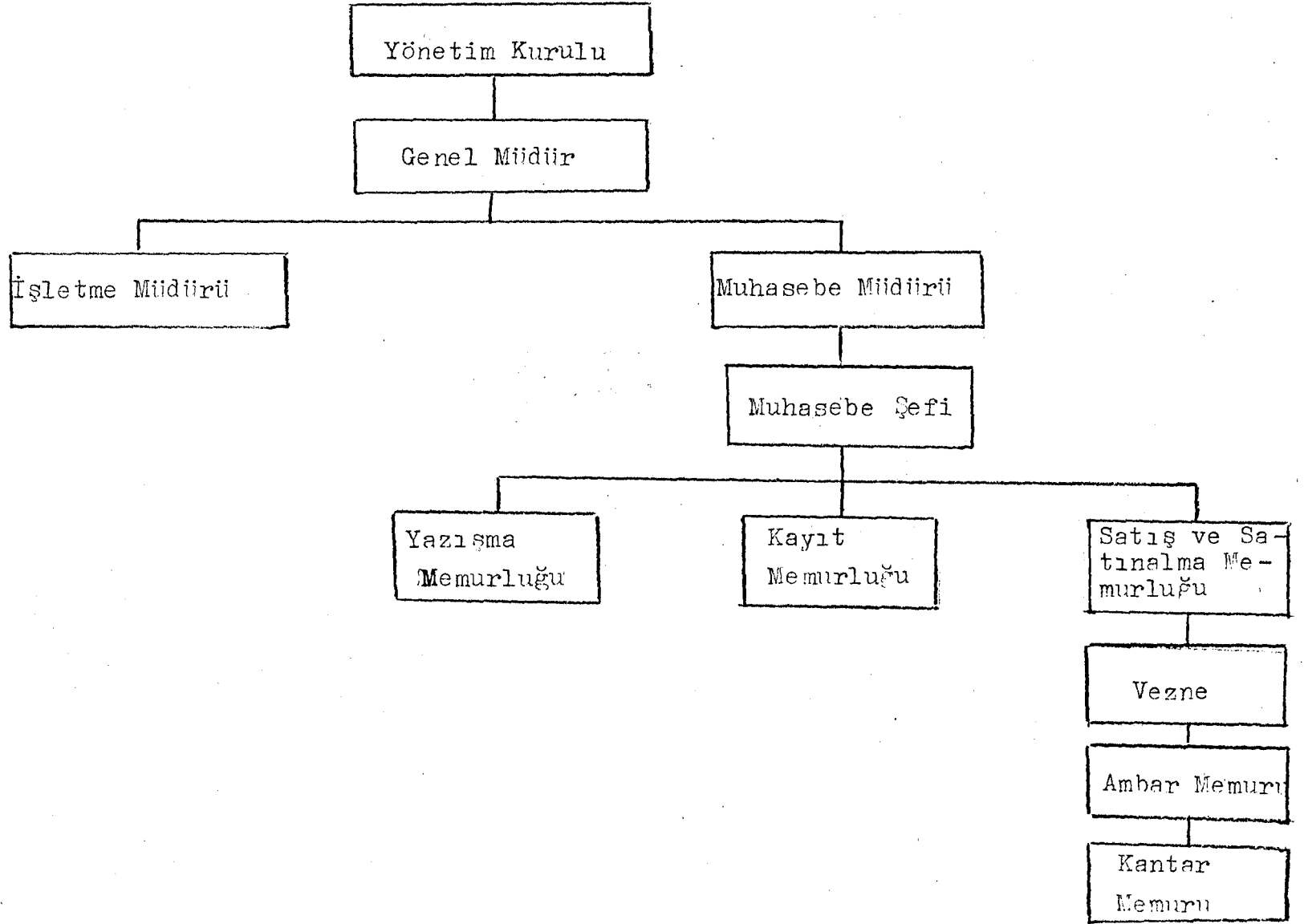
Muhasebe kayıtları bilimsel yöntemlerden çok tecrübeye dayalı yöntemlerle yapılmaktadır. Yöneticiler açısından çok önemli hesaplar olan maliyet hesapları, gider hesapları ayrıntılı ve açık değildir.

Hesap planı oluşturulurken daha çok dış raporlamaya önem verilmiş, yöneticilerin bilgi gereksinimi göz önünde bulundurulmamıştır. Yaptığımız görüşmelerde yöneticilerin bilgi gereksinimleri konusunda herhangi bir çalışmanın yapılmadığı anlaşılmıştır.

3- Muhasebe Örgüt Yapısı

Muhasebe örgütünün, işletme örgüt yapısı içindeki yeri Çizem-1'de gösterilmiştir.

Muhasebe müdürü Genel müdür yardımcısı düzeyindedir.



Çizim-1. Muhasebe Bölümünün Örgüt Şeması

Muhasebe uygulamalarına ilişkin faaliyetlerin tümünde karar yetkisine sahiptir. Muhasebe müdürü üniversite mezunu olup, 4 yıl muhasebe şefliği 5 yıl da muhasebe müdürü olarak toplam 9 yıllık iş tecrübesine sahiptir.

Muhasebe şefi genel muhasebe ve maliyet muhasebesine ilişkin faaliyetleri yürütmektedir.

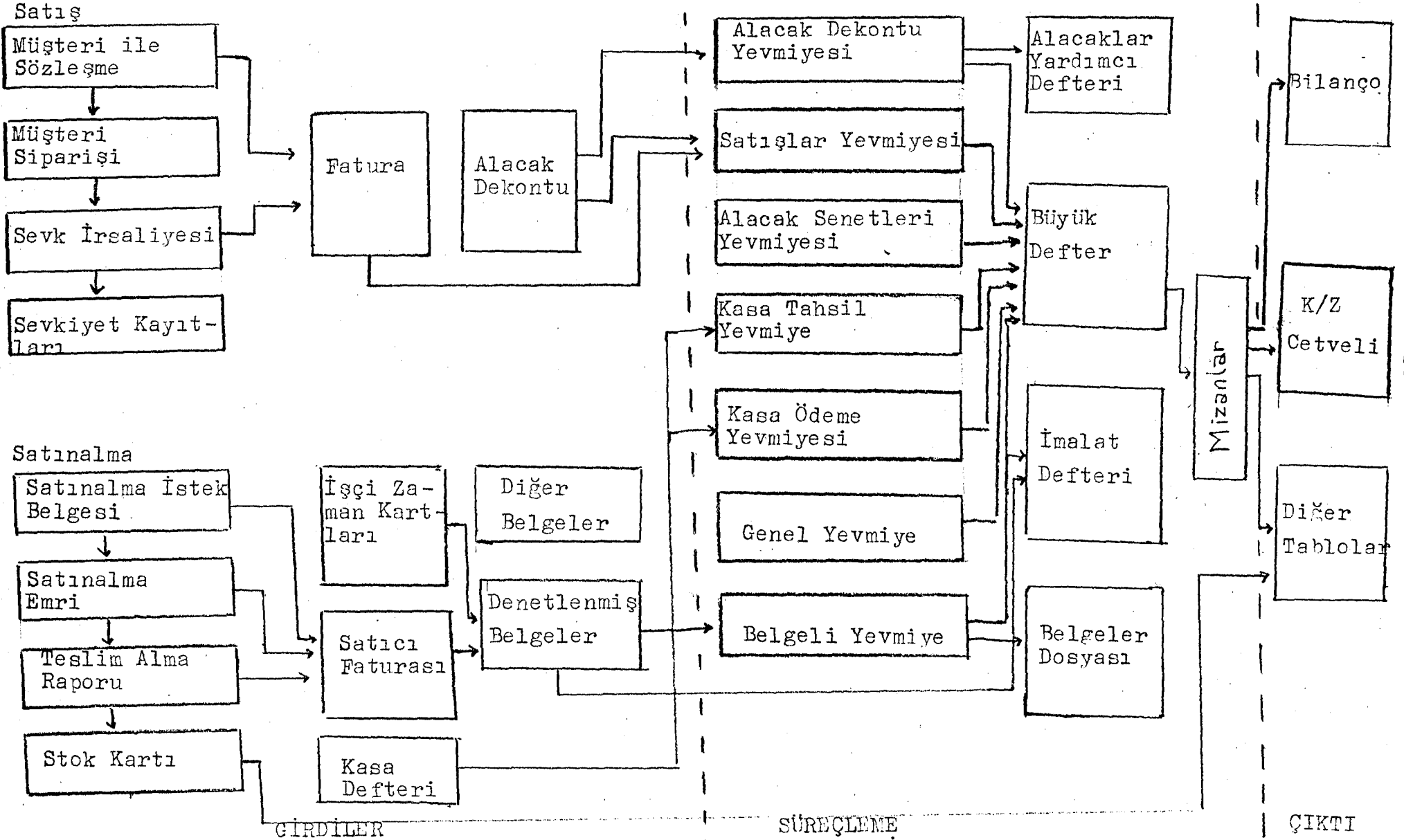
Kayıt memurluğunda iki personel çalışmakta, biri yevmiye defteri ve yardımcı defterlere ilişkin kayıtları tutmakta diğeri ise büyük defter kayıtlarını tutmakta ve özetleme işlemlerini yerine getirmektedir.

Satış ve satınalma memurluğu muhasebe müdürlüğüne bağlıdır. Satış ve satınalma memurluğu karar yetkisine sahip değildir. Sadece satış, satınalma, ambar ve kantara ilişkin belgeler düzenlenmektedir. Satış memuru her ay satışların ayrıntısını gösteren raporu düzenlemekte, satınalma memuru ise stok kartlarını izlemektedir.

Bu açıklamalarımızdan sonra muhasebe örgütünün, muhasebenin yalnız kayıt tutma işlevi gözönünde bulundurularak düzenlendiğini söyleyebiliriz.

4- Muhasebe Bilgi Sisteminin İşleyişi

İşletmedeki mevcut muhasebe bilgi sisteminin işleyişini anlayabilmek amacı ile özet bilgilerden detay bilgilere doğru inceleme yapılmaya çalışılmıştır. Özet bilgiler olarak bilanço ve kâr zarar cetvelini ele alarak buradaki rakamların nerelerden geldiğini tesbit ettik. Bu aşamada büyük defter hesaplarını inceledik. Çünkü bu tablolarla bilgiler büyük defterden gelmektedir. Büyük defterde numara verilmiş rakamlardan hareketle yevmiye defterindeki kayıtlara ulaştık. Buradaki kayıtları inceleyerek kayıtların hangi belgelere dayanılarak yapıldığını inceledik ve belgelere ulaşmış olduk. Elde ettiğimiz veriler analiz edilerek sistemin işleyişi Çizim-2'deki akım şemasında özetlenmeye çalışılmıştır.



Çizim-2. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşleyişi

Elde ettiğimiz bilgiler çerçevesinde satışlar, alacaklar ve tahsilatlara ilişkin bilgi akışını şu şekilde özetledik:

Satış elemanı siparişi alarak seri numaralı sipariş fişini doldurur. Müşterinin kredisi kontrol edilir. Sipariş kabul edilir. Sevk irsaliyesi düzenlenir müşteri malları depodan teslim alır. Sevk irsaliyesine teslim edildi damgası vurulur ve buradaki bilgilere göre fatura düzenlenir. Faturada satışın kredili ya da peşin olup olmadığı belirtilir ve faturedan yevmiye kaydı ve büyük defter kayıtlarına geçilir. Mal kredili satılmışsa alacaklar yardımcı defterlerine işlenir.

B- MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN PLANLAMA, KONTROL VE KARAR ALMA İŞLEMLERİNDE GÖRDÜĞÜ HİZMET YÖNÜNDEN

İşletmede bugüne kadar bilimsel anlamda planlama faaliyetinde bulunulmamıştır. Yöneticiler kişisel tecrübelerine güvenerek kendi tuttukları özel notlarla planlama, kontrol ve karar alma işlemlerini yerine getirmiştir. İşletme uzun yıllar KİT özelliklerine göre yönetildiğinden, yöneticiler özerk olarak karar alma yetkisine sahip olmuştur. 1980 yılından sonra planlama için çalışmalar yapılmışsa da bir sonuç alınamamıştır.

Yaptığımız görüşmeler sırasında yeni genel kurul yöneticiden iş programı yapılmasını istemiştir. İş programı hazırlanması için genel müdürün çalışmalar yaptığını tesbit ettik. Ancak kendisinin bu konuda yeterli bilgi sahibi olmaması ve muhasebe müdürünün de bu konuda çaba göstermemesi nedeniyle iş programı hazırlanamamıştır.

İşletmede muhasebe bilgi sisteminin yararlanmasıyla, yönetim kurulunda her ay görülgülen faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Yönetim kuruluna sunulan bu raporda aylar itibariyle faaliyetlerin kontrolü yapılmaktadır.

İşletmenin faaliyetlerine ilişkin geleceğı yönelik bir hedef saptanmamıştır. Kontroller bir önceki yıl aynı aydaki durum gözönüne alınarak yapılmaktadır. İçinde bulunan ay, geçen dönemdeki aya göre karşılaştırılmakta, farklar olumlu ise işletme başarılı, olumsuz ise gerekli önlemler alınmaktadır.

Söz konusu faaliyet raporunda satışlar, hammadde stokları, ilaç stokları, ürün maliyeti, işletmenin alacakları ve borçları ayrı ayrı raporlarda gösterilmektedir. Bu raporlara ilişkin örnekler Ek-2'de sunulmuştur.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan sonra işletmedeki mevcut muhasebe bilgi sisteminin durumu bir kaç cümle ile özetlemek mümkündür.

İşletmede muhasebe faaliyetleri yalnızca yasal zorunluluktan dolayı yerine getirilmekte bu nedenle kayıt tutma ile muhasebe aynı anlamda anlaşılmaktadır.

Muhasebe bilgileri yöneticilerin planlama kontrol ve karar işlevi için üretilmemekte, bu konuda üretilen bilgiler ise çok yetersizdir.

V- TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINA YÖNELİK MUHASEBE BİLGİLERİNİN SAPTANMASI

A- TEMEL FAALİYETLERİN PLANLANMASINDA ALINAN KARARLAR

İşletmede karar alma yetkisi bulunan genel müdürün amacı işletme faaliyetlerinin kârli bir biçimde yürütülmesini sağlamaktır. Hedef alınan kâr bir önceki yılın kârı olup, yönetici bu kârı arttırdığında faaliyetlerini başarılı yürütmüş sayılmaktadır.

Yönetici planlama kararlarını biçimsel olmayan bir şekilde tecrübelerine ve özel notlarına güvenerek almaktadır. Yem sanayinde 20 yıl çalışmış olması kendine bu konuda güven vermektedir.

Ancak işletmenin özelleştirilmesi aşamasında yönetim kurulu kendisinden iş programı hazırlamasını istemistir. Yaptığımız görüşmeler sırasında yönetici planlama yapılması gereğine inanmış ve bu konuda hazırlıklara başladığı gözlenmiştir.

Yöneticinin planlama sırasında alacağı kararları belirlemek amacıyla karşılıklı görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde kendisinden karar alma süreci, işletme faaliyetlerinin tanımlanması, karar almadaki amacı gibi konularda bilgi istenmiştir. Verdiği bilgiler analiz edilerek satınalma, üretim ve pazarlama planlamasında alacağı kararlar ve bu kararlar için gerekli olan muhasebe bilgileri saptanmaya çalışılmıştır.

1- Satınalma Planlamasına İlişkin Kararlar

İşletmede satınalma faaliyetleri üretimde gereksinme duyulan maddelerin uygun nitelik, uygun zaman ve düşük maliyetle sağlanması amacıyla yapılmaktadır. Üretimde kullanılan hammadde yardımcı malzemenin daha çok niteliğine önem verilmektedir. Yöneticinin bu amaca ulaşabilmesi için planlama yapması zorunludur. Aksi halde stoksz kelma, aşırı stok niteliksiz hammadde ve malzeme alma durumlarında kalacaktır.

Satınalma planlaması sırasında alınan kararları aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Satınalınacak hammadde, malzemenin miktarlarının ve zamanlarının saptanması;
- Hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemesi gibi unsurların depo edilebilme olanaklarının saptanması;

- Satın alınacak maddelerin tahmini maliyetinin saptanması;

- Satın alınacak maddelerin sağlanabilme koşullarının saptanması (saticıların taşıma olanaklarının saptanması).

2- Üretim Planlamasına İlişkin Kararlar

İşletmede üretim doğrudan sevkiyat amacıyla yapılmaktadır. Stoğa üretim özellikle yaz aylarında bir miktar yapılmaktadır. Üretim planlamasının amacı en düşük maliyetle satışlar, stoklar ve üretim arasında denge sağlamaktır.

Üretim planlaması sırasında yöneticinin alacağı kararları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Üretilecek ürünlerin çeşitlerinin miktarlarının ve üretim zamanlarının saptanması;

- Üretimde kullanılacak maddelerin niteliklerinin ve miktarlarının saptanması;

- Üretim olanaklarının yeterliliğinin saptanması (Fabrika kapasitesinin genişletilmesi ya da daraltılması);

- Stok Politikalarının Saptanması.

3- Pazarlama Planlamasına İlişkin Kararlar

İşletmede pazarlama konusunda bugüne kadar önemli bir çalışma yapılmamıştır. İşletme ürettiğini satmış, çoğu zamanda talebi karşılayamamıştır. Ancak son yıllarda satışlarda gözlenen düşüş, yem piyasasında rekabetin artması yöneticileri pazarlama konusunda çalışmalar yapmaya zorlamıştır. Yetiştiricilere hayvan besleme konusunda bilgi aktarılması, sağlık hizmeti götürülmesi peşin satışlarda iskonto uygulanması, dökme yem aracının hizmete alınması, bu konuda yapılan çalışmalara örnek verilebilir. İşletme çevre koşullarından büyük ölçüde etkilenmiş, piyasa payını korumak ve hatta arttırmak işletmenin pazarlama faaliyetlerinin amacı olmuştur.

Yöneticiler, piyasa payını korumak ve yukarıdaki konularda başarılı olabilmek amacıyla pazarlama planlamasının gereğine de inanmışlardır.

Pazarlama planlaması sırasında yöneticinin alacağı kararları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Satılacak ürünlerin fiyatlarının ve parasal satış koşullarının saptanması;
- Satılacak ürünlerin çeşitlerinin, miktarlarının ve satış zamanlarının saptanması;
- Pazarlama giderlerinin saptanması;
- Pazarlama olanaklarının nasıl geliştirileceğinin saptanması.

B- ALINAN KARARLAR İÇİN GEREKLİ OLAN MUHASEBE BİLGİLERİ

1- Satınalma Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Satınalma planlaması kararlarını almaya yetkili olan genel müdür satınalma faaliyetleriyle ilgili olarak alternatif satıcıları değerlendirme, kabul edilebilir fiyatlarla alım yapma, üretim faaliyetleriyle uyumlu olarak stokları uygun düzeyde tutma işlevlerini yerine getirecektir. İşletmede satınalınan hammadde ve malzeme ürün maliyetlerinin büyük bir kısmını oluşturduğundan özellikle bu konuda tutarlı kararlar alması gerekir.

Genel müdürün, üretimde gerekli hammadde ve malzeme alımlarında miktar, kalite, zaman, kaynak ve fiyat unsurları arasında uyumu sağlamak için alacağı kararların etkinliğini arttırmada gerekli olan muhasebe bilgileri karar başlıkları altında belirtilmeye çalışılmıştır.

a- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Miktarları İle Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Satınalınacak hammadde ve malzeme miktarları ile si-

pariş ve teslim süreleri arasındaki uyumun sağlanması, aşırı stokların oluşmasını ve stoksuz kalma nedeniyle üretimin aksamasını önler. Ayrıca uygun miktar ve zamanda yapılan alımlar satınalma maliyetlerinin en az düzeyde oluşmasını sağlar. Bu konuda yönetici tutarlı bir karar alabilmek için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır:

- Hammadde ve malzemenin stok seviyesindeki değişimler, en düşük stok seviyesi;
- İşletmenin nakit durumu;
- Satıcı işletmelere olan borç durumu ve işletmelerdeki kredi sınırları;
- Satınalma maliyetleri, hammadde ve malzeme çeşitleri itibarıyla alış fiyatları;
- Verilen sipariş ve yapılan alımlar sayısı;

b- Satın alınacak Hammadde ve Malzemenin Depo Edilebilme Olanaklarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede hammadde satın alımı hasat mevsimlerinde büyük miktarlarda yapılmaktadır. Bu bakımdan alınan hammadde- nin depolanması önem taşımaktadır. Uygun depolama koşulları sağlanamadığında kalitenin düşmesi, fire ve kayıpların oluşması kaçınılmaz olmakta bu da işletmenin kârlılığını olumsuz yönde etkilemektedir. Satın alınacak hammadde ve malzemenin depolama koşullarının etkin bir şekilde saptanması için yönetici aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Depolama maliyetleri;
- Depo giriş ve çıkışlarına ilişkin zamansal bilgiler;
- Mevcut depo kapasiteleri;
- Depolarda oluşan kayıp ve firelere ilişkin bilgiler.

c- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Tahmini
Maliyetlerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe
Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Hammadde ve malzeme satınalımının büyük miktarlarda yapıldığı mevsimlerdeki nakit çıkışları işletmenin mali durumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durum işletmenin uygun olmayan kaynaklardan fon sağlayarak, faiz giderlerinin artmasına neden olmakta dolayısıyla kârlılık olumsuz yönde etkilemektedir. Yönetici bu mevsimde yapılan alımları faiz yükü getirmeyen uygun kaynaklardan karşılayabilmek için satınalınacak hammadde ve malzemenin tahmini maliyetini bilmek istemektedir. Bunun için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Geçmiş dönem alış tutarı, hammadde ve malzeme çeşitleri itibariyle;
- Satınalınacak maddelerin fiyatlarındaki değişmeler;
- Satıcı işletmelerle yapılan sözleşmelerdeki fiyat önerileri;
- Taşıma maliyetleri.

d- Satınalınacak Hammadde ve Malzemenin Sağlanabilme
Koşullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi
Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Yönetici satınalınacak hammadde ve malzemenin işletmenin kârlılığını olumlu yönde etkileyecek kaynaklardan uygun koşullarla sağlamayı amaçlamaktadır. Hammadde ve malzeme uygun kaynaklardan sağlandığında kredili alımlar yapılabilme, kalitenin sürekliliği, siparişlerin aksamadan karşılanması gibi avantajlara sahip olunacaktır. Bu konuda etkin karar alınabilmesi için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duyulmaktadır.

- Satıcıların isimleri, adresleri, fiyat teklifleri;

- Satıcıların önerdikleri fiyat teklifleri, ödeme koşulları;
- Satıcılar tarafından karşılanamayan sipariş miktarları;
- İşletmenin satıcılara olan borçları, borç ödeme miktar ve zamanları.

2- Üretim Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede üretim planlaması ile ilgili kararları genel müdür almaktadır. Hazırlayacağı üretim planı ile üretim araçlarının ve işgücünün verimliliğini, üretim kapasitesinin ekonomik biçimde kullanılmasını sağlayacaktır. Ayrıca tüketicilerin talebi hem miktar olarak hemde zamanında karşılanabilecektir. Üretim Planlaması ile ilgili olarak alınan kararlar için gerekli olan muhasebe bilgileri karar başlıkları altında belirlenmiştir.

- a- Üretilecek Ürünlerin Çeşitlerinin, Miktarlarının ve Üretim Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede 19 tür ürün üretilmektedir. Bu bakımdan üretilecek ürünlerin miktarı ve zamanı arasında uyum sağlanmasının önemi büyüktür. İşletmede en önemli sorunlardan biri üretim miktarı ile zamanı arasında uyum sağlanamamasından dolayı bazı ürün çeşitlerinde stok fazlalığı bazılarında ise stoksuz kalındığından siparişlerin karşılanamaması sorunudur. Bunun için birçok üründe sipariş üzerine üretim yapılmaktadır. Miktar olarak az yapılan üretimde ise maliyetler yükselmektedir.

Yönetici bu sorunun çözümü için üretilecek ürün çeşitlerinin miktarlarının ve zamanlarının önceden saptanması gereğine inanmıştır. Bunun için aşağıdaki muhasebe bilgile-

rine gereksinim duymaktadır.

- Ürün çeşitleri itibariyle günlük, haftalık, aylık, satış miktarları ve tutarları;

- İşletmenin stok türleri, günlük, haftalık, aylık olarak stoklara eklenen ve çıkan miktarlar;

- Ürünlere ilişkin değişken ve sabit maliyetler;

- Alınan ürün siparişlerinin miktar ve zamansal yönüne ilişkin bilgiler;

- Stok devir hızları;

- Maliyetlerin gider yerlerine dağıtımına ilişkin bilgiler.

b- Üretimde Kullanılacak Maddelerin Niteliklerinin ve Miktarlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Üretimde kullanılacak maddelerin niteliklerinin ve miktarlarının etkin bir biçimde saptanması satınalma planının etkinliğini sağlayacaktır. Çünkü satınalınacak maddelerin nitelikleri ve miktarları buradaki karara göre belirlenecektir.

Yöneticinin alacağı bu kararın amacı, stoksuz kalma nedeniyle üretimin aksamasını önlemek ve nitelikli hammadde ve malzeme sağlayarak ürün kalitesini korumak veya yükseltmektir. Bu konuda etkin bir karar alabilmek için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Hammadde ve malzeme stoklarının türleri, miktarları ve değerleri;

- Ürün çeşitlerine göre birim maliyet, değişken maliyetler, sabit maliyetler;

- Verilen siparişlerin ve alınan siparişlerin miktar ve sürelerine ilişkin bilgiler.

c- Üretim Olanaklarının Yeterliliğinin Saptanması
Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretil-
mesi Gereken Bilgiler

Daha öncede değinildiği gibi, işletme faaliyetleri-
nin planlanmasına satış miktarının belirlenmesi ile başlan-
maktadır. İşletmenin üretim olanakları bu satış miktarını
karşılatabilecek midir? Bu sorunun yanıtı söz konusu kara-
rın etkin bir şekilde alınmasıyla bulunacaktır. Gerektiğin-
de bazı malların üretilmesinden vazgeçilecek ya da üretim
olanaklarını arttırıcı çabalara girişilecektir. Bu konuda
etkin bir karar alınmadığında işletme satış hedefine üretim
olanaklarının yetersizliği nedeniyle ulaşamayacaktır.

Bu konuda yöneticinin gereksinim duyduğu muhasebe
bilgilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Hedeflenen satış miktarı;
- İşletmenin sahip olduğu makineler, kapasiteleri,
sayıları;
- Makinelerin tamir bakım zamanları ve yoğunluğu;
- Çalışma saatleri, çalışan işçi sayısı;
- Üretim olanaklarını arttırıcı çabalar için ayrıla-
bilecek fon miktarı.

d- Stok Politikasının Saptanması Kararı İçin Muhasebe
Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletme satış için üretim yapmaktadır. Diğer bir de-
yişle stoğa üretim yapmamaktadır. Ancak tüm ürün çeşitlerin-
den ve özellikle talebi fazla olandan emniyetstoku bulundu-
rulmaktadır. Bu stokların ne düzeyde tutulacağıının belirlen-
mesi için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duyulmak-
tadır.

- Stok bulundurma maliyetleri;
- Alınan siparişlerden karşılanamayan kısımlar;
- Stok devir hızları;

- Satışların sürelerine ilişkin bilgiler;
- Stoklara bağlanan fonların maliyeti.

3- Pazarlama Planlaması Kararları İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletmede bu zamana kadar pazarlama faaliyetinden çok, üretilen ürünlerin satışı söz konusu olmuştur. Bu nedenle pazarlama planı yapılması söz konusu olmamıştır. Ancak yem piyasasındaki rekabetin artması ve yeme olan talebin düşmesi işletmeyi pazarlama faaliyetlerine zorlamış ve bu konuda daha önce değindiğimiz birtakım önlemler alınmıştır. Satış tahminlerinin yapılması, satılacak ürünlerin fiyatının belirlenmesi, satış arttırıcı çabaların saptanması ve bunlara ilişkin giderlerin belirlenmesi çerçevesinde hazırlanacak pazarlama planı üretim ve satınalma planının oluşturulmasına temel olacak bilgileri içereceğinden etkin olarak hazırlanması gerekmektedir. Bu konuda etkinliği arttıracak muhasebe bilgilerini alınan karar başlıkları altında belirlemeye çalıştık.

a- Satılacak Ürünlerin Fiyatlarının ve Parasal Satış Kosullarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Ürünlerin fiyatları halen, piyasa fiyatlarına göre belirlenmektedir. Bunun nedeni ise ürünlerin maliyetine ilişkin bilgilerin etkin bir şekilde hesaplanıp yöneticiye iletilmemesidir. Bu durum parasal satış kosullarının belirlenmesini de etkilemektedir. İşletme katı bir satış politikası izlemekte kooperatifler dışındaki müşterilere, kredili satış yapmamaktadır. Ürün fiyatlarını ve parasal satış koşullarını uygun bir şekilde belirlemek isteyen genel müdür bu konuda aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Ürünlere ilişkin maliyet bilgileri; birim maliyet, değişken maliyetler, sabit maliyetler;
- Satış miktarları; geçmişteki satış fiyatları ve satış miktarı ile fiyat ilişkisi;
- Müşterilerin borç ödeme alışkanlıkları;
- Miktar ve nakit iskontolarına ilişkin bilgiler;
- İşletme borçlarının düzeyi ve ödeme süreleri;
- İşletmenin nakit durumu.

b- Satılacak Ürünlerin Çeşitlerinin, Miktarlarının ve Satış Zamanlarının Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

Satılacak ürünlerin çeşitlerinin, miktarlarının ve satış zamanlarının belirlenmesi üretim planının etkin olarak hazırlanmasını sağlayacaktır. Ayrıca ürün stoklarının istenen düzeylerde tutulmasını sağlayarak stoklara bağlanan fonların atıl kalmasını önleyecektir. Bu konuda etkin bir karar almak isteyen genel müdür aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Ürün stoklarının miktarı ve değeri;
- Satışların müşterilere, aylara göre miktar ve değer olarak dağılımı;
- Satışlardaki değişme ve gelişmeler;
- Ürünlere ilişkin maliyet bilgileri.

c- Pazarlama Giderlerinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletme yöneticisi satışlardaki azalmayı durdurmak ve satışlarını arttırmak için yapacağı giderleri önceden saptamak istemekte, bu giderlerin işletmenin kârlılığı üzerindeki etkisini belirleyerek kontrol altında tutmak istemektedir. Genel müdür bu konudaki kararları için aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Pazarlama faaliyetlerinde çalışacaklara yapılacak ödemeler;

- Satış sonrası hizmet giderleri;
- Dağıtım giderleri;
- Taşıma giderleri(Dökme yem aracı için);
- Reklam giderleri;
- Pazarlama giderlerinin faaliyet kârına etkisi.

d- Pazarlama Olanaklarının Nasıl Geliştirileceğinin Saptanması Kararı İçin Muhasebe Bilgi Sisteminden Üretilmesi Gereken Bilgiler

İşletme yöneticisi piyasadaki rekabetten etkilenmemek satış hacmini korumak ve arttırmak amacıyla çeşitli pazarlama faaliyetlerinde bulunmak istemektedir. Satış arttırıcı çabalardan hangisinin seçileceği ve bu faaliyetlerin etkinliğini arttırabilmek için neler yapılabileceğinin önceden saptanması gerekmektedir. Bu konuda karar alma yetkisi bulunan genel müdür aşağıdaki muhasebe bilgilerine gereksinim duymaktadır.

- Pazarlama çabalarının satışlara etkisi, miktar ve değeri olarak;

- Pazarlama çabaları için ayrılacak fonlar.

SONUÇ

KİT'lerin mülkiyetinin karar alma yetkisiyle, bedeli karşılığında halka, özel kesime devredilmesi olarak tanımlanan özelleştirme, ülkemizde KİT'lerin özerk olarak yönetilmelerini ve serbest rekabet kurallarına göre çalışmalarını sağlamak amacıyla gündeme gelmiştir. Gerekli yasal düzenlemeler tamamlanarak özelleştirme uygulaması başlamıştır.

Özelleştirme sermayenin tabana yaygınlaştırılması için hisse senedi satışı yöntemi ile yapıldığında işletme sahipliğinin ve işletme yönetiminin ayrılacağı bir örgüt biçimi söz konusu olacaktır. İşletmeler sahiplerinden ayrı bir yönetici grubu tarafından yönetilecektir. Bu yöneticilerin amacı işletme faaliyetlerini kârlı ve verimli bir şekilde yürütmek olacaktır. Faaliyetlerin kârlı ve verimli bir şekilde yürütülmesi, faaliyetlerin ölçülebilir bir kâr amacı doğrultusunda planlanması ve kontrolü ile mümkündür. Planlama ve kontrol ise değişik kararların alınması ile yerine getirilir. Planların etkinliği büyük ölçüde hazırlanması sırasında işletmenin yapısı ve faaliyetleri hakkında gerekli bilgilerin elde edilmesiyle sağlanabilir.

Modern işletmelerde işletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgiler, işletme içinde oluşturulan muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilmekte ve iletilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi;

- İşletme faaliyetlerini zamanında ve tam olarak izleyebilmek için faaliyetlerle ilgili verileri derlemek, sınıf-

landırmak kaydetmek ve belirli zamanlarda istenen sonuçları çıkarmak;

- Etkili bir planlama ve kontrol için gerekli bilgileri hazırlamak ve değerlendirmek;

- Yöneticilerin hızlı ve doğru karar alabilmeleri için gerekli bilgileri zamanında ve doğru olarak iletmek, işlevlerini yerine getirmelidir.

Söz konusu bu işlevler muhasebe bilgi sistemini yöneticilerin işlevlerini yerine getirmelerinde yararlanacakları bilgileri sağlayacak önemli bir bilgi kaynağı durumundadır.

Özelleştirilen işletmelerde, işletme sahipliği ile yönetiminin ayrıldığı örgüt biçimi söz konusu olduğundan, böyle bir örgüt biçiminde muhasebe bilgi sistemine düşen görev işletme yöneticilerine, kaynakların etkin ve verimli kullanımının planlanmasında ve kontrolünde gerekli olan bilgileri üretmek ve iletmektir.

Özelleştirilmesi söz konusu olan KİT'lerde halen tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Tekdüzenlik hesap planlarında ve mali raporlarda sağlanmıştır. Ancak KİT'lerde planlama kontrol ve karar alma işlevlerinde muhasebe bilgi sisteminden yararlanılamamaktadır. KİT'lerde muhasebe bilgi sistemini geliştirmek için 1960 yılında başlanan çalışmalar sonucu hazırlanan raporlarda yer alan sorunların bir çoğu bugün içinde geçerlidir. Bu da bize yapılan çalışmalarda, özellikle muhasebe bilgilerinin bir yönetim aracı olarak kullanılması yönünde olumlu bir gelişmenin sağlanamadığını göstermektedir. KİT'lerde muhasebe faaliyetleri daha çok yasal zorunluluktan dolayı yapılmaktadır.

Özelleştirilen bir işletme, faaliyetlerini kâr amacıyla yürütecektir. Bu amaçla işletme faaliyetleri, üretim için gerekli unsurların satın alınması, işlenmesi ve satılarak nakde dönüşmesine olanak verecek şekilde bütünleştirilmelidir. Bu bütünleştirme ise etkin bir planlama ile gerçek-

leştirebilir. Etkin bir planlama ise öncelikle işletme ile ilgili yapısal durum ve faaliyetlere ilişkin bilgilerin elde edilmesi ile mümkündür.

İşletme faaliyetlerinin planlanması faaliyetlerle ilgili birçok kararın alınması sonucu gerçekleştirilir. Alınan kararların doğruluğu ise kararın gerektirdiği bilgilerin elde edilmesi ile sağlanabilir. Faaliyetlerle ilgili bilgilerin kaynağı muhasebe bilgi sistemi olduğundan özelleştirilen işletmelerde yöneticilerin başarısı bu bilgileri etkin olarak kullandıkları zaman artacaktır.

Satınalma planını belirlenen muhasebe bilgilerine göre hazırlandığında üretim için gerekli maddeler istenen miktar ve zamanda uygun kaynaklardan, kaliteli olarak enaz maliyetle sağlanacaktır. Böylece aşırı stokların oluşması ya da stoksuz kalma nedeniyle üretimin aksaması sorunu ortadan kalkarak, kârlılık satınalma ile başlayacaktır.

Üretim faaliyetlerinin planlanmasında muhasebe bilgi sisteminden üretilecek bilgilerin kullanılması, işletmenin uygun kapasite ile çalışmasını, ürünlerin kaliteli olmasını, üretim maliyetlerinin en düşük düzeyde tutulmasını sağlayacaktır. Bu olumlu durumlar işletmenin kârlılığını arttıracaktır.

Pazarlama planı işletmenin diğer faaliyetlerinin planlanması bakımından önem taşımaktadır. Bu planda yer alan bilgiler üretim ve satınalma planına temel oluşturmaktadır. Satılacak ürünlerin gerçekçi olarak saptanmasında muhasebe bilgi sisteminden üretilen bilgiler kullanıldığında özellesen işletmeler, pazar payını koruyacaklar ve pazar payını arttırıcı faaliyetlerini kârlı bir biçimde yürüteceklerdir.

Uygulama yapılan Eskişehir Yem Fabrikası A.Ş.de muhasebe faaliyetleri, yalnızca yasal zorunluluktan dolayı yerine getirilmekte olup muhasebe, kayıt tutma şeklinde anlaşılmaktadır. Üretilen muhasebe bilgileri yöneticilerin planlama

ve kontrol işlevleri için yetersizdir. Yöneticiler işletme faaliyetlerini kendi tuttukları özel notlardan yararlanarak yürütmektedir.

Özelleştirme sonucunda işletmede etkin bir planlama yapma gereği duyulmuştur. Ancak bu konuda yöneticiler, yeterince bilgi sahibi değildir. Mevcut muhasebe bilgi sistemi de planlama için gerekli bilgileri yeterli olarak üretmemektedir.

Uygulama yapılan işletmede temel faaliyetlerin planlanması için yöneticilerin gereksinim duydukları bilgileri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- Üretilen ürünlerin, sabit maliyetleri, değişken maliyetleri, birim maliyetleri, toplam maliyetler ve genel imalat giderleri

- Hammade ve malzeme ile ürün stoklarına ilişkin ayrıntılı bilgiler

- Satın alınan maddelerin miktar ve sürelerine ilişkin ayrıntılı bilgiler

- Satışlara ilişkin ayrıntılı bilgiler

- Devir hızlarına ilişkin oranlar.

Uygulama çalışmasında, işletme yöneticilerinin muhasebe bilgileri ile alacakları kararlar arasında ilişki kurmada zorlandıkları gözlenmiştir. Daha çok kendi tuttukları özel notlarla karar almaktadırlar. Yöneticilerin muhasebe bilgilerini alacakları kararlarda kullanabilmeleri için eğitici çalışmalar yapılması ya da bu konuda danışmanlık hizmetlerinden yararlanılması gerekmektedir.

Bilgi işleme teknolojisindeki gelişmeler göz önüne alınarak gerek bilgilerin işlenmesi ve üretilmesi gerekse planlama faaliyetlerinde bilgisayardan yararlanılmalıdır.

Bilgilerin etkin bir şekilde iletilmesi için iç raporlama sistemine önem verilmelidir. Yöneticilerin bilgi gereksinimi göz önüne alınarak hazırlanacak raporlar, yö-

neticinin istekleri doğruItusunda dñzenlenmelidir. Dñzenlenecek raporların örneklerini yöneticiler belirlemelidir. Aksi halde yöneticiler yoğun bir bilgi ile karşılaşacak ve raporlarda sunulan bilgilerden gereği gibi yararlanamayacaktır.

Özelleştirilen tüm işletmelerin, muhasebe bilgi sistemleri gözden geçirilerek, yöneticilerin gereksinim duydukları bilgileri üretecek ve iletcek duruma getirilmelidir. Yapılacak bu çalışma, yöneticilerin işletmeleri etkin bir şekilde yönetmelerini sağlayarak özelleştirmenin ülkemiz ekonomisi için yararlı olmasına büyük ölçüde katkıda bulunacaktır. Bu yapılmadığında, bu kuruluşlarımız özel teşebbüsler elinde verimsiz ve kârsız çalışan işletmeler durumuna düşebilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN Nalan-AYDIN Hamdi: Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Ya.No:98 İ.İ.B.F. Ya.No:44, Ankara 1987.
- AKGÜÇ Öztin : Finansal Yönetim, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya. No:46, İstanbul, 1985.
- AKGÜÇ Öztin : "KİT'lerin Bugünkü Sorunları ve Çözüm Yolları", KİT'LERİN GELİŞİMİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM YOLLARI, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ya., İstanbul, 1981.
- ALTINTAŞ M.Berna : KİT'lerin Özelleştirilmesi ve Özelleştirmenin Sermaye Piyasasına Etkisi, SPK. Ya.No:8, Ankara, 1988.
- ATASAYAR Kubilay : "İşletmelerin Yeni Sorumlulukları" MİLLİYET GAZETESİ, 13 Ekim 1988.
- AYSAN Mustafa : Maliyetler ve İşletme Kararları, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:27, İstanbul, 1974.
- AYSAN Mustafa, ÖZMEN Selahattin : KİT, Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, İstanbul, 1981.
- BAKLACIOĞLU Sadık : KİT'lerin ve Kamu İştiraklerinin Özel Kesime Devredilmesi Olanakları, Ankara, 1973.
- BANKA VE EKONOMİK YORUMLAR DERGİSİ : "Son Yasal Düzenlemelerden Sonra KİT'lerde Yönetim Sorunu" Yıl.22 52(Şubat 1985).

- BARUTÇUGİL İsmet : Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri, Bursa, 1983.
- BEKTÖRE Sabri,
ÇÖMLEKÇİ Ferruh : Mali Tablolar Analizi, Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No:71, Eskişehir,1989.
- BİLGİNOĞLU Fahir : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Ya.No:54, İstanbul, 1988.
- BURSAL Nasuhi : Muhasebe, Finansal Kontrol Konuları, İstanbul Üniversitesi Ya. No.2152, İstanbul, 1976.
- CEMALCILAR İlhan : Pazarlama, Eskişehir İ.İ.T.A. Ya.No:209 Eskişehir,1979.
- DİCLE Atilla : "KIT'lerde Örgüt ve Yönetimi Geliştirme Çabaları Üzerine Bazı Gözlemler", KIT'LERİN YÖNETİM SORUNLARI SEMİNERİ, M.P.M.Ya.No.206, Ankara,1976.
- DPT : Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT.Ya. No:1974, Ankara,1985.
- DPT : Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,DPT. Ya.No:866-KD-99, İstanbul,1970.
- DPT : Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknasaklaştırılması (Giriş), Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970.

- DPT : Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi, DPT.Ya.No: 1525-KD-320, Ankara,1977.
- DPT : KİT'lerde Yönetimi Geliştirme ve İşletmeleri İvileştirme Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT.Ya.No.1593-Ö.İ.K-272, Ankara,1977.
- DURAN Mahmut : "KİT'lerin Özelleştirilmesi Sorunu", YENİ İŞ DÜNYASI DERGİSİ,s.66 (Nisan,1985).
- ERDAMAR Cengiz : Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar, Eko-Bil.Ya.No:1 İstanbul,1982.
- ERDOĞAN Melih : Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Ya.No:60, Eskişehir,1988.
- ERDOĞAN Melih : "Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe", ESKİŞEHİR ANADOLU ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. DERGİSİ, C.VI, S.2(Kasım,1988).
- EREN Erol : "İşletmelerde Tedarik Bölümünün Örgütlenmesi" ORGANİZASYON DERGİSİ, Yıl.2, S.7
- ESEN Öner : İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı, Bayrak Matbaacılık, İstanbul, 1985.
- GILLESPIE Cecil : Accounting System, Procedures and Method, Third Edition Prentice Hall Inc. Chicago Illinois, 1971.

- GÜLTEKİN Bülent : "Yılın Bilançosu" YENİDEN YA-PILANMA DERGİSİ Yıl:1, S.5 (Ocak,1989).
- İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONU : Genel Rapor, Güneş Matbaası, Ankara, 1968.
- İNAL Fasih : "Özelleştirme" GÖRÜŞ DERGİSİ, (Özel Sayı, Mart, 1988).
- KARABULUT Muhittin-KAYA İsmail : Pazarlama Yönetimi ve Stratejileri, İstanbul 1988.
- KARAYALÇIN İlhami : Üretim Yönetimi ve Teknikleri, İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Ya.No:23 İstanbul, 1974.
- KAYA İsmail : Pazarlama Bilgi Sistemleri, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:153, İstanbul, 1984.
- KİP Çetin Ercan : Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Genel Muhasebe, Uygulama Örnekleriyle, Ankara, 1986.
- KOÇYALKIN Yüksel : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ya.No:386, Ankara, 1975.
- KOÇEL Tamer-ARIKAN Türkan : "Yönetim Düşüncesindeki ve Muhasebedeki Değişmeler", MUHASEBE ENSTITÜSÜ DERGİSİ, Yıl.2, S.2(Mayıs, 1976).

- KORKUT Selver : Türkiye'de Tekdüzen Genel Hesap Planı ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi Üzerine Yapılmış Çalışmalar, Ankara, 1986.
- MİLLİ PRODÜKTİVİTE MERKEZİ : Tedarik Sistemi, M.P.M.Ya.No: 45. Ankara,
- MOSCOVE A Stephen-
SIMKIN G.Mark : Accounting Information Svstems, Second Edition, John Wiley Sons Inc., New York, 1984.
- OKTAR Suat : "Kamu Kuruluşlarının Özelleştirilmesinde Sorunlar", MALİYE VE İKTİSAT DERGİSİ, C.XXXV, S.2 (Mayıs,1988).
- OLUÇ Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ya.No:77, C.I, B.3, İstanbul, 1978.
- ÖZGEN Hüseyin : Üretim Yönetimi, Adana, 1987.
- ÖZMEN Selahattin : Türkiye'de ve Dünyada KİT'lerin Özelleştirilmesi, İstanbul,1987.
- PARA VE SERMAYE DERGİSİ : "Yeniden Düzenleme Anlayışından Özelleştirmeye Giden Yol" S.6 (Haziran 1986).
- SAĞBİL Şakir : "KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Verimliliğin Ölçülmesindeki Rolü" VERİMLİLİK AÇISINDAN KİT'LERİN YENİDEN DÜZENLENMESİ VE GELİŞTİRİLMESİ, M.P.M. Ya.No:119, Ankara, 1973.

- SOLAŞ Çiğdem-DURMUŞ A.Hayri : "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", TÜRKİYE VII.MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Ya., Eskişehir, 1985.
- T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU : 1984 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu, Ankara, 1986.
- T.C.BAŞBAKANLIK YÜKSEK DENETLEME KURULU : 1986 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu, Ankara, 1988.
- T.C.BAŞBAKANLIK YÜK.DENETLEME KURULU BÜNYESİNDE TEŞKİL EDİLEN TEKDÜZEN MUHASEBE KOORDİNASYON DEVAMLİ İHTİSAS KOMİSYONU : Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar, Ankara, 1987.
- T.C.DEVLET BAKANLIĞI BAŞBAKAN YARDIMCILIĞI : KİT Reform Çalışmaları Hakkında Not, Ankara, 1971.
- TOSUN Kemal : İşletme Yönetimi, Savaş Yayıncıları, İstanbul, 1982.
- TÜMER Erol : "Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" TÜRKİYE VII.MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Ya., Eskişehir, 1985.
- TÜRKEL Süleyman : Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Yönetim Anlayışı, Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Ya.No:3, Ankara, 1983.

- TÜSİAD : Özelleştirme, KİT'lerin Halka Satılmasında Başarı Koşulları, İstanbul, 1986.
- URAGUN Mehmet : "İ.D.T.lerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesinin Nedenleri ve Amaçları" TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ MALİYET MUHASEBESİ SEMİNERİ, D.P.T. Ya.No:155 I-KD-327, Ankara 1977.
- USLU Selçuk : Bilgisayarların Muhasebede Kullanılmasının Yararları ve Önemi, Ankara İ.T.İ.A. Ya. No:78, Ankara, 1975.
- ÜLGEN Hayri : İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, İstanbul Üniversitesi Ya. No:2906, İstanbul, 1980.
- ÜSTÜN Rıfat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No: 12, Eskişehir, 1984.
- ÜSTÜN Rıfat : Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, Eskişehir İ.T.İ.A. Ya.No:242/162, Eskişehir, 1982.
- ÜSTÜN Rıfat : Yönetim Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985.

WELSCH A.Glenn(Çev.Yaman
ERDAL ve diğ.)

: İşletme Bütçeleri ve Kâr
Planlaması ve Kontrolü, Bi-
linsel Yayınlar Derneği Ya.
No:4, Ankara, 1978.

YÜCEL Göksel

: İşletmelerde İç Raporlama
Sistemi, İstanbul Üniver-
tesi Muhasebe Enstitüsü Ya.
No:48, İstanbul, 1986.

EK-1

ESKİŞEHİR YEM FAB.A.Ş.
HESAP PLANI

<u>Hesap No</u>	<u>Hesap Adı</u>
001	KASA HESABI
01	Nakit Kasası
02	Pul Kasası
03	19.. Yılı Çekleri
002	BANKALAR HESABI
01	Vadesiz Mevduatlar
02	Teminat Mukabili Krediler
03	Emtia Mukabili Krediler
04	Orta Vadeli Krediler
05	Teminat Mektupları
003	STOKLAR HESABI
01	Hammadde Stokları
02	Yardımcı Madde Stokları
03	Yarı Mamul Stokları O.K.
04	Kanatlı Hay.Mamul Stokları
05	Büyükbaş Hay.Mamul Stokları
06	Malzeme Stokları
07	Devir Hesabı
004	ESHAM TAHVİLAT İŞTİRAKLER
01	Devlet Tahvilleri
02	İştirakler
005	SENETLER HESABI
01	Kasadaki Senetler
02	Teminattaki Senetler
03	Tahsildeki Senetler
04	Borç Senetleri
05	Hatır Senetleri

006	BORÇLULAR HESABI
01	Müşteriler
02	Tarım Kredi Kooperatifleri
03	Resmi Daireler
007	ALACAKLILAR HESABI
01	Satıcılar
02	Tevzi Edilecek Temettüleri
008	MUVAKKAT HESAP
01	Verilen Depozitolar
02	Davadaki Alacaklar
03	Takipdeki Alacaklar
04	İş Avansları
05	Memur Avansları
06	İşçi Avansları
07	Sözleşmeli Personel Avansları
08	Diğer Avanslar
09	Tabildot Avansları
10	Yapılmakta Olan İşler
11	Faturası Gelmemiş Mallar
12	Emanet Mallar
13	Emanet Paralar
14	Tahakkuk Etmiş Vergiler
15	İndirilecek K.D.V.
16	Satışlardan Elde Edilen K.D.V.
17	Amortisman Tabi Kıy.K.D.V.
18	Dahili Tevkifat
19	Tahakkuk Etmiş İstihkaklar
20	Kesinti ve Emanetler
21	Yıllık Masraf Karşılığı
22	Devlet Yem Desteği
23	Çalışanların Tasarruf Tes.Fonu
24	Çalışanların Tasarruf Fonu
25	Fab.Kümesi Devlet Desteği

009	MADDİ DURAN VARLIKLAR
01	Arazi ve Arsalar
02	Arazi Üstü Tertipler
03	Binalar
04	Tesisler
05	Makinalar
06	Motorlu Taşıt Araçları
07	Döşeme ve Demirbaşlar
010	ÖZ KAYNAKLAR HESABI
01	Sermaye
02	Ödenmemiş Sermaye
03	İhtiyatlar
04	Amortisman (Arazi Üstü Ter.)
05	Amortisman (Binalar)
06	Amortisman (Tesisler)
07	Amortisman (Makinalar)
08	Amortisman (Motorlu Taş.Aracı)
09	Amortisman (Dos.Demirbaş)
10	Yeniden Değerlendirme Fonu
011	GENEL GİDERLER HESABI
01	Hammadde Malzeme Sarfı
02	Akaryakıt Sarfı
03	Sair Malzeme Sarfı
04	İşçilik Giderleri
05	İdari Personel Masrafları
06	Vergi-Resim-Harçlar
07	Sigorta Masrafları
08	Dışarıdan Alınan Enerji
09	Sivil Savunma Fonu
10	Büro Masrafları
11	Çeşitli Masraflar
12	Tamir Bakım Masrafları
13	Amortismanlar
14	Konut Edindirme Fonu

012	İMİALAT HESABI -
01	Hammadde Sarfı
02	Yardımcı Madde Sarfı
03	Önkarışım Sarfı
04	Genel Gider Karşılıkları
013	MALİYET UNSURLARI KARŞILIĞI
01	Hammadde Karşılıkları
02	Yardımcı Madde Karşılıkları
03	Önkarışım Karşılıkları
04	Madde Malzeme Karşılıkları
05	İşçilik Karşılıkları
06	Diğer Masraflar Karşılıkları
07	Amortisman Karşılıkları
014	SATIŞ HESABI
01	Kanatlı Hayvan Yemleri
02	Büyükbaş Hayvan Yemleri
03	Hammadde Satışı
04	Yardımcı Madde Satışı
015	KÂR ZARAR HESABI
01	Faaliyet Dışı Gider ve Zararla
02	Satış Kâr-Zararları
03	Faaliyet Dışı Gelirler
04	Diğer Hasılat ve Kârlar
05	Canlı Hayvan Satışları
06	Kabul Edilmeyen Giderler
07	Geçmiş Sene Kâr ve Zararları
016	NAZİM HESAPLAR
01	Alınan Teminat Mektupları
02	Verilen Teminat Mektupları

YÖNETİM KURULU BAŞKANLIĞI'NA

Şirketimizin OCAK 1989 ayı ile geçen yıla mukayese-
seli faaliyetleri ve 28 ŞUBAT 1989 tarihi itibariyle borç, alacak ve stok
durumları sunulmuştur.

Bilgilerinize arz ederiz.

<u>ŞUBAT AYI SATIŞ DURUMU</u>	<u>1989 ŞABAT AYI</u>	<u>1988 ŞUBAT AYI</u>	<u>F A R K</u>
CİVCİV BESİ YEMİ			
ETLİK PİLİÇ YEMİ			
PİLİÇ BÜYÜTME YEMİ			
PİLİÇ YEMİ PELET			
KESİM ÖNCESİ ETLİK PİLİÇ YEMİ			
YUMURTA TAVUK YEMİ 1.DÖNEM			
YUMURTA TAVUK YEMİ PELET			
YUMURTA TAVUK YEMİ 11.DÖNEM			
KAFES TAVUK YUMURTA YEMİ 1.DÖN.			
KAFES TAVUK YUMURTA YEMİ 11.DÖN.			
KAFES TAVUK YUMURTA YEMİ PELET			
YUMURTA CİVCİV YEMİ			
KANATLI YENLER YEKÜNÜ			
KUZU BUZAĞI YEMİ İNCE			
KUZU BUZAĞI YEMİ PELET			
SÜT YEMİ İNCE			
SÜT YEMİ PELET			
SÜT YEMİ ÜRELİ			
BESİ YEMİ İNCE			
BESİ YEMİ PELET			
BESİ YEMİ ÜRELİ			
KÖPEK YEMİ PELET			
BÜYÜKBAŞ YEMLER YEKÜNÜ			
GENEL YEKÜN			
Kanatlı Yem Oranı			
Büyükbaş yem Oranı			
K â r (OCAK AYI)			
<u>MALİYETLER</u>			
HAMMADDE MALİYETİ			
İŞLEME MASRAFI (
İŞÇİLİK GİDERLERİ			
İDARİ PERS.GİDERİ			
DİĞER MASRAFLAR			
AMORTİSMAN			
BİRİM KG MALİYET			

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.'NİN
İLK İKİ AYLIK GEÇEN YILA MUKAYESE
Lİ SATIŞ DURUMU

<u>C İ N S İ</u>	<u>1989 YILI</u>	<u>1988 YILI</u>	<u>F A R K</u>
CİVCİV BESİ YEMİ			
ETLİK PİLİÇ YEMİ			
YUMURTA CİVCİV YEMİ			
PİLİÇ BÜYÜTME-PİLİÇ GELİŞTİRME YEMLERİ			
YUMURTA TAVUK VE KAFES TAVUK YEMLERİ 1.DÖN.			
YUMURTA TAVUK VE KAFES TAVUK YEMLERİ 11.DÖN.			
KAFES TAVUK VE YUMURTA TAVUK PELET YEMLERİ			
PİLİÇ YEMİ PELET KESİM ÖNCESİ ETLİK PİLİÇ YEMİ			
KANATLI YEMLER TOPLAMI			
KUZU BUZAĞI YEMİ İNCE KUZU BUZAĞI YEMİ PELET KUZU BUZAĞI BAŞLANGIÇ YEMİ			
SÜT YEMİ İNCE SÜT YEMİ PELET SÜT YEMİ ÜRELİ			
BESİ YEMİ İNCE BESİ YEMİ PELET BESİ YEMİ ÜRELİ			
FARE PELET YEMİ KÖPEK PELET YEMİ			
BÜYÜKBAŞ YEMLER TOPLAMI			
GENEL TOPLAM			
K A R			

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.'NİN
28 ŞUBAT 1989 TARİHİ İTİBARIYLA
HAMMADDE STOK DURUMLARI

<u>C İ N S İ</u>	<u>17 ŞUBAT 1988</u> <u>STOK DURUMU</u>	<u>28 ŞUBAT 1989</u> <u>STOK DURUMU</u>	<u>STOK ORT.TL.</u>	<u>R A İ Ç</u> <u>F İ A T I</u>
A R P A				
BUĞDAY				
MISIR				
KEPEK				
A.T.K				
P.T.K.				
SOYA KÜSPESİ				
BALIK UNU				
ET KEMİK UNU				
MELAS				
ALPİRTO MAYASI				
REÇ TAŞI				
AM YAĞ				
.C.P.				
U Z				
İLAF				
YEKÜN...:				

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.'NİN
28 ŞUBAT 1989 TARİHİ İTİBARIYLA
İLAÇ STOK DURUMU

<u>İ L A Ç</u>	<u>S T O K</u>	<u>DURUMU</u>	MİKTAR/KG
Rovmix	123	T	
"	124	L	
"	122	E	
"	214		
"	21		
"	123	TM 25/0	
Minkat süt besi			
Minkat Kuzu buzağı			
Vit-C			
Megaviolet			
Remineral S			
Tylan			
Furmin			
Nifilidone			
Zinkbastrin			
Lysine			
C.Red			
Kafurazol			
Refuran			
Avatec			
Methonnine			
Rozink 100			
Romisin			
Bovatec			

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ'NİN
1988 YILI FAALİYET RAPORU

Sayın Ortaklarımız

1988 yılı faaliyetlerimizi ve sonuçlarımızı tetkiklerinize arz ederken yüksek kuruluşa saygılarımızı sunarız.

Eskişehir Yem Fabrikası A.Ş.'nin 1988 yılı satışı 42 424 910 kg olarak gerçekleşmiştir.

Satışımızın	10 542 690 kg'mı	(% 24,8)	kanatlı
	31 882 220 kg'mı	(% 75,2)	küçükbaş

ve büyükbaş yemlerinden meydana gelmiştir.

42 424 910 kg karma yem satışından 8.256.239.092.-Tl gayrisafi satış hasılatı elde edilmiş, bunun karşılığında 7.111.495.365.-Tl gider yapılmıştır. Böylece 1988 yılındaki faaliyetlerimizin neticesinde 1.144.743.727.-Tl kâr elde edilmiştir.

Şirketimiz 1989 yılına 922.501.812.-Tl değerinde 5.736.798 kg ham, yardımcı ve mamul madde stokları ile girmiştir. Hammadde stok miktarının % 70 ni hububatlar, % 9'nu yağlı tohum küspeleri, % 5'ni değirmen artıkları, % 12'ni diğer ham ve yardımcı maddeler, % 4'nüde mamul maddeler meydana getirmiştir.

1989 yılına	133.717.845.- Tl	müşterilerden alacaklı
	371.454.345.- Tl	satıcılara borçlu olarak

girilmiştir.

Müşterilerden alacaklarımızın	39.183.534.-Tl'si	kooperatiflerden
	45.539.203.-Tl'si	resmî dairelerin
	48.995.108.-Tl'si	satıcı bayi ve yet

tiştiricilerden meydana gelmiştir.

1988 yılı içinde, 5 işçimiz emekli olmuş ve yıl 44 daimi, 9 geçici çalışanla tamamlanmıştır. Emekli olan 5 işçimize toplam 45.407.621.-Tl kıdem tazminatı ödenmiştir. Yıl içinde çalışan personele 152.737.970.-Tl ücret 165.124.050.-Tl sosyal yardım olmak üzere toplam 317.862.020.-Tl ödeme yapılmıştır.

Sayın Üyeler,

1988 yılı için sizlere vadettiğimiz ve gerçekleştirdiğimiz konular şunlardır.

1 - Fabrika kapasitesinin arttırılması ile ilgili tevsi işi ihale edilmiştir.Bu iş ile kapasite arttırımı yanında,üretim sistemide değişecek,enerji sarfının fazla olduğu pinomatik sistem mekaniğe dönüştürülerek enerji tasarrufuda sağlanmış olacaktır.Tevsi işi üretim durmadan bölüm bölüm tamamlanmaktadır.

Tevsi işi ile ilgili makina imalat ve montaj bedeli 99.700.000.-Tl, inşaat bedeli 11.000.000.,Tl, elektirik motorları ve elektirik malzeme bedelide 30.000.000.-Tl civarındadır.Bu işlerle ilgili 55.000.000.-Tl 1988 yılı içinde ödenmiştir.Kalan miktarın 1989 yılı içinde ödemesi planlanmıştır.

2 - Yem sektörüne uygun olarak programlanmış,muhasebe ve ticaret servislerinin işlevlerini üstlenme ve muameleleri hızlandıran bilgisayar sistemine geçilmiştir.

3 - Çalışma alanı itibarı ile yetersiz kalan ve haberleşme de aksaklık yaratan telefon sistemi yerine elektronik santral sistemi kurulmuştur.

4 - Tahmil,tahliye işlerinde kolaylık sağlanması nedeni ile kepçeli ,285 furguson traktör alımı gerçekleştirilmiştir.

1988 yılı içinde gerçekleştirilene yem dökme aracı kısa sürede hizmete alınacak ve yetiştiricilerimiz kiloda 7-8.-Tl'lık çuval yükünden kurtulacak,ayrıca nakliye işleride kolaylaşacaktır.

Sayın Üyeler

1988 yılı faaliyetlerimiz sonucu elde edilen 1.144.743.727.-Tl blanço kârı,sektörümüz içinde oldukça iyi bir düzeydedir.Ancak bugünkü enflasyon düzeyinde kurumlar vergisi matrahının yüksekliği,peşin vergi yükü, para dönüşlerinin yavaşlaması vede sektördeki piyasa rekâbeti,ileride fabrikamızı finans sıkıntısı içine sokabilir.

Rekâbetin hızlanacağı,zor günlerin çokca yaşanacağı 1989 yılı içinde amacımız,herzaman olduğu gibi kaliteli yem üretimini hedefleyerek teknolojiyi sürekli takip etmek olacaktır.

Yetiştiriciye hayvan besleme konusunda bilgi aktarılmasına ve sağlık hizmeti götürülmesine çalışılacak,böylece hayvansal ürünlerin yetiştirici bazında çok inişli,çıkışlı fiat aldığı yurdumuzda,hiç olmasa bölgeimizdeki yetiştiricinin kârlılık düzeyine katkıda bulunulmasına çalışılacaktır.

Sayın Üyeler

Her yıl olduğu gibi dileğimiz 1989 yılında, karma yem hammaddelerinin üretim rekoltelerinin yüksek olması, hammaddelerin sağlıklı depolanmaları ve sağlıklı işlenmeleri için yeni teknolojiye uygun tesislerin çoğalmasındır. Bunun içinde artık Türkiye'de hammadde standardizasyonuna gidilmesi gerekmektedir. Sağlıklı hammadde ile sağlıklı yem ve kârlı hayvancılık olacaktır. Hayvansal ürünlerin değerinde pazarlanabilmesi, karma yeme, süte, ete ve ilaca yetiştirici bazında yapılacak devlet desteği hayvancılığımızı olumlu yönde ve büyük ölçüde etkiliyecektir.

Sayın Üyeler

Yukarıda açıklamağa çalıştığımız şirketimizin 1988 yılı faaliyetleri sonucu, arz ettiğimiz blanço, kâr-zarar tablosunun tetkiki ile yönetim kurulu üyelerinin ibrağına müsaadelerinizi arz eder, çalışmalarımıza her zaman yardımcı olan, bize destek veren ortaklarımıza, yetiştirici ve bayilerimize, işletmemizde var güçleri ile çalışan yönetici, büro personeli ve işçilerimize şükranlarımızı sunar, genel kurul çalışmalarının hayırlı geçmesini dileriz.

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.
YÖNETİM KURULU

A K T İ F		ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş.	
<u>KASA HESABI</u>		243.705.781	
Nakit Kasası	4.696.077.-		
Pul Kasası	207.895.-		
Çek Kasası	238.801.809.-		
<u>BANKALAR HESABI</u>		524.767.764.-	
Vadesiz Ticari Mevduat	524.729.355.-		
Teminat Mukabili Krediler	38.409.-		
<u>STOKLAR HESABI</u>		922.501.812.-	
Hammadde Stokları	836.434.135.-		
Yardımcı Madde Stokları	45.433.642.-		
Yarı Mamul Stokları	417.376.-		
Mamul madde Stokları	40.216.659.-		
<u>İSTİRAKLER</u>		260.000.-	
<u>SENETLER HESABI</u>		46.879.060.-	
Bankadaki senetler	30.694.103.-		
Kasadaki Senetler	16.184.957.-		
<u>BORÇLULAR HESABI</u>		143.400.481.-	
Müşteriler			
<u>ALACAKLILAR HESABI</u>		17.150.874.-	
Satıcılar			
<u>MUVAKKAT HESAP</u>		218.064.966.-	
Dahili Tevkifat	87.183.494.-		
Depozitolar	5.180.755.-		
Dava takipteki Alacaklar	1.005.697.-		
İş Avansları	2.751.600.-		
İndirilecek K.D.V.	46.646.306.-		
Amortismanına Tabi K.K.D.V.	11.110.161.-		
Tahakkuk Etmiş İstihkaklar	198.600.-		
Devlet Yem desteği	58.494.800.-		
Çalışanların Tasarruf Fonu	5.493.553.-		
<u>MADDİ DURAN VARLIKLAR</u>		1.021.045.234.-	
Arsa	123.784.-		
Arazi Üstü Tertipler	6.303.577.-		
Binalar	395.385.818.-		
Tesisler	345.041.900.-		
Makinalar	156.532.508.-		
Motorlu Taşıtlar	62.452.428.-		
Döşeme ve Demirbaşlar	55.205.219.-		
<u>NAZİM HESAPLAR</u>		547.100.000.-	
Alınan Teminat mektupları			
		<u>3.684.875.972.-</u>	

NİN 31 ARALIK 1988 TARİHLİ KAT'İ BİLANÇOSU		P A S İ F	
<u>BANKALAR HESABI</u>		547.100.000.-	
Teminat Mektupları	547.100.000.-		
<u>BORÇLULAR HESABI</u>		9.682.636.-	
Müşteriler			
<u>ALACAKLILAR HESABI</u>		388.605.219.-	
Satıcılara	387.737.005.-		
Ortaklara	868.214.-		
<u>MUVAKKAT HESAP</u>		55.509.330.-	
Faturası Gelmemiş Mallar	4.896.690.-		
Tahakkuk Etmiş Vergiler	8.996.015.-		
Kesinti ve Emanetler	8.134.735.-		
Satışlardan Elde Edilen K.D.V.	27.273.047.-		
Çalışanların Tasarruf Fonu	6.208.843.-		
<u>ÖZKAYNAKLAR HESABI</u>		1.539.235.060.-	
Sermaye	240.000.000.-		
İhtiyatlar	469.632.621.-		
% 5 Kanuni İhtiyatlar	28.955.381.-		
% 10 " "	16.985.650.-		
Fevkalade " "	59.849.339.-		
Özel İhtiyatlar	363.842.251.-		
Birikmiş Amortismanlar	411.904.151.-		
Yeniden Değerlendirme Fonu	417.698.288.-		
<u>KAR ZARAR HESABI</u>		1.144.743.727.-	
1988 Yılı Karı			
		<u>3.684.875.972.-</u>	

ESKİŞEHİR YEM FABRİKASI A.Ş. 'NİN 31 ARALIK 1988 TARİHLİ
KAR - ZARAR CETVELİ

<u>VERİLEN FAİZ KOMİSYONLAR</u>	13.279.614.-
Banka Muamele Masrafı	13.279.614.-
<u>SATIŞ ZARARLARI</u>	116.467.253.-
Canlı Hayvan Masrafları	494.433.-
Satış Masrafları	12.899.166.-
Satış İskontoları	103.028.654.-
Satış Komisyonları	45.000.-
<u>MUHTELİF ZARARLAR</u>	981.142.-
Danga Pulu	
<u>KABUL EDİLMİYEN GİDERLER</u>	1.648.763.-
<u>1988 YILI KARI</u>	1.144.743.727.-
	<u>1.277.120.499</u>

<u>ALINAN FAİZ KOMİSYONLAR</u>	52.183.420.-
Alacak senetlerinden	33.394.132.-
Banka Faiz Geliri	18.789.288.-
<u>SATIŞ KARLARI</u>	1.201.307.986.-
Mamul maddelerden	1.167.104.862.-
Ham ve Yardımcı madde	34.203.124.-
<u>MUHTELİF KARLAR</u>	23.629.093.-
Nakil vasıta Gelirleri	6.289.020.-
Sair Kârlar	3.919.963.-
Alış İskontoları	13.335.110.-
Hurda satışı	85.000.-
	<u>1.277.120.499.-</u>