

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİNDE
RAPORLAMA TEKNİKLERİ

(Doktora Tezi)

Nuran CÖMERT

İstanbul, 1985

İÇİNDEKİLER

SAYFA

GİRİŞ	1
I. BİLGİ SİSTEMLERİ	3
A. GENEL KAVRAMLAR	3
1. SİSTEM KAVRAMI VE GENEL SİSTEM KURAMI	3
2. VERİ VE BİLGİ KAVRAMLARI	5
B. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	7
1. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ	7
2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ	10
a) Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve İşlevleri	10
b) Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri İşleme Süreci (Processing)	12
c) Muhasebe Bilgi Sisteminin İlkeleri	13
d) Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları	15
II. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN TEMEL ARACI OLARAK RAPORLAR	18
A. MUHASEBE RAPORLARININ ANLAMI VE İŞLEVLERİ	18
B. MUHASEBE RAPORLARININ SINIFLANDIRILMASI	19
1. SUNULDUKLARI GRUPLAR AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI	20
a) Yönetimin Belirli Düzeylerine Sunulan Raporlar	20
b) İşletme Dışı İlgililer İçin Hazırlanan Raporlar	20
2. TEKRAR EDİLME (YİNELENME) SIKLIKLARI AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI	20
a) Belirli Aralıklarla Hazırlanan Raporlar	20
b) Özel Raporlar	21
3. HAZIRLANMA AMACI AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI	21
a) Geleceğe Yönelik Ya da Planlama Amaçlı Raporlar	21
b) Geçmişle İlgili Denetim Amaçlı Raporlar	21

4. İŞLEVLERİNE GÖRE MUHASEBE RAPORLARI	21
a) Bilgi Verici Raporlar	21
b) Kontrol Raporları	22
C. MUHASEBE RAPORLARINI HAZIRLAMA İLKELERİ	22
D. MUHASEBE RAPORLARINDA YER ALAN BİLGİNİN NİTELİKLERİ	24
1. UYGUNLUK (RELEVANCE)	25
2. GÜVENİLİRLİK (RELIABILITY)	27
3. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK VE TUTARLILIK (COMPARABILITY AND CONSISTENCY)	28
4. ÖNEMLİLİK (MATERIALITY)	28
5. MALİYET-YARAR DÜŞÜNCELERİ (COST-BENEFIT CONSIDERATIONS)	29
E. MUHASEBE RAPORLARINI HAZIRLAMA TEKNİKLERİ	29
1. RAPORLA İLGİLİ KİŞİLERİN DÜŞÜNÜLMESİ	30
a) Raporu Kim Okuyacak?	30
b) Okuyucu Raporu Niçin İstiyor?	31
2. RAPORUN İÇERİĞİNİN DÜŞÜNÜLMESİ	32
a) Önemli Unsurlar Belirtilmelidir	32
b) Sonuçlardan Sorumlu Olanların Yeri Kesin Olarak Belirtilmelidir	33
c) Raporunda Yer Alan Bilgi Raporun Sunulacağı Düzeye Uygun Olmalıdır	33
d) Raporunda Kontrol Edilebilir Unsurlar Yer Almalıdır	34
e) Raporunda Yer Alan Bilgiler Karşılaştırmalı Olarak Gösterilmelidir	35
f) Bilginin Sınıflama ve Düzenlemesi Dikkatli Bir Şekilde Yapılmalıdır	35
g) Raporlar Zamanında ve Düzenli Bir Şekilde Hazırlanmalıdır	36
3. ETKİNLİĞİ ARTIRAN TEKNİKLER	37
a) Rapor Açık Bir Şekilde Tanımlanmalıdır	38
b) Raporunda Yeteri Kadar Beyaz Yer Bırakılmalıdır	38
c) Raporlar Temiz ve Düzgün Bir Şekilde Yapılmalıdır	38

d) Raporları Numaralama ve İndeksleme Tutarlı Olmalıdır	39
e) Noktalama İşaretleri Doğru Kullanılmalıdır	39
f) Kullanılan Cilt, Kapak, Etiket ve Kâğıtlar Birbirine Uygun Olmalıdır	40
g) Raporda Yer Alan Önemli Rakamlar Vurgulanmalıdır	40
h) Başlıklar ve Ayrıntılar Vurgulanmalıdır ..	43
i) Rakamların ve Başlıkların Daha Kolay Okunabilmesi Sağlanmalıdır	44
j) Anlaşılabilirlik Artırılmalıdır	45
F. MUHASEBE RAPORLARINI SUNMA TEKNİKLERİ	51
1. ANLATIM ŞEKLİNDEKİ RAPORLAMA	51
a) Anlatım Raporlarının Planlanması	52
b) Anlatım Raporlarının Hazırlanması	57
c) Muhasebeci için Standartlaştırılmış Bir Anlatım Raporu Şekli	59
d) Bir Anlatım Raporu Örneği	62
2. TABLOLAR	72
a) Biçimsel Tablo Düzenleme	72
b) Açık Şekilde Tablo Düzenleme	75
c) Cetvel Şeklinde Tablo Düzenleme	75
3. GRAFİKLER	76
a) Grafik Çeşitleri	79
b) Grafiklerin Genel Özellikleri	94
G. BİLGİSAYARLA HAZIRLANAN RAPORLAR	95
1. BİLGİSAYARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER	95
a) Bilgisayarın Tanımı ve Türleri	96
b) Donanım (Hardware) ve Yazılım (Software) Kavramları	101
c) Bilgisayarların Yetenekleri ve Sınırları	102
d) Bilgisayarın İşlevsel Yapısı	103
e) Bilgisayarla Problem Çözme Yöntemi	107
2. MUHASEBEDE BİLGİSAYAR KULLANILMASI	109
a) Bilgisayarın Muhasebeye Etkisi	109
b) Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	110

	<u>Sayfa</u>
3. BİLGİSAYAR ÇIKTI BİRİMLERİNDEN ALINAN RAPORLAR	111
a) Bilgisayar Çıktı Birimleri ve Özellikleri	111
b) Stok-Formlar Üzerine Basılan Raporlar ...	113
c) Basılı Formlar (Preprinted Forms) Üzerine Hazırlanan Raporlar	117
d) Özel İstek (Demand) Raporları	121
H. SORUMLULUK RAPORLARI	122
1. GENEL OLARAK SORUMLULUK MUHASEBESİ	122
a) Sorumluluk Merkezi Kavramı	125
b) Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen (veya Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen) Maliyetler	128
2. SORUMLULUK RAPORLARI VE İŞLEYİŞİ	131
a) Sorumluluk Raporlarının Amacı ve İlkeleri	131
b) Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	135
İ. İSTİSNA RAPORLARI	144
1. İSTİSNAYLA YÖNETİM KAVRAMI	144
2. ETKİLİ BİR İSTİSNA RAPORLARI SİSTEMİNİN GEREKLERİ	145
a) Amaçlar Yazılı Olarak Saptanmalıdır	145
b) Örgüt Yapısı Biçimsel (Formal) Olarak Belirlenmelidir	145
c) Ayrıntılı Amaçlar Belli Kişilere Göre Saptanmalıdır	146
d) Standartlar ve İstisnalar Belirlenmelidir	146
e) Saptanan İstisnalar İncelenmeli ve Yorumlanmalıdır	149
3. İSTİSNALARI RAPORLAMA YÖNTEMLERİ	150
a) Karşılaştırmalı Tam Raporlar Üzerinde İstisnaların Gösterilmesi	150
b) Yalnızca İstisnaların Raporlanması	154

III. TÜRKİYE'DE BİR GAZETE İŞLETMESİNDE RAPOR SİSTEMİ İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA	156
A. GENEL AÇIKLAMA	156
B. GÜN GAZETECİLİK A.Ş. HAKKINDA GENEL BİLGİ	157
C. GÜN GAZETECİLİK A.Ş.'NİN MUHASEBE RAPORLARI ...	161
1. BİRİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR	162
a) Kâr Durum Raporu	162
b) Brüt İlân Gelirleri Raporu	162
2. İKİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR	162
3. ÜÇÜNCÜ GRUP AYLIK RAPORLAR	163
a) Yayınlar Kâr-Zarar Raporu	163
b) İşletmecilik Kâr-Zarar Raporu	163
c) Tüm İşletme İçin Düzenlenen Kâr-Zarar Raporları	163
4. DÖRDÜNCÜ GRUP AYLIK RAPORLAR	164
a) Gelirlerin Ayrıntıları Raporu	164
b) Giderlerin Ayrıntıları Raporu	164
5. BEŞİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR	166
6. ALTINCI GRUP AYLIK RAPORLAR	166
D. GÜN GAZETECİLİK A.Ş. İÇİN AYLIK MUHASEBE RAPORU ÖRNEĞİ UYGULAMASI	192
SONUÇ	212
YARARLANILAN KAYNAKLAR	214

K I S A L T M A L A R

A.g.k.	: Adı geçen kaynak
A.Ş.	: Anonim Şirket
B.	: Baskı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
ev.	: Çeviren
der.	: Derleyen
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
Ltd.	: Limited
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
v.b.	: Ve benzeri

GİRİŞ

Hızla gelişen ekonomik ve sosyal çevrede yaşama ve gelişme savaşı veren işletmelerde yönetimin doğru, zamanlı ve anlamlı bilgiye olan ihtiyacı da büyük ölçüde artmıştır.

Yöneticilerin işletme faaliyetlerini planlama, kontrol etme ve karar alma işlevlerini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan bir sistem olan "Yönetim Bilgi Sistemi" birçok alt sistemden oluşmaktadır. Bunlardan en geniş ve en yaygını olan "Muhasebe Bilgi Sistemi", bilimde, teknolojiye ve ekonomik alandaki gelişmelerle birlikte gelişmiş ve geçmişte yalnızca tarihsel verileri kaydeden, sınıflayan, özetleyen bir sistem iken bugün karar almada etkili bir rol oynamaya başlamıştır. Hem günlük işletme eylemlerinin yürütülmesi hem de işletme politikalarının oluşturulmasında yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgiler, Muhasebe Bilgi Sistemi'nin doğal çıktıları olan raporlar ile sağlanmaktadır. Dolayısıyla raporların yöneticilere en etkili bir şekilde sunulması, modern muhasebecinin görevi olmaktadır. Gerek işletmenin gerekse muhasebecinin kişisel başarısı buna bağlıdır. Zamanları oldukça sınırlı olan yöneticilere rapor hazırlamak durumunda olan günümüz muhasebecisi, raporu daha anlamlı kılacak içerik, biçim ve araçları nasıl seçeceğini bilmek zorundadır.

Bu nedenle tezde, Muhasebe Bilgi Sisteminin bilgi iletme araçları olan muhasebe raporlarının işletme yöneticilerine etkili bir şekilde iletilmesini sağlayacak olan teknikler üzerinde durulmuştur.

Tez, giriş ve sonuç kısımları dışında üç bölüm halinde ele alınmıştır.

Birinci bölümde bilgi sistemleri açıklanmıştır. Önce sistem kavramı ve genel sistem kuramı kavramıyla veri ve bilgi kavramları açıklanmış daha sonra yönetim bilgi sistemi ve onun alt bilgi sistemi olarak muhasebe bilgi sistemi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde Muhasebe Bilgi Sistemi'nin temel aracı olarak raporlar incelenmiştir. Bu bölümde önce raporların anlamları, işlevleri ve sınıflandırılması açıklanmış, sonra hazırlanma ve sunma teknikleri üzerinde durulmuştur. Bilgisayarlar işletmelerde ve özellikle muhasebede yaygın bir şekilde kullanıldığından, bilgisayarla hazırlanan raporlar da bu bölüm içinde incelenmiştir. Etkili birer raporlama tekniği olmaları nedeniyle sorumluluk raporları ve istisna raporları da yine bu bölüm içinde açıklanmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise ilk iki bölümdeki açıklamaların ışığında bir gazete işletmesinin rapor sistemi ele alınmış, mevcut raporlama sisteminden yararlanılarak, bu işletme için uygulanabilir bir rapor örneği düzenlenmiştir.

I. BİLGİ SİSTEMLERİ

A. GENEL KAVRAMLAR

1. SİSTEM KAVRAMI VE GENEL SİSTEM KURAMI

Sistem kavramı çeşitli kaynaklarda değişik şekillerde tanımlanmıştır. Bir yazara göre sistem "birbiriyle ilgili nesnelerin veya parçaların bir araya gelerek oluşturduğu örgütlenmiş ya da karmaşık bir bütün" olarak tanımlanmaktadır (1). Diğer bir yazara göre de sistem "önceden belirlenmiş amaca ulaşmada ayrı fakat birbirine bağlı unsurların düzgün bir gruplaması" olarak açıklanmaktadır (2). Bir başka kaynakta verilen benzer bir tanımda ise sistem, "belirli parçaların bir bütün oluşturacak şekilde düzenli ve karşılıklı olarak bir araya gelmeleri ile ortaya çıkan bir bütün" olarak tanımlanmaktadır (3).

Çeşitli bilim dallarında çalışan bilim adamlarının olaylar arasındaki ve çeşitli bilim dalları arasındaki ilişkileri açıklamak amacıyla yaptıkları çalışmalar "Genel Sistem Kuramı"nın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu bilim adamlarının en tanınmış olanlarından dört tanesi Ludwig Von Bertalanffy, Kenneth Boulding, Norbert Wiener ve Herbert Simon'dur (4).

-
- (1) Richard A. JOHNSON - Fremont E. KAST - James E. ROSENZWEIG, The Theory and Management of Systems, 4.B., U.S.A., 1973, McGraw-Hill Book Company, s. 4.
- (2) Robert J. MOCKLER, "The Systems Approach To Business Organization and Decision Making", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyril O'DONNEL, New York 1976, McGraw-Hill Book Company, s. 33.
- (3) Türkân ARIKAN, İşletmeçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, (Justin G. LANGENACKER, System: Semantic and Significance'a atfen), İstanbul 1978, İstanbul Matbaası, s. 14.
- (4) MOCKLER, s. 33.

Genel sistem kuramının yaratıcısı olarak görülen biyoloji uzmanı Bertalanffy, bu yüzyılda bilimde gittikçe artan parçalanma ve uzmanlaşma üzerine, ayrı ayrı bilimler için birleştirici bir çatı oluşturmaya girişmiş ve onun bu çalışması genel sistem kuramının geliştirilmesine yol açmıştır (5).

Kenneth Boulding genel sistem kuramını, tüm evren için dokuz sistemler düzeyi -en basit ve statikle başlayan anatomi ve evrenin coğrafyası ile en dinamikle son bulan fizik ötesi sistemler- tanımlayarak bir adım daha ileri götürmüştür (6).

Bilgi Kuramı ve İletişim çalışmasında Norbert Wiener, yaşayan varlıklardaki iletişim süreci ile daha yeni iletişim makineleri sözgelimi bilgisayarlar arasında bir çok benzerlikler ileri sürmüştür. Her ikisi de dış dünyadan bilgi toplayan, onu depolayan ve bir eyleme dayanak olarak kullanan özel araçlara sahiptir. Bu işleyiş aracılığı ile hem insanlar hem de bilgi işleme makineleri gerçek performansla beklenen performans karşılaştırmak ve sapmaları düzeltmek olanağına sahiptir (7).

Herbert Simon İşletme Yönetimi çalışmasında karar almayı ve yönetmeyi eş anlamlı olarak görmüş, Wiener'in bilgi ve iletişim kuramı ile Bertalanffy'nin genel sistem kuramını işletme amaçlarının etkili bir şekilde başarılmasında araç olarak görülebilen işletme faaliyetlerine uygulayarak, alanı biraz daha genişletmiştir (8).

(5) A.g.k., s. 33.

(6) Kenneth E. BOULDING, "General Systems Theory - The Skeleton of Science" Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyrill O'DONNELL, New York 1976, McGraw-Hill Book Company, s. 28-31.

(7) MOCKLER, s. 33-34.

(8) A.g.k., s. 34.

Bu dört bilim adamı tarafından geliştirilen sistemler kuramı ve çeşitli uygulamaları işletme yöneticileri için öncelikle şu nedenlerle önemli olmaktadır (9):

(1) Sistemler kavramı amaca yönelik olduğundan, sistemler organizasyonu dikkati amaçlara çeker ve bu amaçların başarılmasına yönelik belirlenen ve düzenlenen faaliyetlerin yerine getirilmesine yardım eder.

(2) Sistemler kuramı unsurların birbirine bağlı olmasının önemini belirtir. Şöyleki; bir yönetici işletmeyi sürekli şekilde bütün olarak çalışan ekonominin bir unsuru olarak görmeye zorlanır.

Genel sistem kuramına göre işletmeler de bir sisteme sahip olup, işletme örgütü tüm ekonomik sistemde bir alt sistem olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle işletme örgütü sistem kuramı açısından bir amacın gerçekleştirilmesi için uyumlu karar verme sistemidir (10). İşletme yöneticileri de yönetim işlevlerini kurulan bir sistem içinde yerine getirirler ve planlama faaliyetini bir planlama sistemi, kontrol faaliyetini de bir kontrol sistemi içinde yürütürler (11).

2. VERİ VE BİLGİ KAVRAMLARI

Yönetim bilgi sisteminin açıklanmasına geçmeden önce üzerinde durulması gereken konulardan birisi de veri ile bilgi kavramları arasındaki farktır. Uygulamada çoğu kez bir-

(9) A.g.k., s. 34.

(10) A. Sait SEVGENER, "Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme", Doktora Tezi, İstanbul 1978, İ.İ.T.İ.A. Yayını, s. 3.
Ahmet SERPİL, "İşletme Yönetiminde Kontrol (Sistemsel Yaklaşım)" Doktora Tezi, İstanbul 1976, İstanbul İ.T.İ.A. Yayını, s. 29.

(11) Oğuz URAS, İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri, İstanbul 1979, İstanbul İ.T.İ.A. Yayını No. 548, s. 31.

birinin yerine kullanılabilen bu iki kavram arasındaki fark çeşitli kaynaklarda yapılan tanımlarda vurgulanmaktadır. Bu tanımlardan birinde veri, "bireylerin kullanımına her an hazır olan fakat bireylerce değerlendirilmemiş mesaj" olarak, bilgi ise "değerlendirilmiş ve özel duruma uygun veri" olarak açıklanmaktadır (12). Bir başka yazar da bilgiyi belli bir kullanım için değerlendirilmiş veri olarak tanımlamakta ve olguların veya verinin bir işleme tâbi tutulması sonucunda anlamlı bilgiye dönüştüğünü belirtmektedir (13). Örneğin çeşitli muhasebe verileri veya olguları bilanço ve gelir tablosu şeklinde düzenlendiği takdirde bilgiye dönüşmektedir. Diğer bir kaynakta ise veri üretim sisteminde kullanılan hammaddeye bilgi ise, tamamlanmış mamul maddeye benzetilmektedir. (Şekil 1)den de görülebileceği gibi işleme tâbi tutulan veri, yönetim ve diğer kullanıcılar için bir anlam taşıyan bilgi olarak adlandırılmaktadır (14). Benzer şekilde yapılan bir tanımda da bilgi, "kullanılabilir bir biçime sokulan veri" olarak açıklanmaktadır (15).

İşletme yönetimi açısından bilgi kavramı, yönetimin işletme faaliyetlerini etkili bir şekilde planlamak ve kontrol etmek için ihtiyaç duyduğu toplanmış ve sınıflandırılmış veriler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım açısından bakıldığında bilgi, işletme için insan, makine malzeme ve para gibi önemli bir kaynaktır (16).

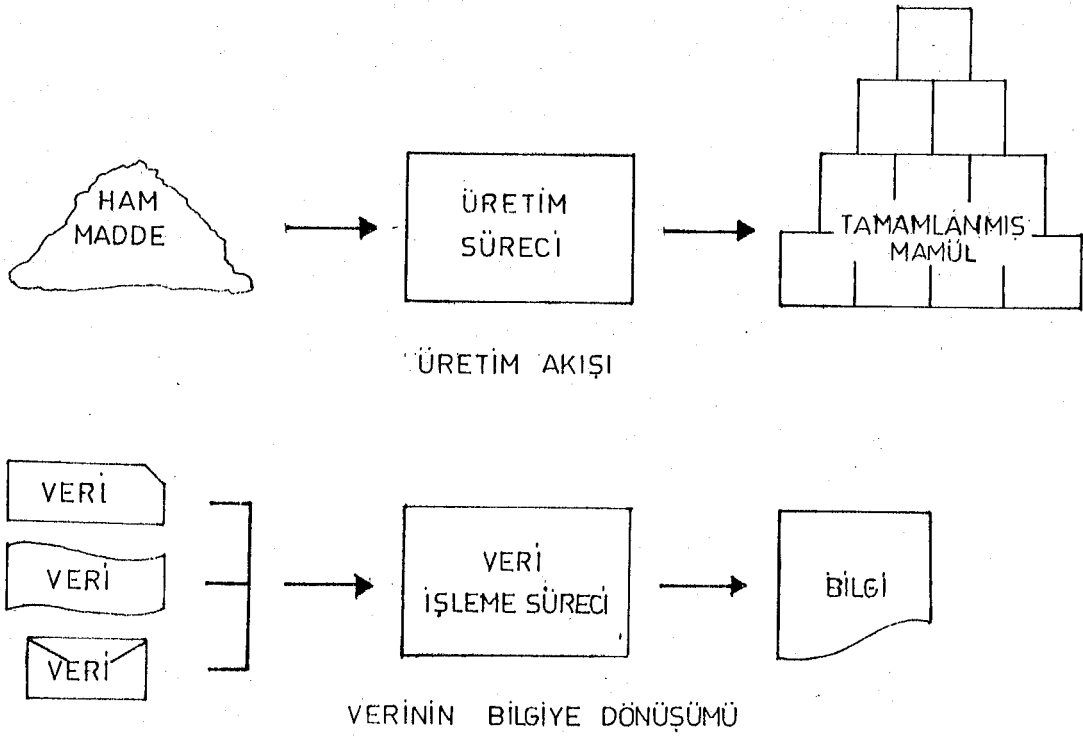
(12) Atilla SEZGİN, Yönetimde Planlama, Kontrol ve Karar Verme Aracı Olarak Elektronik Bilgi İşlem Makinelerine Dayalı Yönetim Bilgi Sistemleri, (Adrian M. McDONOUGH, Information Economics and Management Systems, s. 71'e atfen) Ankara 1975, Kalite Matbaası, s. 54-55.

(13) JOHNSON-KAST-ROSENZWEIG, s. 94.

(14) Jerome KANTER, Management Oriented Management Information Systems, Englewood Cliffs, New Jersey 1977, Prentice-Hall Inc., s. 10-11.

(15) Leister HEITGER-Serge E. MATULICH, Managerial Accounting, 1982, McGraw-Hill Book Company, s. 9.

(16) KANTER, s. 10.



Şekil 1: Üretim Akışı ile Veri İşleme Sürecinin Karşılaştırılması

B. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ

Sistem kavramının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yönetim bilgi sistemi, yönetimin bilgi ihtiyaçlarını düzenli ve bilinçli bir şekilde karşılamak olanağını yaratmıştır (17).

"Yönetim", "bilgi" ve "sistem" kavramlarının bir araya gelmesiyle oluşan bu kavram da çeşitli yazarlar tarafından

(17) Fevzi SÜRMEİ, "Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması" Doktora Tezi, Eskişehir 1978, E.İ.T.İ.A. Yayını No. 198/128, s. 42-45.

bir çok şekilde tanımlanmıştır (18). Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)nün Yönetim Bilgi Sistemleri Komitesinin yaptığı tanıma göre Yönetim Bilgi Sistemi; "işletme faaliyetlerini planlamak, kontrol etmek ve değerlemek için yönetim tarafından gerek duyulan seçilmiş karar amaçlı bilgiyi sağlamak için oluşturulan bir sistemdir". Bu sistem bütün düzeylerde kâr planlaması, performans planlaması ve kontrolü belirten bir çatı altında oluşturulur (19).

Yönetim bilgi sisteminin temel işlevi örgütün amaçlara en etken biçimde ulaşmasını sağlayacak insan, makine, hammadde, malzeme ve sermaye unsurları arasındaki karşılıklı ilişkileri en uygun bir biçimde düzenleyecek olan karar organlarına doğru, zamanlı ve anlamlı bilgiyi sağlamaktır. Böyle bir yönetim bilgisi kavramı, işletme küçük olsa da büyük olsa da veya veri elle kullanılan araçlarla ya da gelişmiş bilgisayarlarla elde edilse dahi aynı derecede geçerli olacaktır (20). Ancak, yönetim bilgi sistemi modern örgütlerin kaçınılmaz karmaşıklığının ürettiği bilgi çokluğunu sistematik olarak düzenlemek ve değerlendirmek ihtiyacından ortaya çıkmış olup günümüzde bu ihtiyacı karşılamak için yaygın bir şekilde bilgisayarlar kullanılmaktadır. Bu nedenle yönetim bilgi sistemini, yönetim bilimi ve bilgisayarları içeren karar vermeye yönelik bir sistem olarak tanımlamak da olanaklıdır (21).

(18) Bu tanımların birçoğunu şu yapıtlarda görebiliriz:

Hayri ÜLGEN, "Yönetim Bilişim Sistemi", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C. 6, S. 2. (Kasım 1977) s. 136-141.

Rıfat ÜSTÜN, Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla İşletme Yöneticilerine İletilmesi, Eskişehir 1982, E.İ.T.İ.A. Yayını, s. 42-45.

SÜRMEİ, s. 48-50.

ARIKAN, s. 14.

(19) Robert W. HOLMES, "Developing Better Management Information Systems", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyril O'DONNELL, New York 1976, McGraw Hill Book Company, s. 573.

(20) Bertram A. COLBERT, "The Management Information Systems", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyril O'DONNELL, New York 1976, McGraw Hill Book Company, s. 554.

(21) Tuncay SAYDAM, "Yönetim Aracı Olarak Bilgişlerler", Sevk ve İdare Dergisi, S. 89 (Ocak 1976), s. 11.

Yönetim bilgi sistemi, bütünleşik (total) bilgi sistemi ve ayrık bilgi sistemi olarak bilinen iki ayrı yaklaşım çerçevesinde geliştirilmiştir (22). Bütünleşik bilgi sistemi kavramı bilgilerin bütünleşmesini ve yönetime tek bir kaynaktan sağlanmasını esas alan bir kavramdır. Bilgilerin bütünleşmesi bir bilgi yağını ve bilgi bankasını oluşturur. Bilgilerin bütünleşik bir biçimde işlenmesi ise geniş bir sistem planı içinde gerçekleşir ve bu sistem genellikle tek bir sistemden çok alt sistemlerin birleşimi olarak tasarlanır. Bu amaçla da sistemde tek ve büyük bir bilgisayar kullanılabileceği gibi, birbiriyle ilişkili birkaç küçük bilgisayar da kullanılabilir. Burada temel amaç uygulamaların planlı bir şekilde bütünleşmesi, etkin ve verimli olmasıdır (23).

Yönetim bilgi sisteminin bütünleşik olarak geliştirilmesinin çok karmaşık ve katı olması nedeniyle bu sisteme seçenek olarak ayrık bilgi sistemi geçerlik kazanmıştır (24). Bu sistemin temel çıkış noktası işletme içinde iletişim kanalları aracılığıyla bütünleştirilen alt bilgi sistemlerinin oluşturulmasıdır. Yönetim için gerekli olan bilgi bu alt bilgi sistemlerinden ve iletişim kanalları ile sağlanmaktadır. Bu açıdan yönetim bilgi sistemi; finansal bilgi sistemi, üretim bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, personel bilgi sistemi ve diğer önemli bilgi sistemlerini içine almaktadır (25).

(22) SÜRMEİ, s. 52-61.

(23) ÜLGEN, s. 141.

(24) SÜRMEİ, s. 56.

(25) SEZGİN, s. 69.

ARIKAN, s. 15.

SÜRMEİ, s. 61-62.

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

a) Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı ve İşlevleri

Yönetim bilgi sistemi içinde önemli alt bilgi sistemlerinden biri olan finansal bilgi sistemi çoğu kez muhasebe bilgi sistemini yansıtmaktadır ve gerçekte klasik muhasebe sisteminin bir uzantısıdır (26). Bir başka deyişle muhasebe bilgi sistemi ondan daha geniş bir bilgi sistemi olan finansal bilgi sisteminin temelini oluşturur. Finansal bilgi sistemi muhasebe bilgi sisteminden daha geniş ve kapsamlı istatistiksel verilerin derlenmesine önem veren ve sistem içinde oluşturulan bilgilerin bütün içinde (işletme) değerlendirilmesini, bütüne etkisini ortaya koymaya çalışan bir sistem olarak kabul edilmektedir. Gerçekte finansal bilgi sistemi yeni gelişmeler ve gereksinmeler çerçevesinde artan bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde muhasebe sisteminin geliştirilmesinden oluşmuş olup, yeni bir kavram değildir (27).

Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin bütün özelliklerini taşır. O da aynı kaynaklardan yararlanır ve yönetim planlaması ve kontrol için bilgi üreten bir veri işleme dönüşümüne sahiptir. Yönetim bilgi sistemi örgüte giren bütün veriyi, örgüt içindeki bütün işleme eylemlerini ve örgütteki kişiler tarafından kullanılan bütün bilgileri içine alır. Muhasebe bilgi sistemi ise yalnızca belli veri ve bilgi tipleriyle ilgilidir (28).

(26) SÜRMEİ, s. 65.

(27) Selçuk USLU, "Elektronik Bilgi İşlem Sistemlerine Yönelik Muhasebe Eğitiminde Alternatif Yaklaşımlar" V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye'deki Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar (1-3) Haziran, der. Sait SEVGENER, İstanbul, 1983, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, s. 318.

(28) Barry E. CUSHING, Accounting Information Systems and Business Organizations, Philippines 1974, Addison-Wesley Publishing Company, s. 13-14.

Muhasebe bilgi sistemi, örgütün bütün üyeleri işleme tâbi tutulan verinin toplanmasına bir ölçüde katıldığından ve bütün yöneticiler kapsamına göre finansal bilgidен yararlanıldığından, işletme örgütündeki bilgi alt sistemlerinin genellikle en yaygın ve en geniş olanıdır. Bir çok örgütlerde biçimsel şekilde kurulan tek bilgi sistemi (29) olan muhasebe bilgi sistemi bir çok alt bilgi sistemlerinden oluşmuştur. Bunlar;

- Genel muhasebe sistemi,
- Maliyet muhasebesi sistemi,
- Kârlılık muhasebesi sistemi,
- Sorumluluk raporları sistemi,
- Sermaye bütçeleme sistemi,
- Nakit bütçeleme sistemi

olarak sıralanmaktadır (30).

Örgütün finansal verisini kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir süreç olarak tanımlanan (31) muhasebe bilgi sisteminin temel işlevleri;

(1) Yönetmel karar alıcılara bir ekonomik varlığın faaliyetlerini planlama ve kontrol etmede yardımcı olacak finansal bilgiyi sağlamak,

(2) İşletme dışı ilgililere - halihazır ortaklar, kredi kurumları, potansiyel yatırımcılar, vergi kurumları ve kamu-işletme hakkında gerekli bilgiyi sağlamak,

(29) A.g.k., s. 14.

(30) ARIKAN, s. 15.
SEZGİN, s. 69.
SÜRMEİ, s. 62.

R.G. MURDICK - J.E. ROSS, Introduction To Management Information Systems, Englewood Cliffs, New Jersey 1977, Prentice-Hall Inc., s. 71-73.

(31) Paul H. WALGENBACH - Normane E. DITTRICH, Accounting An Introduction, 1973, Harcourt Brace Jovanovich Inc., s. 4.
John W. BUCKLEY - Kewin M. LEIGHTER, Accounting Information Systems Approach, 1973, Dickenson Publishing Company, s. 59.

(3) İşletme varlıkları üzerinde bir koruyuculuk görevini yerine getirmektir (32).

b) Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri İşleme Süreci
(Processing)

Muhasebe bilgi sistemi yukarıda da belirttiğimiz gibi işletmeye giren belli veriyi kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir süreçtir. Bu süreçte işletme hakkında yararlı finansal bilginin sağlanabilmesi için günlük işlemlerin dikkatle izlenmesi ve ondan sonra muhasebe raporlarında özetlenmesinde bazı araçlara ihtiyaç duyulur. Bir muhasebe sisteminin ilk işlevi günlük işletme faaliyetlerinin sistematik olarak kaydını parasal terimlerle yapmaktır. Bir işlemin kaydı çeşitli şekillerde sözgelimi, kalemle yazma, mekanik ya da elektronik makineyle basma, kartlar veya bantlar üzerinde delikler açma ve manyetik baskılarla yapılabilir. Meydana gelen olaylar bu şekilde kayıtlarda toplandıktan sonra işlemler ve olaylar gruplara veya sınıflara ayrılır. Sınıflama bir ayrıntılar yığınınını özlü ve kullanılabilir biçime sokma olanağı verir. Muhasebe bilgisinin yararlı bir şekilde düzenlenebilmesi için bu şekilde sınıflanan bilgi karar alıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan muhasebe raporlarında özetlenir (33).

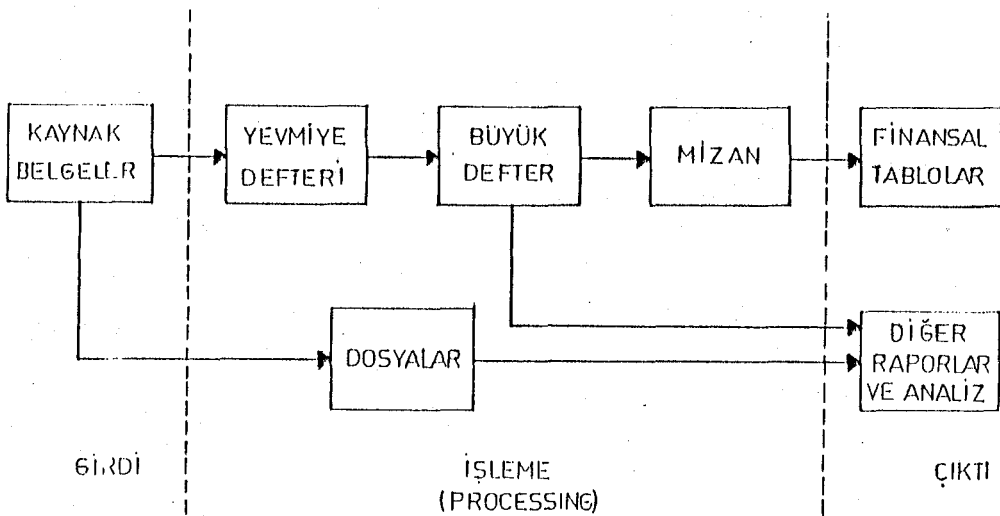
Muhasebede verilerin işlenmesi ve muhasebe bilgisinin oluşumu (Şekil 2) de şematik olarak verilmiştir (34). Kaynak

(32) Kenan ERKURAL, Muhasebe Prensipler ve Uygulama, 7. B., İstanbul 1985, Meter Matbaası, s. 1.

(33) Walter B. MEIGS - Robert F. MEIGS, Accounting the Basis for Business Decisions, Tokyo 1981, McGraw Hill Book Company, s. 2-3.
Umit ATAMAN, Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, 2. B., İstanbul 1983, Meter Matbaası, s. 1-2.

(34) CUSHING, s. 15.

belgelerle başlayan ve finansal tablolar ve diğer raporlarla biten bu süreç çift yanlı muhasebe süreci olarak adlandırılır. Konuya veri işleme yaklaşımı açısından bakıldığında kaynak belgeler, sürece giren girdi (input)leri gösterir. Yevmiye defteri, büyükdefter, dosyalar ve mizanlar ise dönüşümün işleme (processing) evresinde kullanılır. Bu evredeki adımlar kaynak belge yığınlarını sınıflama, bu belgelerden yevmiye defteri ve büyük deftere işleme, hesap yapma ve çeşitli toplamaları diğer toplamlarla karşılaştırmadır. Mizan çıkarma önemli bir özetleme ve sürecin doğruluğunu gerçekleştirme adımıdır. Çift yanlı işleme sürecinin çıktı (output) evresi ise raporlama adımını göstermektedir (35).



Şekil 2: Muhasebede Veri İşleme Süreci

c) Muhasebe Bilgi Sisteminin İlkeleri

Bir sistemin başarısı sistem tasarımı sırasında göz önünde tutulacak birtakım ilkelerle sınırlıdır. Daha çok deneyimler sonucu geliştirilen ve sistem tasarımına yol gösteren

rici birer rehber olan bu ilkeler sistemin temelini oluştururlar ancak, çiğnenmeyecek kesin yasalar değildirler (36).

Muhasebe bilgi sisteminin tasarımıyla ilgili olarak önerilen ilkeleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz (37):

(1) Uygun Maliyet İlkesi: Sistem, yönetimin ihtiyaçlarına uygun bilgileri iç ve dış kontrole uygun bir maliyetle sağlayacak biçimde kurulmalıdır.

(2) İnsan Unsuru İlkesi: Sistemin etkili olmasından insanlar sorumlu olduklarından sistem, insan unsurlarına uygun olarak oluşturulmalıdır.

(3) Örgüt Yapısı İlkesi: Yönetimin temel işlevleri olan planlama ve kontrol örgütsel yapı aracılığıyla yürütülür. Planlama ve kontrol işlevlerinin ihtiyaç duyduğu bilginin çoğu muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanır. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi açıkça belirlenmiş bir örgüt yapısı içinde işlev görecektir şekilde kurulmalı, bütçeler, sorumluluk raporları ve satış analizleri gibi çıktıların çoğu örgütsel yapıya uymalı, birçok girdi ve işleme eylemleri bu uygunluğu yansıtmalıdır.

(4) Güvenilirlik İlkesi: Sistem, finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol edecek, hataları en dü-

(36) SÜRMEĒĒ, s. 75.

(37) Tamer KOÇEL - Türkân ARIKAN, "Modern Yönetim Düşüncesi Yönetim Düşüncesi Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (James B. BOWER - Robert E. SCHLOSSER - Charles E. ZLATKOVICH, Financial Information Systems: Theory and Practice, s. 27-48'e atfen), Yıl 2, S. 5 (Ağustos 1976), s. 18.
SÜRMEĒĒ, s. 75-80
JOHNSON-KAST-ROSENZWEIG, s. 114-146.
Oktay FERGAN, İşletme Yönetiminde Sistem, İstanbul 1974, İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını No. 22, s. 37-47.

şük düzeye indirecek ve işletme varlıklarını koruyacak şekilde oluşturulmalıdır.

(5) Esneklik İlkesi: Sistem, işletmenin yeni bilgi ve kontrol ihtiyaçlarına cevap verebilecek ve değişikliklere yeni baştan düzenlemeye gerek kalmadan uyum sağlayabilecek bir esneklikte kurulmalıdır. Örneğin kullanılan bir hesap planı ve kodlama yöntemi, değişiklikler karşısında birtakım eklerle etkinliklerini sürdürmelidir.

(6) Denetimin İzlenmesi İlkesi: Özetlenen bilgilerin dayandığı ayrıntıların incelenmesini sağlamak amacıyla sistem izlenecek adımları kolaylaştıracak şekilde kurulmalıdır.

(7) Veri Toplama ve İşleme İlkesi: Sistem anlamlı zamanlı ve ilgili yönetsel bilgilerin elde edilebilmesi için, verilerin etkili bir biçimde kaydedilmesi, sınıflanması ve işlenmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır.

(8) Raporlama İlkesi: Raporlar sistemin temel unsurları olduğundan, sistem gerek işletme içi gerekse işletme dışı etkili raporlamaya olanak sağlayacak şekilde kurulmalıdır.

d) Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları

Muhasebe bilgi sistemi finansal bilgiyi hazırlamakla sorumlu bir insan ve sermaye kaynakları takımındır (38). Bu sistemin çalışması; insan, iletişim araçları olan belgeler, çeşitli donanım ve raporlar ile sağlanmaktadır.

(38) CUSHING, s. 14.

İnsan, muhasebe bilgi sisteminin en önemli unsurudur. Diğer unsurlar ne derece mükemmel olursa olsun, sistemi kuran, çalıştıran ve kullanan insandır. Sistemin etkili bir şekilde yürütülebilmesi sistemi kuran, çalıştıran ve kullanan kişilerin uyum içinde olmasıyla sağlanır (39).

İletişim araçları; veri ve bilgilerin saklanması ve iletilmesi için gerekli olan belgelerdir. Faturalar, hammadde istek fişleri, çekler, teslim fişleri gibi belgeler kaynak belgeler ve yevmiye defteri, büyük defter, stok kartları, çeşitli tablolar gibi belgeler de kayıt belgeleri olarak nitelendirilir. Muhasebe bilgi sisteminde veriler bu belgelerle toplanır, işlenir ve iletilir (40).

Donanım; işletmelerin büyümesi, işlerin gittikçe daha karmaşıklaşması ve bilgi işleme işlemlerinin etkin ve hızlı bir şekilde yapılabilmesinin gerekli hale gelmesi, bazı donanımların -yazı makineleri, hesap makineleri, çeşitli muhasebe makineleri, bilgisayarlar gibi- alınması ve kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Kullanılan donanımlar işletmenin koşullarına, bilgi işleme işlemlerinin yoğunluğuna ve buna bağlı olarak benimsenen bilgi işleme yöntemlerine göre değişecektir (41).

Raporlar; hem işletme içi hem de işletme dışı kullanıcılara bilgi sağlayan bir sistem olan muhasebe bilgi sisteminin temel çıktılarıdır ve muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesi raporlarla sağlanır (42). Bir işletmenin muhasebe

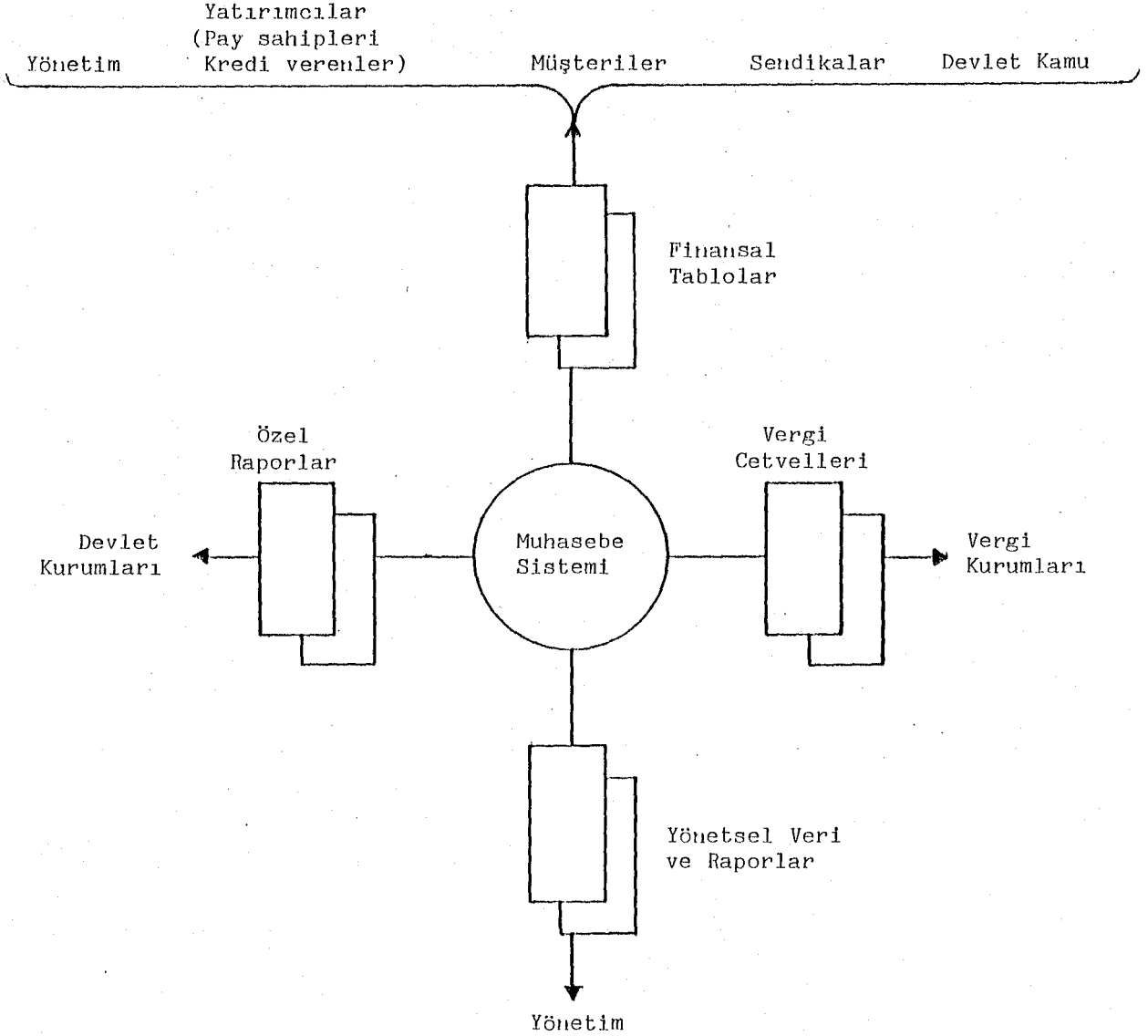
(39) Kenan ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1979, Cem Ofset A.Ş., s. 1.

(40) SÜRMEİ, s. 84.

(41) A.g.k., s. 82.

(42) İsmail ÖZASLAN, Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1984, Meter Matbası, s. 352.

sistemi tarafından geliştirilen muhasebe raporları ve bu raporlar aracılığıyla bilgi alan kesimler (Şekil 3) de şematik olarak gösterilmiştir (43).



Şekil 3: Muhasebe Raporları ve Muhasebeden Bilgi Alan Kesimler

(43) MEIGS-MEIGS, s. 2-3.

II. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN TEMEL ARACI OLARAK RAPORLAR

A. MUHASEBE RAPORLARININ ANLAMI VE İŞLEVLERİ

Yazın dünyasında rapor terimi çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. İngiliz Ticari ve Endüstriyel Eğitim Kurumu (British Association for Commercial and Industrial Education) tarafından yayınlanmış bulunan "Rapor Yazma" başlıklı kitapçıkta rapor şu şekilde tanımlanmıştır:

"Rapor belli bir sorunun bilgi aktarımı, bulguların değerlendirilmesi, çeşitli görüşlerin ileri sürülmesi ve bazen de öneriler getirilmesi amacıyla incelendiği belgedir" (44).

Bir başka kaynakta verilen ve çeşitli yazarlar tarafından yapılan tanımlarda rapor "işletme yöneticilerinin işletmeyle ilgili sorunları çözme ve karar alma işlevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli bilginin belli bir düzen içinde ve nesnel bir biçimde sunulduğu yazılı ve sözlü mesajlar" olarak açıklanmıştır (45).

Diğer bir tanıma göre ise raporlar "genellikle yazılı biçimde yapılan ve yönetimin dikkatini gerektiren fiziksel veya maliyet olgularının iletişimleridir" (46).

Yapılan bu tanımlamaların ışığında muhasebe raporlarını, muhasebe bilgi sisteminde toplanan bilgilerin işletme yöneti-

-
- (44) R.T. CHAPPEL - W. L. READ, Business Communications 4. B., 1979, Mac Donald and Evans Ltd., s. 144.
- (45) Phillip V. LEWIS , William H. BAKER, Business Report Writing, Columbus, Ohio 1978, Grid Inc., s. 3-4.
- (46) Robert I. DICKEY, Accountant's Cost Hand Book, 2. B., New York 1967, The Ronald Press Company, s. 20-36.
ÜSTÜN, s. 55-56.

cilerine ve diğer ilgililere iletilmesi amacıyla hazırlanan raporlar olarak tanımlayabiliriz.

Genel olarak muhasebe raporu muhasebe bilgi sisteminin doğal çıktısı ya da nihai ürünü olup (47), temel işlevi; işletme yönetiminin faaliyetlerle, finansal durumla ve kontrol işlevini yerine getirmeyle ilgili olarak gerek duyduğu bilgileri içermek, sorunlarla ilgili çözümler getirmek ve ilgili yönetim düzeylerine bu bilgileri iletmektir (48).

Muhasebe bilgilerinin amacı diğer bilgi çeşitlerinde olduğu gibi bilgili olmayı artırmak veya riski azaltmaktır. Muhasebe bilgisi öznel (subjective) bilgiden farklı olup sayısal ve gerçekliği kanıtlanabilir bir bilgidir. Örneğin yirmi yıllık iş deneyimi olan bir gözetimcinin öznel düşüncesine göre montaj fabrikasının verimliliği geçen yıl boyunca azalmıştır. Gözetimci bu konuda haklı olmasına rağmen daha yararlı bilgi muhasebe raporundan elde edilebilir. Şöyleki, üretim verimliliğindeki % 8 lik bir azalma birim başına 9.000,- ₺ lık maliyet artışından ileri gelmiş ve bunun sonucu olarak da yıllık kâr 18.000.000,- ₺ azalmıştır. Sonuç olarak yöneticiler daha anlamlı olan muhasebe bilgisine önem verirler (49).

B. MUHASEBE RAPORLARININ SINIFLANDIRILMASI

Çeşitli kaynaklarda muhasebe raporları değişik şekillerde sınıflandırılmıştır. En sık rastlanan sınıflama biçimleri aşağıdakiler gibidir:

(47) ÜSTÜN, s. 55-56.

(48) Refus WIXSON, Accountant's Handbook, 4. B., New York, Ronald Press Company, s. 421.

(49) HEITGER-MATULICH, s. 7.

1. SUNULDUKLARI GRUPLAR AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI

a) Yönetimin Belirli Düzeylerine Sunulan raporlar

(50):

- Ustabaşına (formene) sunulan raporlar,
- Gözetimciye (supervisor'a) sunulan raporlar,
- Fabrika müdürüne sunulan raporlar,
- Bölüm (department) müdürüne sunulan raporlar,
- Üst yönetime sunulan raporlar

b) İşletme Dışı İlgililer İçin Hazırlanan Raporlar(51):

- Ortaklar için hazırlanan raporlar,
 - Kredi verenler için hazırlanan raporlar,
 - Devlet ve diğer kamu kurumları için hazırlanan raporlar,
 - Sendikalar için hazırlanan raporlar
- vb.

2. TEKRAR EDİLME (YİNELENME) SIKLIKLARI AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI (52):

a) Belirli Aralıklarla (periyodik) Hazırlanan raporlar,

- Günlük veya haftalık raporlar,
- Aylık, üç aylık ve altı aylık raporlar,
- Yıllık raporlar.

(50) Oscar S. NELSON - Richard S. WOOD'S, Accounting Systems and Data Processing, 1961, South Western Publishing Company, s. 191.
WIXSON, s. 444.

(51) Alparslan PEKER, Yönetim Muhasebesi 1, 2 ve 3. Kitap, 3. B., İstanbul 1983, Fatih Yayınevi Matbaası, s. 27.

(52) PEKER, s. 27.
Mazhar HIÇŞAŞMAZ, Yönetim Muhasebesi İlkeler ve Uygulama Esasları, Ankara 1971, Tisa Matbaacılık, s. 176-177.
İsmail COŞKUN, Bilgi Akım Sistemi ve Yönetim Raporları Sistemi Devlet Planlama Teşkilatı Durum ve Öneriler, 1982, T.C. Başbakanlık DPT Yayını No. DPT:1828 KB:434. s. 73.

- b) Özel Raporlar; İşletmede ortaya çıkan özel bir durum için genellikle bir kez hazırlanan raporlardır. Örneğin yatırım planları yapma gibi.

3. HAZIRLANMA AMACI AÇISINDAN MUHASEBE RAPORLARI (53):

- a) Geleceğe Yönelik ya da Planlama Amaçlı Raporlar,
- Bütçeler,
 - Proforma bilanço ve gelir tabloları,
 - Geleceğe dönük fon ve nakit akışı tabloları,
 - Yatırım planları ve uygulama programları,
 - Büyük onarım ve bakım planları,
 - Geleceğe yönelik maliyet analizleri vb.
- b) Geçmişle İlgili Denetim Amaçlı Raporlar;
- Geçmiş dönemle ilgili bilanço ve gelir tabloları,
 - Geçmiş dönem fon ve nakit akışı tabloları,
 - Gerçekleşmiş maliyetlerle ilgili analizler vb.

4. İŞLEVLERİNE GÖRE MUHASEBE RAPORLARI (54):

- a) Bilgi Verici Raporlar;
- Bilanço ve gelir tabloları,
 - Fon akış ve nakit akış tabloları,
 - Alacaklarla ilgili raporlar,
 - Stoklarla ilgili raporlar,
 - Satış raporları vb.

(53) PEKER, s. 27-28.

(54) Robert N. ANTHONY - Glen A. WELSCH, Fundamental of Management Accounting, 3. B., Illinois 1981, Richard D. Irwin Inc., s. 584.

Zeyyat HATİPOĞLU - Cudi T. GÜRSOY, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul 1979, Aktif Büro Basım, s. 467-468.

b) Kontrol Raporları; bir sorumluluk merkezinin elde ettiği sonuçları önceden belirlenmiş ulaşılmaması gereken hedeflerle karşılaştıran ve sapmaların nedenlerini açıklayan raporlardır. Bu raporlara "sorumluluk raporları" ya da "performans raporları" da denilmektedir.

Raporlar ayrıca yazılı ya da sözlü sunuş şekline göre de iki gruba ayrılırlar. Genel olarak muhasebe raporları yazılı olup, sayılardan oluşan tablolar, şekiller, şemalar, grafikler veya anlatım biçiminde ya da bunların karışımından oluşan şekillerde hazırlanabilirler. Sözlü olarak yapılan raporlama ya kişisel görüşme veya toplantı şeklinde ya da görsel araçlar -değişik özellikteki yazı tahtaları, manyetik tahtalar, tepegöz, slayt ve çeşitli tipteki film aygıtları- yardımıyla yapılır (55).

C. MUHASEBE RAPORLARINI HAZIRLAMA İLKELERİ

Yazın dünyasında birçok kişi tarafından muhasebecilerin izlemesi için önerilen pek çok ilkeler dizisi vardır(56). Bunlardan Heckert ve Wilson tarafından yapılan en ayrıntılı ilkeler dizisi aşağıda verilmiştir. Bu ilkelerin ilk beşi temel ilkeler olarak diğer onbiri de tamamlayıcı ilkeler olarak belirtilmiştir (57).

(55) Raymond W. LESIKAR, Report Writing for Business, 5. B., Homewood Illinois 1977, Richard D. Irwin Inc., s. 234.

Yüksel Koç YALKIN, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Ankara 1977, Doğan Basımevi, s. 227.

(56) İlkelerle ilgili olarak daha ayrıntılı bilgi için; ÜSTÜN, s. 123-138.

(57) J. Brooks BECKERT- James D. WILLSON, Business Budgeting and Control, 3. B., New York 1967, The Ronald Press Company, s. 561-566.

Temel İlkeler:

- (1) Raporlamada sorumluluk kavramı kullanılmalı,
- (2) Raporlamada mümkün olduğu kadar istisna ilkesi uygulanmalı,
- (3) Genelde rakamlar karşılaştırmalı olarak verilmeli,
- (4) Raporda yer alan bilgi her yönetim düzeyi için yeterli ölçüde özet olarak verilmeli,
- (5) Raporlar genel olarak yorumlayıcı ve kendi kendilerini açıklayıcı nitelikte olmalı.

Tamamlayıcı İlkeler:

- (6) Raporlar zamanlı olmalı,
- (7) Raporlar basit ve açık olmalı,
- (8) Raporlar onlardan yararlanacak kişilerin anlayabileceği bir dille yazılmalı,
- (9) Rapor içindeki bilgiler mantıklı bir düzen içinde sunulmalı,
- (10) Raporlar doğru olmalı,
- (11) Raporu sunuş biçimi ondan yararlanacak kişilere uygun olmalı,
- (12) Raporlar olanaklı olduğu yerde standartlaştırılmış olmalı,
- (13) Raporun düzenleniş şekli kullanıcının bakış açısını yansıtmalı,
- (14) Raporlar yararlı olmalı,
- (15) Rapor hazırlama maliyeti düşünülmüş olmalı,
- (16) Raporun önemi arttığı ölçüde hazırlamada gösterilen özen de artmalı.

Rapor hazırlamada önerilen ilkeler bir sonraki bölümde rapor hazırlama teknikleri adı altında daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

D. MUHASEBE RAPORLARINDA YER ALAN BİLGİNİN NİTELİKLERİ

Genel olarak muhasebe raporlarının temel amacı hem işletme içi kullanıcılara (yönetime) hem de işletme dışı kullanıcılara (ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, devlet vb.) bilgi sağlamaktır. Bu ilgililerin ihtiyaç duyduğu bilgiler esas olarak birbirinden farklıdır. Örneğin ortaklar ve uzun dönemli kredi verenler işletme eylemlerinin kârlılığı ve sağlamlığı ile ilgili iken, kısa dönemli kredi verenler likiditeyle ilgilidir (58). Genellikle dışsal kullanıcılar için hazırlanan raporlar -bilanço, gelir tablosu, fon akış ve nakit akışı tabloları gibi finansal tablolar- genel amaçlı raporlar olarak adlandırılır. Çünkü bunlar pek çok insanın amaçlarına hizmet eder. Şirket yönetiminin belli ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanan raporlar içsel raporlar olarak adlandırılır (59). İster genel amaçlı olsun, ister yönetim için hazırlansın muhasebe raporlarında iletilen bilginin bazı niteliklere sahip olması gerekir.

Yorum ve kararları dünya çapında önemli bir etki kazanan A.B.D.'nin standartlarını belirleyen kuruluşu olan FASB (Financial Accounting Standards Board) (60), muhasebe bilgisini yararlı kılan nitelikleri incelemek için "Finansal Muhasebe Kavramları, No. 2-Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri" adlı bir bildiri yayınlamıştır. Bu bildiriye gö-

-
- (58) Haluk ÜNAL, "Faaliyet Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, S. 5, (Ağustos 1978), s. 43-46. Paul E. FERTIG - Donald F. ISTVAN - Homer J. MOITICE, Using Accounting Information, 1965, Harcourt and World Inc., s. 249.
- (59) Horace R. BRACK - Charles E. PALMER - Fred C. ANCHER, Accounting Principles and Applications, 3. B., 1974, McGraw Hill Book Company, s. 860.
- (60) Frank HARDING, "Faaliyet Raporları ve Uyulması Zorunlu Uluslararası Açıklama Kuralları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, S. 15, (Şubat 1979), s. 75.

re FASB, muhasebe bilgisinin önemli özelliği olarak "karar alma için yararlı olma" niteliğini tanımlamıştır (61). Kurulun belirlediği nitelikler (Şekil 4) de şematik olarak verilmiştir. Bu şema yararlı muhasebe bilgisinin iki esas niteliği olarak "uygunluk" ve "güvenilirlik" niteliklerini tanımlıyor. "Karşılaştırılabilirlik" (tutarlılığı içeren) ve "tarafsızlık" muhasebe bilgisinin ikincil nitelikleri olarak tanımlanmış, "yarar maliyet" düşünceleri ve önemlilik sınırlamaları olarak belirtilmiştir. Aşağıda bu şemada belirtilen nitelikler özet olarak açıklanmıştır.

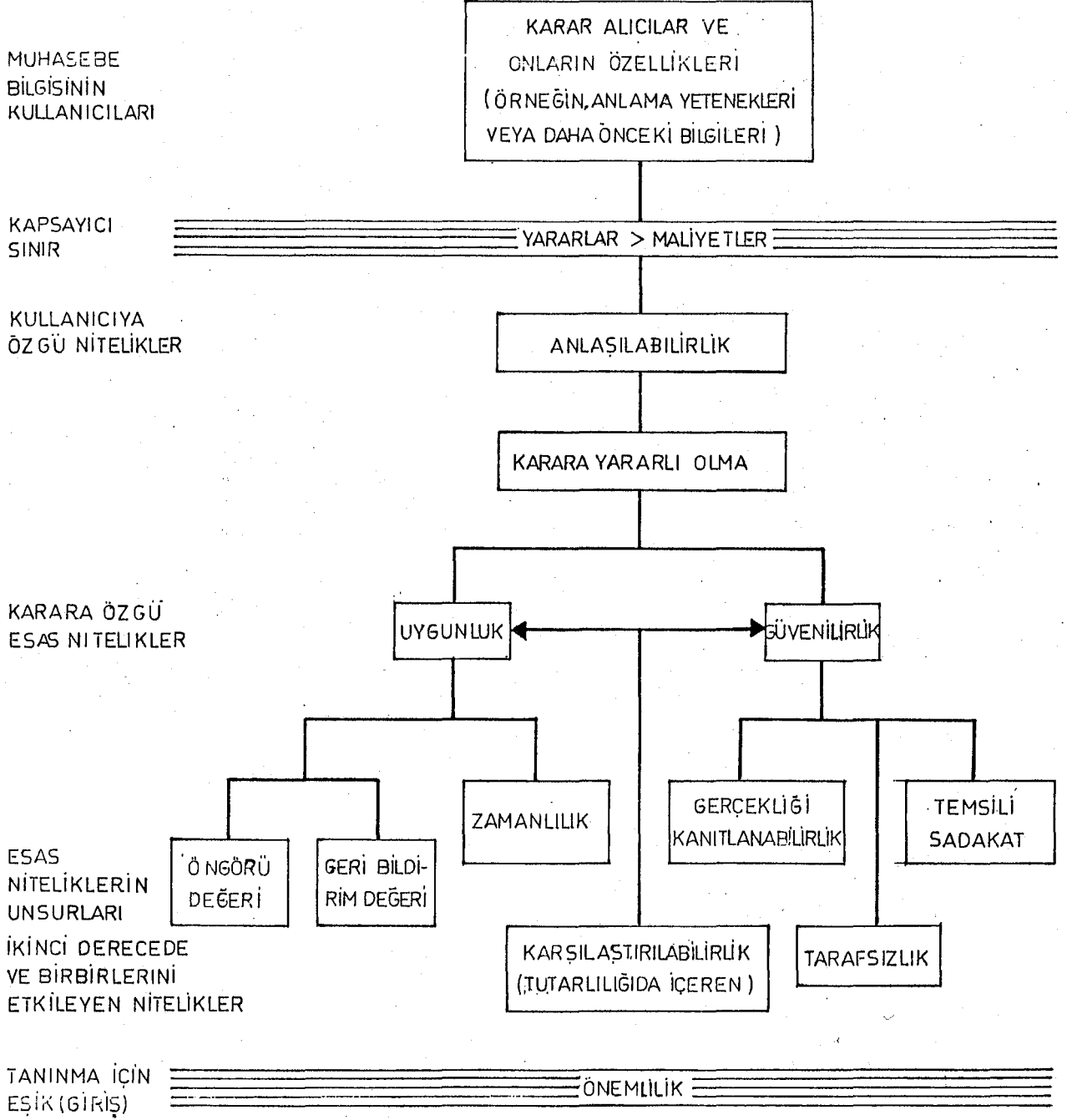
1. UYGUNLUK (RELEVANCE)

Uygun muhasebe bilgisi yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer kullanıcılara geçmiş, şimdiki ve gelecekteki olayları değerlendirmede (öngörü değeri) yardım ederek veya beklentileri belirlemeye ya da daha önceki beklentileri düzeltmeye olanak vererek (geri bildirim değeri) kararları etkileyen bilgidir (62). Örneğin bir işletme tarafından bildirilen geçmiş yıl kâr paylarıyla ilgili bilgi yatırımcılara gelecek yıllarla ilgili öngörüler yapma olanağı verir. Yine bu işletmenin ilk üç aylık net gelirini gösteren bilgi, tüm yıl için işletmenin net gelirini öngörme olanağı yaratır (63). Geçmişle ilgili bilgi olmadan öngörü yapılamayacağı gibi gelecekle ilgili olmayan bilgi de yararsız olacaktır.

(61) "Statement of Accounting Concepts No. 2-Qualitative Characteristics of Accounting Information", Journal of Accountancy, (August 1980), s. 105-120.

(62) A.g.k., s. III.

(63) Masich CARSEN, Intermediate Accounting Conceptual Framework, 5. B., 1982, McGraw Hill Book Company, s. 14.



Şekil 4: Muhasebe Bilgisinin Nitelikleri.

Uygunluğun yardımcı bir görünüşü de zamanlılıktır. Zamanlılık karar alıcının kararları etkileme yeteneğini yitirmeden önce bilgiye sahip olması demektir. Eğer bilgi gerekli olduğu zamanda elde edilemezse uygunluk eksik olur. Zamanlılık tek başına bilgiyi uygun yapmaz fakat, zamanlılığın eksik olması sahip olunan bilginin uygunluğunu bozabilir. Örneğin, yönetim için gerekli olan muhasebe bilgisi zamanlamaya çok duyarlıdır. Çünkü bu bilgi genellikle günlük eylemleri izlemek ve kontrol etmek için kullanılır (64).

2. GÜVENİLİRLİK (RELIABILITY)

Bir bilginin yararlı olabilmesi için uygun olması kadar güvenilir olması da gereklidir. Hata ve önyargıdan uzak olan muhasebe bilgisi güvenilirdir. Bilginin güvenilirliği gerçekliğinin kanıtlanabilir olmasına ve geçerliliğinin (validity) bulunmasına bağlıdır. Gerçekliğin kanıtlanması (doğrulama), aynı ölçme yöntemini kullanan kişiler arasında düşünce birliğinin sağlanması anlamına gelen bir niteliktir. Eğer muhasebe bilgisi onu hazırlayanın önyargısından uzaksa, aynı sonuçlara bağımsız olarak çalışan ve aynı ölçme tekniklerini izleyen farklı muhasebeciler tarafından ulaşılabilir. Geçerli olmak ya da doğruluk (temsili sadakat, representational faithfulness), muhasebe rakamlarıyla kaynaklar veya olaylar arasındaki bağıllığı gösterir. Bununla beraber kaynaklar veya olaylar amaca uygun değilse bu bağıllık ne kadar yüksek olursa olsun muhasebe ölçüsünün uygun olacağını göstermez (65).

(64) "Statement of Accounting Concepts No. 2", s. 106.
HEITGER-MAIULICH, s. 8.

(65) "Statement of Accounting Concepts No. 2", s. 106.
CARSEN, s. 14.

Güvenilirliğin diğer bir unsuru da tarafsızlıktır. FASB tarafsızlığı, önceden belirlenmiş bir sonuca ulaşmak ya da belli bir davranış biçimini teşvik etmek amacıyla raporlanan bilgide önyargının bulunmaması olarak tanımlamıştır (66). Tarafsızlık özellikle dışsal kullanıcılar için hazırlanan genel amaçlı raporlarda çok önemlidir. Örneğin yatırımcıların davranışlarını etkilemek için yapılan finansal tablolar diğer kullanıcıların sözcelimi kredi verenlerin ihtiyaçlarına zarar verebilir (67).

3. KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK VE TUTARLILIK (COMPARABILITY AND CONSISTENCY)

Belli bir işletme hakkındaki bilgi eğer diğer işletmeler hakkındaki bilgiyle ya da aynı işletmenin diğer dönemlerine ait bilgiyle karşılaştırılabilirse büyük ölçüde yararlılık kazanır. İşletmeler arasındaki karşılaştırılabilirlik ve yöntemlerin uygulanmasındaki tutarlılık görece ekonomik fırsatların ve verimliliğin bilgisel değerini artırır. Muhasebe yöntemlerinin tutarlı kullanımı bir işletmede bir dönemden diğerine gerekli olabileceği gibi, bir dönemde diğer işletmeler arasında da gerekli olabilir. Fakat yeterli bir karşılaştırılabilirlik şart değildir (68).

4. ÖNEMLİLİK (MATERIALITY)

Önemlilik bütün nitelikleri özellikle uygunluk ve güvenilirliği kapsayan bir kavramdır. Önemlilik ve uygunluk

(66) "Statement of Accounting Concepts No. 2," s. 116.

(67) CARSEN, s. 16.

(68) "Statement of Accounting Concepts No. 2," s. 117-118.

her ikisi de bir karar alıcıyı etkileyen nitelikler olarak tanımlanır. Yalnız bu iki kavram birbirinden ayrılır. Muhasebe önemliliğın anlamı görelı önemdir. Bir tutar içindeki önemsiz kısımların muhasebe kuramına göre harfi harfine izlenmesi gerekmez. Örneğın kuramsal olarak bir kalemtraşın maliyeti kapitalize edilmeli ve ekonomik ömrü üzerinden amortisman ayrılmalıdır. Uygulamada böyle maliyet ayrımları yapmanın maliyeti kalemtraşın maliyetini aşacaktır ve gereksiz, zararlı bir muhasebe politikası gösterecektir. Ayrıca bir işletme için önemli olan bir tutar başka bir işletme için önemli olmayabilir (69).

5. MALİYET-YARAR DÜŞÜNCELERİ (COST-BENEFIT CONSIDERATIONS)

Muhasebe bilgisinin her kullanıcısı için bilginin görelı (nispi) bir değeri vardır. Bilginin açıklanmasından beklenen yararlar beklenen maliyetleri aşmalıdır. Bununla birlikte maliyet ve yararların oluş derecesi hakkında kesin bir şey söylemek güçtür. Bilgi sağlamanın maliyeti kadar kullanmanın da maliyeti vardır ve finansal bilgi sağlamanın yararları bilginin kullanıcıları kadar hazırlayıcılarını da ilgilendirir (70).

E. MUHASEBE RAPORLARINI HAZIRLAMA TEKNİKLERİ

İşletme yönetimine ve diğer ilgililere bilgi sunma biçim ve tekniklerinin seçimi raporun anlaşılır ve yararlı olup olmayacağına ana belirleyicisidir. Raporların etkili bir iletişim aracı olabilmesi için hazırlanmalarında ve ilgili kişi ya da gruplara sunulmalarında yukarıda belirtti-

(69) A.g.k., s. 118.
CARSEN, s. 17.

(70) "Statement of Accounting Concepts No. 2," s. 106-107.

ğimiz özellikler yanında geliştirilen bazı tekniklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Rapor hazırlanırken düşünülmesi gereken teknikleri şu şekilde sıralayabiliriz (71):

1. Raporla ilgili kişilerin düşünülmesi
2. Raporun içeriğinin düşünülmesi
3. Etkinliği artıran teknikler

1. RAPORLA İLGİLİ KİŞİLERİN DÜŞÜNÜLMESİ

a) Raporu Kim Okuyacak?

İletişim sisteminin bir parçası olan rapor alıcısı işletmenin yetki ve sorumluluk piramidi içinde bir basamaktır ve bu rapor alıcısının kişiliğinin düşünülmesi etkili bir raporlama için anahtar bir tekniktir (72).

Rapor hazırlayıcı her bir raporun amacının ne olduğuna, ne kadar sıklıkla hazırlanacağına, ne bilgi içereceğine ve hangi ayrıntılara yer vereceğine karar verirken bu raporu alacak olan kişi ya da grubun ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmalıdır. Bunun için de rapor hazırlayanın okuyucu hakkında bazı bilgilere sahip olması gerekir. Örneğin işletme içindeki yeri, yetki ve sorumlulukları, bilgisi ve eğitim dü-

(71) Bruce JOPLIN - James W. PATTILLO, Effective Accounting Reports, Englewood Cliffs N.J. 1969, Prentice Hall Inc., s. 1-5.
Allen H. SEED "Improving Effectiveness of Management Reports" Business Report Writing, der. Phillip V. LEWIS - William H. BAKER, Ohio 1978, Grid Inc., s. 186.

(72) JOPLIN-PATTILLO, s. 2.

zeyi, kişisel bazı özellikleri, önyargıları, yaratılış özellikleri ve eğilimleri gibi (73).

Burada şu noktayı da belirtmek uygun olacaktır. Raporu okumak ve ona göre davranmak farklı işlerdir ve bu işler farklı kişiler tarafından yerine getirilebilir. Raporun ilk alıcısı raporu okuyabilir fakat, eyleme geçilmesi için onu astlarına verebilir. Şüphesiz ast da raporu okumalı ve rapor aynı zamanda onun için de yazılmış olmalıdır (74).

b) Okuyucu Raporu Niçin İstiyor?

Raporlar gerek işletme içi gerekse işletme dışı kullanıcılara hitap ettiklerinden, bu kullanıcıların rapordan beklentileri de farklı olacaktır. Ancak genelde bütün ilgililer raporu ya alacakları karara dayanak olması için ya da işletme faaliyetlerini kontrol etmek için isteyeceklerdir. Muhasebeci okuyucunun diğer bir deyişle kullanıcının rapordan beklediği veya almayı ümit ettiği şey nedir, sorunları mı çözmek istiyor, bir çözüm bulmak için seçenekler mi arıyor yoksa yalnızca bilgi mi istiyor, bunları önceden saptamalıdır ki hazırlayacağı rapor etkili olabilsin (75).

Muhasebeci bu soruları yöneticiye yönelttiğinde genellikle doyurucu bir yanıt alamaz ya da yönetici düşüncelerini tam ifade edemez. Burada muhasebeci durumu kavramalı, hayal

(73) Homer BLACK - John E. CHAMPION - Gene R. BROWN, Accounting In Business Decisions Theory and Method and Use, Englewood Cliffs N.J. 1967, Prentice Hall inc., s. 272.

John C. BURTON, "The Changing Face of Financial Reporting" The Journal of Accountancy, (February 1976), s. 60.

KOÇ YALKIN, s. 227.

(74) JOPLIN-PATTILLO, s. 2.

(75) HIÇŞAŞMAZ, s. 175.

FERTIG-ISIVAN-MOTTICE, s. 249.

JOPLIN-PATTILLO, s. 2.

gücü ve yaratıcı yeteneğini kullanarak yöneticinin isteklerini anlamaya çalışmalıdır (76).

2. RAPORUN İÇERİĞİNİN DÜŞÜNÜLMESİ

Raporla ilgili kişilerden sonra raporun içeriğinin ne şekilde olacağını düşünülmesi ikinci önemli nokta olmaktadır. Bir raporun içeriği hazırlanırken aşağıdaki hususlara özen gösterilmelidir.

a) Önemli Unsurlar Belirtilmelidir

Muhasebeciler çoğu zaman masalarına konan raporları bütün ayrıntılarıyla inceleyemeyecek kadar meşgul olan yöneticilere bilgi iletmek sorunuyla karşı karşıyadırlar. Bildirilerin ve raporların bugüne dek alışılacağı değerlendirilmesinde raporu alan kişinin sunulan bilgileri dikkatle inceleyebilecek ölçüde çok zamanı olduğu varsayımı geçerli olmuştur. Bu varsayım telefon rehberine benzetilebilecek raporları düşünmemize yol açar. Böyle raporlarda rapordan yararlanacak olan kişinin kullanabileceği her türlü bilgi vardır ama, tıpkı telefon rehberleri gibi yalnızca danışma amacıyla yararlıdırlar. Bunlar bazı özgül (spesifik) bilgileri de bulundurmalarına rağmen daha önemli bilgiler daha az önemli bilgi yığınlarının arasında kaybolduğu için bir mesaj iletemezler (77). Bu nedenle raporu hazırlayan önce raporda yer alan unsurları belirtmeli ve çeşitli mekanik araçlarla hangi unsurların daha önemli olduğunu vurgulamalıdır. Bu amaçla başlıca unsurlar raporun ilk sayfasında özet olarak verilebilir ya da rapora eşlik eden bir sunuş yazısı (transmittal

(76) JOPLIN-PATTILLO, s. 2-3.

(77) Rudolph J. BERGWERK, "Effective Communication of Financial Data", The Journal of Accountancy, (February 1970), s. 47.

letter) içinde önemli noktalar veya sorun belirtilebilir (78).

b) Sonuçlardan Sorumlu Olanların Yeri Kesin Olarak Belirtilmelidir

Bütün maliyetler ve gelirler sorumluluk piramidi içindeki bir bireyin sorumluluğunda olmalıdır. Bu sorumluluk piramidi içinde yer alan kişiler isimleri ve görevleri belirtmek rapora dahil edilmelidir. Bu şekilde raporda yapılması gereken düzeltmelerde veya kişilerin ödüllendirilmesi gibi durumlarda sorumluluğun kime ait olduğunun kolayca belirlenmesi olanağı doğar. Ayrıca bir yöneticinin kendi sorumluluk alanı içinde görevini planlandığı gibi yerine getirip getirmediği de açıkça anlaşılır (79).

Sorumlu kişilerin isimleri anlatım raporlarında anlatım kısmı içinde belirtilebileceği gibi ayrı bir sütun halinde sağ ya da sol kenarda da belirtilebilir. Tablo şeklinde hazırlanan raporlarda eğer yorum varsa yorum kısmında yoksa raporun başlık kısmında gösterilebilir (80).

c) Raporda Yer Alan Bilgi Raporun Sunulacağı Düzeye Uygun Olmalıdır

Çeşitli yönetim düzeylerinde yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgiler farklıdır. Nitekim üst düzeydeki yöneti-

(78) JOPLIN-PATTILLO, s. 3.

B. TROT, Report Writing, London 1966, Heinemann Educational Books, s. 2.

H.A.MURPHY - C.E. PECK, Effective Business Communications, 1972, McGraw Hill Book Company, s. 697.

LESİKAR, s. 99.

LEWIS-BAKER, s. 134-135.

(79) JOPLIN-PATTILLO, s. 3.

Clinton W. BENNET, Standard Costs How They Serve Modern Management, 4. B., Englewood Cliffs N.J. 1962, Prentice Hall Inc., s. 400.

WIXSON, s. 425.

(80) JOPLIN-PATTILLO, s. 3.

ciler günlük eylemlerle ilgili kararlar yerine politik ve stratejik kararlarla ilgilenirken, orta düzeydeki yöneticiler üst düzey tarafından saptanan politikaların uygulanmasını sağlarlar ve kontrole ağırlık verirler. Daha alt düzeydeki yöneticiler genellikle tek tek eylemlerden sorumludurlar ve günlük, haftalık, aylık maliyet ve üretim bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Bu kişilere tek tek eylemlerle ilgili ayrıntılı bilgi verilebilir. Ayrıca bu kişilerin sahip olabilecekleri eğitim düzeyi de göz önüne alınırsa bu raporların olabildiğince açık ve anlaşılır olması gerekir. Bu açıklığın sağlanmasına, birim ve toplam maliyetlerin yanında fiziksel birimlere de yer verilmesi yardımcı olabilir (81).

Üst yönetim düzeyine gönderilecek raporlarda fazla ayrıntıya yer vermek gereksizdir. Tek tek eylemlerin sonuçlarını sunmak onları ayrıntıya boğmak ve dolayısıyla da esasların gözden kaçırılmasına neden olmak demektir. Gerektiğinde raporla birlikte bir özet hazırlanmalı ve ayrıntıların incelemek okuyucunun arzusuna bırakılmalıdır (82).

d) Raporda Kontrol Edilebilir Unsurlar Yer Almalıdır

Bir yönetici kendi kontrolunda olmayan maliyetlerden sorumlu tutulmamalı ve bu yöneticinin verimliliğini ölçen herhangi bir rapor yalnızca onun kontrol edebildiği maliyet-

(81) ARIKAN, s. 42.

Feryal ORHON, "Maliyet Denetiminde Raporlar", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, S. 18, (Kasım 1979), s. 26.

NELSON-WOODS, s. 194-195.

(82) Sadi SÜDER, "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde Kararalma Aracı Olarak Muhasebe Raporları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, S. 6, (Kasım 1976), s. 64.

leri içermeli veya kontrol edilemeyen maliyetler raporda açıkça belirtilmeli ya da sınıflandırılmalıdır (83).

e) Raporda Yer Alan Bilgiler Karşılaştırmalı Olarak Gösterilmelidir

Bir raporun etkili olabilmesi anlamlı karşılaştırmalar içermesiyle önemli ölçüde ilgilidir. Yalnız başına fazla bir anlamı olmayan gerçekleşmiş performans, bir hedefle ya da mantıklı bir standartla karşılaştırılırsa daha değerli olur. Standartlar yapılan öngörüler, planlar veya bütçelerden oluşturulabileceği gibi geçmişte gerçekleştirilen rakamlardan da (örneğin ya bir önceki yılın aynı ayı veya geçmiş yıl rakamları gibi) oluşturulabilir (84).

Ayrıca şimdiki durum geçmiş dönemlerle karşılaştırılmalı, bugüne kadar olan değişiklikler de belirtilmelidir. Yalnız bugünün gerçekleşen rakamlarıyla geçmişte gerçekleşen rakamlar karşılaştırılırken geçmişin rakamları bugünün koşullarına göre değerlendirilmelidir (85).

f) Bilginin Sınıflama ve Düzenlemesi Dikkatli Bir Şekilde Yapılmalıdır

Muhasebeciler raporun amacına ulaşabilmesi için raporda yer alan veriyi en yararlı olacak biçimde sınıflamak ve dü-

-
- (83) Harold Jr. BIERMAN - Allan R. DREBIN, Managerial Accounting An Introduction, 2. B., New York 1972, Mac Millian Publishing Company Inc., s. 238.
SÜDER, s. 64.
- (84) HECKERT-WILLSON, s. 563.
BLACK-CHAMPION-BROWN, s. 280.
SEED, s. 187.
- (85) JOPLIN-PATTILLO, s. 4.

zenlemekle yükümlüdürler. Özellikle istisnaları belirten ve bunları vurgulayan raporlar dikkati daha çok çekecek ve daha çabuk eyleme geçilmesine neden olacaktır (86).

g) Raporlar Zamanında ve Düzenli Bir Şekilde Hazırlanmalıdır

İşletme içi muhasebe raporlarının etkinliğinin artırılabilmesi bu raporların gerekli olduğu yer ve zamanda hazırlanmasına ve zamanında ilgililere ulaştırılmasına büyük ölçüde bağlıdır. Özellikle yönetim için hazırlanan raporlarda zamanlama çok önemlidir. Çünkü bunların çoğu günlük eylemleri izlemek ve kontrol etmek için kullanılır. Zamanında elde edilemeyen bir rapor değerini büyük ölçüde ya da tamamen yitirir. Bu nedenle raporun bütün ayrıntıları içine alacak duruma gelene kadar geciktirilmesi yerine bazı varsayımlar ve öngörülere dayanarak salt doğruluktan fedakârlık edilebilir (87).

Daha çabuk rapor hazırlanması için bir kaç genel yöntem önerilebilir (88):

- (1) Raporlama sisteminin ihtiyaçlarına uyan bir kayıt tutma sistemi oluşturulabilir.

-
- (86) JOPLIN-PATTILLO, s. 4.
 BIERMAN-DREBIN, s. 243.
 NELSON-WOODS, s. 190.
 Lewis BROWN - Leslie HOWARD, Principles of Management Accountancy, 1965, Mc Donald and Evans Ltd., s. 461.
 HECKERT-WILLSON, s. 563.
 ARIKAN, s. 38.
- (87) BIERMAN-DREBIN, s. 248-249.
 ARIKAN, s. 34.
 DICKEY, s. 20-43.
 WIXSON, s. 422.
 A. Kadir TURAN, Yönetim Muhasebesi, Adana 1976, Kemat Matbaası, s. 23.
- (88) ARIKAN, s. 34-36.
 BIERMAN-DREBIN, s. 248-249.
 DICKEY, s. 20-43-44.
 WIXSON, s. 422.

- (2) Hataları azaltmak ve verimliliği artırmak için mekanik muhasebe araçlarından veya bilgisayarlardan yararlanılabilir. Yalnız bu araçlar dikkatli kullanılmalı ve dikkatli programlanmalıdır.
- (3) Gerekli formlar veya tablolar önceden hazırlanabilir.
- (4) Muhasebede iş bölümü yapılabilir.
- (5) Muhasebe personeli eğitilebilir.
- (6) En önemli raporların hazırlanmasına öncelik verilebilir.
- (7) Daha geç bir sürede elde edilen kesin gerçek rakamlar yerine deneyimli kişiler tarafından ve dikkatli bir şekilde yapılan öngörüler kullanılabilir.
- (8) Eğer hatalar önemli ölçüde ve sık değilse, hataları önlemek için yapılan kontrollerin sayısı azaltılabilir.

Raporların etkili olmasında düzenli şekilde hazırlanmalarının önemi büyüktür. Okuyucu günün, haftanın, ayın veya yılın belli bir zamanında raporun kendisine geleceğine alışmış olmalıdır (89).

3. ETKİNLİĞİ ARTIRAN TEKNİKLER

Sunulan kişinin, masasına gelir gelmez eline alacağı ve ilk bakışta özünü kavrayacağı bir rapor, iletişim açısından etkili bir araç sayılabilir. Bunun tersi olan durumda okuyucunun büyük bir olasılıkla hiçbir etkinliği olmayan bir raporu inceleyerek zamanını boşa harcaması kötü iletişim yapıldığını

(89) SÜDER, s. 66.

gösterir (90). Raporun yöneticinin belleğinde yaşaması ya da dosyalar arasında ölüp gitmesi onun fiziksel görünümüyle yakından ilgilidir (91).

Muhasebeci rapor hazırlarken okuyucunun dikkatini çeken şu teknikler göz önünde bulundurulmalıdır (92):

a) Rapor Açık Bir Şekilde Tanımlanmalıdır

Bunun için tanımlayıcı ve ilgi çekici bir başlık seçilebilir. Ancak raporun içeriği konusunda şüphe yaratabilecek çok karmaşık ve çok uzun başlıklar kullanmaktan kaçınılmalıdır.

b) Raporda Yeteri Kadar Beyaz Yer Bırakılmalıdır

Aynı sayfada yer alan çok sayıdaki ayrıntı hem okuyucunun kafasını karıştıracak hem de göze hoş görünmeyecektir. Bu nedenle bir sayfada yer alacak fazla bilgi önemli rakamlara indirilerek ya da birden fazla sayfada sunulurken raporda daha çok beyaz yer bırakılması sağlanabilir. Özellikle tablo ve grafikler daha çok beyaz alana sahip olmalıdır. Bir tek grafikte fazla ayrıntıya yer vermek okuyucu için ürkütücü olabilir. Görsel yorumu kolaylaştırmak için her bir grafikte yalnızca bir veya iki fikir gösterilmelidir.

c) Raporlar Temiz ve Düzgün Bir Şekilde Yapılmalıdır

Temiz ve düzgün hazırlanmış bir rapor okuyucunun dikkatini daha çok çekecek ve tam tersine üzerinde mürekkep leke-

(90) BERGWERK, s. 47.

(91) JOPLIN-PATTILLO, s. 5-25.

(92) Ronello B. LEWIS, Accounting Reports for Management, 1957, Prentice Hall Inc., s. 1-30.

Angus MATTLAND, "Financial Communications" The Accountant, (August 1981), s. 191.

JOPLIN-PATTILLO, s. 5-25.

SEED, s. 489.

leri ve silintiler bulunan, kötü daktilo edilmiş veya çoğaltılmış bir rapor ise okuyucunun ilgisini azaltacaktır.

d) Raporları Numaralama ve İndeksleme Tutarlı Olmalıdır

Hangi bilginin kaçınıcı sayfada olduğunu kolayca bulabilmek için rapor sayfaları, bölümleri veya başlıkları numaralanmalıdır. Bu amaçla işletmeye ve yöneticinin tercihlerine en iyi şekilde uyan bir numaralama yöntemi oluşturulmalıdır. Bunun için en çok bilinen iki yöntem kullanılabilir:

- (1) Sayfalar sayıların dizilişine göre numaralanabilir. Her bir sayfaya sırayla bir numara verilir. İçindekiler tablosunda bu sayfa numaraları belirtilir.
- (2) Her bir sayfanın yerine ana raporlara sayısal bir diziye göre numara ve bu ana raporları destekleyen tablo ve bölümlere de harf verilebilir. Örneğin ana raporların dizilişi 1, 2, 3, diye numaralanırken her bir ana raporu destekleyen tablo veya bölümler de 1, 1A, 1B, 2, 3, 3A, ... diye numaralandırılır. Düzenlenen içindekiler tablosunda bu numara ve harfler belirtilir.

İndeksleme standartlaştırılan bir numaralama planını izlemelidir. İndeksler daha çok tablo şeklindeki rapor gruplarını tanıtmada uygun iken içindekiler tablosu anlatım biçimindeki raporlar için uygun olmaktadır.

e) Noktalama İşaretleri Doğru Kullanılmalıdır.

Özellikle anlatım biçimindeki raporlarda ve tablo şeklindeki raporların anlatım kısımlarında gramer kurallarına uyulmalı, noktalama işaretleri doğru ve uygun şekilde kullanılmalıdır.

f) Kullanılan Cilt, Kapak, Etiket ve Kâğıtlar Birbirine Uygun Olmalıdır

Raporun yapılmasında kullanılan cilt, kapak, etiket ve kâğıtlar olabildiği kadar standartlaştırılmalıdır. Böylece raporun tanınması ve kullanılması kolaylaştırılmış olur. Ayrıca cilt ve kapaklar beklenen kullanıma dayanıklı ve çekici özellikte olmalıdır. Belli bölümlere sunulan raporların belli renklerde olması, hangi raporların nereye ait olduğunu kolayca anlaşılmasını sağlar. Bundan başka raporun belli bölümlerini belirtmek için kullanılan etiket ve kavalyeler okuyucunun bu bölümleri daha kolay bulmasına ve okumasına olanak verir. Etiket ve kavalyeler içindekiler tablosuyla birlikte kullanılacağı gibi bazen tek başına onun yerine de kullanılabilir.

g) Raporda Yer Alan Önemli Rakamlar Vurgulanmalıdır

Rakamları daha dikkat çekici duruma getirmek için renkler, kutulamalar, çeşitli tarama ve gölgelemeler, çizgi ve aralıklar kullanılabilir.

Renkler daha çok cari rakamları ya da sapmaları belirtmede kullanılır. Renkli baskı yapma olanağı olmayan muhasebeciler bu amaçla yazı makinesine takılan renkli şeritlerden yararlanabilirler.

Renk kullanmanın olanaksız olduğu durumlarda rakamları vurgulamak için (Tablo 1 a) ve (Tablo 1 b) de olduğu gibi kutulama ya da tarama ve gölgeleme tekniği de kullanılabilir (93).

(93) JOPLIN-PATTILLO, s. 10-11.

Tablo 1 a

GÜNEYİ GELİŞTİRME ŞİRKETİ
FAALİYET TABLOSU
31 Temmuz 19XX

() Bütçenin altında kalan rakamlar

BÜTÇE SAPMASI (000)	GELİR YÜZDESİ	TEMMUZ GERÇEK (000)	HESAPLAR	OCAK-TEMMUZ GERÇEK (000)	GELİR YÜZDESİ	BÜTÇE SAPMASI (000)
21 ₺	50	652 ₺	Brüt satışlar	3.805 ₺	49	84 ₺
-	15	190	Parsellenmiş arazi satışları	1.152	15	(5)
2	4	54	Emlak satış gelirleri	324	4	2
			Joint ventures gelirleri			
-	10	127	İşletme geliri	748	10	4
(3)	6	82	Kira geliri	490	6	5
5	12	164	Petrol, gaz ve maden	986	13	8
(1)	3	44	Joint ventures	255	3	(6)
-	-	(4)	Diğer	(25)	-	-
			Eksi:Satış indirimleri			
24 ₺	100	1.309 ₺	TOPLAM GELİR	7.735	100	92 ₺
4 ₺	24	322 ₺	Satışların Maliyeti	1.633 ₺	21	8 ₺
1	4	50	Parsellenmiş arazi maliyeti	300	4	(2)
(2)	3	38	Emlak maliyetleri	235	3	(4)
			Joint ventures giderleri			
2	7	87	İşletme giderleri	625	8	6
3	4	58	Kiraya verilen g. menkul	350	5	5
(2)	7	89	Benzin, gaz ve madenler	546	7	(7)
1	9	114	Joint ventures giderleri	685	9	(3)
			Diğer			
24 ₺	42	551 ₺	BRÜT GELİR	3.361	43	89 ₺

(Devamı arkada)

* Joint venture bir tür iş ortaklığı olup Türkçe'de karşılığı yoktur.

Tablo 1 b: GÜNEYİ GELİŞTİRME ŞİRKETİ FAALİYET TABLOSU (Devam)

BÜTÇE SAPMASI (000)	GELİR YÜZDESİ	TEMMUZ GERÇEK (000)	HESAPLAR	OCAK-TEMMUZ GERÇEK (000)	GELİR YÜZDESİ	BÜTÇE SAPMASI (000)
			Genel yönetim masrafları			
3 ₺	8	108 ₺	Bölüm	548 ₺	7	10 ₺
3	7	158	Şirket	1 052	6	(4)
(7)	13	102	Diğer	128	9	(3)
(1) ₺	28	368 ₺	TOPLAM GENEL MASR.	1 728 ₺	22	3 ₺
25 ₺	14	183 ₺	NET KÂR	1 633 ₺	21	86 ₺
			BAĞLI ŞİRKETLERİN KÂRLARI			
	-	5	A şirketi	25	-	-
1	1	9	B şirketi	30	-	5
	-	1	C şirketi	4	-	-
		(4)	D şirketi	(20)	-	-
26 ₺	15	194 ₺	VERGİDEN ÖNCEKİ KÂR	1 672 ₺	21	91 ₺
		89	Öngörülen vergi	648		
		105 ₺	TOPLAM NET KÂR	1 024 ₺		

Kutulama rapor çoğaltılmadan önce el ile yapılabilir. Eğer tek bir rapor söz konusu ise rapor hazırlandıktan sonra da kutulama yapılabilir. Gölgeleme ve taramalar el ile yapılabileceği gibi bu amaçla hazırlanan ve piyasada satılan kâğıtları kullanmak da olanaklıdır. Bu tür kâğıtlar arzu edilen ölçüde kesilerek vurgulanmak istenilen rakamların üzerine yapıştırılabilir. Çizgiler ve aralıklar belli bölümleri ve rakamları vurgulamak için etkili bir teknik olarak kullanılabilir. Rapor da beyaz aralıklar bırakılması görünümü güzelleştirirken çizgiler kullanılması da raporun daha kolay anlaşılmasını sağlayacaktır.

h) Başlıklar ve Ayrıntılar Vurgulanmalıdır

Raporun etkinliğini artıran tekniklerden biri de başlıkların ve raporda yer alan ayrıntıların vurgulanmasıdır. Bu amaçla çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Örneğin rapordaki ayrıntıları tanımlamak ve sınıflamak için grup başlığı (lead-off) kullanılabilir. (Tablo 1 a) daki "brüt satışlar, işletme geliri, satılan malların maliyeti, işletme giderleri" grup başlıkları bütünüyle kaldırılabilirdi fakat, tablo bu şekilde daha okunaklı görünmektedir.

Etkinliği artıran bir başka teknik de içerlekli yazma yöntemidir. Ana kalemler dışta yer alırken daha az önemli olanlar ve ayrıntılar bir adım daha içerden yazılır. Toplam yazılarının, grup başlığından ayırt etmede kolaylık olması için daha içerden yazılması uygun olacaktır.

Anlatım kısmında yer alan kalemleri ya içerlek yaparak ya da düz olarak alt alta sıralayıp bir sütun halinde yazmak okuyucu için daha okunaklı olacaktır. Alt alta dizilen bu kalemlerin başına 1, 2, 3, 4, ... diye sıra numarası verilebile-

ceği gibi etkinliği daha çok artıran nokta (.), yıldız (*), tire (-) vb. işaretler de konulabilir. Örneğin bir dönemin üretim sapmaları ve nedenleri raporun anlatım bölümünde aşağıdaki gibi düzenlenebilir (94).

Sapma	Nedenleri	Tutar (TL)
• Hammadde fiyat	X hammaddesinin daha ucuza satın alınması	10.000 Olumlu
• Hammadde kullanım	Gereksiz kullanım	4.000 Olumsuz
• İşçilik ücret	% 10 Konut yardımı	8.000 Olumsuz
• İşçilik verim	Grev	12.000 Olumsuz
• Sabit dolaylı gider	Grevden doğan aylak kapasite	8.000 Olumsuz
• Değişken dolaylı gider	Hizmet maliyetlerinden tasarruf	4.000 Olumlu

Farklı baskı çeşitleri ya da büyük ve küçük harflerin uygun şekilde kullanımı da bir başka vurgulama tekniğidir. (Tablo 1) de sütun başlıkları ve toplamlar bütünüyle büyük harflerle gösterilmiş, grup başlıkları ve ayrıntıların ilk kelimelerinin ilk harfleri büyük harflerle diğerleri küçük harflerle yazılmıştır. Önceden basılmış (hazır) başlıklı ve etkinliği artıran çizgili formlar kullanmak biraz daha pahalı olmasına rağmen hem daha düzgün ve çekici raporlar yapılmasını sağlamakta hem de zaman tasarrufuna olanak vermektedir.

i) Rakamların ve Başlıkların Daha Kolay Okunabilmesi Sağlanmalıdır

Raporların başlıkları ile rakamlarının daha kolay okunabilmesini sağlamak için şu teknikler göz önünde bulundurulmalıdır:

(94) A.g.k., s. 14-15.

Birkaç kalem alt alta sıralanarak gruplar halinde toplanmalı ve ara toplamlar alınmalıdır. Toplam rakamları ayrıntılardan çizgiyle ayrılmalı ve toplam tutarının altı tercihen çift çizgiyle çizilmelidir (Tablo 1).

Küsuratlı rakamları yuvarlaklaştırmak onları daha okunaklı yapacaktır ve böylece akılda tutulmaları kolaylaşacaktır. Yuvarlaklaştırma çeşitli şekillerde yapılabilir. Virgülden sonraki rakamlar tamamen atılabileceği gibi on'a ve yüz'e tamamlamayla da yuvarlaklaştırma yapılabilir. Örneğin 12.642,87 rakamı 12.642 olarak yuvarlaklaştırılabilir. 8.244 rakamı 8.200 veya 6.457 rakamı 6.500 olarak alınabilir. Ayrıca tablonun baş tarafına veya sütun başlığının altına (000) ifadesi yazarak da yuvarlaklaştırma yapılabilir. Yüzde rakamlarının yuvarlaklaştırılması da okunabilirliği artıracaktır. Özellikle tahmini ya da doğruluğu şüpheli olan yerde ondalıklı yüzdeler kullanmak gereksizdir.

Ayrıntıların olabildiği kadar raporun ortasında yer alması okuyucunun rakamları daha kolay izlemesini sağlayacaktır. (Tablo 1) de ayrıntılar raporun tam ortasında yer almaktadır. Böylece ayrıntının iki yanındaki rakamları daha kolay izleme olanağı doğmuştur.

j) Anlaşılabilirlik artırılmalıdır

Onu okuyacak olan kişiden çok fazla dikkat isteyen bir rapor büyük bir olasılıkla okunmadan kalacaktır (95). Bu nedenle daha kolay bir şekilde anlaşılabilir raporlar yapmak muhasebecinin görevidir. Anlaşılabilirliği artırmada temel olan kullanılması oldukça kolay birçok teknik vardır. Bunların çoğu

(95) BERGWERK, s. 48.

farkların çeşitli şekillerde gösterilmesi esasına dayanır. Başkaca bir yoruma gerek kalmadan yapılan karşılaştırmalar anlaşılabilirliği artırır. Karşılaştırma bir raporun çeşitli kalemleri arasında yapılabileceği gibi çeşitli dönemler arasında veya öngörülen ya da bütçelenen rakamlara göre de yapılabilir. Muhasebeci yapılan karşılaştırmaları uzun uzun anlatmak yerine tutarlar arasında çıkarmalar yaparak mutlak farkları hesaplayabilir. Karşılaştırmalar sonucu bulunan ve sapma olarak da adlandırılabilen bu farklar, doğru bir şekilde nitelendirilmelidir. Örneğin sapmaları aşağıda sıralanan biçimlerde nitelendirmek olanaklıdır (96).

- . Üzerinde veya (altında)
- . Artış veya (azalış)
- . Olumlu veya (olumsuz)
- . İyi veya (kötü)
- . Bütçelenenin üstünde veya (altında)

Karşılaştırma yalnızca iki sütun arasında yapılsa bile üzerinde veya (altında) okuyucu için en az arzu edilen bir seçenektir. Artış veya (azalış) bundan bir derece daha iyidir. Okuyucu farkın iyi mi yoksa kötü mü olduğunu kendi kendine anlamak zorundadır. Bazı kalemler için artış arzu edilebilir olurken başka kalemler için arzu edilmez olabilir. Bu yorumların ikisini birden kullanmak yanıltıcı ve sakıncalıdır. Olumlu veya (olumsuz) ve iyi veya (kötü) daha özgün nitelendirmelerdir ve okuyucuya değişikliğin yönünü göstermekten çok farkın, arzu edilir olup olmadığını gösterirler. Bütçelenenin üzerinde veya (altında) ve bütçeye göre hesaplanan farklar okuyucu için iyi bir karşılaştırma temelidir.

(96) JOPLIN-PATTILLO, s. 21.

Okuyucu sapmanın iyi mi yoksa kötü mü olduğuna hemen karar verebilir. Bütçenin üzerinde veya (altında) ifadesinin yerine olumlu veya (olumsuz) bütçe sapması ifadesi de kullanılabilir (97).

Yüzdelerle yapılan karşılaştırmalar da anlaşılabilirliği artırmaya yardımcı olan tekniklerdir. Bu tekniklerle yapılan karşılaştırmalar çeşitli şekillerde olmaktadır. Dikey yüzde analizinde bir raporda yer alan her bir kalemin toplam içerisindeki payı yüzde olarak ifade edilir. Örneğin (Tablo 1) de toplam gelir yüz kabul edilerek diğer kalemlerin yüzde payları buna göre hesaplanmıştır. Özellikle bilanço analizinde benimsenen bu yöntemde aktif ve pasif toplamı 100 kabul edilir, buna göre her bir kalemin payı yüzde olarak hesaplanır. Dikey yüzde analizine dilim yüzdeleri de denilmektedir. Bu yöntemde göre hesaplanan yüzdeler ayrıca geçmiş dönem verileri, rakip işletmelere ait veriler veya planlanan verilerle karşılaştırılabilirler (98).

(97) A.g.k., s. 23.

(98) Mehmet YAZICI, Bilanço Kuramları ve Çözümlemeleri, İstanbul 1973, Çeltüt Matbaası, s. 78.

Oktay GÜVEMLİ, Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1981, Çağlayan Kitabevi, s. 80.

Öztiñ AKGÜÇ, Mali Tablolar Analizi, 6. B., İstanbul 1985, Can Matbaası, s. 269.

A. Hayri DURMUŞ, Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1981, Meter Matbaası, s. 152.

B. Walter MEIGS - A.N. MASICH - Robert F. MEIGS, Financial Accounting, 2. B., USA 1975, Mc Graw Hill Book Company, s. 540.

H.A. FINNEY - Herbert MILLER, Principles of Accounting Introductory, 6. B., Englewood Cliffs N.J.1963, Prentice Hall Inc., s. 297.

Anlaşılabilirliğin artırılmasında etkili olan diğer bir yüzde yöntemi de trend analizleri ya da eğilim yüzdeleri yöntemidir. Bu yöntemde temel dönem olarak seçilen bir dönemin tutarları yüz kabul edilir ve raporda yer alan kalemlerin bu temele göre yüzdeleri bulunur. Eğilim yüzdeleri hesaplanırken fiyat artışlarının göz önünde tutulması gerekir. Çünkü fiyat artışlarının önemli düzeyde olması durumunda birbirini izleyen dönemlerde tutar artışları da önemli bir ölçüde artma eğilimi gösterecektir. Eğilim yüzdeleriyle hesaplanan yüzdelerin değerlendirilmesinde işkolu ortalamaları, geçmiş dönem verileri, diğer benzer işletmelerin verileri ve planlanan verilerden yararlanılabilir (99).

Anlaşılabilirliğin , artırılmasında yararlanılabilecek başka bir teknik de tamamlayıcı çözümsel raporlar kullanmaktır. Bu raporlar genellikle özel istek üzerine hazırlanırlar ve hemen hemen her finansal ve/veya istatistiksel işlemi kapsayabilirler. Daha fazla ayrıntılarıyla ana raporun tamamlayıcısı olan bu raporların bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (100):

- . Satışlar : Satış gelirleri, tahsilat, müşteriler
- . Kazançlar : Pay başına gelir, satışların bir yüzdesi olarak gelir, varlıkların bir yüzdesi olarak gelir
- . Nakit Akışı

(99) YAZICI, s. 82.

GÜVEMLİ, s. 82.

AKGÜÇ, s. 269.

MEIGS-MOSICH-MEIGS, s. 541.

Ralp D. KENNEDY-Steward Y. McMULLEN, Finansal Durum Tabloları, Çev. Atilla GÖNENLİ, İstanbul 1967, Sermet Matbaası, s. 283.

(100) JOPLIN-PATILLO, s. 24.

- . Maaş ve Ücretler : Düzenli yapılan ödemeler, kâr payı üzerinden ödenen prim
- . Alacaklar : Şüpheli alacaklar
- . Çalışma sermayesi : Döner varlıklar, kısa süreli borçlar
- . Uzun süreli borçlar

Ayrıca akış şemaları grafikler ve rasyolar anlaşılabilirliği artırmada yararlanılabilecek diğer tekniklerdir.

Akış şemaları; durumları göstermek için kutular, belgeleri, sorumlulukları, hedefleri veya diğer şeyleri göstermek için de ok işaretleri kullanılarak yapılabilir. Akış şemaları özellikle raporda tartışılan konuları göstermede çok yararlıdır (101).

Grafik ve şemalar bundan sonraki bölümde açıklanmıştır.

Rasyolar kolay anlaşılmayı ve yorumlamayı sağlayan önemli bir tekniktir. Yüzdeler de bir rasyo çeşididir fakat, gerçek bir rasyo "Y'ye göre X", "X:Y" veya "X/Y" olarak ifade edilir. Finansal tabloların ve faaliyet raporlarının analizinde kullanılan çok sayıdaki rasyolar çeşitli yazarlar tarafından değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır (102). Ancak önemli olan, bu rasyoların yorumlanmalarıdır. Çeşitli yazarlar tarafından sınıflandırılan başlıca rasyo çeşitleri aşağıda verilmiştir (103):

(101) A.g.k., s. 24.

(102) Rasyolarla ilgili olarak:

GÜVEMLİ, s. 83-96.

AKGÜÇ, s.

KENNEDY-MULLEN, s. 416-454.

YAZICI, s. 86-89.

A. Sait YÜKSEL, Parabulma ve Yatırım, İşletmelerde Sermaye Yönetimi, 3. B., İstanbul 1982, Ar Basım A.Ş., s. 20.

Sabri BEKTÖRE, Mali Tablolar Analizi, Eskişehir 1975, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, s. 21-42.

Osman TEKOK, Finansal Yönetim: Finansal Planlama-Yatırım Politikası, 4. B., Ankara 1980, San Matbaası, s. 222-240.

(103) DURMUŞ, s. 161-162.

- . Bilanço rasyoları, kâr ve zarar rasyoları ve karma rasyolar
- . Likidite rasyoları, kârlılık rasyoları, mali rasyolar ve faaliyet rasyoları
- . Döner varlıklar/Kısa süreli borçlar rasyosu
- . Kısa süreli borçlar/ Öz sermaye rasyosu
- . Tüm borçlar/ Öz sermaye rasyosu
- . Uzun süreli borçlar/ Net işletme sermayesi
- . Sabit varlıklar/ Öz sermaye
- . Net satışlar/ Stoklar
- . Stoklar/ Net işletme sermayesi rasyosu
- . Ortalama tahsilat dönemi rasyosu
- . Net satışlar/Öz sermaye
- . Net satışlar/ Net işletme sermayesi
- . Net kâr/Net satışlar
- . Likidite rasyoları, faaliyet rasyoları, kaldıraç rasyoları, kârlılık rasyoları
- . Sabit değerler/ Öz sermaye rasyosu
- . Ortalama tahsilat dönemi rasyosu
- . Net satışlar/ Öz sermaye rasyosu
- . Net satışlar/ Stoklar rasyosu
- . Net kâr/ Net satışlar rasyosu
- . Öteki aktifler/ Öz sermaye rasyosu
- . Mali durum tablolarında ortaya çıkardıkları ilişkiler açısından rasyolar:
 - . Varlık yapısını belirten rasyolar
 - . Sermaye yapısını belirten rasyolar
 - . Varlıkla sermaye bağıntısını belirten rasyolar
 - . Varlıkla gelir tablosu bağıntısını belirten rasyolar
 - . Sermaye ile gelir tablosu bağıntısını belirten rasyolar
- . Yönetim çalışmalarında yararlanılan rasyolar:
 - . Üst yöneticiler için rasyolar
 - . Genel denetim için rasyolar
 - . Pazarlama, finansman, üretim, personel yönetimi için rasyolar

F. MUHASEBE RAPORLARINI SUNMA TEKNİKLERİ

1. ANLATIM ŞEKLİNDEKİ RAPORLAMA

Rapor sözlü olarak veya tablo şeklinde ya da anlatım biçiminde yazılarak sunulan bir araçtır. Muhasebeciler yönetim için genellikle çözümsel ve yorumlayıcı rapor hazırlamaya önem verirler. Bu nedenle de onlar yalnızca sorunu belirlemeli ayrıca neden, nasıl ve ne kadar'a karar verme sorununa da çözüm getirecek raporlar yapmalı ve bu amaç için yeteneklerini geliştirmeye çabalamalıdır (104). Finansal sonuçların yalnızca rakam dizileri ve tablolar halinde sunulması fazla bir anlam taşımaz. Muhasebeciler ekonomik koşullar, rakip işletmelerin eylemleri, endüstrideki gelişmeler ve diğer durumlar hakkında bilgi toplamalı ve bu bilgilere ilişkin açıklamalara raporda yer vermelidir. Ancak düşünme ve yazma, hesap yapma ve rakamları sıralamadan çok farklı işlerdir. İlkinde yaratıcılık, ikincisinde ise yetenek gereklidir. Anlatım okunaklı olduğu kadar tam, açık, öznlü olmalı, doğru ve hızlı bir şekilde yorumlanabilmeli ve sözlü sunuşlarla, belgelerle, yazılı ve sözlü anlatımın her ikisini içeren görsel araçlarla ilişkili olmalıdır (105).

Her rapor gibi anlatım raporları da planlanmalı, hazırlanmalı ve en etkili olacak biçimde okuyucuya sunulmalıdır (106).

(104) LEWIS-BAKER, s. 101.

(105) JOPLIN-PATILLO, s. 27-28.

(106) Cannon D. WHITESIDE, Accountant's Guide to Profitable Management Advisory Services, Englewood Cliffs N.J. 1969, Prentice Hall Inc., s. 55.

a) Anlatım Raporlarının Planlanması

(1) **Ön Çalışma:** Planlamadan önce yapılacak ilk işlem rapora girecek olan malzemenin incelenmesi, toplanması ve sınıflandırılmasıdır. Bu aşamada önce raporun hizmet edeceği amaç belirlenir. Bu amaca ulaşmak için gerekli içsel ve dışsal bilginin niteliklerinin belirlendiği bir liste düzenlenir. Bunu yaparken mevcut bilginin ne olduğu, nelere ihtiyaç duyulduğu ve bunların nereden hangi yöntemle sağlanacağı belirlenir. Raporda yer alacak tablo şekil ve şemalar saptanır. Hangi bilginin tablolarında, şekil ve şemalarda yer alacağına, nelerin anlatım kısmında açıklanacağına karar verilir. Bu aşamada rapor hazırlanması için gerekli olan zaman ve maliyet tahmin edilmeli, büyük maliyetlerle ve uzun zamanda hazırlanacak raporlardan kaçınılmalıdır (107).

(2) **Zamanı Planlama:** Planlamanın en önemli evrelerinden birisi raporun ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan zamanı saptamaktır. Bütün raporlar aşağıdaki her işlem için bir zamana ihtiyaç duyar (108):

- Veri toplanması,
- Kullanma şekli ve birleştirme teknikleri konusunda karar verme,
- Hazırlanan müsveddenin yeniden yapılması,
- Tamamlanan raporun ilgili kişilere dağıtılması.

Bu işlemler için gerek duyulan zaman raporun kontrol, planlama ve bilgi amaçlı oluşuna, yazılı veya sözlü şekilde sunulmasına, yönetimin farklı düzeyleri için hazırlanışına ve belirli aralıklarla ya da özel istek üzerine hazırlanışına

(107) WHITESIDE, s. 55
JOPLIN-PATTILLO, s. 29.

(108) JOPLIN-PATTILLO, s. 29.

bağlı olarak farklı olacaktır. Zamanında hazırlanamayan ya da yöneticiye sunulmayan rapor yararsız olacağından muhasebeciler raporu oluşturma sürecini hızlandırmalı bunun için çaba harcamalıdır (109).

(3) **Taslak Hazırlama:** İyi bir taslak raporun yapısını ve bu raporun temelini oluşturur. Raporun taslağını oluştururken öncelikle şu noktaları göz önünde tutmak gereklidir (110):

- Okuyucuya ne anlatılmak istenildiğine karar verilmeli, onun ihtiyaçları ve bakış açısı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Bilginin bir sıra düzeninde sunulması gereği unutulmamalıdır.
- Okuyucunun sürekli ilgisini sağlayacak unsurlar saptanmalıdır.

Taslak hazırlamanın en azından üç nedeni vardır (111).

- Taslak, raporda yer alan bilgiyi planlama ve örgütlemeye yardım eder.
- Olguları mantıklı ve inandırıcı bir düzen içinde sunmaya yardım eder.
- Rapordan çıkarılacak, eklenecek veya geliştirilecek olan kısımları belirlemeye yardım eder.

Raporun taslağını çıkarmada birkaç temel unsur vardır. İlk ve en önemli unsur sorunun en iyi şekilde belirlenmesidir.

(109) A.g.k. s. 29.

(110) LEWIS-BAKER, s. 101.

LESIKAR, s. 79 .

JOPLIN-PATTILLO, s. 30.

(111) LEWIS-BAKER, s. 101.

Bu işlemden sonra toplanan bilgi çeşitli şekillerde bölüm ve alt bölümlere ayrılır. Bu ayırma işlemi zaman, yer, miktar veya unsurlar temeline göre yapılabileceği gibi bunların uygun şekilde bir araya getirilmesi esasına göre de yapılabilir. Amaç konuyu eşit ve karşılaştırılabilir kısımlara bölmektir. Eğer konu kronolojik (tarih sırasına göre) bir görünüşteyse, zaman esasına göre bölümlenebilir. Örneğin bir araştırma raporunun taslağı aşağıdaki gibi bölümlenebilir (112).

- I Hazırlık Dönemi: Mayıs-Temmuz
- II Proje Planlama : Ağustos
- III Araştırma Planının Uygulanması: Eylül-Kasım

Eğer toplanan bilgi coğrafik konuyla ilgiliyse, yer esasına göre bölümlere ayrılabilir. Örneğin bölgeler itibariyle hazırlanan satış raporunun taslağı şu şekilde bölümlenebilir (113):

- I Karadeniz Bölgesi
- II Marmara Bölgesi
- III İç Anadolu Bölgesi

Birkaç fabrikası olan bir işletmenin verimlilik raporunun taslağı aşağıdaki gibi bölümlenebilir (114):

- I. İzmit Fabrikası
 - A. Üretim
 - B. Satışlar
 - C. Finansman
 - D. Personel

(112) LESIKAR, s. 83.

(113) A.g.k., s. 84.

(114) A.g.k., s. 84.

II. Pendik Fabrikası

- A. Üretim
- B. Satışlar
- C. Finansman

Miktar temeline göre bölüme ise aşağıdaki gibi yapılabilir (115):

- I. 20 Milyon TL'nin altında
- II. 20-40 Milyon TL arası
- III. 40-70 Milyon TL arası
- IV. 70 Milyon TL'dan yukarı

Zaman ve miktar esasına göre bölümlenemeyen sorunlar belli bilgi alanlarının araştırılmasını gerektirebilir. Böyle bilgi alanları sorunun çözümünde yanıtlanması gereken çok sayıdaki sorudan oluşabilir veya araştırılması ya da soruna uygulanması gereken konulardan meydana gelebilir. Bu şekilde unsurlarla bölümlenmeye örnek olarak bir X ürününün üretilip üretilmeme kararı için hazırlanan raporu verebiliriz. Bu raporun taslağı şu şekilde bölümlere ayrılabilir (116):

- I. Üretim Fizibilitesi
- II. Finansal Düşünceler
- III. Rekabet Gücü
- IV. Talep
- V. Pazarlama Durumu

Konunun bölümlere ayrılmasından sonra sıra başlıkların ve alt başlıkların belirlenmesine gelir. Özellikle anlatım raporları ve anlatım içeren her rapor başlık ve alt başlıklara sahip olmalıdır. Başlıkların belirlenmesi planlama evresinin önemli bir unsurudur. Başlık; okuyucunun raporu okumayı iste-

(115) A.g.k., s. 85.

(116) A.g.k., s. 85-86.

mesini sağlayacak nitelikte olmalı, okuyucunun raporu neden okuması gerektiğini göstermeli ve raporu okumakla sağlanacak yararı belirtecek veya açıklayacak özellik taşımalıdır. Genel olarak muhasebecinin kullanabileceği iki başlık biçimi vardır. Birincisi konu başlık, ikincisi konuşma şeklindeki başlıktır. Konu başlıklar kısa olup genellikle bir veya iki kelimedenden oluşur. Konuşma şeklindeki başlıklar daha uzun olup hem konuyu tanımlar hem de konu hakkında bilgi verir (117). Aşağıda bu iki başlık türü için örnek verilmiştir (118).

<u>Konu Başlıklar</u>	<u>Konuşma Şeklindeki Başlıklar</u>
I. FİNANSAL	I. FİNANSAL DURUM
A. Kârlar	A. Artan Satışlara Rağmen Bütçenin Altındaki Kârlar
B. İşletme Sermayesi	B. İşletme Sermayesinin Durumu
C. Yatırımların Getiri Oranı	C. Bütçenin Altında Kalan Yatırım Getiri Oranı
II. PAZARLAMA	II. PAZARLAMA
A. Yeni Siparişler	A. Yeni Siparişlerdeki % 6 Artış
B. Pazar payı	B. Pazar Payındaki Değişmeler

Konuşma şeklindeki başlıklar daha çok zaman ve yetenek gerektirmelerine rağmen özellikle yönetime verilen anlatım raporlarında daha yararlıdırlar. Hangi başlık çeşidi benimsenirse benimsensin ana başlıklar birbirine uygun olmalı, alt başlıklar birbirine ve genel yapıya uygun olmalı ayrıca gramatik yapı tutarlı olmalıdır (119).

(117) LESIKAR, s. 88.
LEWIS-BAKER, s. 103.
JOPLIN-PATILLO, s. 30-31

(118) JOPLIN-PATILLO, s. 30.

(119) LESIKAR, s. 90.

(4) **Raporda Yer Alacak Önemli Malzemeyi Planlama:** Öneriler, özel ilgi gerektiren unsurlar ve diğer önemli kalemler kaydedilmeli ve önem sırasına göre düzenlenmelidir. Ayrıca destekleyici veri de toplanmalı ve önem sırasına göre düzenlenmelidir (120).

(5) **Örnek ve Şekilleri Planlama:** Rapora dahil edilecek örnek ve şekiller dikkatli bir şekilde planlanmalı, örnekler anlatımı desteklemeli ve tamamlamalıdır. Daha önce anlatımla belirtilen konu yalnızca farklı bir şekilde tekrar edilmemelidir (121).

b) Anlatım Raporlarının Hazırlanması

Raporun planlaması yapıp taslak hazırlandıktan sonra yazma işlemine geçilebilir. İster sözlü raporlama yapılsın ister tablo ya da grafikte raporlama yapılsın, raporun anlatım kısmı önce müsvedde olarak yazılır ve anlatıma eşlik eden şekiller, grafikler ve tablolar düzenlenir. Rapora girecek olan malzemenin önceden planlanmış olması bu müsveddenin kolayca yazılmasını sağlayacaktır. İlk müsvedde hızlı bir şekilde yazıldıktan sonra rapora son şeklini vermek için her bir bölüm dikkatli bir şekilde incelenir, gerekli düzeltmeler yapılır ve rapor yeniden yazılır (122).

Anlatım raporunu ya da raporun anlatım kısmını yazmada aşağıda belirtilen tekniklere önem verilmesi gerekir. Bu tekniklerin uygulanması anlatımı okunmaya değer hale getirecektir:

(120) JOPLIN-PATILLO, s. 31.

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

(122) A.g.k., s. 32.

(1) **Yaygın Olan Dil ve Tanımlar Kullanılmalı:** Muhasebe, işletme veri ve bilgisinin iletişimini içerdiği için işletmenin dili olarak adlandırılır ve her dil gibi onun da kendine özgü sözlüğü vardır. Ancak raporlamada muhasebecilerin bu teknik dili kullanmaları yerine günlük yaşamda kullanılan ve herkesin anlayabileceği bir dil kullanmaları okuyucu açısından çok yararlı olacaktır. Teknik terimlerin kullanılması zorunlu olduğunda, bu terimleri açıklayan tanımlar yararlı olacaktır. Bu amaçla raporun ön kısmında, kullanılan teknik terimlere ilişkin tanımlara yer verilebilir (123).

(2) **Anlatım Açık Özlü ve Doğru Bir Şekilde Yazılmalıdır:** İyi bir anlatım; yazmanın üç temel unsuru olan kelimeler, cümleler ve paragraf yapısıyla ilgilidir. Kullanılan kelimeler hem okuyucu hem de raporu yazan için aynı anlamı ifade eden kelimeler olmalı, uzun kelimeler yerine daha kısa ve daha güçlü anlamı olan kelimeler kullanılmalıdır. Ayrıca okuyucunun kafasında yerleşen ve açık anlamı olan somut kelimeler tercih edilmelidir. Somut kelimeler soyut kelimelerin aksine okuyucunun görebildiği, hissedebildiği, işitebildiği, tadabilirdiği veya koklayabildiği şeyleri ifade eden ve onun ilgisini çeken kelimelerdir. Örneğin "çoğunluk" yerine "Yüzde 58", "yakında" yerine "gelecek hafta" gibi (124). Kelimeleri açık ve kolay anlaşılır cümleler haline getirmek rapor yazıcısının amacı olmalıdır. Uzun cümleler anlaşılmayı güçleştirir ve okuyucunun ilgisini dağıtır. Bu nedenle olabildiği kadar uzun cümlelerden kaçınılmalı ve daha özlü cümleler kullanılmalıdır. Bir cümle içinde aynı kelime iki ayrı anlamda kullanılmamalı,

(123) Holmes Pabst MERER, Accounting for Control and Decisions, 1970, Business Publications Inc., s. 13.
James S. WORTHINGTON, "Take The Mystery Out of Management Reports", CAMagazine, (November 1980), s. 64.
JOPLIN-PATTILLO, s. 35.

(124) LESIKAR, s. 138-143.

olumsuz ifadeler yerine olumlu ifadeler tercih edilmelidir (125).

Cümleler tek başlarına, açıklığı sağlayamazlar. Bunlar paragraflar içinde mantıklı bir şekilde yer almalı ve kolay okunabilir, anlaşılabilir bir görünümde olmalıdır. Bir paragraf tek bir konu veya düşünce çevresinde oluşturulmalıdır. Böyle bir paragraf ana konuyu, fikri ve bunları destekleyen ayrıntıları içermelidir. Çok uzun paragraflardan kaçınılmalıdır (126).

(3) Tek Tip Fakat İlgili Çekici Başlıklar Kullanılmalıdır: Raporun planlama evresinde bu konuya değinilmişti. Burada şunu söyleyebiliriz. Başlıklar önem derecelerine göre okuyucuya yol gösteren ve onu yönlendiren işaretlerdir. Raporda aynı fiziksel özellikleri gösteren anlatım bölümleri için aynı derecede önemli olan başlıklar kullanılmalıdır. Rapor yazma ile ilgili çeşitli kaynaklarda görebileceğimiz bir çok başlık düzeni vardır. Bunlardan biri benimsenebilir. Dikkat edilmesi gereken nokta daha önce de belirttiğimiz gibi okuyucunun ilgisini daha çok çeken kısa, anlamlı ve konuşma şeklindeki başlıkların kullanılmasıdır (127).

c) Muhasebeci İçin Standartlaştırılmış Bir Anlatım Raporu Şekli

Aşağıda belirtilen kısımlardan oluşan bir rapor düzeni muhasebecinin hazırlayacağı anlatım raporları için uygulanabilir (128).

-
- (125) LESIKAR, s. 146.
LEWIS-BAKER, s. 91.
JOPLIN-PATTILLO, s. 37.
TROT, s. 4-5.
- (126) LESIKAR, s. 153-156.
LEWIS-BAKER, s. 94-96.
- (127) JOPLIN-PATTILLO, s. 41-42.
LEWIS-BAKER, s. 103.
LESIKAR, s. 88.
- (128) JOPLIN-PATTILLO, s. 42-43.

(1) **Kapak:** Rapordaki en önemli gösteriş unsurudur. Bu nedenle okuyucuda okuma isteği uyandıran ve dolaylı ya da dolaysız olarak onu okumakla sağlanacak yararı gösteren bir kapak kullanılmalıdır. Kapakta başlık, hazırlayanın adı ve çalıştığı bölüm, hazırlanma tarihi vb. unsurlar yer almalıdır.

(2) **Sunuş Yazısı (Transmittal Letter):** Böyle bir sunuş yazısı raporun niteliğini, amacını, okuyucunun raporu nasıl kullanacağını veya raporun okuyucuya nasıl yararlı olacağını, rapordaki önemli noktaları ve eğer uygun olursa bir nezaket paragrafını içerir.

(3) **İçindekiler Tablosu:** Okuyucunun rapor içinde yer alan hangi bilginin kaçınıcı sayfada olduğunu kolayca bulmasına yarayan bir tablodur. Raporun ön kısmında düzenlenen bir tablo şeklinde olabileceği gibi raporun ana bölümlerini çeşitli renkteki kâğıtlar ve kavalyeler ile ayırarak da düzenlenebilir. Özellikle beş sayfadan fazla olan raporlar için içindekiler tablosunun düzenlenmesi çok gereklidir.

(4) **Öneriler veya Bulguların Özeti:** Bu bölümde raporun sonunda daha ayrıntılı olarak sunulan önerilerin ya da getirilen çözümlerin özeti verilir. Böyle bir özeti hazırlamaktaki amaç okuyucuya en çok ilgilendiği konuyu en hızlı şekilde vermektir.

(5) **Önerilerin Dayandığı Olgular veya Yapılan Araştırmanın Ayrıntılarını İçeren Ana Bölüm:** İçindekiler tablosuna göre düzenlenen bu bölümde; yapılan önerilerin ve varılan sonuçların ortaya konmasında izlenen yöntemler ve yapılan işler açıklanır.

(6) **Raporu Destekleyen Örnekler ve Şekiller:** Anlatımı destekleyen örnekler ve şekiller iki şekilde düzenlenebilir. Ya ilgili anlatım bölümünde bunlara yer verilebilir ya da bö-

lümün sonunda grup halinde düzenlenebilirler. Şekillerin bir başlığı ve numarası olmalı ve bu başlık ve numaralar anlatım kısmında belirtilmelidir.

(7) **Özet, Sonuçlar ve Öneriler:** Anlatım raporunun son kısmını oluşturan bu bölümde ana düşünceler özet olarak verilmelidir. Ancak tartışmalar veya anlatım burada tekrar edilmemelidir. Sonuçlar ve öneriler okumayı kolaylaştırmak ve farklılıkları belirtmek için sıra halinde verilmelidir.

Bazen daha biçimsel (formal) olan raporları daha uzun hazırlamak gerekebilir. Böyle raporlar ise aşağıdaki kısımlardan oluşur (129).

Ön Bölümler:

- . Kapak
- . Başlık sayfası
- . Yetki Verme Belgesi
- . Sunuş yazısı (transmittal letter)
- . İçindekiler Tablosu
- . Örnek, Şekil veya Şemaları Belirten Tablo
- . Özet

Ana Bölümler:

- . Giriş
- . Sorunun Belirtilmesi ve Araştırma Alanı Verilerinin Değerlendirilmesi
- . Sonuçlar ve Öneriler
- . Özet

(129) LESIKAR, s. 97.
LEWIS-BAKER, s. 12.
MURPY-PECK, s. 683-684.

Ekler Bölümü:

- . Kaynakça
- . Ekler
- . İndeks

d) Bir Anlatım Raporu Örneği

Aşağıda verilen rapor (130) geniş şekilde anlatım içeren aylık bilgi verici bir rapor örneğidir. Bu rapor işletmeyi işlevsel olarak bölümlere ayırmakta ve ayrıca işletmenin içinde bulunduğu şartları ve rekabet gücünü de vermektedir. Gerektiğinde her bir bölümden daha ayrıntılı bilgi sağlanabilmesi amacıyla ilgili kişilerin isimleri ve telefon numaraları verilmiştir. İşletmeden işletmeye raporun şekli değişebilir fakat, raporun içerdiği bilginin dayandığı ilkeler benzer şekilde olacaktır.

-
- (130) JOPLIN-PATTILLO, a.g.k. (Albert J. BOWS "Broadening the Approach to Management Reporting", The Arthur Anderson Chronicle Vol. 22, April 1962, s. 7-25'e atfen), s. 45-54.

Benzer bir rapor örneği için bkz.:

Türkân ARIKAN, Yönetim Kurulu için Bir Kontrol Raporu Örneği, İstanbul 1984, Eko Bil, Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti. Yayın No. 8, s. 24-31.

XYZ GÜVEN TRAŞ BIÇAĞI A.Ş.

AYLIK YÖNETİM RAPORU

Temmuz 1984

ÖNEMLİ NOKTALAR

Sayfa

XYZ A.Ş. FAALİYETLERİ

80.000.000,- TL olarak gerçekleşen kârlar bütçenin altında olmasına rağmen 1983 yılına göre % 3 fazladır	2
Cari varlıkların kısa süreli borçlara oranı 2,4 olup nakit durumu sağlam görünmektedir	3
Traş makinesi satışları bütçenin % 6 altındadır	4
Tüketici tercihlerini karşılamak için mamul düzeyindeki değişiklikler	4
Stoklar bütçenin % 17 üzerindedir. Yığılma fazla olmuştur	5
Çelik hammaddesi fiyatlarında artış olacağı tahmin edilmektedir	5

TRAŞ BIÇAĞI ENDÜSTRİSİ

Rakip işletmelerden biri yoğun pazar araştırması yapmaktadır ..	7
Elektrikli traş makineleri üreticileri reklamlarını artırmaktadırlar	7

ÜLKE EKONOMİSİ

Üçüncü üç aylık dönemde tüketici harcamalarında artış olacağı öngörülmektedir	8
---	---

YAPILMASI GEREKENLER

Mamul düzeyindeki değişikliklerle ilgili kararlar, stokların düzeyi ile ilgili kararlar	9
---	---

FİNANSAL DURUM

Ayrıntılı
bilgi için Tel

KÂRLAR

Temmuz ayında kârlar bütçenin 140.000,- ₺ altına düş- müştür. Toplam satışlar artarken kârların azalması C fabrikasının zararı ve reklamlardaki artıştan ileri gelmiştir. Lüks kalite traş bıçaklarının tüketici tara- fından tutulması nedeniyle brüt kâr % 5 oranında bütçe fazlası göstermiştir.

A. Bilen 324

Faaliyet Sonuçları Temmuz 1984	000 ₺					
	Tutarlar		Bütçeye Göre Farklar			
	Temmuz	Ocak-Temmuz	Olumlu (Olumsuz)		Olumlu (Olumsuz)	
			Temmuz		Ocak-Temmuz	
			Tutar	%	Tutar	%
Net satışlar	72.830	510.000	3.300	5	23.000	5
Satışların Maliyeti	45.690	320.000	(1.900)	(4)	(14.000)	(5)
Brüt kâr	27.140	190.000	1.400	5	9.000	5
Faaliyet giderleri						
Satış gid.	7.140	50.000	(660)	(10)	(5.500)	(12)
Reklam gid.	5.000	30.000	(710)	(14)	(3.250)	(12)
Yönetim gid.	3.500	30.000	(170)	(5)	(1.250)	(4)
	15.640	110.000	(1.540)	(10)	(10.000)	(10)
Faaliyet kârı	11.500	80.000	(140)	(1)	(1.000)	(1)

Traş makinesi kârları bütçenin altında kalmıştır. C Bölgesi ve E Bölgesi bütçenin altındadır. E Bölgesinde- ki satışlar artmasına rağmen yüksek reklâm giderlerini karşılayacak düzeyde değildir.

Temmuz Kârlarının Bütçeye Karşılaş- tırılması	(000) ₺									
	Lüks tip		Stand. Tip		Ekono. Tip		Traş		Toplam	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
A Bölgesi	170	6	(20)	(1)	170	3	(40)	(1)	280	2
B Bölgesi	(10)	1	30	1	70	1	50	1	140	1
C Bölgesi	(150)	(5)	(90)	(2)	(70)	(1)	(110)	(3)	(420)	(3)
D Bölgesi	100	4	120	2	10	-	(90)	(2)	140	1
E Bölgesi	30	2	30	1	(110)	(2)	(230)	(5)	(280)	(2)
Toplam	140	3	70	1	70	1	(420)	(4)	(140)	1

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

İŞLETME SERMAYESİ

Net işletme sermayesi bütçenin 8.000.000,- TL üzerinde olup nakit durumu sağlam görünmektedir. Kısa süreli borçlar yüksek düzeydeki stokları finanse etmek için önemli ölçüde artış gösteriyor. Stok durumu, planlarının % 17 üzerinde olduğundan, aşırı yığılmadan kaçınmak için gelecek aylarda dikkatle izlenmesi gerekmektedir.

A. Bilen 324

(000) TL			
İŞLETME SERMAYESİ	Tutar	Bütçenin Üstünde (Altında) Tutar	Bütçenin Üstünde (Altında) %
Dönen Varlıklar			
Kasa	65.000	(3.000)	(4.4)
Alacaklar	95.000	6.000	6.7
Stoklar	102.000	15.000	17.2
	<u>262.000</u>	<u>18.000</u>	<u>7.4</u>
Kısa sü. borçlar	110.000	10.000	10.0
	<u>152.000</u>	<u>8.000</u>	<u>5.6</u>

GETİRİ ORANI

Kârların bütçenin altında kalması nedeniyle, getiri oranı da planlananın altına düşmüştür.

	1983 %	Bütçelenen 1984 %	Beklenen 1984 %
Yatırılan Sermayenin Getiri Oranı	6.68	6.95	6.82

PAZARLAMA

YENİ SİPARİŞLER

Yeni siparişler Temmuz'da % 6 artmıştır. C Bölgesi hariç bütün satış bölgelerinde artış vardır. Bu bölgedeki azalışların nedeni en iyi satış elemanının kaybedilmiş olmasıdır. C bölgesi satış müdürü iki ay içinde yeni satış elemanının kaybedilen işletmeleri yeniden kazanacağını belirtmektedir.

Ayrıntılı
bilgi için Tel.

S. Caner 320

Bütün traş bıçaklarının satış düzeyi artmıştır. Traş makineleri satışlarında azalma vardır.

S. Caner 320

Temmuz 1984

	Bütçenin Üstünde (Altında) (000 TL)	Bütçenin Üstünde (Altında) (%)
Lüks traş bıçakları	2000	8
Standart traş bıçakları	1000	5
Ekonomik tip traş bıçakları	860	6
Traş makinesi	(560)	(6)

MAMUL DÜZEYİ

Mamul değerlendirme komitesinin raporuna göre 5-ADET'lik STANDART traş bıçağı paketi üretimden çıkarılmıştır. Müşteriler hemen hemen tamamıyla 10'luk ve 25'lik paketlere yöneltilmişlerdir.

S. Caner 320

Pazar Araştırması bölümünce yapılan incelemeler müşterilerin ekonomik tip traş bıçakları için 50'lik paketleri daha çok tercih ettiklerini gösteriyor. Eylül ay'ı içinde bu tip paketleri tanıtmak için planlar yapılmıştır.

M. Burak 329

REKLAM

Reklâm harcamaları artmıştır. Birkaç büyük şehirde yapılan pazar araştırmalarının sonucu, yalnızca erkeklere yönelik reklâm programları yerine, kocalarının tercihlerine göre asıl alışverişi yapan kadınların da dikkate alınmasının gerektiğini ortaya koymuştur.

G. Dinç 322

Reklâm müdürünün raporuna göre rakip işletme ABC'nin ve elektrikli traş makinesi üreticilerinin ofset baskı reklâmlara ağırlık vermeleri sonucu bizim de bu tekniğe ağırlık vermemez nedeniyle reklâm harcamaları bütçenin üstüne çıkmıştır.

G. Dinç 322

Ayrıntılı
bilgi için Tel

ÜRETİM

ÜRETİM DURUMU

Bütün üretim araçları Haziran ve Temmuz aylarında tam kapasiteyle çalışmıştır. Üretim müdürünün raporuna göre hem tamamlanmış mamul stokları hem de hammadde stokları çelik fiyatlarında yükselme beklendiğinden artırılmaktadır. Bununla beraber stoklar fazladır ve bir kısmının eritilmesi gerekmektedir.

T. Dinar 325

HAMMADDE DURUMU

Satın alma müdürü 1984'ün son üç ayı içinde çelik fiyatlarında bir artış olacağını öngörmektedir. Çelik müşterileri 1985'in ilk yarısında bir çelik grevi tahmin ettiklerinden 1984'ün son aylarında stoklarını artırmaya başlayacaklardır. Bu durum, dolayısıyla fiyatları yükseltecektir.

N. Kına 331

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME**CARİ PROJELER**

Araştırma ve geliştirme bölümü müdürü, bütün cari projelerin Ağustos ayı ortalarında tamamlanacağını bildirmektedir.

GELECEĞE YÖNELİK PROJELER

Cari projelerden sonra bütün araştırma personeli karşılaştırılabilir nitelikte fakat daha düşük fiyattan traş bıçağı üretmek için farklı çelik alaşımları kullanma olanağını değerlendirme projeleri üzerinde çalışacaklardır. Eğer bu araştırma başarılı olursa, artan çelik fiyatlarının olumsuz etkilerini giderebileceğiz.

K. Enek 327

ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ**İŞÇİ İLİŞKİLERİ**

E fabrikası personel müdürü işgören devir oranının yüksek olduğunu, bunun yetenekli işçilerin bu bölgedeki otomobil sanayiine geçmelerinden ileri geldiğini belirtmekte fakat, otomobil sanayiindeki kararsızlıklar nedeniyle işçilerin bu iş alanını tercih etme eğilimlerinin gittikçe azaldığını bildirmektedir.

M. Toker 328

İŞKOLUNDAKİ DURUM VE REKABET

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

PAZAR KOŞULLARI

Reklâm ajansımız, elektrikli traş makinesi üreticilerinin özellikle televizyon reklamlarını arttırmalarına rağmen, bunun traş bıçağı pazarında bir değişiklik yaratmadığını bildirmektedir.

G. Dinç 322

REKABET DURUMU

Pazardaki en güçlü rakibimiz olan ABC, K-T Pazar Araştırma Şirketi kanalıyla tüketicinin düşündüğü niteliklere sahip traş bıçağı oluşturma konusunda araştırma yapmaktadır. Bu araştırma bizimkilere oranla daha üstündür.

G. Dinç 322

İŞÇİ İLİŞKİLERİ

Sendika başkanı gelecek dönem toplu sözleşme görüşmelerinde daha yüksek oranda ücret isteyeceklerini bildirmiştir. Endüstri ilişkileri bölümünün müdürü M. Toker önceki sendika toplantısında rakiplerimizin, işletmemizin yaptığının aksine ücretleri daha yüksek tutmaları nedeniyle daha zayıf durumda olduklarını bildirmektedir.

M. Toker 328

BÜYÜME

B fabrikası müdürü DEF traş bıçağı şirketinin B bölgesindeki üretim araçlarını modernleştirmek için bir program başlattığını, bildirmekte ve bu şirketin bizimkine benzer yarı otomatik sisteme geçme çalışmaları yaptığını bildirmektedir. Geçmişte emek maliyetleriyle ilgili bir avantaj sağlanmış olması, B Bölgesinde işletme için bir üstünlük yaratmasına rağmen, sentetik tekstil fabrikalarının kurulmasıyla bu avantaj da hızla kaybolmaktadır.

O. Suat 326

YENİ ÜRÜNLER

Genel satış müdürü DEF Traş Bıçağı Şirketi tarafından son zamanlarda bizim traş makinelerine benzer kalitede daha düşük fiyatlı bir ürün tatinilmakta olduğunu fakat bu ürüne yönelik yoğun bir reklam programı uygulanmadığını bildirmektedir.

S. Caner 320

İŞ HAYATINDAKİ ÖNEMLİ EĞİLİMLER

Ayrıntılı
bilgi için Tel

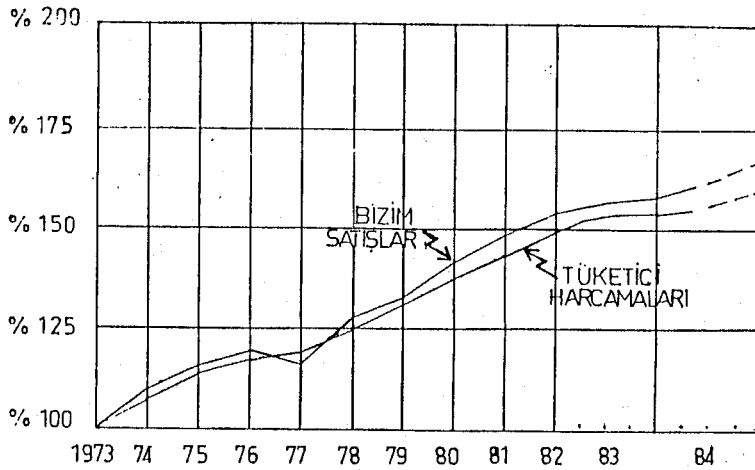
PERAKENDE TİCARET

Perakende satışlar Mayıs ve Haziran aylarında arttıktan sonra Temmuz ayında biraz azalmıştır. Öngörüler Ağustos ve Eylül ayları için bir artış olacağını göstermektedir.

A. Ferit 332

TÜKETİCİ HARCAMALARI

1984'ün ilk üç ayında dayanıksız tüketim malı harcamaları ve yapılan öngörüler 1984'ün ikinci üç ayında bir artış olacağını göstermektedir. Bu artış üçüncü üç aylık dönem için de tahmin edilmektedir.



Şekil: Satışlarımızla Tüketici Harcamalarının Karşılaştırılması

YAPILMASI GEREKENLER

Ayrıntılı
bilgi için Tel

MAMUL DÜZEYİ

Traş makinelerinin satışı bütün yıl için bütçelenenin altında kaldığından mamul komitesi traş makinesinin kalitesinin yükseltilmesi konusunda bir öneriler listesi hazırlamaktadır.

S. Caner 320

STOKLAR

Üretim müdürü ve satın alma müdürü, gelecek dönemde çelik endüstrisinde yeni bir toplu sözleşme imzalanana kadar hammadde ve mamul stoklarını korumak için, öne-ride bulunan özel bir rapor hazırlamaktadırlar.

N. Kına 331

T. Dinar 325

DÜZENLENME TARİHİ: 15 Ağustos 1984

DAĞITIM:

1. Yönetim Kurulu Üyelerine
2. Genel Müdüre
3. Genel Müdür Yardımcılarına
4. Denetçilere

2. TABLOLAR

Tablo şeklindeki raporlama hem başlı başına bir rapor şekli olarak hem de anlatım biçimindeki raporlamaya yardımcı olacak şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Bir tablo, sayısal bilginin satır ve sütunlar halinde sistematik olarak düzenlenen şeklidir (131).

Tablolar, genel amaçlı tablolar ve özel amaçlı tablolar olarak iki temel gruba ayrılabilir. Genel amaçlı tablolar, özel çözümsel amaçları olmayan ve geniş bir veri alanının düzenlendiği istatistiksel veri ambarı görünümünde olan tablolardır. Kural olarak bu tablolar raporun ek kısmında görünürler. Özel amaçlı tablolar ise adından da anlaşılacağı gibi özel amaç için hazırlanırlar. Genellikle anlatımın belli bir kısmını açıklamaya yardım ederler. Böyle tablolar genellikle açıkladıkları bölümün hemen altında veya onun yakınında yer alırlar (132).

Tablo şeklindeki raporlar genel olarak üç şekilde düzenlenmektedir (133):

a) Biçimsel Tablo Düzenleme

Böyle bir tablo başlık ve başlık numarası, satır başlıkları, sütun başlıkları altında verinin satırlar ve sütunlar halinde düzenlenmesinden oluşur. Aşağıda (Şekil 5) de bu tür bir tablo örneği verilmiştir (134).

(131) SÜDER, s. 123.
LESİKAR, s. 201.

(132) LESİKAR, s. 201.

(133) WIXSON, s. 428.
LEWIS-BAKER, s. 117-119.
LESİKAR, s. 202-203.

(134) LESİKAR, s. 202.

TABLO NO. TABLO BAŞLIĞI				
Satır Başlıklar	Tanımlayıcı Sütun Başlıklar			
	Sütun Başlık	Sütun Başlık	Sütun Başlık	Sütun Başlık
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
.....	XXX	XXX	XXX	XXX
Toplam	XXX	XXX	XXX	XXX
Dipnotlar				
Kaynak notu				

Şekil 5: Biçimsel Tablo Örneği

Tablolar mümkün olduğu kadar kendi kendine yeterli olacak şekilde düzenlenmelidir. Bu nedenle bunların şekli büyük ölçüde gösterim amacından etkilenecek değişik biçimlerde olabilir. Ancak bu tür tabloların düzenlenmesinde aşağıda sıralanan özelliklerin göz önünde bulundurulması tablonun etkili bir sunum aracı olmasını sağlayacaktır (135).

(135) LESIKAR, s. 202-203.

WIXSON, s. 428-429.

LEWIS-BAKER, s. 119-120.

Elden S. HANDRICKSEN, Accounting Theory, Homewood 1982, Richard D. Irwing Inc., s. 517.

- (1) Eğer satırlar uzun olma eğilimindeyse bir başka deyişle çok sayıda sütun varsa satır başlıkları, tablonun sağ tarafında da yer alabilir.
- (2) Verinin bulunmadığı ilgili sütun ve satırlarda sıfır yerine tire (-) işareti konulmalıdır.
- (3) Dipnotlar ya özgün terimleri açıklamak veya tabloda yer almayacak kadar uzun olan unsurları tanımlamak ya da bir kaynaktan aktarma yapıldığında kaynağın ne olduğunu göstermek amacıyla kullanılır. Dipnotlar belirtilirken eğer tablodaki sayılar için dipnot veriliyorsa biraz yukarıdan yazılan (a,b) gibi harfler veya yıldız işareti (*,*) gibi semboller kullanılır. Tablodaki alfabetik bilgi için dipnot veriliyorsa biraz yukarıdan yazılan (1,2) gibi rakamlar kullanılır. Yalnız bu dipnotlar anlatım kısmının dipnotlarıyla birbirini izleyecek şekilde numaralanmamalıdır ve her tablo için yeni bir numaralama serisi kullanılmalıdır.
- (4) Ölçü birimleri, uygun şekilde sütunların üstünde başlık veya alt başlıkların parçası olarak görünür. "TL" işareti her bir sütununun ilk rakamının sonuna ve toplam rakamlarının sonuna konulabileceği gibi tablonun üst kısmında da belirtilebilir.
- (5) Eğer tablodaki bütün rakamlar binli veya milyonlu ise, başlık kısmında belirtilmek koşuluyla son üç veya altı sıfır atılabilir.
- (6) Anlatım kısmında hangi tabloya işaret edildiği "aşağıdaki tablo" veya "önceki tablo" gibi ifadelerle değil tablo numarasıyla örneğin "Tablo XX" gibi belirtilmelidir.

b) Açık Şekilde Tablo Düzenleme

Bir veya iki sütun halinde rakamlar basit olarak listelenir. Başlık ve çizgiler yoktur. Bu tablo şekli anlatımın ayrılmaz bir unsurudur. Örneğin aşağıda verilen (Şekil 6) da ticari alacaklar hesabının vadelerine göre dökümü bu tür düzenlemeyi göstermektedir (136).

.....

.....

10 Milyon TL tutarındaki ticari alacaklar hesabının vadelerine göre dökümü şu şekildedir:

30 günün altında	7.500.000 TL
30 gün ile 60 gün arası	2.000.000
60 günün üzerinde	500.000
	<hr/>
	10.000.000 TL

Şekil 6: Açık Şekilde Düzenlenen Tablo Örneği

c) Cetvel Şeklinde Tablo Düzenleme

Cetvel şeklindeki tablolar sütun başlıkları ve çizgilerden oluşan basit tablolardır. Bunlar biçimsel tablolara benzerler fakat, tablo numaraları ve başlıkları yoktur. Anlatımın son kısmında, iki nokta üst üste (:) ile biten bir ifadeyle tanımlanması gerekir. Örneğin uygun tanıma ifadesiyle birlikte, aşağıda verilen (Şekil 7) de olduğu gibi düzenlenebilir (137).

(136) LESIKAR, s. 202-203.
WIXSON, s. 428.
LEWIS-BAKER, s. 117-118.

(137) WIXSON, s. 428.
LESIKAR, s. 203.

İşletme Sermayesindeki Değişmelerin Özeti
aşağıdaki gibidir:

	31 ARALIK		İŞLETME SERMAYESİNDEKİ DEĞİŞMELER	
	1982	1983	Artış	Azalış
Döner Varlıkl.	8.000.000	12.000.000	4.000.000	
Kısa Sü.Borçl.	4.000.000	5.000.000		1.000.000
İşlt.Sermayesi	<u>4.000.000</u>	<u>7.000.000</u>		
İşletme sermayesi artışı			<u>4.000.000</u>	<u>4.000.000</u>

Şekil 7: Cetvel Şeklinde Düzenlenmiş Tablo Örneği

Tablolar hangi şekilde düzenlenirse düzenlensin olabileceği kadar ilk işaret edildikleri anlatım kısmı ya da paragrafına yakın bir şekilde yerleştirilmelidir. Genel olarak tabloların ilk belirtildikleri paragraftan hemen sonra yerleştirilmeleri tercih edilirse de eğer ilk sözü edilen sayfada tabloya yetecek kadar boşluk yoksa, tablo bir sonraki sayfada ilk paragraf aralığına yerleştirilmelidir (138).

3. GRAFİKLER

Rapor kelimelerle en iyi şekilde anlatılsa bile kelimeler bazen tek başlarına yeterli değildir. Bu nedenle rapor yazıcılar kelimelerin anlamını oturtmada yardımcı olan bazı grafik biçimlerini kullanabilirler. Bu amaçla kullanılan grafiklerin ilk işlevi raporun içindeki bilgileri iletmede ke-

limelere yardımcı olmaktadır. Bunun dışında grafikler anlatım kısmında düşünülmeyen ikinci derecede destekleyici veya tamamlayıcı ayrıntıyı kapsama ve olayın belli noktalarına özel önem verme amacına hizmet ederler. Grafikler ayrıca raporun fiziksel görünümünün etkililiğini artıran önemli birer araçtır (139).

Sayısal bilgilerin grafik şeklinde sunulması aynı bilgilerin tablo şeklinde sunulmasından çok daha kolay açıklama ve çözümleme olanağı verir. Örneğin en yaygın olarak kullanılan tablo şeklinde, yan yana çizilen iki sütundan birinde içinde bulunulan dönem diğerinde karşılaştırma yapılan dönem gösterilir. Bu iki dönemli karşılaştırmalar kalıcı bir önemi olmayan ani değişiklikleri vurgulama eğilimi taşır. Ayrıca bir dönemden diğerine değişimler oldukça küçük olduğunda, yavaş seyreden gelişmeler gözden kaçabilir. İki dönemli karşılaştırmalar birkaç dönemi bir arada gösteren tablolar şeklinde genişletilebilir ama, bu tür tabloların incelenmesi daha fazla zaman ve dikkat gerektirdiğinden bu da pek doyurucu bir çözüm yolu değildir. Grafikler bu soruna çözüm getirebilirler. Rapor okurlarının çoğu örneğin, on yıla ait bilgilerden oluşan tablolardaki eğilimi görmekte güçlük çekerler. Oysa grafikte bu eğilim oldukça açık bir biçimde görülebilir. Aşağıda on yıllık bir dönem içinde (Bin ₺ olarak) işletmenin net gelirini gösteren bir tablo örneği verilmiştir (140):

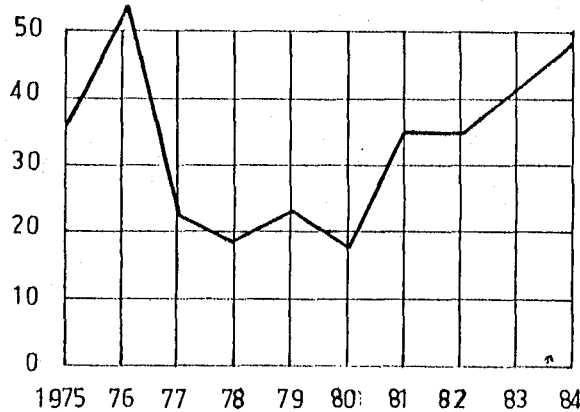
(139) LESIKAR, s. 194.

WIXSON, s. 2912.

(140) BERGWERK, s. 49.

<u>Yıllar</u>	<u>Net Gelir</u> <u>(000 TL)</u>
1975	36.000
1976	51.920
1977	20.460
1978	18.140
1979	22.210
1980	17.270
1981	34.240
1982	34.500
1983	41.650
1984	48.050

Bu tabloyu dikey biçimde sunmakla karşılaştırmayı bir ölçüde kolaylaştırmış oluyoruz. Çoğu zaman raporu eline alan kişinin, on satırı soldan sağa doğru okuyarak sunulan bilgileri algılayabilmesi ve eğilimi göz önünde canlandırabilmesi için, konuya yeterince ilgi duyuyor olması gerekir. Oysa çizilen bir grafik (Şekil 8), aynı bilgiyi okuyucunun zamanını ve dikkatini zorlamadan verebilir (141).



Şekil 8: Net Gelir Grafiği

Grafikler daha ilgi çekicidirler ve tablo şeklindeki sunumdan daha uzun süre hatırdaki tutulabilirler. Yalnız grafikler etkili bir raporlama aracı olmalarına rağmen, bunların uygun olmayan şekilde kullanımı kolayca yanlış anlamaya ve hatalı sonuçlara yol açabilir. Bu nedenle bir grafik yapıcısının, önemli sayısal veriyi doğru bir şekilde resmetme sorumluluğu vardır (142).

a) Grafik Çeşitleri

Genel olarak işletmecilikte en yaygın biçimde kullanılan grafik çeşitlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (143):

- (1) Çizgi grafikler
- (2) Çubuk ve sütun grafikler
- (3) Dairesel ya da pasta şeklindeki grafikler
- (4) İstatistiksel haritalar
- (5) Resimsel şemalar

Bu grafik çeşitlerinden ilk üçü muhasebeciler tarafından en çok kullanılanlardır.

(1) Çizgi grafikler: Bu grafikler bir zaman döneminde bir veya birden fazla değişkendeki değişmeyi göstermek için kullanılan grafiklerdir. Örneğin fiyatlardaki değişmeler, haftalık satışlar ve dönemler itibariyle istihdam düzeyi gibi, bilgiler en iyi şekilde bu tür grafiklerde gösterilir (144).

Çizgi grafiğin dikey eksenini (Y) kullanılan ölçünün miktarını, yatay eksenini (X) ilgili zaman dönemlerini gösterir. Bilgi verilmesi amaçlanan unsur yatay ve dikey eksenlerde iş-

(142) JOPLIN-PATTILLO, s. 123.

(143) WIXSON, s. 29.12-29.20.

LESIKAR, s. 203-217.

LEWIS-BAKER, s. 120-129.

JOPLIN-PATTILLO, s. 123-138.

(144) LESIKAR, s. 203.

retlenen değerlerin kesiştiği noktaları birleştiren sürekli bir çizgi (eğri) şeklinde gösterilir. Bu şekildeki grafiklere aritmetik çizgi grafikler de denir (145).

Çizgi grafiklerde ayrıca aynı şema üzerinde iki veya daha fazla değer gösterilmesi de olanaklıdır. Ancak böyle durumlarda çizgiler (eğriler) birbirinden ayırt edilecek şekilde çizilmelidir. Bu amaçla daha koyu ve daha açık tonda çizgiler, renkler, tireler, noktalar ve noktalı çizgilerden yararlanılabilir. Bu şekilde kullanılan değişik çizgilerin grafiğin bir yerinde açıklanması ya da tanımlanması uygun olacaktır. Tek bir grafik üzerinde en çok dört veya beş değişken yer almalıdır. Yalnız eğer grafikte herhangi bir noktada çizgiler kesişiyorsa en fazla üç değişkene yer verilmelidir (146). Böyle bir grafik örneği (Şekil 9) da verilmiştir (147).

Çizgi grafiklerin bir diğer çeşidi de düzeysel grafiklerdir. Önce bir seri, çizgi grafik gibi çizilir. Daha sonra çizilen bu eğrinin altında kalan düzey gölge, tarama ya da renk ile belirtilir. Bu şekilde çizilen grafiğe basit düzeysel grafik denir. Bunların fazla kullanım alanları yoktur. (Şekil 10) da böyle bir grafik örneği verilmiştir (148). Bunun yanında katlı (veya çoklu) düzeysel grafikler toplam değerleri ve bütünü oluşturan parçaları aynı zamanda göstermede etkili olduklarından daha çok kullanılırlar. (Şekil 11) katlı düzeysel grafiği gösteriyor (149). Bu şekilde toplam satışlar tepedeki eğri ile temsil ediliyor. İlk önce en önemli olan unsurun eğri-

(145) BROWN-HOWARD, s. 469.
JOPLIN-PATTILLO, s. 126.
LEWIS-BAKER, s. 121.

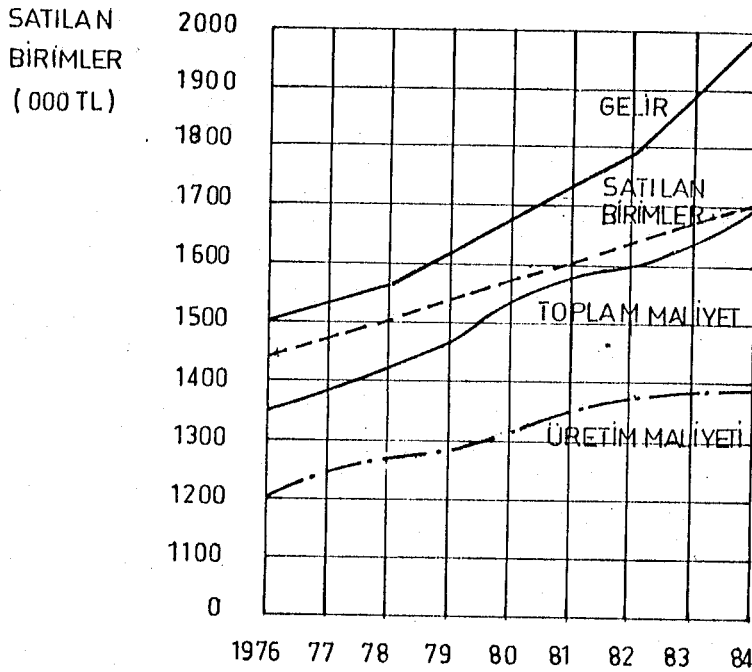
(146) LESIKAR, s. 209.
LEWIS-BAKER, s. 120-121.

(147) BROWN-HOWARD, s. 470.

(148) JOPLIN-PATTILLO, s. 127.

(149) LESIKAR, s. 210.

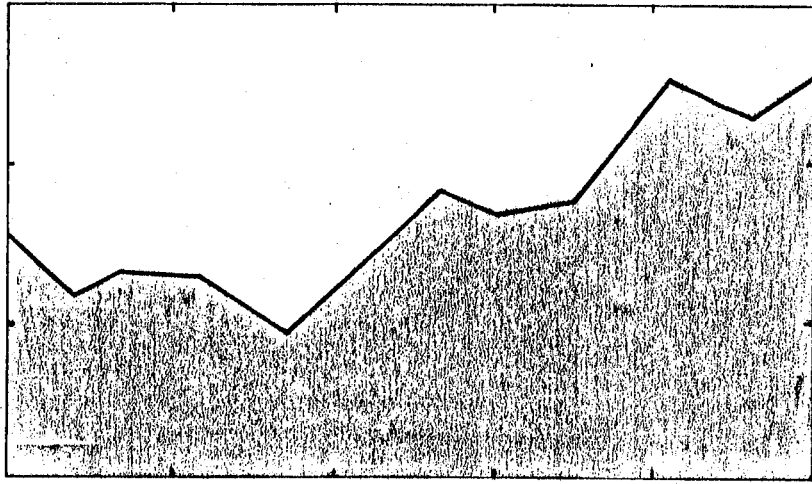
si çizilir. Örneğimizde ilk çizilen eğri I'inci bölgenin satış eğrisidir. II. Bölgenin satış eğrisi I. bölgenin satış eğrisini temel veya sıfır alarak çizilir. Aynı şekilde III. bölgenin eğrisi de II. bölgenin eğrisini sıfır veya temel kabul ederek çizilir. Her bir bölgenin satışları arasındaki farklılıkları ayırt edebilmek için de eğriler arasında kalan alanlar tarama, gölgeleme veya renk kullanılarak belirtilir. Bu şekilde ayrılan alanların her birinin üzerine hangi satış bölgesini gösterdikleri yazılır (150).



Şekil 9 : Birden Fazla Değişkenli Çizgi Grafik

MİKTAR

MİKTAR

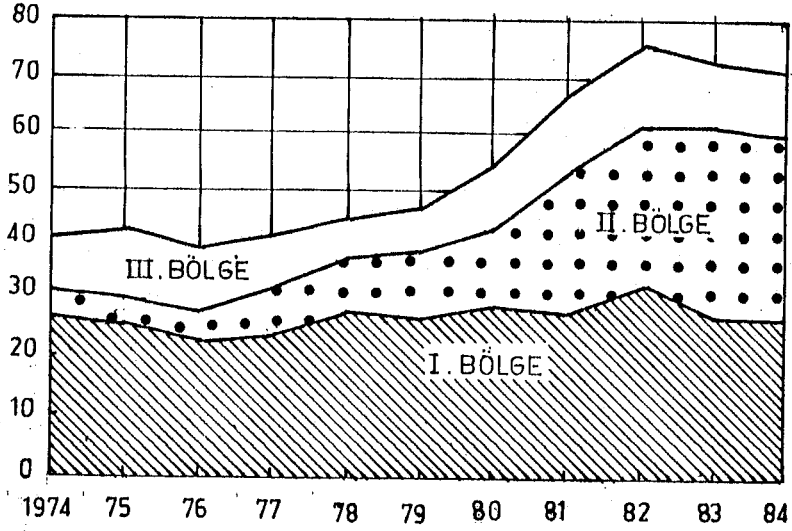


ZAMAN

Şekil 10: Basit (Tekli) Düzeysel Grafik

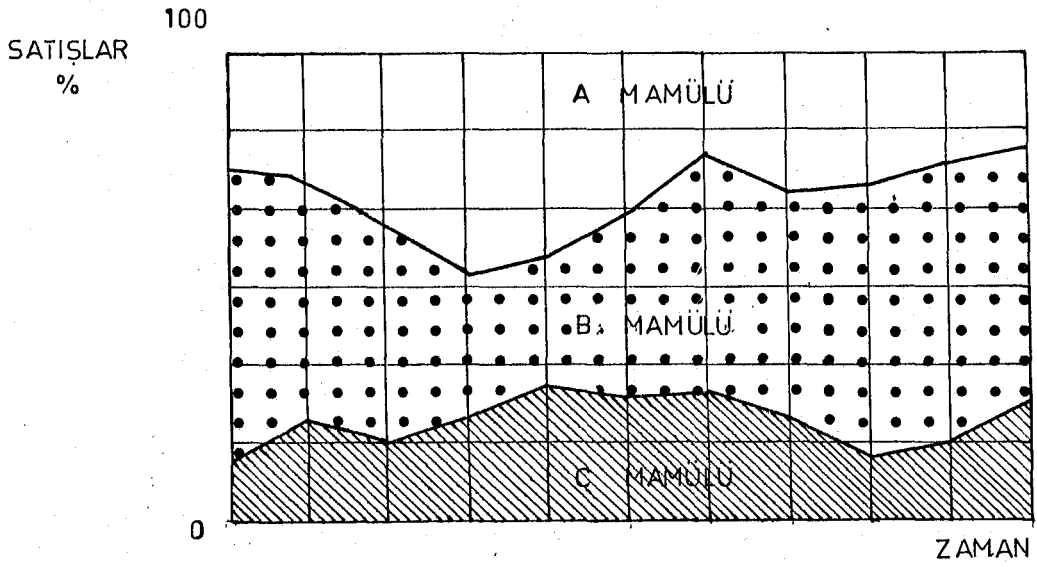
MİLYON
TL

SATIŞLAR



Şekil 11: Çoklu Düzeysel Grafik

Katlı düzeysel grafiklerin diğer bir şekli yüzdeli düzeysel grafiklerdir. Bu grafikler aynen düzeysel grafikler gibi çizilir. Ancak toplam düzeyi oluşturan unsurlar toplamın bir yüzdesi olarak gösterilir. (Şekil 12) böyle bir grafiği gösteriyor (151). Bu tür grafikler mutlak rakamları gösteren diğer grafiklerle birlikte kullanıldığında okuyucu açısından daha yararlı olur (152).



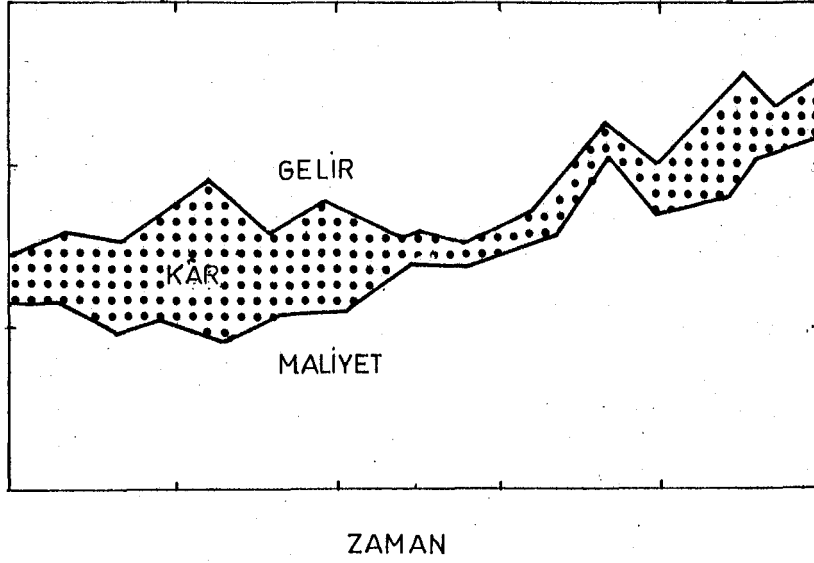
Şekil 12: Yüzdeli Düzeysel Grafik

Bir başka düzeysel grafik şekli de iki değer arasındaki değişimleri gösteren silüet grafiklerdir. (Şekil 13) de verilen örnek, bu tür grafiği gösteriyor (153). Hem gelir hem de maliyet rakamları, sıfır rakamı temel alınarak zamana göre işaretlenip, eğriler çizilir. İki değer arasında kalan düzey gölge veya tarama ile belirtilir. Örnekte bu iki eğri arasında kalan alan kârı göstermektedir. Bu şekilde en önemli olan değere okuyucunun dikkati çekilmiş olmaktadır.

(151) JOPLIN-PATTILLO, s. 128.

(152) A.g.k., s. 129.

(153) A.g.k., s. 129.



Şekil 13: Siluet Düzeyssel Grafik

Çizgi grafiklerin işletmecilikte kullanılan bir başka şekli de yarı logaritmik grafiklerdir. Bu grafik türü oransal ve yüzdeli ilişkileri göstermede kullanılan başarılı bir araçtır. Özel bir şekilde çizilen ızgara üzerinde mutlak rakamları işaretleyerek oluşturulan eğri, artış veya azalış oranını gösterir. Aynı bilgiyi bir aritmetik ızgara üzerinde göstermek için iki şema gereklidir. Birinci şema mutlak değerleri göstermek için kullanılacak, mutlak değerler daha sonra yüzdelere çevrilecek ve oransal değişmeyi göstermek için ikinci bir şema üzerinde işaretlenecektir. Yöneticiler genellikle büyüme veya değişme oranlarının seyriyle ilgili olduklarından yarı logaritmik grafikler bu açıdan çok kullanışlı bir araç olacaktır. (Şekil 14) de verilen örnekte yarı logaritmik grafik ve aritmetik grafik karşılaştırmalı olarak görülmektedir (154). Bu örnekte her dönem için 100 değeri % 50 artırılarak 100, 150, 225, 337, 506, 759 olarak her iki grafikte de işaretlenmiştir. Aritmetik grafik eğrisi, her yeni değerle açı gittikçe dikleştiğinden gelişme oranını gittikçe artıyor gibi gösteriyor. Yarı logarit-

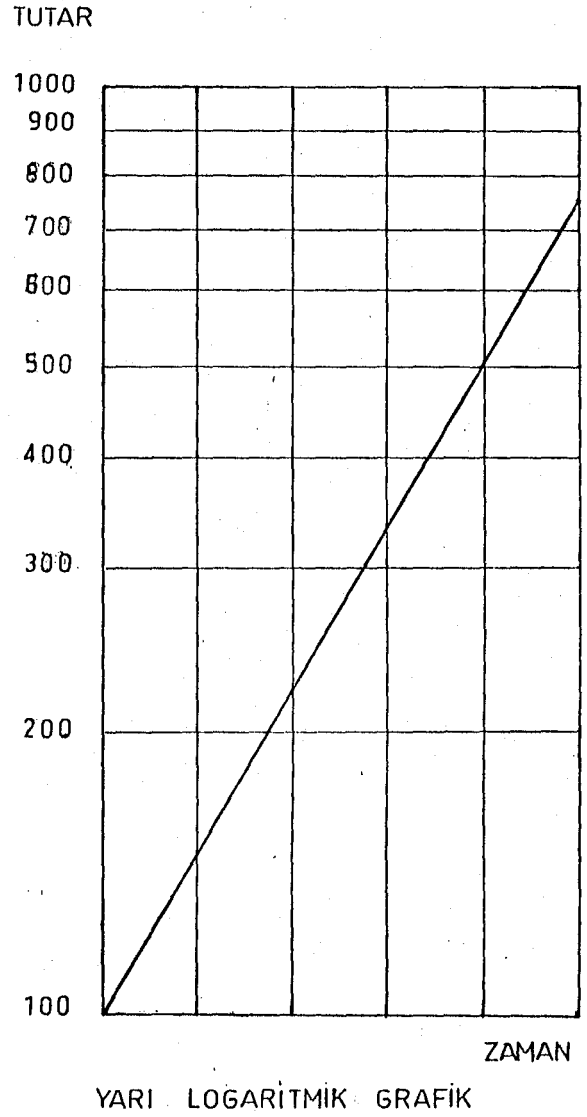
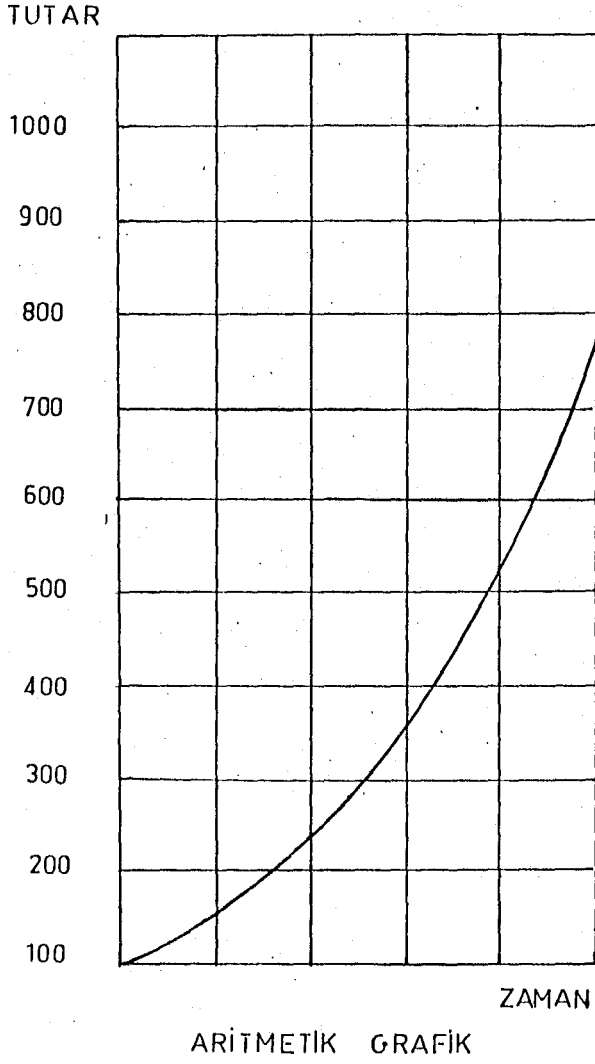
(154) A.g.k., s. 132.

mik grafik ise her yıl % 50'lik sabit bir artış oranını doğru olarak düz bir çizgiyle gösteriyor. (Şekil 14) den de görüldüğü gibi dış görünüş itibarıyla iki grafik birbirinden oldukça farklıdır. Dikey eksen logaritmik olarak ızgara üzerindeki aralıkların sürekli daraltılmasıyla bölümlenmiş yatay eksen ise aritmetik olarak bölümlenmiştir. Bu nedenle bunlara yarı logaritmik grafik denilmektedir. İşletmecilikte pek kullanılmayan daha çok mühendislerin kullandığı tam logaritmik grafiklerde her iki eksen de logaritmik olarak bölümlenir. Yarı logaritmik grafiklerde, sıfır (0) değerinin logaritması olmadığından orijin daima pozitif değerle başlar ve en çok 10 sayısının katları kullanılır. Bu tür grafikler mutlak tutarları büyük ölçüde farklı iki veya daha fazla değer dizisindeki değişme oranını karşılaştırmada etkili bir şekilde kullanılır (155).

(2) **Çubuk grafikler:** Bu türdeki grafikler belli bir zaman döneminde veya zaman noktasında bir veya daha fazla değişkenin değerlerini göstermek için kullanılan grafiklerdir. Bunların düzenlenmesi genellikle çizgi grafiklerden daha zordur fakat, biraz daha dikkatle çizildiğinde bu grafikler daha çekici ve anlaşılması daha kolaydır. Çizgi grafikler çözümsel amaçlar için yararlı olabilirken çubuk grafikler basit karşılaştırmalar için yararlı olmaktadır. Özellikle aritmetik ve yarı logaritmik grafiklerin teknik bilgi düzeyi daha yüksek olan kişiler için hazırlanması tercih edilirken çubuk grafiklerin hazırlanacağı kişilerin belli bir teknik bilgi düzeyine sahip olmaları şart değildir (156).

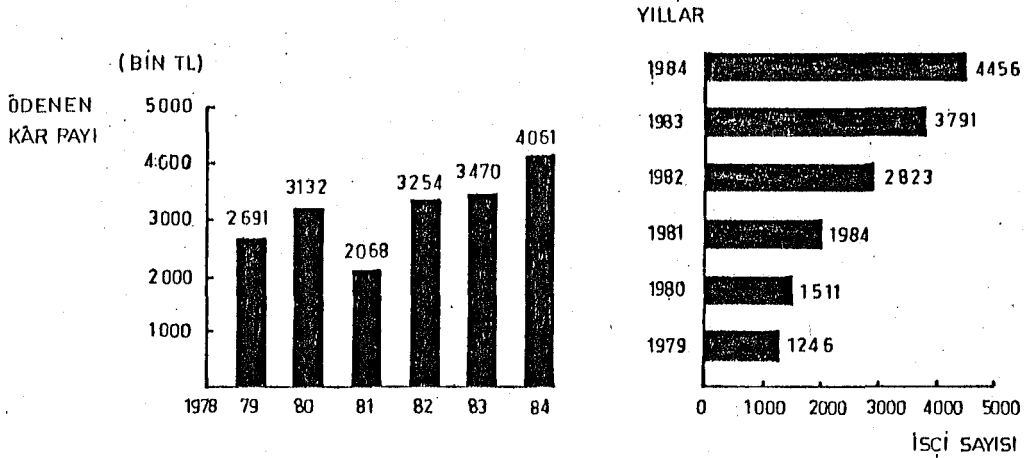
(155) WIXSON, s. 2913-2917.
JOPLIN-PATTILLO, s. 128-130.

(156) LEWIS-BAKER, s. 123.
LESİKAR, s. 202-204.
WIXSON, s. 2917.
JOPLIN-PATTILLO, s. 133-134.



Şekil 14: Aritmetik ve Yarı Logaritmik Grafiğin Karşılaştırılması

Çubuk grafikler çizgi grafikler gibi yapılırlar. Bunlarda da X ve Y eksenleri vardır. Değişkenlerin miktar veya değerleri çizgiler yerine dikey ya da yatay çubuklarla gösterilir. (Şekil 15) dikey ve yatay çubuk grafikleri göstermektedir (157).



Şekil 15: Dikey ve Yatay Çubuk Grafikler

Yukarıda verilen (Şekil 15) deki grafiklerde belli bir zaman dönemindeki yalnızca bir değişken karşılaştırılmaktadır. Bazen bu tür grafiklerde birden fazla değişkenin karşılaştırmasını yapmak da olanaklıdır. Yalnız her bir ek değişken çubuk grafiğe karmaşıklık katacağından, böyle bir grafikte üçten fazla değişkeni karşılaştırmaktan kaçınılmalıdır (158). (Şekil 16) iki değişkeni karşılaştıran çoklu bir çubuk grafiği göstermektedir (159).

(157) LEWIS-BAKER, s. 124.

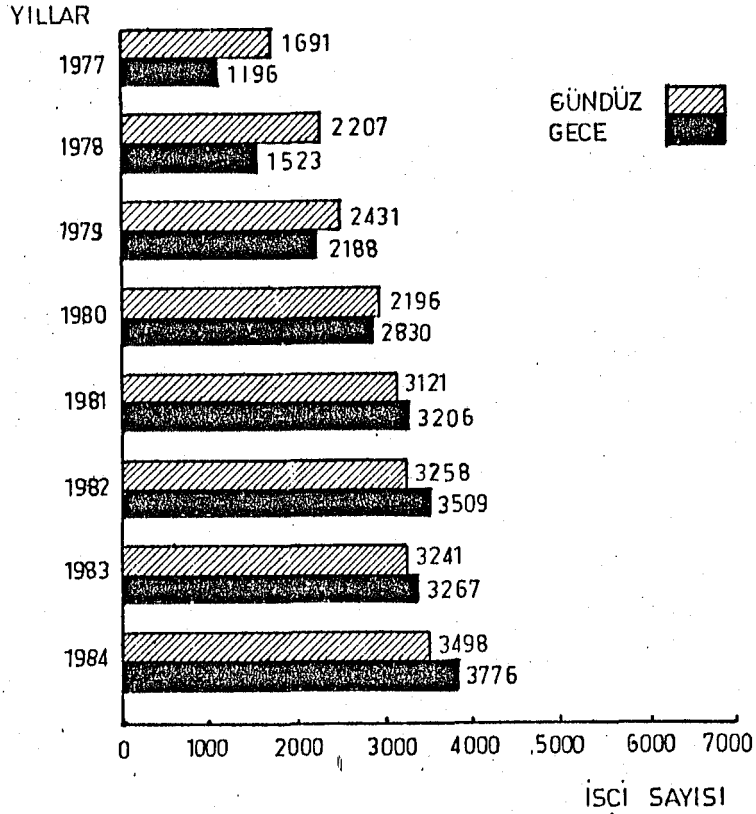
(158) WIXSON, s. 2917-2919.

LEWIS-BAKER, s. 125.

LESİKAR, s. 205.

JOPLIN-PATTILLO, s. 134.

(159) LEWIS-BAKER, s. 124.

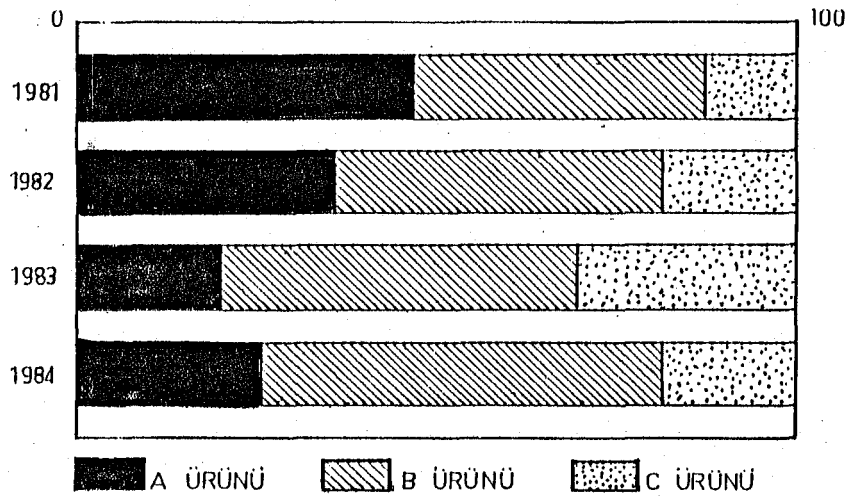


Şekil 16: Çoklu Çubuk Grafik

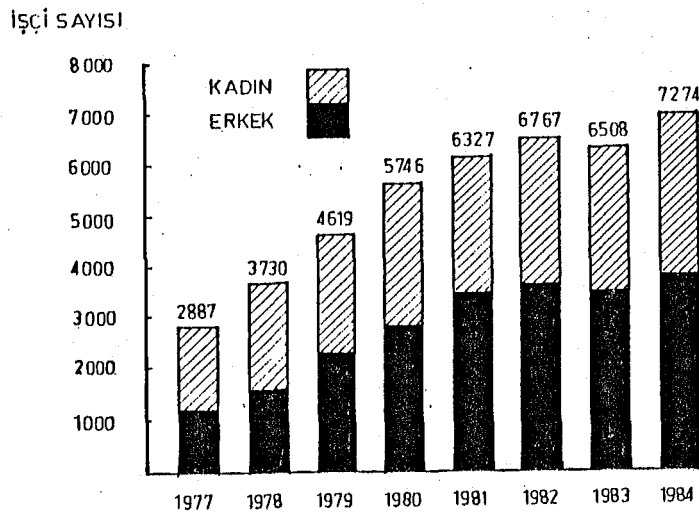
Bir unsurun çeşitli kısımlarını gösteren çubuk grafiklere, "alt bölümlü" (subdivided) ya da "bölümlü" (divided) çubuk grafikler denir. Bunlar da iki türlü çizilebilir. Yüzdeli alt bölümlü çubuk grafikte çubuk uzunlukları karşılaştırılmaz. 100 olarak kabul edilen bütün çubuklar aynı uzunluktadır. Bir çubuğu oluşturan alt bölümler, yüzün oranları olarak gösterilir. (Şekil 17) (160). Rakamsal alt bölümlü çubuk grafikde ise, (Şekil 18) de görüleceği gibi çubuğu oluşturan alt bölümler rakamsal olarak belirtilir. Bu tür grafiklerde çubuk boylarını karşılaştırmak da olanaklıdır (161).

(160) JOPLIN-PATILLO, s. 134.

(161) LEWIS-BAKER, s. 125.



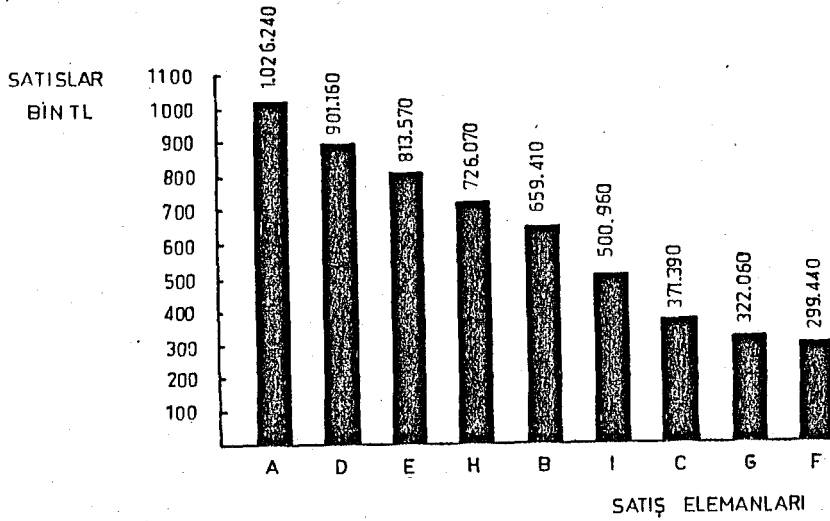
Şekil 17: Yüzdeli Alt Bölümlü Çubuk Grafik



Şekil 18: Rakamsal Alt Bölümlü Çubuk Grafik

Çubuk grafikler yalnızca belli bir zaman dönemindeki değişimleri göstermek için kullanılmazlar. Onlar belli bir zaman noktasındaki çeşitli değişkenlerin durumunu göstermek için de etkili bir şekilde kullanılabilirler. Böyle bir karşılaştırma istenildiğinde çubukları artan veya azalan sıra içinde dizmek okuyucu için yararlı olacaktır. Bu şekilde bir düzenlemeyle okuyucu bir bakışta ortalamadan kararsız-

lık gösteren değişkeni görebilir. (Şekil 19) da verilen örnekte satış elemanı A'nın daha verimli C, F ve G'nin en az verimli oldukları hemen anlaşılacaktır (162).



Şekil 19: Azalan Sıralı Çubuk Grafik

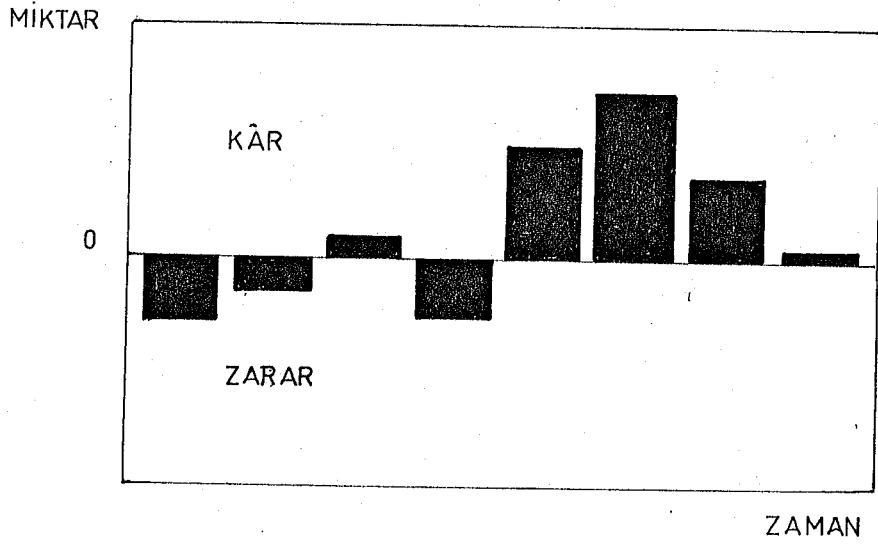
Çubuk grafiklerin diğer bir şekli de pozitif-negatif çubuk grafik, ya da net sapma grafiğidir. Bu grafik genellikle bir zaman serisinin içerdii negatif ve pozitif değerlerin her ikisini de gösterir. En sık kullanılan net sapma grafikleri kâr ve zarar verisini gösterenlerdir (163). Bu grafikle ilgili örnek (Şekil 20) de verilmiştir (164). Çoğu çubuk grafiklerle pozitif-negatif çubuk grafikler, bir zaman dönemindeki değişkenlerin değişmesini göstermek veya zaman içinde belli bir noktada çeşitli değişkenleri göstermek için kullanılabilir. (Şekil 21) bir takvim yılı boyunca çeşitli ürünlerin verimliliğini göstermektedir (165).

(162) A.g.k., s. 126.

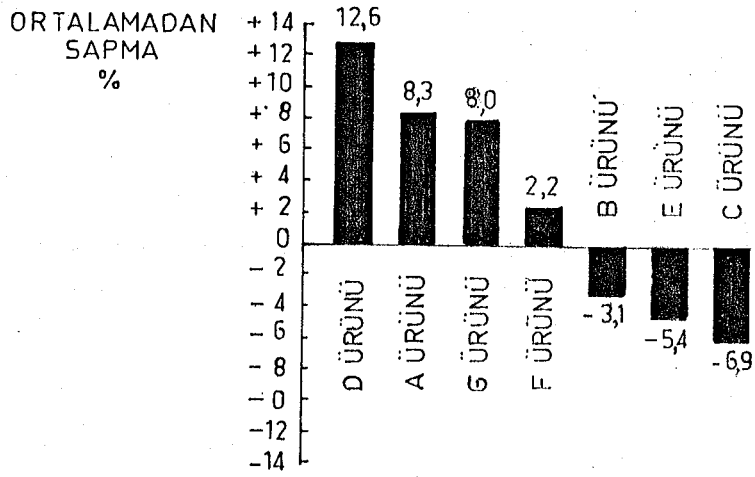
(163) LEWIS-BAKER, s. 125.
JOPLIN-PATTILLO, s. 135.
LESİKAR, s. 205-206.

(164) JOPLIN-PATTILLO, s. 135.

(165) LEWIS-BAKER, s. 126.



Şekil 20: Net Sapma Grafiği



Şekil 21: Satışlardaki Sapma Yüzdesini Gösteren Pozitif-Negatif Çubuk Grafik

(3) **Dairesel (veya Pasta) Grafikler:** Daire ya da pasta şeklindeki grafikler, bir toplam değerin veya miktarın unsurlarını bu toplam değerin yüzdesi olarak karşılaştıran grafiklerdir. Adından da anlaşılacağı gibi pasta grafik bir pasta olarak toplam değeri gösterir ve bu pastanın dilimleri de bütünü oluşturan unsurları gösterir. (Şekil 22) de böyle bir grafik örneği verilmiştir (166). Dilimler tarama, gölgeleme, renk vb. kullanılarak birbirinden ayırt edilebilir veya (Şekil 23) de olduğu gibi bir dilimin ya da dilimlerin çıkarılmasıyla ilgili unsurlar vurgulanabilir (167). Daire ya da pastayı dilimlemeye saatin 12 olduğu durumdan başlaması, saat ayarı yönünde hareket edilmesi ve en büyük dilimden en küçüğüne doğru bir sıra izlenmesi önerilmektedir. Ayrıca her bir dilim tanımlanmalıdır. Dilim yeteri kadar büyükse tanımlar, dilimin içine yazılabilir. Eğer dilimler içine yazı yazılamayacak kadar küçükse çizilen bir ok ile belirtilerek tanım dairenin dışına yazılabilir (168).

Pasta grafikler; çizgi ve çubuk grafiklerle karşılaştırıldığında, pasta grafiklerin kullanım alanlarının daha sınırlı olduğunu görürüz. Çizgi ve çubuk grafiklerin uygulanabilirliği daha kolay ve esnektir. Bir çizginin tepesini ya da çubuğun uzunluğunu karşılaştırmak bir dairenin dilimlerini karşılaştırmaktan görsel olarak daha kolaydır. Daire grafik tek bir unsurun çeşitli alt bölümlerini göstermek gerektiğinde etkili şekilde kullanılabilir ancak, eğer bütün

(166) JOPLIN-PATTILLO, s. 136.

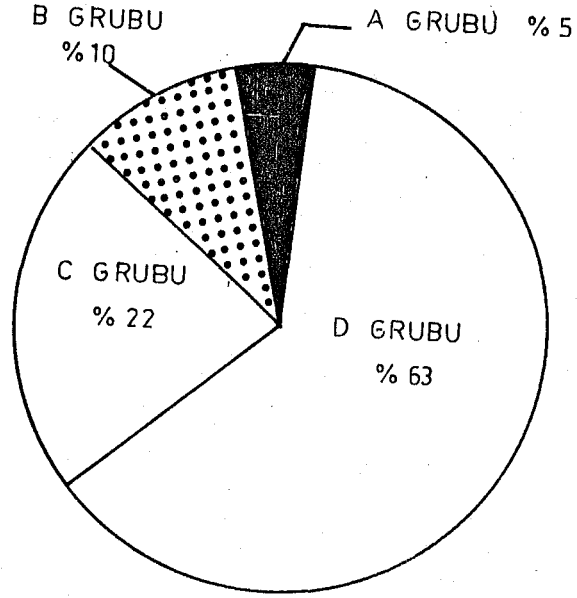
(167) LEWIS-BAKER, s. 129.

(168) LESIKAR, s. 208.

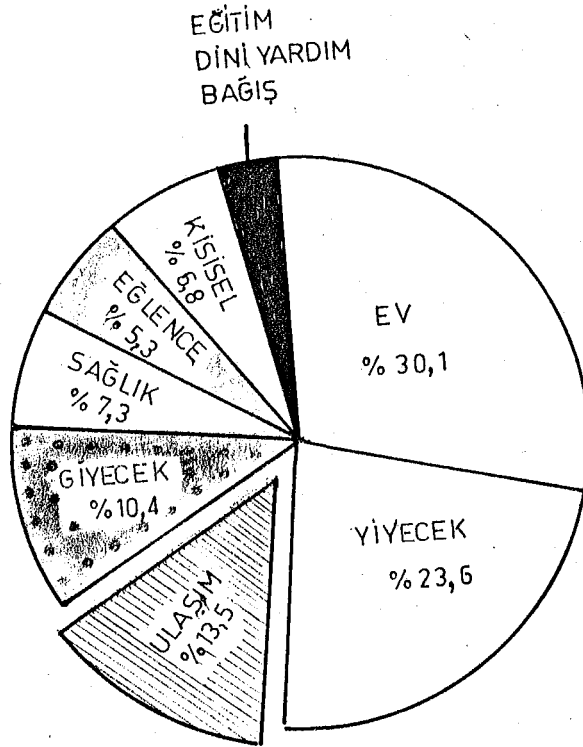
LEWIS-BAKER, s. 128.

JOPLIN-PATTILLO, s. 138.

BROWN-HOWARD, s. 471.



Şekil 22: Pasta (Daire) Grafik



Şekil 23: Dilimi Çıkarılmış Pasta Grafik

dilimler hemen hemen aynı ölçüdeyse pasta grafik etkisiz kalacaktır (169).

Buraya kadar anlatılan grafik araçlar en çok kullanım alanı olanlardır. Bunların dışındakiler, özellikle coğrafik alanlarla ilgili sayısal bilgiyi karşılaştırmada kullanılan istatistiksel haritalar, resimsel şemalar ve diğer pek çok grafik şekli muhasebeciler tarafından daha az kullanılırlar (170).

b) Grafiklerin Genel Özellikleri

Bütün grafiklerin hazırlanmasında aşağıda sıralanan özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekir (171):

(1) Öncelikle hitap edilen okuyucunun teknik bilgisi göz önünde bulundurulmalı ve buna göre basit ya da daha ayrıntılı grafikler hazırlanmalıdır.

(2) Grafiklerin, ölçüsü ve boyutlarıyla bunlarda kullanılan harflerin ve sembollerin ölçüsü ve boyutları, grafikleri kullanım amaçlarına göre değişir. Örneğin sözlü raporlamaya yardımcı olarak hazırlanan grafikler daha büyük ölçüde, renkli ve basit olmalıdır. Anlatımı destekleyen grafikler daha ayrıntılı olabilir. Eğer bu tür grafikler çoğaltılacaksa renkli hazırlanmaları pek ekonomik olmayacaktır.

(3) Bütün grafiklerin bir başlığı olmalıdır. Bu başlık genellikle şeklin üst kısmında yer alır. Başlığın amacı; grafikte sunulan bilginin ne olduğunu, neye uygulan-

(169) LEWIS-BAKER, s. 128-129.
JOPLIN-PATTILLO, s. 138.

(170) LESIKAR, s. 211-213.
JOPLIN-PATTILLO, s. 123.

(171) JOPLIN-PATTILLO, s. 124-125.
LEWIS-BAKER, s. 129-130.
LESIKAR, s. 198-201.
BROWN-HOWARD, s. 469-470.

diğını ve kapsadığı dönemi belirtmektir. Grafiğin üst kısmında yer alacak bilgi olabildiği kadar kısa olmalı, daha açıklayıcı bilgi gerekirse grafiğin alt kısmında verilmelidir.

(4) Grafikler raporun anlatım kısmından ya çizgiyle ayrılmalı ya da arada biraz boşluk bırakılmalıdır. Bu şekilde okuyucunun dikkati artacaktır.

(5) Grafikte; farklılaştırılan çizgileri, tarama, gölgeleme veya renkle ayrılan unsurları tanımlayan bir açıklayıcı bilgi (anahtar) yer almalıdır. Açıklayıcı bilgi, genellikle şeklin sağ alt veya yan kısmında yer almalıdır (Şekil 16, 17, 18).

G. BİLGİSAYARLA HAZIRLANAN RAPORLAR

1. BİLGİSAYARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Günümüzde bilimsel alandaki çalışmalardan her türlü işletmelerdeki yönetim sorunlarına kadar etkisini gösteren bilgisayarlar, bilgi elde etmede ve iletmede yeni bir boyut getirmiştir. Yönetim geçmişte yeterli bilgi alamazken bugün veri toplama, çözümlene ve bunları bilgiye dönüştürerek yazılı belgeler şeklinde sunma işlerinde kullanılan bilgisayarlar sayesinde hazır bilgiyle boğulmaktadır.

Bir muhasebecinin bilgisayarlardan rapor hazırlamada nasıl yararlanacağı konusuna geçmeden önce bu bölümde konumuz dışında kalan teknik ayrıntıya girmeden, genel olarak her işletmeci veya muhasebeciyi ilgilendiren bilgisayara ilişkin bazı temel bilgileri vereceğiz.

a) Bilgisayarın Tanımı ve Türleri

Bilgisayar genellikle giriş birimiyle alınan verilerin üzerinde aritmetik veya karşılaştırma türü işlemler yapan ve işlemlerin bitiminde sonuçları çıkış birimlerinden kullanıcıya başlangıçta belirtilen biçimde veren elektronik bir bilgi işleme aygıtı olarak tanımlanmaktadır (172).

Hızı belleği ve çalışmasını otomatik olarak yönlendiren programlar (komut dizileri) ile işlem yapan özellikleriyle bilgisayar; diğer mekanik ve elektronik hesap makinelerinden farklı, özel tür bir hesaplama aygıtıdır. Programcı tarafından saptanan sonlu (finite) sayıdaki, yapılma sıraları önceden belirlenen işlemlerin komutları bilgisayarın belleğine yerleştirildikten sonra makine, dışarıdan hiçbir karışmaya gerek kalmadan istenilen işlemleri yapabilmektedir. Ancak bilgisayara bir işlem yaptırmak üzere program yazılırken, işlemlerin yürütülmesi sırasında bütün olası durumlar, programcı tarafından daha önceden düşünülerek her bir durumda bilgisayarın nasıl bir yol izleyeceği "dallandırılmış komutlar" şeklinde programa konulmalıdır (173).

(172) CUSHING, s. 108.

Erkut GÖKTAN, "Elektronik Bilgi İşlem Sistemlerindeki Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi", V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Türkiye'deki Ekonomik Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar, der. A. Sait SEVGENER, İstanbul 1983, M.U. Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, s. 50.

SEZGİN, s. 83.

Müfit ERENLİ, "İş Hayatında Bilgisayarlardan En Verimli Şekilde Nasıl İstifade Edilebilir" Sevk ve İdare Dergisi, s. 85, (Eylül 1975), s. 9-10.

Özden KILÇAY, Uygulamalı Basic, 2 B., Ankara 1984, s. 13.

Hayri ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, İstanbul 1980, Fatih Yayınevi Matbaası, s. 50.

Emin Doğan AYDIN, Bilgisayar Nedir, İstanbul 1985, Özkur Ofset, s.4.

(173) GÖKTAN, s. 234-285.

Peyami ÇARIKÇIOĞLU, "Elektronik Bilgi İşlem ve İç Kontrol" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, s. 2, (Mayıs 1976), s. 83.

KILIÇAY, s. 14.

Bilgisayarlar tarihsel gelişimi (174) içinde boyutlarına ve kuşaklarına göre sınıflandırılabilirdiği gibi, "analog" (benzetsel) ve "digital" (sayısal) bilgisayarlar ve genel amaçlı ve özel amaçlı bilgisayarlar olarak da sınıflandırılmaktadır (175).

(1) Tarihsel Gelişimine Göre Bilgisayarlar ve Özellikleri (176): 1642 yılında Blaise Pascal tarafından bulunan "toplama makinesi" 1694 de Gottfried Wilhelm Leibniz tarafından bir adım daha geliştirilerek çarpma ve karekök alma işlemleri yapabilen bir makine haline getirilmiştir. Bu iki bilim adamından sonraki yüzyıllarda elektriğin ve sulu pilin bulunmasıyla elektronik ve sanayi alanlarında önemli gelişmeler olmuştur. 1833 yılında İngiltere'de Charles Babbage delikli kart girişli, bellek ve aritmetik birimleri bulunan, otomatik bilgi çıkışı yapabilen ve sıra düzeninde program denetimi bulunan bir makine geliştirmiştir. "Analitik Makine" adını verdiği bu buluşuyla Babbage zamanının yüzyıl ilerisinde olan bir olay başlatmıştır.

-
- (174) Bilgisayarın tarihsel gelişimi konusunda ayrıntılı bilgi için:
 Hayri ÜLGEN, "Bilgisayarların Tarihsel Gelişimi", Çağdaş İşletme Yönetiminde Bilgi İşlem Sistemleri Semineri, Ankara 1974, Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, s. 21-29.
 Ümit CANDAN-Erdal ÖZTEKİN, Bilgisayarlar ve Programlama Donatım-Yazılım-Fortran IV; İstanbul 1976, Sermet Matbaası, s. 26-30.
 GÖKTAN, s. 285-297.
 SEZGİN, s. 87-91.
 Selçuk USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması Yararları ve Önemi, Ankara, 1975, Ankara İ.T.İ. Akademisi Yayını, s. 9.
 Behiç ÇAGAL-Aziz TÜTER, Basic Temel Kitap, İstanbul 1984, Bilkom Yayınları, s. 13-16.
- (175) Keith DAVIS, The Challenge of Business, New York 1975, Mc Graw Hill Book Company, s. 450.
 GÖKTAN, s. 284.
 USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 9.
 ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 47-51.
 FERGAN, s. 273.
- (176) DAVIS, s. 450-451.
 GÖKTAN, s. 285-295.
 USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 16-19.
 SEZGİN, s. 87-91.
 CANDAN-ÖZTEKİN, s. 26-30.

Bilgisayarın bundan sonraki evriminde A.B.D. hükümetinin resmi istatistiklere verdiği önemin bu konudaki çalışmalara büyük etkisi olduğu görülmektedir. İlk sayısal bilgisayar 1939-1946 yılları arasında Pennsylvania Üniversitesi'nin Moore School Elektrik Mühendisliği bölümünde gizli bir savaş projesi olarak yapılmıştır. ENIAC adı verilen bu bilgisayar 30 ton ağırlığında olup 19000 adet lambası vardı. 1946 yılında Princeton Üniversitesi'nden John Von Neumann ikili (binary) sayı sisteminin bilgisayar yapımında kullanılabileceğini ve bilgisayar komutlarının ve verilerinin makine içinde saklanabileceğini önermiş, onun bu önerileri bilgisayar tasarımının temel felsefesini oluşturmuştur.

Ticari amaçlı ilk bilgisayar 1951'de UNIVAC-1 (Universal Automatic Computer) adı altında piyasaya sürülen bilgisayardır. Bu bilgisayarın ilk alıcılarından biri olan General Elektrik firması bilgisayarı işletmecilikte kullanan ilk işletme olarak bilinmektedir (177).

Bilgisayar teknolojisinde 1950'lerden itibaren başlayan gelişmeler bilgisayar evriminin "kuşakları" (generation) olarak adlandırılmaktadır. Birinci kuşak bilgisayarların 1950 ve 1954 yılları arasında yer aldığı ve bu kuşağın 1958-1959 yıllarında sona erdiği kabul edilmektedir. Boyutları çok büyük olan bu bilgisayarların yapımında radyo lambaları ve elektronik devrelerden yararlanılmıştır. Bu kuşaktaki bilgisayarlar, çok sayıdaki lambanın çıkardığı ısıyı düşürmek için büyük soğutma ve havalandırma cihazlarının kullanılmasını gerektiren, bakım ve onarım masrafları oldukça yüksek, aynı anda birden fazla işlem yapamayan, programlanması güç ve bilgi depolama yetenekleri küçük olan makinelerdir.

(177) GÖKTAN, s. 288.

USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 94.

İlk kuşağa göre daha küçük boyutlarda, daha hızlı ve daha yüksek düzeyde hesaplama yeteneğine sahip olan ikinci kuşak bilgisayarlar (1960-1965) da, lambalar yerine transistörler kullanılmıştır. Bunlarda dil derleme programları biraz daha geliştirilerek, temel bilim sorunlarının çözümünde FORTRAN (Formula Translator) ve işletmecilik bilgi işlem sorunlarının çözümünde ise COBOL (Common Business Oriented Language) programlama dilleri kullanılmaya başlanmıştır.

Üçüncü kuşak bilgisayarlar, bütünleşik devre teknolojisindeki gelişmeler sayesinde 1965 yılından itibaren üretilmeye başlanmıştır. İkinci kuşaktaki bilgisayarlardan daha gelişmiş olan bu bilgisayarlar, "mikro devre" kavramıyla birlikte aynı makine dilini kullanabilen "bilgisayarlar ailesi" kavramını da uygulamaya getirmiş, böylece bilgisayar satın alan veya kiralayan müşterilerin aynı satıcı firmadan kopmadan, bir bilgisayar modelinden başka bir modele geçme olanağı doğmuştur. Yine bu kuşaktaki bilgisayarların aynı anda birden çok işlem yapabilmeleri çoklu programlama ve zaman bölüşümünün uygulanmasını sağlamıştır. Bu bilgisayarlarla ilgili diğer bir yenilik de tele işlemin bulunması sayesinde veri ve programlamanın telefon hatları ve mikro dalgalar yoluyla bir yerden başka bir yere gönderilmesi olanağının yaratılması olmuştur. Ayrıca ikinci kuşakta geliştirilen programlama dillerine ek olarak yeni programlama dilleri -BASIC (Beginner's All-Purpose Symbolic Instruction Code), APL (A Programming Language) ve PL/ 1 (Programming Language 1)- geliştirilmiş ve kullanılmaya başlanmıştır. Bütün bu gelişmeler yanında üretici firmalar arasında gittikçe artan rekabet sayesinde, bilgisayarın kullanıcıya olan maliyeti de düşmüştür.

Elektronik devre ve sistem tasarımı alanlarında 1970 lerde görülen gelişmeler, belli özellikler nedeniyle üçüncü

kuşağın dışında dördüncü kuşak diye adlandırılan bilgisayarların üretilmesini sağlamıştır. Bu bilgisayarların en önemli özelliği "büyük ölçekli bütünleşik" (large-scale integrated) ve "çok büyük ölçekli bütünleşik" (very large scale integrated) devrelerin kullanılmasıdır. 40-500 kadar transistörden oluşan bu devreler hızın çok artırılabilmesine, maliyetin de o oranda düşürülebilmesine olanak vermiştir. Bu gelişmeler yanında bellek teknolojisinde de önemli ilerlemeler sağlanmıştır. Üretilen mini ve mikro bilgisayarlar her alanda hızla kullanılmaya başlanmıştır (178).

Günümüzde artık beşinci kuşak denilen süper bilgisayarlardan söz edilmekte ve bilgisayar teknolojisinde diğer ülkelere oranla önde bulunan Japonya'nın bu alanda büyük gelişmeler gösterdiği bilinmektedir (179).

(2) Benzetsel (Analog) ve Sayısal (Digital) Bilgisayarlar (180): Benzetsel bilgisayarlar doğrudan doğruya rakamlarla hesap yapmayan ve süreklilik gösteren fiziksel büyüklükleri (basınç, sıcaklık, voltaj, akım şiddeti, devir hızı gibi) ölçen veya karşılaştıran bilgisayarlardır. Örneğin benzin istasyonundaki benzin pompası içinde bulunan benzetsel bilgisayar yardımıyla iki ölçüme -verilen benzinin litre vb. türünden miktarı ve para olarak tutarı- dönüştürür.

(178) Tunç ERKANLI, "Ve Nihayet Bilgisayarlar", Sevk ve İdare Dergisi, S. 89, (Ocak 1976), s. 37-39.

(179) Sami KOHEN, "Uzakdoğu 21. Yüzyıla Hazırlanıyor", Milliyet Gazetesi, (7 Ocak 1985), s. 8.

(180) FERGAN, s. 273-274.

DAVIS, s. 454-455.

GÖKTAN, s. 284.

USLU, Bilgisayarların muhasebede Kullanılması, s. 9-10.

Sayısal bilgisayarlar ise, "sayma" yöntemiyle ve basamaklar halinde belirtilen rakamlarla doğrudan doğruya işlem yaparak çalışan bilgisayarlardır. Bunlar veri olarak sayıları, alfabetik karakterleri ve özel karakterleri kabul ederler. İş hayatında en çok kullanılan bilgisayarlar bunlardır.

(3) **Özel Amaçlı ve Genel Amaçlı Bilgisayarlar (181):** Özel amaçlı bilgisayarlar, belli bir özel amacı en yüksek verimle gerçekleştirebilecek şekilde tasarlanmış bilgisayarlardır. Özellikle hava yolları şirketlerinde koltuk rezervasyonları ve uçuşlarla ilgili bilgilerin elde edilmesinde, denizaltılarda ve uçaklarda kullanılan bilgisayarlar özel amaçla bilgisayarlardır.

Genel amaçlı bilgisayarlar ise birden çok görevin yerine getirilmesine elverişli ve iş hayatında daha çok kullanılan bilgisayarlardır. Bunlar çok sayıda farklı işlemi yapabilen makineler olup bir çok programı belleklerinde saklama yeteneğine sahiptirler.

b) Donanım (Hardware) ve Yazılım (Software)
Kavramları

Bir bilgisayarı oluşturan tüm makineler bilgisayar sisteminin "donanımı" olarak tanımlanır. Temel olarak bu makineler veri kabul eder, veri depolar, işlemler ve diğer program komutları yaparak bilgi çıkışını hazırlar. Tek başına donanım yalnızca elektronik parçalardan oluşan bir kutudur denilebilir. Bilgisayarın donanım kadar önemli diğer

(181) FERGAN, s. 274.

DAVIS, s. 455.

GÖKTAN, s. 285.

USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 9-10.

bir bölümünü de "yazılım" oluşturur. Yazılım donanım birimine bir dizi komutları (programları) nasıl işleyeceğini bildirir. Değişik amaçlar için kullanılan pek çok yazılım vardır (182).

c) Bilgisayarların Yetenekleri ve Sınırları

İnsanların halihazırda yapabildikleri işleri başarmada yeteneklerini artıran araçlar grubuna giren bilgisayarlar insanın beyin gücü kullanımını çeşitli özellikleri sayesinde artırır. Bu özellikleri iki temel grupta özetleyebiliriz (183):

(1) **Bilgisayarların yeni zaman boyutları yaratma yeteneği:** Bilgisayar toplar, çıkarır, çarpar ve böler. Bu işlemler bize yabancı değildir. Ancak burada önemli olan makinenin hızıdır. Bilgisayarlar sayesinde insanlar, bu işlemlere ayıracakları zamandan tasarruf edecekleri zamanı daha yaratıcı olmaya çalışarak geçirebilirler. Kısacası zaman boyutları genişlemiş olur.

(2) **Bilgisayarların belirli mantık işlemlerini yapabilme yeteneği:** Bilgisayar iki değer arasında basit karşılaştırmalar yapabilir ve sonuca göre bu karşılaştırmayı izleyen bazı başka işlemleri de sonuçlandırabilir. Böylece bilgisayar komutlara uyarak seçenekler arasında bir tercih yapabilir.

(182) Gordon B. DAVIS, "The Computer and Modern Accounting", Handbook of Modern Accounting, der., Sidney DAVIDSON, 1970, Mc Graw Hill Book Company, s. 73-74.

Keith DAVIS, s. 454.

Emin D. AYDIN, Bilişim Genel Sistemler ve Sibermatik Terimler Sözlüğü, İstanbul 1982, Mistaş-Beytur Yayını, s. 232 ve 515.

(183) ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 54.

Keith DAVIS, s. 455.

Kuşkusuz bilgisayarların yeteneklerinin sınırsız olduğu ya da hiç hata yapmayacakları sanılmamalıdır. Onların da sınırları vardır ve bazı klasik yanlışları da yapabilirler. Bilgisayarlarla yapılan hataların ilk kaynağı genellikle bilgisayara yanlış bilgi veren insandır. Bu nedenle uygulama programları mutlaka önceden hazırlanmalı, hatalarından arındırılmalı ve test edilmelidir. Bilgisayar kendisine verilen komutun dışında hiçbir şey yapamaz. Bir programın aylarca doğru çalıştıktan sonra birden bire hatalı ya da anlamsız bir işlem (örneğin 0.000 TL'lik fatura vermesi gibi) yapmasının iki nedeni olabilir. Ya bilgisayar çok ender görülen ve programda yer almayan özel bir durumla karşı karşıya kalmıştır. Ya da program içinde o ana kadar kullanılmamış olan bir bölümde hata ortaya çıkmıştır (184).

Bilgisayarla yapılan uygulamalar sayısal olmalı ve mantıksal olarak denetlenmelidir. Bilgisayar yöneticinin, niteliğe ilişkin bilgilere gereksinme duyduğu durumlarda yardımcı olamayacaktır. Örneğin yeni bir ürün pazarlandığında bunun piyasada başarılı olup olmayacağını yöneticiye söyleyemeyecektir. Kısaca bilgisayarlar sayısal sonuçlara uygun işlemlerle sınırlanmıştır ve bu işlemlerle ilgili sonuçlara bir dizi mantıksal komutları yerine getirerek ulaşır (185).

d) Bilgisayarın İşlevsel Yapısı

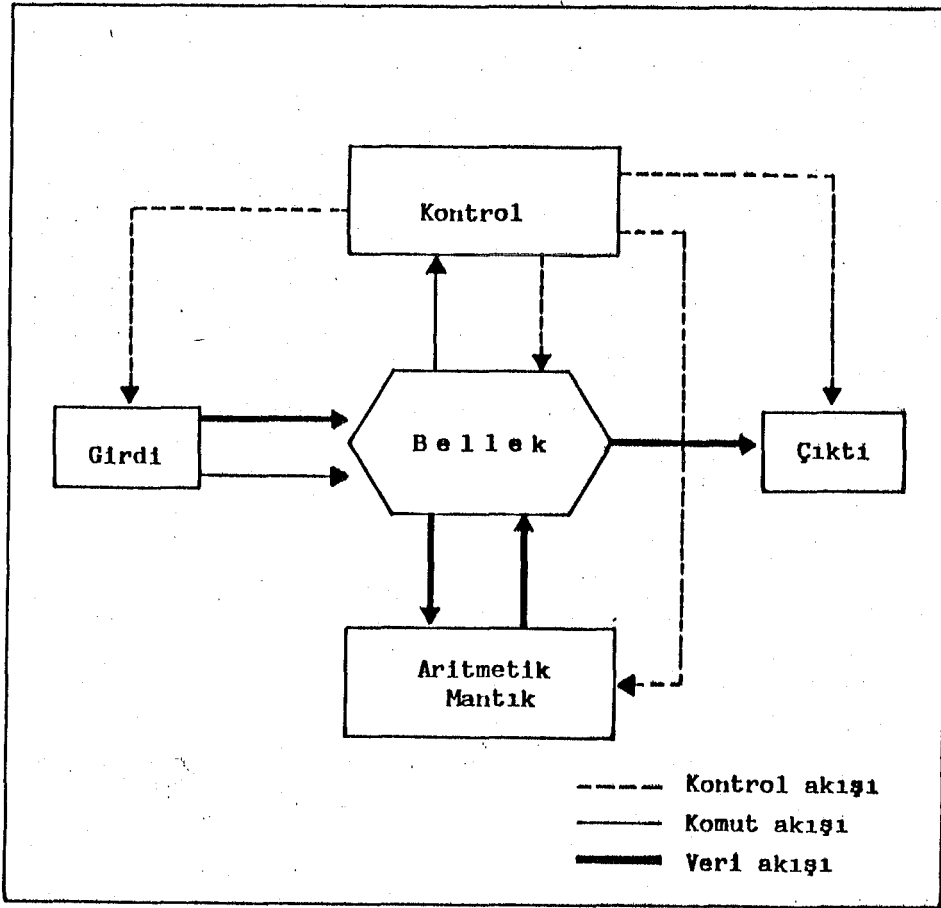
Tüm bilgisayarlar (Şekil 24) de görüldüğü gibi yapısal olarak aşağıda sıralanan ve kısaca açıklanan beş temel işlevi yerine getirirler (186).

(184) Keith DAVIS, s. 456.

(185) ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 59.

Keith DAVIS, s. 456.

(186) Keith DAVIS, s. 458.



Şekil 24: Bilgisayarın İşlevsel Yapısı

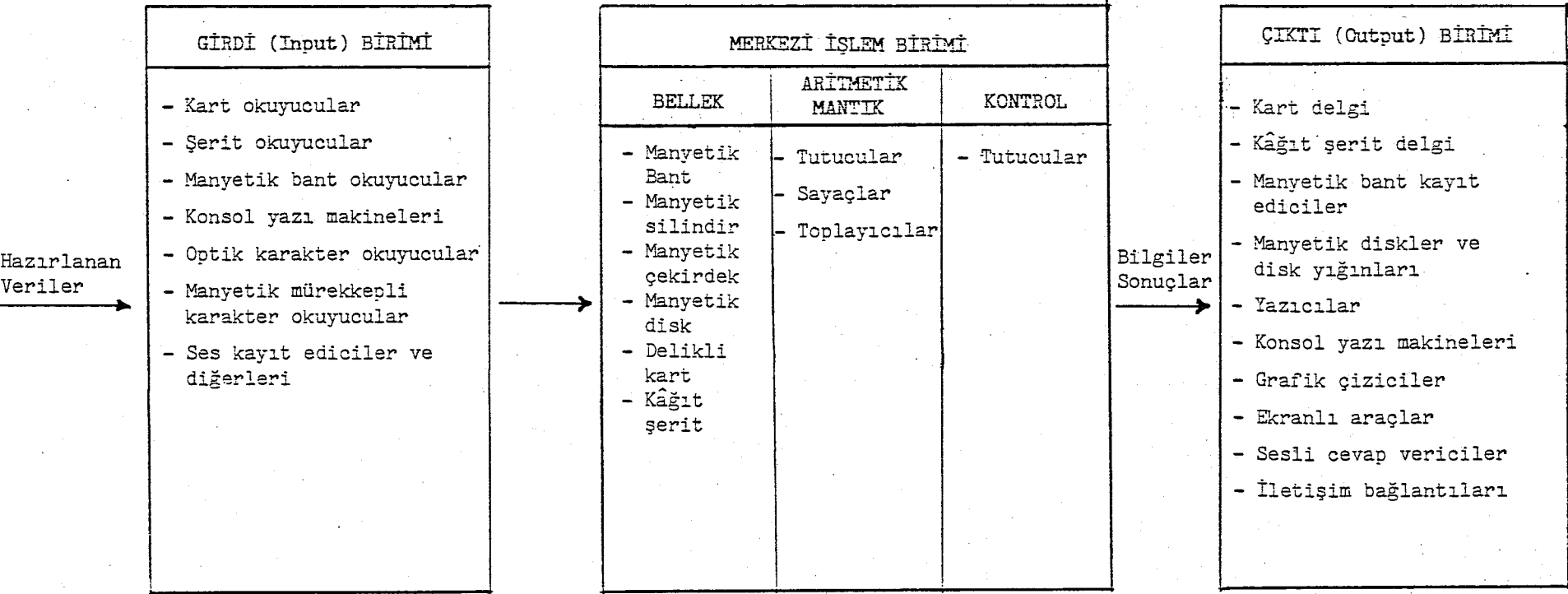
(1) **Girdi (Input):** İşlemleri yapabilmesi için veriler ve programlar bilgisayara onun kullanabileceği bir biçimde girmelidir. Giriş işlemi için kullanılan pek çok araç vardır (Bakınız Şekil: 25) (187). Bu iş için kullanıcı örneğin daktilo klavyesine benzer bir klavye ile doğrudan doğruya bilgisayara giriş yapabilir. Giriş için kullanılan araç ne olursa olsun bunlar tümüyle, insan ve makine arasında iletişimi ve yorumlamayı sağlayan araçlardır (188).

(187) USLU , Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 57.

(188) Keith DAVIS, s. 458.
MEIGS-MEIGS, s. 274.

Henry C. J.R. LUCAS, The Analysis Design and Implementation of Information Systems, U.S.A. 1976, McGraw Hill Book Company, s. 51.

ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 63.
SEZGİN, s. 84.



Şekil 25: Bilgisayarın Birimleri ve Araçları

(2) **Bellek (Storage):** Tüm bilgisayarın kalbi, merkezi işlem birimi (central processing unit, CPU) dir. Bu birim içinde bilgisayarın belleği, kontrol mekanizması ve aritmetik mantık birimleri yer alır. Karşılaştırmaları, hesaplamaları, seçimleri, yorumları yapan ve komutların yerine getirilmesini kontrol eden hep bu merkezi işlem birimidir. Merkezi İşlem biriminin bellek bölümü dört amaç için kullanılır. İlk olarak veriler ilerde işlenmek üzere belleğe alınır. İkinci olarak ara işlemlerin sonuçlarını saklamak için ek bir bellek kullanılır. Üçüncü olarak, işlemlerin sonuçları çıktı bilgileri verilinceye kadar bekletilmek üzere bellekte saklanır. Dördüncü olarak, gerekli olana kadar program komutları bellekte tutulur (189).

(3) **Aritmetik Mantık (Hesaplama):** Tüm hesaplar ve karşılaştırmalar merkezi işlem biriminin aritmetik mantık bölümünde gerçekleştirilir. İşlemler sırasında bu birim ile bellek arasında veri akışı vardır. Yani veriler bellekten alınır, çeşitli işlemlere tâbi tutulur ve yeniden belleğe gönderilir. Bellek bölümünde hiçbir işlem yapılmaz. Makinede yapılabilecek olan aritmetik ve mantık işlemlerin sayısı makinenin mühendislik tasarımı ile ilgilidir (190).

(4) **Kontrol:** Merkezi işlem biriminin bu bölümü bilgisayar sisteminin beyni olarak nitelendirilebilir. Kontrol birimi programdaki komutları seçer, tanımlar ve yerine getirir. Aritmetik mantık birimi de kontrol biriminden gelen emirlere göre işlem yapar. Komutlar bellekten belli bir sıra içinde seçilir ve kontrol birimine yüklenir ve burada yo-

(189) Keith DAVIS, s. 458-459.

FERGAN, s. 276-281.

SEZGİN, s. 84-85.

USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması....., 36.

(190) Keith DAVIS, s. 459.

ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 66.

SEZGİN, s. 85-86.

rumlanır. Buradan makinenin diğer birimlerine gönderilen sinyallerle program basamaklarının işlenmesi sağlanır (191).

(5) **Çıktı (Output):** Giriş birimlerinde olduğu gibi çıkış birimleri de insanla makine arasında iletişim kuran yorum mekanizmalarıdır. Makineye göre kodlanmış olan bilgiler çıkış birimi tarafından ya insanların anlayabileceği bir biçime (örneğin basılı bir rapora) veya başka bir bilgisayarda kullanılmak üzere özel bir biçime (örneğin, manyetik banta) dönüştürülür (192).

e) Bilgisayarla Problem Çözme Yöntemi

Önceki açıklamalarımızda genellikle bilgisayarın donanımı üzerinde durduk. Ancak donanım kendi başına tek bir problem bile çözemez. Problemin çözümü donanım ile bilgi ihtiyacının doğması arasında bir dizi işlemin yapılmasını gerektirir. İşlem birimine problem çözücü komutlar verilmedikçe bilgisayar, pahalı ve yer tutan ilginç bir aygıt olmaktan öteye bir şey olmayacaktır. Bilgisayarda veri işlemede izlenecek olan yöntem aşağıda kısaca açıklanan bir dizi işlemlerden oluşur (193).

(1) **Problemin ve Amaçların Tanımı:** Çözümü istenilen problem veya yaptırılacak olan iş açıkça tanımlanmalıdır. Yapılacak işlerle ilgili olarak karar alıcıların amaçları bilinmelidir.

(191) Keith DAVIS, s. 460
 ÜLGEN, İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, s. 67.
 SEZGİN, s. 85.

(192) Keith DAVIS, s. 460
 MEIGS-MEIGS, s. 275
 SEZGİN, s. 86.
 LUCAS, s. 52.

(193) Keith DAVIS, s. 460-463.

(2) **Problemin İncelenmesi (Analizi):** Problemle ilgili veriler toplanmalı, birleştirilmeli ve yorumlanmalıdır. Halihazırda bilgisayarda yapılmayan işlemler incelenmeli, bu incelemeden problemin bilgisayarda çözülebileceği noktasına gelinmeye çalışılmalıdır.

(3) **Sistemin İncelenmesi ve Tasarımı:** Mevcut yöntemler gözden geçirilmeli, bunlarda ne gibi gelişmelerin olabileceğine karar verilmelidir. Bu yöntemler ihtiyaçlara göre yeniden oluşturulmalıdır. Problemin içeriği, giriş ve çıkış verilerinin ne şekilde olması gerektiği de gözönüne alınmalıdır.

(4) **Programlamanın İncelenmesi:** Tanımlanmış olan sistem ayrıntıları, problemin çözümünde kullanılacak olan gerekli aritmetik ve mantık işlemlerine dönüştürülmelidir.

(5) **Programın Hazırlanması:** Belirli basamaklar makinenin işlem birimince kabul edilebilecek şekil veya dile göre kodlanmalı veya çevrilmelidir.

(6) **Program Yanlışlarının Giderilmesi ve Programın Denenmesi:** Doğru problemin doğru sonuçlar verecek şekilde çözüldüğünü kontrol etmek için kodlanmış olan program kullanım öncesinde denenmeli ve hatalarından arındırılmalıdır.

(7) **Programın Belgelenmesi ve Bakımı:** Değiştirme yeni yaklaşıma göre yapılmalı, kullanılmadığı zamanlarda program uygun koşullarda saklanmalıdır. Programın dosyalarda saklanan yazılı metinleri de bulunmalıdır. Bilgide değişiklik gerektiğinde program yeniden gözden geçirilmelidir.

2. MUHASEBEDE BİLGİSAYAR KULLANILMASI

a) Bilgisayarın Muhasebeye Etkisi

Bilgisayarların ilk kez A.B.D.'de 1956'larda ekonomik yaşamda kullanılmaya başlanmasından beri muhasebe ilk uygulamalar arasında yer almış ve ülkemizde de bilgisayarın işletmelere girişi genellikle muhasebe işlemleriyle olmuştur (194). Geçmişte muhasebe kâğıda bağlı iken günümüzde manyetiğe bağlı hale gelmiş (195), muhasebe verilerinin işlenmesi ve kayıtların tutulmasında kullanılan basit el araçları (dekalk, ruf) ve muhasebe makineleri bugün yerini bilgisayarlara bırakmıştır. Bilgisayarların en belirgin özelliği olan işlem yapma hızı ve doğruluğunun sağladığı zaman tasarrufu, bir uygulamacının bilgisayar kullanmayı düşünmesini gerektiren en önemli neden olmuştur (196).

Muhasebede bilgisayar kullanılması muhasebenin işlevlerinde kuramsal bir değişme yaratmamıştır. Bilgisayar yalnızca muhasebe amaçlarını gerçekleştirmede yardımcı bir araçtır. Bilindiği gibi muhasebenin temel görevi işletmeyi etkileyen olguları izlemek, bu amaçla veri toplamak, sınıflamak, kaydetmek, bu kayıtlara dayanarak yönetim için gerekli olan raporları hazırlamak ve bu raporları en etkili olacak şekilde yönetime sunmaktır. Bilgisayar muhasebecinin kalem ve kâğıda dayanan görevlerini yüklenmiş, düşünce ve

(194) Bora CEMALMAZOĞLU, "Komputerlerin işletmelerde Kullanılması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 1, S. 2, (Kasım 1975), s. 91.
USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması, s. 60.

(195) Alex HARRISON, "Have You Ever Wished You Were Better Informed" The Accountant, (October 1980), s. 715.

(196) Fahir BİLGİNOĞLU, "Bilgisayarlı Muhasebe Uygulaması" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, s. 12, (Mayıs 1978), s. 46.
Brian J. FISHER, "Computerisation and the Practicing Accountant", The Accountant, (March 1981), s. 12.

kafaya dayanan görevleri için kendisine daha çok zaman bırakmıştır (197).

Şüphesiz muhasebede bilgisayar kullanılmasının neden olduğu kayıt yöntemlerindeki değişmeler-efiş düzeni, çıktı birimlerinden alınan yazılı formların ciltli defterlerin yerini alması, birden fazla yevmiyenin kullanılması, tahmini maliyet rakamlarının kullanılması gibi- ile birlikte muhasebe anlayışında da bir değişme olmuştur. Bilgisayarların sağladığı teknik olanaklar sayesinde muhasebe, işletme yönetiminin karar alma ve planlama işlevlerinin önemli bir dayanağı haline gelmiş, "yönetim muhasebesi" ve "sorumluluk muhasebesi" kavramları bu gelişmenin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır (198).

b) Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları

Bilgisayarları muhasebe işlemlerinin her evresinde kullanmak olanaklıdır. Bununla birlikte bilgisayarlar en yaygın şekilde bordroların düzenlenmesi, stoklar, müşteriler ve satıcılarla ilgili hesapların izlenmesi, faturaların düzenlenmesi gibi alışılmış (rutin) ve tekrarlamalı işlerle ilgili yoğun muhasebe verilerinin işlenmesinde kullanılmaktadır (199).

Bilgisayar kullanan işletmelerde yasal olarak tutulması zorunlu olan ve olmayan bütün defterler bilgisayarla tutulabilir. İşlemler ve dönem sonu ayarlamaları muhasebe

(197) BİLGİNOĞLU, s. 46.

USLU, Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması; s. 99.

(198) BİLGİNOĞLU, s. 46-47.

(199) MEIGS-MEIGS, s. 278.

Erol TÜMER, "Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Türkiye VII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir 1985, Anadolu Üniversitesi Basımevi,

s. 6.12.

ilkeleri konusunda bilgili olan kişilerce çözümlenip girdi formunda hazırlandıktan sonra bilgisayar yevmiyeleri basabilir, büyük defter hesaplarına işleyebilir ve finansal tablolar ile diğer finansal raporları hazırlayabilir. Bilgisayarla yapılan diğer muhasebe uygulamaları; iki seçenektan birine karar verme durumunda kâr olasılıklarını hesaplamak, bölümlere veya ürünlere göre kâr marjını incelemek, gelecekteki nakit ihtiyacını belirlemek vb. gibi çeşitli konuları içermektedir (200).

3. BİLGİSAYAR ÇIKTI BİRİMLERİNDEN ALINAN RAPORLAR

a) Bilgisayar Çıktı Birimleri ve Özellikleri

Daha önce de belirttiğimiz gibi girdi birimleriyle bilgisayara verilen veriler, aritmetik mantık biriminde işlendikten sonra makinenin çıkış birimleri (bakınız Şekil 25) tarafından insanların anlayabileceği bir biçime dönüştürülerek kullanıcıya iletilir. Bilgi genellikle üç temel çıktı aygıtı olan "yazıcı" (printer), "delikli kart okuyucusu" (card punch reader) ve "bilgisayar çıktısı mikrofilm" (computer output microfilm, COM) araçlarından biri kullanılarak kolayca anlaşılabilir bir şekilde elde edilebilir (201).

Dakikada 200-1500 arası satır basabilen yazıcılar (printers); basılması istenen raporlardan başka, önceden özel olarak basılmış formlar (preprinted forms) kullanarak; faturalar, satın alma istekleri, ödeme çekleri vb. muhasebe belgelerini basabilirler ve karbon kâğıdı kullanıldığında aynı rapordan birden çok kopya çıkarabilirler (202).

(200) MEIGS-MEIGS, s. 278.

(201) CUSHING, s. 123.

(202) Jack D. HARPOOL, Business Data Systems A Practical Guide, USA 1978, W.M.C. Brown Publisher, s. 168.
CUSHING, s. 123.
LUCAS, s. 52.

Kart delgi okuyucuları (card punch readers) çıktıların delikli kartlar şeklinde okunmasını sağlarlar. Bu araçlar ise dakikada 100-500 kart delebilirler (203).

Bilgisayar çıktısının son temel formu mikrofilm (computer output microfilm)dir. Bir mikrofilm kaydedicisi bilgisayardan aldığı veriyi insanın anlayabileceği bir dile çevirdikten sonra mikrofilme kaydeder. Bu mikro filme alınan veriler film makaralarına, kartuşlara veya kasetlere ya da mikrofiş (microfich) e kaydedilebilir. Bu araçlara kaydedilen bilgi okuyucu (reader), okuyucu-yazıcı (reader-printer) veya otomatik geri alma sistemlerinden biri kullanılarak elde edilebilir (204).

Veri iletişimde en yaygın şekilde kullanılan aygıtlar terminal (uç) denilen ve uzaktan veri girişi yapılabilen araçlardır. Bilgisayar merkezinin bulunduğu yerde kurulabildiği gibi, merkezden kilometrelerce uzağa da yerleştirilebilen bu terminaller aracılığıyla kullanıcının gerektiğinde bilgisayara veri girişi yapması ve bilgisayardan arzu ettiği bilgiyi geri alması olanaklıdır. Bugün terminaller farklı işletme ihtiyaçlarını karşılayabilmek için değişik ölçü, şekil ve özelliklerde yapılmaktadır. Kopyalı (Hardcopy) terminaller bir yazı makinesinin sayfasına benzer şekilde çıktılar üretebildikleri gibi sonuçları sözlü olarak da verebilmektedirler. Böyle terminaller "sesli cevap verici terminaller" (audio response terminals) olarak adlandırılmaktadır. Televizyon ekranına benzeyen ekranı bulunan terminalere de "video terminaller" denilmektedir (205).

(203) CUSHING, s. 124.
HARPOOL, s. 170.

(204) LUCAS, s. 53.
HARPOOL, s. 170-171.

(205) KANTER, s. 192-193.
HARPOOL, s. 172-173.

b) Stok Formlar Üzerine Basılan Raporlar

Bilgisayarın çıktısı olarak basılan raporlar, ya standart stok formlara (stock forms) ya da önceden arzu edilen şekilde basılan formlara (preprinted forms) yazılır. Standart stok formlar en yaygın şekilde kullanılan bilgisayar kâğıtlarıdır. Formun her iki tarafında yazıcı (printer) ya bağlanan delikler yer alır. Birbirinden kolayca ayrılacak şekilde birleştirilmiş ve sürekli akıp giden bir şerit halinde makineye bağlanan stok formlar kâğıt değiştirme işlemine gerek kalmadan bir rapordan diğerine geçme olanağı verir. Önceden basılı formlara göre daha ekonomik olan bu tür kâğıtlar kullanıldığında bilgisayar raporun gerektirdiği başlıkları ve çizgileri kendisi çizmelidir. Çizgi çizme yeteneği bulunmayan bilgisayarlar için bu, olumsuz bir özellik olmaktadır. Ayrıca raporda yer alan önemli bilgiyi vurgulamak için çizgilerin ve kutulamaların etkin bir şekilde kullanılması olanağı da olmayabilir. Bilgisayar bir sayfadan diğerine geçerken başlıkları basmak için zaman kaybeder. Ayrıca başlıklar genellikle kısaltıldığından ne oldukları da kolayca anlaşılmaz (206).

(Şekil 26) de stok form üzerine basılmış tipik bir bilgisayar raporu örneği verilmiştir (207). Bu raporu incelediğimizde, kısaltılan başlıkların ne anlama geldiği anlaşılamamaktadır. Tek bir sayfa üzerinde fazla ayrıntıya yer verilmesi nedeniyle de raporun görünümü bir okuyucu için çekici değildir. Ayrıca raporun ne olduğu tanımlanmamış, hangi döneme ait olduğu belirtilmemiş, tutar işaretleri gösterilmemiş ve önemli rakamlar vurgulanmamıştır. Yüzdeler virgülden sonra iki hanelidir. Bu raporda görülen diğer bir ek-

(206) HARPOOL, s. 196.

JOPLIN-PATTILLO, s. 167.

(207) JOPLIN-PATTILLO, s. 168.

siklik de rakamların bütçelenenle veya önceki dönemlerle karşılaştırılmalı olarak verilmeyiştir. Böyle bir raporun hazırlanması kolaydır fakat, kullanılması güçtür. Bilgisayar tarafından bu şekilde hazırlanan raporların görünüşünü ve yararlılığını olabildiği kadar geliştirmek muhasebecinin görevidir. Muhasebeci raporun temel biçimini değiştirmeden önemli bazı düzenlemeleri elde yapabilir. (Şekil 27) de (Şekil 26) da verilen raporun aynısı elde düzeltilmiş olarak verilmiştir (208). Raporun ne olduğu, hangi döneme ait olduğu, kime gönderileceği, hazırlandığı tarih ve rapor numarası gibi eksiklikler mürekkepli bir kalemle ya da işaretleme kalemiyle raporun üst kısmına yazılarak giderilmiştir. Ayrıca raporun ilk satırında yer alan rakamlara tutar işaretleri (TL) eklenmiş, brüt kâr, toplam giderler ve net kâr rakamları altları çizilerek vurgulanmıştır. Ayrıca belli rakamlara yönetimin dikkatini çekmek amacıyla dipnot işaretleri konmuş ve bunlara ilişkin açıklamalar tablonun alt kısmında verilmiştir.

Çok uzun bir rapor söz konusu olduğunda yukarıda önerilen düzeltme tekniklerini izlemek muhasebeci için güçtür. Bu durumda böyle raporlara eşlik eden bir özet hazırlanmalı ve bu özette yöneticinin dikkatini gerektiren unsurlar vurgulanmalıdır. Rapor çok uzunsa ayrıca bir indeks hazırlanması uygun olacaktır (209).

Stok formları geliştirmede buraya kadar yapılan öneriler bilgisayarın yeniden programlanmasını gerektirmeyen ve muhasebeci tarafından doğrudan doğruya yapılabilecek olan önerilerdir. Bununla birlikte yapılan yoğun düzeltmeler ve gözden geçirmeler, bu tür bilgisayar raporlarında sık

(208) A.g.k., s. 169.

(209) A.g.k. s. 170.

M A G A Z A 82

	TOPLAM	%	BAHCEBAHCV	%	NALBURIYE	%	KERYAPMAL	%
SATISLAR	1,214,251,70	100,00	528,213,20	100,00	583,219,20	100,00	302,819,30	100,00
SATMALMALLY	688,238,30	56,68	272,235,20	51,53	220,618,30	57,56	195,354,80	64,51
BRUT KAR	526,013,40	43,32	255,978,00	48,47	162,600,90	42,44	107,464,50	35,49
GIDERLER								
YONETICI	25,750,00	2,12	12,500,00	2,36	8,000,00	2,08	5,250,00	1,73
SUPAL ZAR	9,155,10	0,75	4,811,80	0,91	2,822,20	0,73	1,521,10	0,50
DIGER YONG	13,225,50	1,10	5,229,60	0,98	4,439,90	1,14	3,556,00	1,17
SOSYAL YAR	11,798,10	0,91	4,822,10	0,91	3,438,20	0,89	2,837,80	0,93
SIGORTA	1,533,30	0,13	921,10	0,17	384,10	0,10	228,10	0,07
DEKORASYON	13,334,10	1,10	3,219,90	0,60	2,112,10	0,55	8,002,10	2,64
KIRA	57,500,00	4,74	25,000,00	4,73	17,500,00	4,56	15,000,00	4,95
VERGI	5,525,10	0,46	1,779,20	0,33	1,933,80	0,50	1,812,10	0,60
DIGER BINA	5,235,30	0,43	1,993,10	0,37	1,722,10	0,45	1,512,10	0,49
AMORTISM.	5,066,90	0,42	2,200,00	0,41	1,648,20	0,43	1,218,70	0,40
REKLAM	27,653,80	2,28	9,820,00	1,99	10,718,80	2,61	7,820,00	2,58
HABERLESME	9,097,50	0,75	3,333,40	0,63	2,882,10	0,75	2,882,10	0,95
TESHIR	5,916,40	0,49	3,102,50	0,58	1,921,10	0,50	892,80	0,29
DIGERTANIT	43,740,00	3,60	18,000,00	3,40	14,920,00	3,89	10,820,00	3,57
SATINALPER	21,659,70	1,78	9,828,80	1,86	6,822,10	1,63	5,008,80	1,65
TESLIMALG	4,135,30	0,34	1,617,80	0,30	1,565,20	0,41	1,002,80	0,33
ENVAN GID.	6,522,60	0,54	2,887,80	0,54	2,112,70	0,55	1,522,10	0,50
SATISPERS	146,327,40	12,05	58,211,80	11,02	48,292,80	12,72	39,822,80	13,15
NAKLIYE	7,103,60	0,59	3,188,90	0,60	2,102,60	0,54	1,812,10	0,59
SURUCU UCR	21,247,70	1,75	10,822,10	2,04	5,212,80	1,36	5,212,80	1,52
KAMYONAMOR	2,740,00	0,23	1,020,00	0,19	510,00	0,13	510,00	0,16
KAMYON GID	1,680,00	0,14	840,00	0,15	420,00	0,10	420,00	0,13
TOPLAM GID	444,601,00	36,62	185,149,90	35,07	140,786,80	36,74	118,664,30	39,19
NET KAR	81,442,40	6,71	70,828,10	13,40	21,814,10	5,69	11,199,80	3,69

Şekil 26: Bilgisayarla Hazırlanmış Tipik Bir Rapor Örneği

HALWOOD MERKEZ MAĞAZASI
DEPARTMANLARA GÖRE GELİR VE GİDERLER

Bay Brenton'a

M A Ğ A Z A 82
1-28 Haziran

	TOPLAM	%	BAHÇBAHÇV	%	NALBURIYE	%	KERYAPMAL	%
SATISLAR	1,214,251,70 TL	100,00	528,213,20 TL	100,00	383,219,20 TL	100,00	302,819,30 TL	100,00
SATMALMALY	688,208,30	56,68	272,235,20	51,53	221,618,30	57,56	195,354,80	64,51
BRUT KAR	<u>526,043,40</u>	43,32	<u>255,978,00</u>	48,47	<u>162,600,90</u>	42,44	<u>107,464,50</u>	35,49*
GİDERLER								
YONETİCİ	25,750,00	2,12	12,500,00	2,36	8,000,00	2,08	5,250,00	1,73
SUPAL ZAR	9,155,10	0,75	4,811,80	0,91	2,822,20	0,73	1,521,10	0,50
DİĞER YONG	13,225,50	1,10	5,229,60	0,98	4,439,90	1,14	3,556,00	1,17
SOSYAL YAR	11,098,10	0,91	4,822,10	0,91	3,438,20	0,89	2,837,80	0,93
SİĞORTA	1,533,30	0,13	921,10	0,17	384,10	0,10	228,10	0,07
DEKORASYON	13,334,10	1,10	3,219,90	0,60	2,112,10	0,55	8,002,10	2,64
KİRA	57,500,00	4,74	25,000,00	4,73	17,500,00	4,56	15,000,00	4,95
VERGİ	5,525,10	0,46	1,779,20	0,33	1,933,80	0,50	1,812,10	0,60
DİĞER BİNA	5,233,30	0,43	1,993,10	0,37	1,722,10	0,45	1,512,10	0,49
AMORTİŞM.	5,066,90	0,42	2,200,00	0,41	1,648,20	0,43	1,218,70	0,40
REKLAM	27,658,30	2,28	9,820,00	1,99	10,718,80	2,61	7,820,00	2,58
HABERLEŞME	9,097,60	0,75	3,333,40	0,63	2,882,10	0,75	2,882,10	0,95
TEŞİR	5,916,40	0,49	3,102,50	0,58	1,921,10	0,50	892,80	0,29
DİĞERTANIT	43,740,00	3,60	18,000,00	3,40	14,920,00	3,89	10,820,00	3,57
SATINALPER	21,659,70	1,78	9,828,80	1,86	6,822,10	1,63	5,009,80	1,65
TESLİMALG	4,185,80	0,34	1,617,80	0,30	1,565,20	0,41	1,002,80	0,33
ENVAN GİD.	6,522,60	0,54	2,887,80	0,54	2,112,70	0,55	1,522,10	0,50
SATİSPERS.	146,327,40	12,05	58,211,80	11,02	48,292,80	12,72	39,822,80	13,15
NAKLIYE	7,103,60	0,59	3,189,90	0,60	2,102,60	0,54	1,812,10	0,59
SURUCU UCR	21,247,70	1,75	10,822,10	2,04	5,212,80	1,36	5,212,80	1,52
KAMYONAMOR	2,740,00	0,17	1,020,00	0,19	510,00	0,13	510,00	0,16
KAMYON GİD	1,680,10	0,14	840,00	0,15	420,00	0,10	420,00	0,13
TOPLAM GİD	<u>444,601,00</u>	36,62	<u>185,149,90</u>	35,07	<u>140,786,30</u>	36,74	<u>118,664,30</u>	39,19
NET KAR	<u>81,442,40 TL.</u>	6,71	<u>70,828,10 TL.</u>	13,40	<u>21,814,10 TL.</u>	5,69	<u>11,199,80 TL.</u>	3,69

(*) Bu rakam % 37 olarak bütçelenmiştir.

sık karşılaşılan ve temelde zayıf olan tasarım (dizayn) tekniklerini gideremez. Böyle durumlarda en iyi çözüm bilgisayarla rapor hazırlamada izlenmesi gereken standartların veri işleme programcıları ve analistleri tarafından geliştirilmesidir. Burada muhasebecinin görevi; sistem kuran ve programlayan personelle karşılıklı oturup çalışarak çekici, açık ve özlü rapor hazırlama standartları geliştirmektir. (Şekil 28) da verilen rapor (210), (Şekil 26) ve (Şekil 27) de verilen raporların aynısı olup bu şekilde bir çalışmanın sonucu olarak bütünüyle bilgisayarda hazırlanmıştır. Stok kâğıdın ön yüzü çizgili olduğundan bu rapor kâğıdın arka yüzüne basılarak, çizgilerin ilgiyi başka yere çeken etkisi azaltılmıştır. Başlıklar oldukça açıktır. Kısaltmalar ve semboller raporun sağ üst köşesinde açıklanmıştır. Raporda rakamlar bütçelenenlerle karşılaştırmalı olarak verilmiş ve ayrıca önemli sapmalar yıldız (*) işaretiyle belirtilmiştir. Kuruşlar atlanılmış olup yüzdeler virgülden sonra tek basamaklıdır. Giderlerle ilgili ayrıntılar belli gider grupları altında toplanarak gösterilmiştir.

c) Basılı Formlar (Preprinted Forms) Üzerine
Hazırlanan Raporlar

Basılı formlar işletmenin belli ihtiyaçlarını karşılamak üzere şekli önceden hazırlanan bilgisayar kâğıtlarıdır. Bir anlamda şirketin reklâmı olduğundan özellikle işletme dışı ilgililer için hazırlanan belgeler ve raporlar -örneğin faturalar, senetler vb.- bu tür formlar üzerine basılır (211).

(210) A.g.k., s. 172.

(211) HARPOOL, s. 196.

RAPOR NO.35-13

KOPYA NO. 4

BU KOPYA :

HALLWOOD MERKEZ MAGAZA NO:82

DEPARTMANLARA GORE GELIR VE GIDERLER

HAZIRAN 1984

BUT = SATISLAPIN BIR YUZDESİ
OLARAK BUTCELENEK KAR VE GIDER

** = BUTCENIN % 10 USTUNDE

* = BUTCENIN % 20 ALTINDA

KERESTE VE YAPI MALZEMESİ

	TOPLAM			BAHCE VE BAHCEVANLIK			NALEBURIYE			KERESTE VE YAPI MALZEMESİ		
	TUTAR	YUZDE GERCEK	BUT.	TUTAR	YUZDE GERCEK	BUT.	TUTAR	YUZDE GERCEK	BUT.	TUTAR	YUZDE GERCEK	BUT.
SATISLAR	1,214,230	100,0		528,210	100,0		383,210	100,0		302,810	100,0	
SAT.MAL.MALYT.	689,200	56,7	55	272,230	51,5	50	220,620	57,6	55	195,350	64,5	63
BRUT KAR	526,030	43,3	45	255,980	48,5	50	162,590	42,4	45	107,460	35,5	37
GIDERLER												
YONETIM	60,760	5,0	5	28,280	5,4	5	19,080	5,0	5	13,400	4,4	5
SOSYAL TESIS	86,700	7,1	7	34,190	6,4	7	24,940	6,5	7	27,570	9,1	6 **
SATIS TESVIK	86,410	7,1	7	34,260	6,5	7	29,740	7,8	7	22,410	7,4	7
SAT.ALMA.YON.	32,360	2,7	4 *	14,330	2,7	4 *	10,500	2,7	4 *	7,530	2,5	2 **
SATIS YON.	153,420	12,6	13	61,400	11,6	14	50,390	13,1	13	41,630	13,7	10 **
DAGITIM	24,970	2,1	3 *	12,690	2,4	3 *	6,140	1,6	2 *	6,140	2,0	2
TOPL.GIDERLER	444,620	36,6	39	185,150	35,3	40	140,790	36,7	38	118,680	39,5	32 **
KAR	92,630			70,830	13,5	10	21,800	5,7	5			
ZARAR	11,220	6,7	6							11,220	4,0	
NET KAR	81,410											

Şekil 28: Stok Form Üzerine Basılan ve Bütünüyle Bilgisayarda Hazırlanan Rapor Örneği

Raporlar için önceden basılı formlar düzenlenirken bilgisayar açısından kolay olması değil, okuyucu açısından kolay olması düşüncesi unutulmamalıdır. Olabildiği kadar bütün formlar standartlaştırılmalıdır. Form numarası, şirket ismi, tarih ve diğer genel bilgi raporun hep aynı yerinde yer almalıdır. Raporun tasarımına başlamadan önce raporun amaçları incelenmeli, kutular ve çizgiler akıllıca kullanılarak formlar basit tutulmalıdır. Koyu ve açık çizgiler aralarında dönüşümlü olarak etkili bir şekilde kullanılabilir. Yıldızlar (*), çizgiler ve ok işaretlerinin aşırı şekilde kullanımından sakınılmalı gerekli olduğu yerde ise en etkili şekilde kullanılmalıdır. Renk uygun bir şekilde ve bir amaç için kullanılmalıdır. Alishılmış renk beyaz üzerine siyah mürekkeptir. Siyah üzerine beyaz mürekkeple yazarak etkili bir kullanım yaratılabilir. Diğer renklerin kullanımı daha pahalıdır. Renklerin en yaygın kullanımı, raporun dağıtımında rehberlik edecek şekilde her bir kopyayı, farklı bir pastel renk tonunda yapmaktır. Raporda ayrıca imzalar, elle yazılacak notlar ve yöneticiler tarafından konulacak işaretler için yeterince boş yer bırakılmalıdır. (Şekil 29) da koyu ve açık çizgilerin kullanıldığı basılı bir rapor örneği verilmiştir (212). Bu şekilde başlıklar kolayca okunabilir bir biçimde düzenlenmiş olup okuyucunun gerektiğinde kullanması amacıyla "Notlar" bölümü ayrılmıştır.

Basılı formlar genellikle daha güzel görünürler ve okuyucunun dikkatini çekmede daha etkilidirler. Baskılar net ve okunaklıdır. Kısaltmalar daha az kullanılır. İyi tasarlanmış bir basılı formda bir stok formundan daha çok bilgiye yer vermek olanaklıdır. Bu formları kullanmanın olumsuz yanlarını ise; stok formlara göre daha pahalı olması, daha çok depolama alanı gerektirmesi, bilgi-

(212) JOPLIN-PATTILLO, s. 177.

sayarda işgal ettiği zamanın daha uzun olması ve raporun şeklinde değişiklik yapıldığında önceden basılı formların işe yaramaz hale gelmesi şeklinde sıralayabiliriz (213).

d) Özel İstek (Demand) Raporları

Bilgisayar sistemleri bilinen bilgi ihtiyaçlarının dikkatli bir şekilde incelenmesinden sonra oluşturulur. Ancak bir kez sistem programlandıktan ve eyleme geçildikten sonra özel ve/veya istek raporlarının yapılması son derece güçtür. Diğer taraftan yöneticiler önceden gelecekte hangi bilgiye gereksinme duyacaklarını öngöremezler (214).

Yönetim raporlaması açısından sorun, bilgisayarda depolanan veriyi yöneticinin istediği şekilde bilgiye dönüştürmenin nasıl olacağıdır. Bilginin bilgisayardan nasıl alınacağı tamamıyla verinin bilgisayara nasıl verildiğine bağlıdır. Bir "bilgi geri alma" (information retrieval) sistemi oluşturmak, bütün bilgisayar sisteminin planlanması aşamasında başlar. İşletme verisi için bir bilgi geri alma sisteminin üç özelliği vardır: (1) Kütüklerin (file) oluşturulması (2) Veri sözlüğü veya kütük sözlüğü (3) Destekleyici yazılım. Sistemin elindeki bütün bilginin kaynağı olan kütükler -örneğin müşteri kütükleri, personel kütükleri, satıcı kütükleri, stok kütükleri, vb.- yapılan kayıtlardan oluşur. Bilgi geri alma, bir konu ya da konulara uygulanan bir takım ölçütlere (kriterlere) göre bir kütükten kayıtların seçilmesi demektir. Bir işletme geri alma sisteminde her yönetici kütükte ne vardır? Kütükteki kayıtlar nelerdir? Kayıtlardaki konular nelerdir? Bilmek zorundadır. İşte bu kütükler, kayıtlar ve konularla ilgili olarak kendisi için hazırlanan bir sözlükle yönetici; "ve", "veya", "den daha

(213) A.g.k., s. 180.

(214) A.g.k., s. 184.

büyük", "e eşit", "den daha az" gibi sorular geliştirilebilir. Örneğin "işletmede 10 yıldan fazla veya 50 yaşında ve en az 30.000,- ₺ alan bütün kadın işçilerin isimlerini basınız" şeklinde bir soru okunabilir. Yönetici ayrıca bilginin sırasını belirleyebilir. 50 yaşın altında fakat 10 yıllık iş deneyimi olanlardan önce, 50 yaşın üzerinde bütün işçilerin listelenmesini isteyebilir. Eğer arzu edilirse aritmetik işlem yaptırılabilir. Örneğin işçilerin işe başlama tarihlerini belirlemek için yaşlarından hizmet sürelerini düşmek olanaklıdır. Kütük tutmak ve geri almak isteklerini işleme tâbi tutmak için, üçüncü unsur bilgisayar yazılımıdır. Birçok üretici firma geri alma yazılımını bilgisayarla birlikte satmaktadır. Yalnız eğer işletmede yetenekli personel varsa işletmenin kendi yazılımını geliştirmesi daha uygun olacaktır (215).

H. SORUMLULUK RAPORLARI

1. GENEL OLARAK SORUMLULUK MUHASEBESİ

Örgütlérde "sorumluluk" bir kimsenin örgütsel işleri, ödevleri veya işlevleri yapma görevidir (216). İşletme örgütleri büyürken, merkezi karar alma yetki ve sorumluluğunu astlara devretmek zorunluluğu doğar ve genellikle örgütü çok sayıda yönetilebilir birimlere ayırmak gerekli olur. Bu şekilde ayırım sorumlulukların dağıtılması (decentralization) olarak bilinir. Bu tür örgütlerde kendisine karar alma yetkisi verilen her yönetici alacağı kararların doğuracağı sonuçlardan da sorumlu tutulur (217). Bireylerin kendi eylemlerinden ve astlarının eylemlerinden sorumlu tutulmalarına

(215) A.g.k., s. 185-187.

(216) Herbert G. HICKS, Örgütlerin Yönetimi, Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından, Çev. Osman TEKOK, Bıntuğ AYTEK, Salim ŞEN, C. 1, 3. B., Ankara 1979, Olgaç Matbaası, s. 345.

(217) HEITGER-MATULICH, s. 411.

dayanan bir sistem olarak sorumluluk muhasebesi şu şekilde tanımlanmaktadır:

"Sorumluluk muhasebesi bir işletme içinde belli sorumluluk alanlarına göre maliyet ve gelir verisini toplayan ve raporlayan kontrol raporlarını kişiselleştiren bir bilgi sistemidir" (218).

Faaliyet sonuçlarının sorumluluk alanlarına göre toplanması ve raporlanmasında muhasebecilere rehberlik eden sorumluluk muhasebesinin temelini sağlam bir örgütsel yapı oluşturur. Gerçekte sorumluluk muhasebesi sistemi, veri toplama ve işletme içi raporlamayı işletmenin örgütsel yapısına uydurmaya çalışır. Yöneticilerin sorumlulukları, öncelikle örgütsel yapı ve destekleyici iş tanımlarına göre belirlenir (219).

Küçük işletmeler için sorumluluk muhasebesi az önemli olabilir fakat, daha büyük işletmelerde kontrol ve değerlendirme güç olacağından sorumlulukların dağıtılması ve sorumluluk muhasebesi pek çok yarar sağlayacaktır. Bu yararları şu şekilde özetleyebiliriz (220):

- (1) Örgütler yönetilebilir ölçüde birimlere ayrılır.
- (2) Kararlar; sorunları ve kararlarla ilgili bilgiyi en iyi şekilde bilen yönetim düzeyinde alınır.
- (3) Kararlar daha uygun zamanda alınabilir.

(218) Henry R. ANDERSON-Mitchel H. RAIBORN, Basic Accounting Concepts, USA 1977, Houghton Mifflin Company, s. 421.

(219) E.W. NETTEN, "Responsibility Accounting for Better Management", Contemporary Issues In Cost Accounting A Discipline In Transition, der. Hector ANTON-Peter A. FIRMIN, Boston 1966, Houghton Mifflin Company, s. 194.

Charles T. HORNGREN, Accounting For Management Control An Introduction, 3. B., Englewood Cliffs N.J. 1974, Prentice Hall Inc., s. 340.

MEIGS-MEIGS, s. 870.

ANDERSON-RAIBORN, s. 421.

(220) HEITGER-MATULICH, s. 413.

- (4) Yöneticilerin karar almaya aktif şekilde katılmaları nedeniyle moralleri ve iş tatmin düzeyleri daha yüksek olur.
- (5) Sorumluluk merkezi yöneticileri yönetsel yeteneklerini geliştirme olanağı bulur. Bu da işletme için potansiyel bir üst düzey yönetim personeli yetişmesini sağlar.
- (6) Yöneticiler, işletmenin yararına en iyi şekilde davranmak için teşvik edilirler.

Etkili bir sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi ve düzenli bir şekilde işleyebilmesi, öncelikle aşağıda sıralanan koşulların gerçekleştirilmesine bağlıdır (221):

- (1) İşletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk alanları veya merkezleri belirlenmeli, bu merkezlerden sorumlu tutulacak olan kişiler ve yetkileri saptanmalıdır.
- (2) Her yönetim düzeyi için bütçeler hazırlanmalı veya standartlar saptanmalıdır. Bütçelerin veya standartların oluşturulmasında ilgili yöneticilerin görev alması sağlanmalıdır.
- (3) Her sorumlu yönetici yalnızca kendi kontrolü altında bulunan maliyet ve gelirlerden sorumlu tutulmalıdır. Bu nedenle maliyetlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez maliyetler şeklinde ayrılması önemli olmaktadır.

(221) ARIKAN, İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, s. 50. HEITGER-MATULICH, s. 412.

M. Selçuk USLU, Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara 1982, Ankara İ.T.İ. Akademisi Yayını No. 118, s. 18-19.

Ömer LALİK, "Muhasebe Raporlarının İşletme Yönetimindeki Rolü ve Kullanılması", Ankara İ.T.İ. Akademisi Dergisi, C. 1, S. 1, 1969, s. 201.

- (4) Hesap planları kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ve gelirlerin ayrı ayrı kaydedilmesine ve raporlanmasına olanak verecek nitelikte olmalıdır.

a) Sorumluluk Merkezi Kavramı

Sorumluluk muhasebesinin yürütülebilmesinde temel adım, işletme içinde, sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasıdır. Genel olarak "sorumlu bir kişinin kontrolü altında bulunan bir örgüt birimi" olarak tanımlanan (222) sorumluluk merkezi, çeşitli şekillerde bölümlenebilir. Örneğin fabrikalar, fabrika içindeki çalışma alanları, çeşitli ürünler, coğrafik bölgeler veya işçi A, işçi B gibi işçiler işletme içinde bir sorumluluk merkezi olabilir. Bu bölümlenmelerden hangisinin uygulanacağı işletmenin örgüt yapısına bağlı olup, bölümlenme için kesin kurallar koymak olanaksızdır (223).

Sorumluluk merkezleri genel olarak üç sınıfa ayrılmaktadır (224):

- (1) Maliyet Merkezi (Cost Center)
- (2) Kâr Merkezi (Profit Center)
- (3) Yatırım Merkezi (Investment Center)

(1) **Maliyet Merkezi;** yöneticilerin yalnızca meydana gelen maliyetlerden sorumlu tutuldukları, gelirlerin dikkate

(222) Homer BLACK - John E. CHAMPION - Gibbs U. MILLER, Accounting in Business Decisions Theory Methods and Use, Englewood Cliffs N.J. 1973, Prentice Hall Inc., s. 549.

Türkân ARIKAN, "Sorumluluk Raporları" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, S. 1, (Şubat 1976), s. 84.

(223) Joseph G. LOUDERBACK -Geraldine F. DOMINIAC, Managerial Accounting California 1975, Wordworth Publishing Company, s. 236.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

USLU, s. 42-43.

(224) HEITGER-MATULICH, s. 413.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

alınmadığı bir örgüt birimidir (225). Örneğin diğer bölümlere hizmet sağlayan personel bölümü, muhasebe bölümü ve halkla ilişkiler bölümü gibi hizmet bölümleri tipik birer maliyet merkezidir. Bu merkezlerde yöneticiler, yalnızca maliyetler üzerinde kontrole sahiptirler. Pek çok farklı tipte örgütsel bölüm maliyet merkezi olarak tanımlanabildiği için, en yaygın şekilde kullanılan sorumluluk merkezi türü maliyet merkezidir. Örneğin bir pazarlama bölümü, bir satış bölgesi veya tek bir satış elemanı bir maliyet merkezi olarak tanımlanabilir (226).

(2) Kâr Merkezi; yöneticilerin hem maliyetlerden hem de gelirlerden sorumlu olduğu bir işletme birimidir (227). Bir kâr merkezi işletme içinde işletme olarak görülebilir. Bir bütün olarak işletmenin asıl amacı olan "kâr etmek" her bir kâr merkezi yöneticisinin de asıl amacıdır. "Her bir kâr merkezinin kârını maksimize etmesi, bütün olarak işletmenin kârını maksimize etmesi demektir" düşüncesi doğru olmasına rağmen bütünüyle gerçek değildir. Bazen bir bölüm tarafından kârların maksimize edilmesi, başka bir bölümde zararların doğmasına neden olabilir (228).

(225) John J.W. NEWNER - Edward B. DEAKIN, Cost Accounting Principles and Practice, 9.B., Homewood 1977, Richard Irwin Inc., s. 406.

HETTGER-MATULICH, s. 413.

MEIGS-MEIGS, s. 872.

LOUDERBACK-DOMINIAC, s. 237.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

(226) HETTGER-MATULICH, s. 413.

(227) R.W. SCHATKE - H.G. JENSON - V.L. BEUN, Accounting Concepts and Uses, Boston 1970, Allyn and Bacon Inc., s. 611.

HETTGER-MATULICH, s. 415.

LOUDERBACK-DOMINIAC, s. 237.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

(228) HETTGER-MATULICH, s. 415.

HATİPOĞLU-GÜRSOY, s. 481.

Kâr merkezlerinde başarının (performansın) değerlendirilmesi için net gelir, katkı marjı vb. gibi fark rakamları hesaplamak olanaklıdır. Kâr merkezleri, çıktılarını işletme dışı alıcılara satabilecekleri gibi transfer fiyatı denilen fiyatla işletme içindeki diğer kâr merkezlerine girdi olarak da satabilirler. Örneğin demir madeni işletip çıkardığı bu demiri çelik haline getiren ve bu çelikten ürettiği mamulleri dışarıya satan bir işletmede, çeşitli evrelerde kâr merkezleri oluşturulabilir. Örneğin "maden çıkarma merkezi" çıkardığı madeni "çelik yapma bölümü"ne satabilir. Bu bölüm ise ürettiği çeliği çeşitli mamullere dönüştüren "fabrika"ya fabrika ise yaptığı mamulleri işletme dışı alıcılara satabilir (229).

(3) **Yatırım Merkezi;** Yöneticilerin bölüme yatırılan kaynakların getirisinden sorumlu tutuldukları bir işletme birimidir. Bu merkezlerde yöneticiler hem maliyetlerden, hem gelirlerden hem de bölüme yatırılan aktiflerin getirisinden sorumludurlar (230).

Bir sorumluluk merkezinin başarısının değerlendirilmesinde kâr rakamı tek başına yeterli bir ölçü değildir. Örneğin varsayalım ki, bir işletmede A bölümünün yıllık kârı 10 milyon lira ve B bölümünün yıllık kârı da 5 milyon lira olarak raporlanmıştır. Bu kâr rakamlarına baktığımızda A bölümü daha kârlı görünüyor. Oysa A bölümünün sahip olduğu varlıklar 100 milyon lira, B bölümünün sahip olduğu varlıklar ise 20 milyon lira değerindedir. A Bölümü varlıklar üzerinde % 10 getiriye sahipken, B bölümü % 25 oranında bir getiriye sahiptir.

(229) LOUDERBACK-DOMINIAC, s. 237.
HATİPOĞLU-GÜRSOY, s. 481.

(230) HEITGER-MATULICH, s. 45.
LOUDERBACK-DOMINIAC, s. 237.
ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi bölümlere, bölgelere, kişilere ve benzer şekilde bölümlere göre saptanabilen maliyet merkezleri için, bir sınırlama söz konusu olmazken, kâr merkezleri ve yatırım merkezleri için bazı sınırlamalar bulunduğu görülmektedir. Örneğin işletmede personel bölümü, muhasebe bölümü vb. gibi bölümlerin kâr elde etmesi söz konusu değildir. İşletmelerin bu bölümleri yalnızca maliyet merkezidir. Anı durum yatırım merkezleri için de söz konusu olmaktadır. İşletme içinde ve işletmeler arasında uygulanan değerlendirme yöntemleri bir sorumluluk merkezine ayrılan sermaye tutarını önemli derecede etkileyebileceğinden, kesin ölçümlerin yapılması güç olabilir (231).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde yöneticiler yalnızca kendi kontrolleri altında bulunan gelir ya da maliyetlerden sorumlu tutulduğundan maliyetlerin ve gelirlerin kontrol edilebilir ve kontrol edilemez olarak ayrılması önemli olmaktadır.

b) Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen
(veya Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen)
Maliyetler

Kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyetler arasında yararlı bir ayırım belli bir yönetim düzeyinde yapılabilir. Verilen bir sorumluluk merkezinde oluşan maliyetler sorumlu yöneticinin eylem ve kararlarından önemli ölçüde etkileniyorsa bu maliyetlere kontrol edilebilen maliyetler denir. Bunun tersi olan durumda sorumlu yöneticinin

(231) ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

kararlarından önemli ölçüde etkilenmeyen maliyetlere ise kontrol edilemeyen maliyetler denir (232).

Gerçekte bütün maliyetler herhangi bir yönetim düzeyinde kontrol edilebilir maliyetlerdir. Örneğin tepe yönetim üretim araçları üzerinde her türlü tasarrufu yapabilir. Orta düzey yöneticilerin maaşlarını yükseltebilir ya da azaltabilir ve gerekli gördüğü herhangi bir maliyeti kontrol edebilir. Bu nedenle kontrol edilemeyen maliyetlere "başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyetler" de denilmektedir (233).

Bir finansal unsurun kontrol edilebilir olup olmadığı hem yetki ve sorumluluk ilişkisine hem içinde bulunulan zaman dönemine hem de o unsurun niteliğine bağlıdır. Gerçekten bir yöneticiye sorumlu olduğu maliyet unsurlarının kullanılması ve bazı durumlarda satın alınması konusunda yetki ve sorumluluk birlikte verilmezse, o maliyet unsuru yönetici tarafından kontrol edilemez. Ayrıca uzun bir zaman dönemi içinde kontrol edilebilir olan bir maliyet kısa dönemde kontrol edilemez bir maliyet niteliğinde olabilir. Örneğin satın alma bölümünün; donanımın satın alınması ve elden çıkarılmasıyla ilgili olarak karar alma yetkisi yoksa donanıma yatırılan tutar bu bölüm yöneticisi için kontrol edilemez olmaktadır. Eğer bu konuyla ilgili kararlar genel müdür tarafından alınıyorsa donanımın tutarı ve amortismanları bu

(232) Carl L. MOORE-Robert K. JAEDICKE, Yönetim Muhasebesi, Çev. Alparslan PEKER, 4.B., İstanbul 1980, Fatih Yayınevi Matbaası, s. 298.
W.A. TERRIL-A.W. PATRICK, Cost Accounting For Management, New York 1965, Holt Rinehart and Winston Inc., s. 26.
SCHATTKER-JENSON-BEUN, s. 610.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 84.

(233) MOORE-JEADICKE, s. 298.

HORNGREN, s. 345.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 85.

USLU, Sorumluluk Muhasebesi, s. 68.

Glen A. WELSCH, İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, Çev. Erdal YAMAN - Enver ÇAPÇI - Betül ÇAPÇI, 3. B., Ankara 1978, Ayyıldız Matbaası A.Ş., s. 309.

yönetim düzeyi için uzun dönemde kontrol edilebilir olmaktadır (234).

Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yayınlanmış bulunan "Rapor Sistemi" adlı el kitabında kontrol edilebilen giderlerin seçiminde izlenecek yolun aşağıdaki sorulara verilecek yanıtlar içinde yer aldığı belirtilmiştir.

"- Kontrol mevkiinde bulunan kişi hizmetlerin hem tedarikinde, hem de kullanılması hususunda yetkili midir?

- Kontrol mevkiinde bulunan kişi kendi kararı ile giderlerin tutarı üzerinde önemli derecede etkide bulunabilir mi?"

İlgili gider grubu için verilecek yanıt olumlu ise, bu çeşit giderler kontrol edilebilen giderler arasında yer almalıdır (235).

Maliyetlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyetler şeklinde ayırımı ile bunların sabit ve değişken olarak ayırımı arasında fark vardır. Kontrol edilebilen maliyetlerle değişken maliyetler aynı şey değildir. Değişken maliyetler üretim miktarına bağlı olarak değişir. Sabit maliyetler ise, belirli bir zaman dönemi içinde üretim miktarının azalıp çoğalmasına karşın aynı kalan maliyetlerdir (236).

(234) BLACK-CHAMPION-MILLER, s. 551.

ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", s. 85.

(235) T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Rapor Sistemi, 3. B., Ankara 1975, Başbakanlık Basımevi, Yayın No. DPT: 1333-KD: 264, s. 24.

(236) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi Prensipler ve Uygulama, İstanbul, 1978, Formül Matbaası, s. 50.

TERRIL-PATRICK, s. 24-25.

Osman ALIÜĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları, İstanbul 1982, Meter Matbaası, s. 18.

WELSCH, s. 310.

Dolaylı işçilik, ısıtma aydınlatma vb. bazı maliyetler üretim hacminden etkilenmeyen maliyetler oldukları halde bunlar kontrol edilebilir nitelikte olabilirler. Benzer şekilde üretim hacmiyle değişen bir gider olan hammadde ve malzeme, bir sorumluluk merkezi yöneticisi için kontrol edilemeyen bir maliyet olabilir. Örneğin, bir otomobil montaj bölümünde her araba için bir motora ve beş tekerleğe ihtiyaç vardır. Değişken bir maliyet olan motor ve tekerlekler bu bölümün yöneticisi için kontrol edilemeyen bir maliyet olmaktadır (237).

2. SORUMLULUK RAPORLARI VE İŞLEYİŞİ

a) Sorumluluk Raporlarının Amacı ve İlkeleri

Sorumluluk muhasebesi sisteminin en son basamağını oluşturan sorumluluk raporlarının temel amacı, bir sorumluluk merkezinin fiilen elde ettiği sonuçları önceden belirlenmiş "ulaşılması gereken amaçlarla" karşılaştırmak ve aradaki farkları saptayarak bunların nedenlerini olanakların elverdiği ölçüde açıklamaktır. Böyle raporlarda aşağıda belirtilen üç tür bilgi iletilir (238).

- Gerçekleşen sonuçlar
- Ulaşılması gereken sonuçlar
- Gerçekleşen sonuçlarla ulaşılması gereken sonuçlar arasındaki farklar (sapmalar) ve bunların nedenleri.

(237) William PYLE-John Arch WHITE-Kermit D. LARSON, Fundamental Accounting Principles, 8. B., Homewood 1978, Richard D. Irwin Inc., s. 709-710.

MOORE-JAEDICKE, s. 298.

(238) ANTHONY-WELSCH, s. 587.

Sorumluluk raporlarının işleyişi konusuna geçmeden önce bu raporların etkili olabilmesi için uyulması gereken bazı ilkeleri açıklayalım.

(1) Yetki ve Sorumluluk İlişkisi Belirlenmelidir: Daha önce de belirttiğimiz gibi yetki ve sorumluluk ilişkisinin saptanması işletmenin örgütsel yapısıyla ilgilidir. Biçimsel (formal) yetki ve sorumluluk ilişkisinin belirlenmesinde örgüt şemasından yararlanılır. Örgüt şemasının hatları, kimlerin hangi eylemlerden ve kimlere karşı sorumlu olduğunu gösterir. Yöneticiler sorumlu oldukları eylemlerle ilgili olarak yeterli ölçüde yetkiye sahip olmalıdırlar. İşletmenin örgüt şeması yalnızca biçimsel ilişkileri gösterir. Oysa işletmede biçimsel olmayan (informal) ilişkiler de söz konusudur. Bu nedenle biçimsel yetki ve sorumluluk ilişkisinin yanında biçimsel olmayan yetki ve sorumluluk ilişkisinin de ne olacağı ayrıca saptanmış olmalıdır (239).

(2) Sorumluluk Merkezi Yöneticilerinin Sorumluluk Alanlarının Saptanması: Sorumluluğun açık bir şekilde belirlenmesi etkili bir yönetim bilgi sistemi için temeldir. Bu ilke üzerine kurulmuş olan sorumluluk muhasebesi maliyetler ve gelirler ile ilgili verileri toplar ve bu verileri işletmenin yetki ve sorumluluk yapısına uygun bilgi şeklinde düzenler. Sorumluluk raporlaması meydana geldikleri yerde maliyetleri kontrol etmek, kârları maksimize etmek ve bunları belli kişilerin yetki ve sorumluluğuna bağlamakla ilgilidir. Gelirler ve maliyetler belli kişilerin sorumluluğu ve kontrolü altında olmalıdır (240).

(239) ANDERSON-RAIBORN, s. 421.

JOPLIN-PATTILLO, s. 58.

(240) JOPLIN-PATTILLO, s. 58-59.

Maliyetler için sorumluluk oluşturmak görüldüğü kadar kolay değildir. Örgüt şeması her zaman yararlı olmayabilir. Çünkü, bu yapı ya kusurlu olabilir ya da işletmede daha önce de sözünü ettiğimiz biçimsel olmayan ilişkiler olabilir. Bu nedenle sorumluluklar işletme içinde herhangi bir yerde işlevlere veya işlere, bir ürün düzeyine, bir bölüme veya bölgeye göre oluşturulabilir. Maliyetler için sorumluluklar belirlendikten sonra sorumluluk alanı içindeki her maliyet unsuru için planlanmış ve gerçek olmak üzere iki çeşit maliyet bilgisi sağlanacaktır (241).

Gelirler ve kârlar için sorumluluk oluşturmak daha az kişiyi kapsadığı halde bunların kontrolü da maliyetlerin kontrolü kadar önemlidir. Kârlardan doğrudan doğruya tepe yönetim sorumludur. Satışlardan sorumlu olan orta düzey yönetim (belki genel müdür yardımcılara da dahil) ve onların astları gelirlerin elde edilmesinden doğrudan doğruya sorumlu olup ayrıca kontrol etmeleri gereken maliyetlerden de sorumlu tutulurlar (242).

Daha önce de açıkladığımız gibi bir sorumluluk merkezi yöneticisi, yalnızca kendi kontrolü altında bulunan ve açıkça belirlenmiş olan maliyet ve gelirlerden sorumlu tutulmalıdır. Bu yöneticilerin, raporlarında yalnızca kontrol edilebilen maliyetlere yer vermeleri yeterlidir ancak, bilgi verme açısından kendilerinin kontrolü altında bulunmayan maliyetleri de raporlarında ayrı bir kalem halinde gösterebilirler (243).

(241) A.g.k., s. 59.

(242) A.g.k., s. 59.

(243) HORNGREN, s. 347.

(3) **Tatmin Edici Performansı Temsil Eden Hedefler ve Standartlar Oluşturulmalıdır:** Gerçekleşen sonuçların yalnızca geçmiş dönemin sonuçlarıyla karşılaştırılması -cari dönemin şartlarının aynı olmaması enflasyon ve geçmiş dönemdeki performansın yeterliliğinin bilinmemesi nedenleriyle- uygun bir ölçü olmamaktadır. Bu nedenle işletme sonuçlarını uygun standartlarla karşılaştırmak daha yararlı olacaktır (244). Kontrol raporlarında kullanılan standartlar üç gruba ayrılabilir (245):

- Önceden belirlenen standartlar veya bütçeler
- Tarihi standartlar
- Dışsal (external) standartlar

Önceden belirlenen standartlar veya bütçeler eğer dikkatlice hazırlanırlarsa en iyi biçimsel standartlardır. Böyle bir standardın geçerliliği, onun geliştirilmesi için yapılan araştırmaya ne kadar özen gösterildiğine bağlıdır. Dikkatsiz bir şekilde hazırlanan bütçe güvenilir bir temel olmayacaktır.

Tarihi standartlar geçmiş performans kayıtlarıdır. Cari ayın sonuçları bir önceki ayın sonuçları ile karşılaştırılabilir. Bu tür standartların iki önemli zayıflığı vardır. Birincisi, şartlar karşılaştırmayı hükümsüz kılacak ölçüde iki dönem arasında değişebilir. İkincisi bir önceki dönemin performansının kabul edilir olup olmadığı bilinmez.

Dışsal (external) standartlar başka bir sorumluluk merkezinin performansından oluşturulan standartlardır. Örne-

(244) ANTHONY-WELSCH, s. 589-590.
HATİPOĞLU-GÜRSOY, s. 473.

(245) ANTHONY-WELSCH, s. 590.

ğın bir satış bürosunun performansı diğer bir satış bürosunun performansı ile karşılaştırılabilir. Eğer bu sorumluluk merkezlerindeki şartlar birbirine benziyorsa böyle bir karşılaştırma yararlı olabilir.

(4) Raporlar Sorumluluk Merkezlerine Göre ve Bir Piramit Yapı Düzeninde Oluşturulmalıdır: Böyle bir yapı çeşitli yönetim düzeylerinin iki taraflı bir bilgi zinciri ile birbirine bağlı olmalarına olanak verir. Bu şekilde her bir yönetici iki sorumluluk alanı ile ilgilidir. Yönetici kendi sorumluluk alanından üste karşı sorumlu olurken, bu yöneticinin astları da kendi sorumluluk alanlarından ona karşı sorumlu olmaktadır. Bu sistemde kontrol edilebilir maliyet ve gelir bilgisi her sorumluluk merkezinin eylem ve kararlarına yetecek ayrıntıda olmalıdır (246).

b) Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

Sorumluluk raporları çeşitli yönetim düzeylerinde bulunan yöneticiler için hazırlandığından, bu raporların işleyişinde hareket noktası işletmenin örgüt şeması olmaktadır. Bu şemada belirtilen her bir yönetim düzeyinde hazırlanan sorumluluk raporlarında yer alan sonuçlar, bir üst düzeydeki yönetimin hazırlayacağı raporda özet olarak yer alacaktır. Bu konuyu bir örnek üzerinde açıklayalım. Varsayılan bir ABC üretim işletmesinin örgüt şeması (Şekil 30) da verilmiştir. Bu şemaya göre ABC işletmesinde dört yönetim düzeyi vardır. Konuyu basitleştirmek amacıyla örneğimizde yalnızca koyu çizgilerle gösterilen yönetim düzeyleri için hazırlanan raporlar ele alınmıştır. Makine ve montaj atölyelerinin ustabaşları kendilerinin kontrol edebildikleri maliyetlerden üretim şefine karşı sorumludurlar. Aynı şekilde üretim şefi; üretim müdürüne, üretim müdürü de genel müdüre karşı sorumludur. Ustabaşı A'nın ve B'nin raporlarında daha ayrıntılı bir şekilde yer alan maliyetler üretim şefinin raporunda bir kalem halinde toplam

olarak görünecektir. Benzer şekilde üretim şefinin raporunda ayrıntılı olarak yer alan maliyetler üretim müdürünün raporunda tek bir kalem olarak görünecek ve son olarak genel müdürün raporunda da üretim müdürünün raporunda yer alan maliyetler tek bir rakam olarak yer alacaktır. Raporların bu şekilde akışı (Şekil 31) de verilmiştir. (Tablo: 2,3,4 5 ve 6) ise her yönetim düzeyinde hazırlanan maliyet raporlarını göstermektedir (247).

Bu raporlarda yer alan kontrol edilebilir maliyet rakamları değişken ve sabit olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Üretim müdürünün raporunda yer alan 5.966.860,- ₺ genel üretim maliyeti, genel müdüre sunulan raporda tek bir kalem olarak görünecektir. Aynı şekilde satış müdürünün, mali işler müdürünün ve personel müdürünün raporlarında yer alan rakamların her biri de genel müdürün raporunda tek bir kalem olarak yer alacaktır. Genel müdür kendisine sunulan raporu incelediğinde üretim bölümünde meydana gelmiş olan 50.860,- ₺'lik sapmanın neden ileri geldiğini anlamak için üretim müdürünün raporunu inceleyecektir. Bunun sonucu olarak en büyük sapmanın dolaysız işçilik ve hammadde fiyat sapmasından doğduğunu anlayacaktır. Hammadde fiyat sapmasından üretim müdürü sorumlu olduğundan bu konuda üretim müdüründen açıklama isteyecektir. Dolaysız işçilik sapmasının nereden geldiğini görmek için ise üretim şefinin raporunu inceleyecektir. Bu incelemenin sonucunda ise 24.000,- ₺'lik olumsuz sapmanın 20.000,- ₺'lik önemli bir kısmının makine atölyesinde ortaya çıktığını görecektir. Bu nedenle de

(247) Bu tablolar SCHATTKE-JENSON-BEUN, a.g.k.'dan yararlanılarak düzenlenmiştir.

Benzer şekildeki Örnekler için:

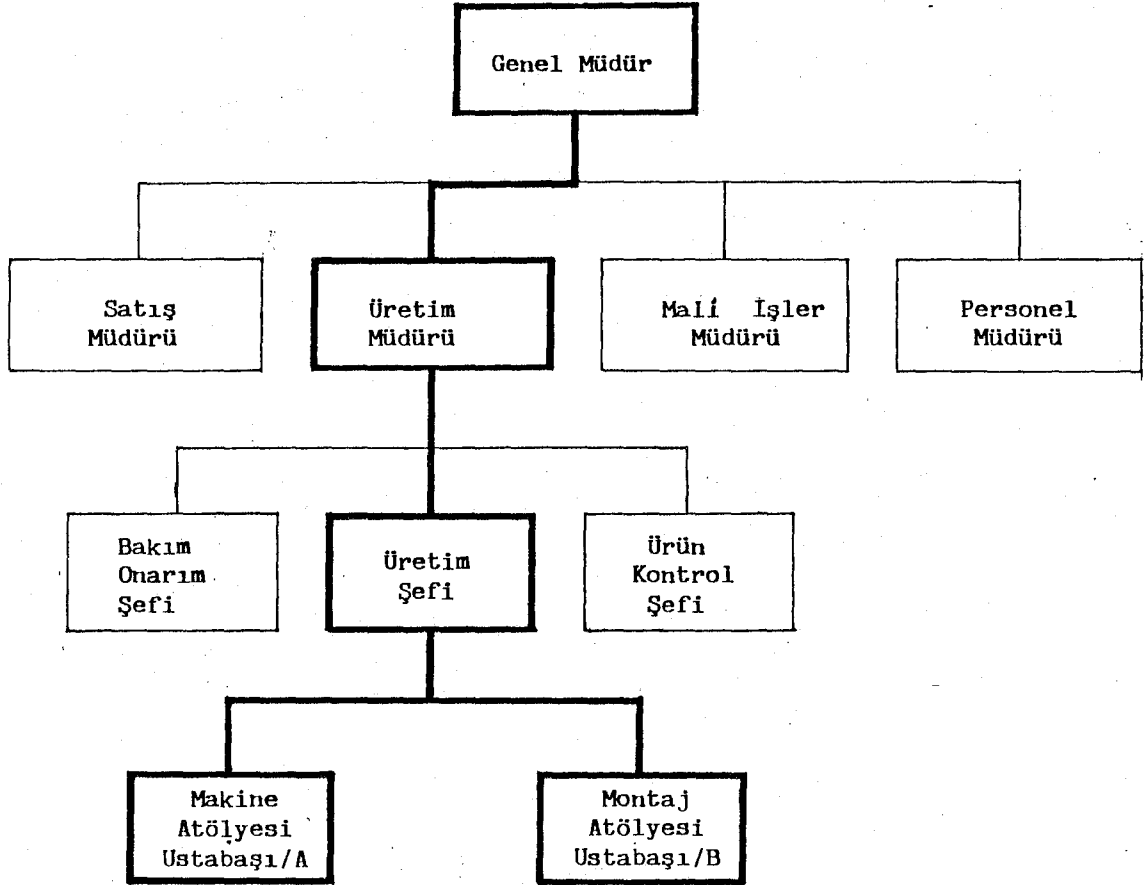
ARIKAN, İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, s. 62-74.

USLU, Sorumluluk Muhasebesi, s. 157-169.

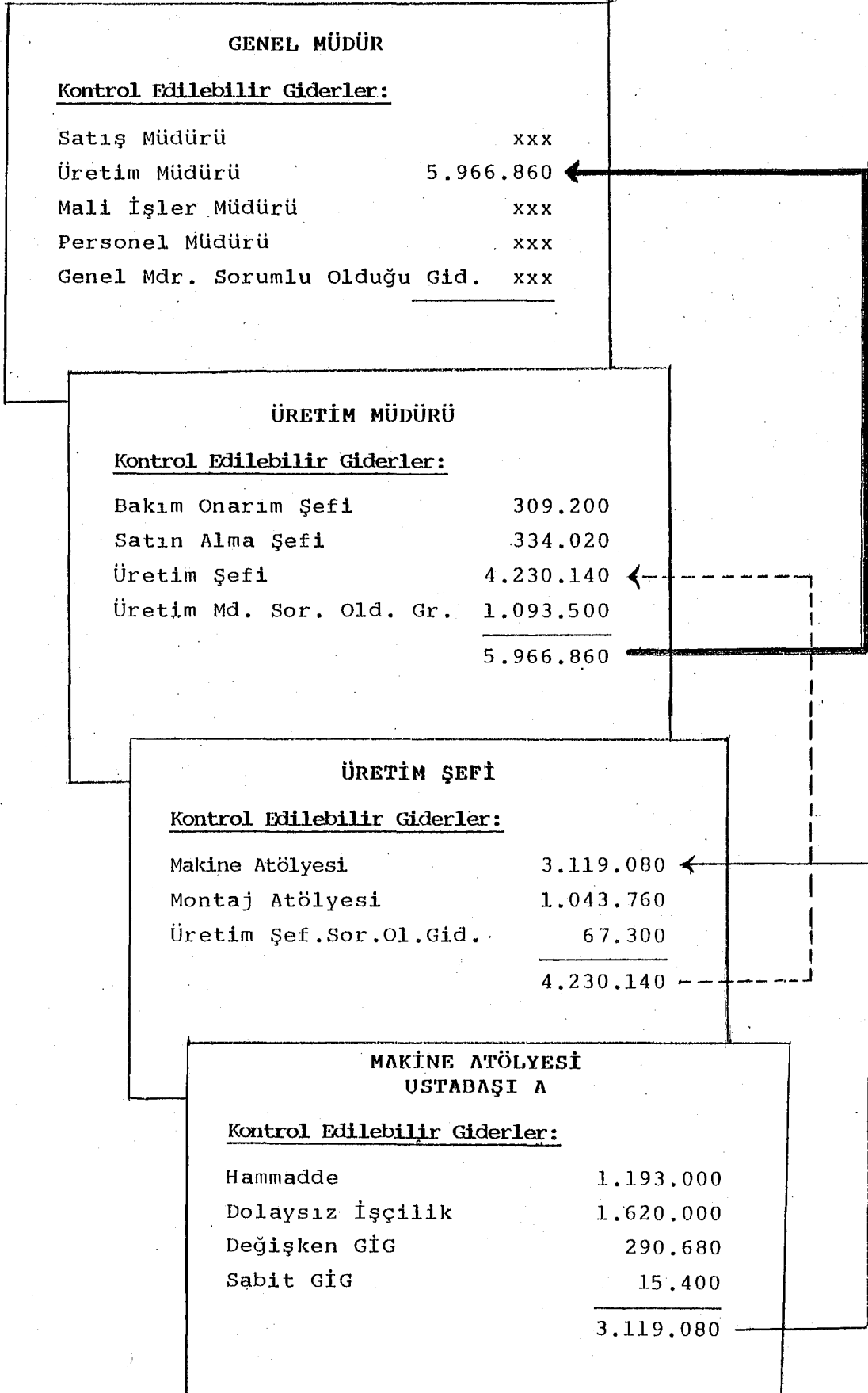
ANDERSON-RAIBORN, s. 422-423.

HORNGREN, s. 341-343.

öncelikle ustabaşı A'nın ve B'nin faaliyetlerinin yeniden incelenmesi gerektiğine karar verecektir.



Şekil 30: ABC Üretim İşletmesinin Örgüt Şeması



Şekil 31 : Sorumluluk Raporlarının Akışı

(Tablo: 2)

ABC İşletmesi

Makine Atölyesi Ustabaşı A'ya Verilen Sorumluluk Raporu

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Ustabaşı A	
GİDERLER	BÜTÇELENEN	GERÇEKLEŞEN	Olumlu (Olumsuz) Sapma
Dolaysız Madde	1.188.000	1.193.000	(5.000) *
Dolaysız İşçilik	1.600.000	1.620.000	(20.000)
Kontrol Edilebilir Değ. Genel Üretim Giderleri:			
Dolaylı İşçilik	120.000	122.000	(2.000)
Dolaylı Madde	15.000	14.000	1.000
Malzeme	30.000	33.000	(3.000)
Enerji	118.800	121.680	(2.880)
Toplam Değişken Genel Üretim Gideri	283.800	290.680	(6.880)
Kontrol Edilebilir Sabit Genel Üretim Giderleri:			
Dolaylı İşçilik	10.000	10.000	-
Enerji	5.400	5.400	-
Toplam Sabit Genel Üretim Giderleri	15.400	15.400	-
Genel Toplam	3.087.200	3.119.080	(31.880)

* Fiyat sapması üretim müdürünün sorumluluğunda olduğundan burada gösterilen sapma kullanım sapmasıdır.

(Tablo: 3)

ABC İşletmesi Montaj Atölyesi Ustabaşı B'ye Verilen
Sorumluluk Raporu

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Ustabaşı B	
GİDERLER	BÜÇELENEEN	GERÇEKLEŞEN	Olumlu (Olumsuz) Sapma
Dolaysız Emek	776.000	780.000	(4.000)
Kontrol Edilebilir Değ. Genel Üretim Giderleri:			
Dolaylı Emek	180.000	172.000	8.000
Dolaylı Madde	15.000	15.500	(500)
Malzeme	20.000	19.000	1.000
Enerji	46.240	45.860	380
Toplam Değişken Genel Üretim Giderleri	261.240	252.360	8.880
Kontrol Edilebilir Sabit Giderler:			
Dolaylı Emek	10.000	10.000	-
Enerji	1.400	1.400	
Kontrol Edilebilir Sabit Gider Toplamı	11.400	11.400	-
Genel Toplam	1.048.640 =====	1.043.760 =====	4.880 =====

(Tablo: 4)

ABC İşletmesi Üretim Şefine Verilen Sorumluluk
Raporu Örneği

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Üretim Şefi	
GİDERLER	BÜTÇELENEBEN	GERÇEKLEŞEN	Olumlu (Olumsuz) Sapma
Dolaysız Madde	<u>1.188.000</u>	<u>1.193.000</u>	<u>(5.000)</u>
Dolaysız İşçilik			
Makine Atölyesi	1.600.000	1.620.000	(20.000)
Montaj Atölyesi	<u>776.000</u>	<u>780.000</u>	<u>(4.000)</u>
Toplam Dolaysız İşçilik	<u>2.376.000</u>	<u>2.400.000</u>	<u>(24.000)</u>
Kontrol Edilebilir Değ. Genel Üretim Giderleri:			
Üretim Şefi Malzeme	20.000	20.500	(500)
Makine Atölyesi	283.800	290.680	(6.880)
Montaj Atölyesi	<u>261.240</u>	<u>252.360</u>	<u>8.880</u>
Toplam Kontrol Edilebilir Değişken Genel Üretim Gid.	<u>565.040</u>	<u>563.540</u>	<u>1.500</u>
Kontrol Edilebilir Sabit Giderler:			
Üretim Şefinin Gid:			
Ustabaşı Maaşları	22.000	22.000	-
Büro Maaşları	19.600	24.800	(5.200)
Makine Atölyesi	15.400	15.400	-
Montaj Atölyesi	<u>11.400</u>	<u>11.400</u>	<u>-</u>
Toplam Kontrol Edilebilir Sabit Giderler	<u>68.400</u>	<u>73.600</u>	<u>(5.200)</u>
Genel Toplam	<u>4.197.440</u> =====	<u>4.230.140</u> =====	<u>(32.700)</u> =====

(Tablo: 5)

ABC İşletmesi Üretim Müdürü'ne Verilen Sorumluluk
Raporu Örneği

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Üretim Müdürü	
GİDERLER	BÜTÇELENEEN	GERÇEKLEŞEN	Olumlu (Olumsuz) Sapma
Madde Fiyat Sapması	-	23.860	(23.860)
Dolaysız Madde	1.188.000	1.193.000	(5.000)
Dolaysız İşçilik	2.376.000	2.400.000	(24.000)
Kontrol Edilebilen Değ. Genel Üretim Gideri:			
Üretim Müdr. Giderleri			
Büro Maaşları	20.000	21.000	(1.000)
Diğer Giderler	14.800	15.300	(500)
Toplam	34.800	36.300	(1.500)
Üretim Şefinin Gid.	565.040	563.540	1.500
Satın Alma Şefinin G.	192.160	190.160	2.000
Toplam Kontrol Edilebilir Değişken Genel Üretim Gid.	792.000	790.000	2.000
Kontrol Edilebilir Sabit Giderler:			
Üretim Müdr. Giderleri			
Maaşlar	362.400	362.400	-
Kiralar	250.000	250.000	-
Amortisman	300.000	300.000	-
Sigorta	120.000	120.000	-
Isıtma Aydınlatma	30.000	24.800	5.200
Toplam	1.062.400	1.057.200	5.200
Satın Alma Şefi	120.000	120.000	-
Bakım Onarım Şefi	309.200	309.200	-
Üretim Şefi	68.400	73.600	(5.200)
Toplam Kontrol Edilebilir Sabit Giderler	1.560.000	1.560.000	-
Genel Üretim Maliyeti	5.916.000	5.966.860	(50.860)

(Tablo: 6)

ABC İŞLETMESİ

Genel Müdüre Verilen Sorumluluk Raporu Örneği

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Genel Müdür	
GİDERLER	BÜTÇELENEN	GERÇEKLEŞEN	Olumlu (Olumsuz) Sapma
Genel Müdürün Kontrol Edilebilir Giderleri:			
Büro maaşları	50.000	52.000	(2.000)
Amortisman	150.000	150.000	-
Sigorta	110.000	110.000	-
Bina vergileri	17.000	17.000	-
Diğer	30.000	31.000	(1.000)
Toplam Genel Müdürlüğün Kontrol Edilebilir Gid.	357.000	360.000	(3.000)
Satış Müdürü	1.140.000	1.150.000	(10.000)
Üretim Müdürü	5.916.000	5.966.860	(50.860)
Mali İşler Müdürü	650.000	654.000	(4.000)
Personel Müdürü	350.000	353.000	(3.000)
Genel Toplam - Genel Müdürün Sorumlu Old. Gid.	8.413.000 =====	8.483.860 =====	(70.860) =====

Sorumluluk raporlarının bu şekilde işlenmesi; aksayan noktaların sorumlu yöneticilerle birlikte ortaya çıkarılabilmesi nedeniyle, işletmede etkin bir gider kontrolünün uygulanmasını sağlamaktadır (248).

İ. İSTİSNA RAPORLARI

1. İSTİSNAYLA YÖNETİM KAVRAMI

Yönetim bilindiği üzere amaçların planlanması, bu amaçlara ulaşmak için mevcut kaynakların örgütlenmesi ve çabanın başarısız amaçlar üzerinde yoğunlaşması eylemdir. Doğal olan başarılı amaçtır. İstisna ise başarısız amaçtır (249).

Normal faaliyetler koşulların gerektirdiği alışılmış (rutin) işler olduğundan ya da olduğu varsayıldığından planlanan performansa göre ortaya çıkan olumlu veya olumsuz bir sapma yönetimin dikkatini çekmede çok önemlidir (250). Yöneticilerin, çok değerli ve sınırlı olan zamanlarını dikkatli bir şekilde kullanarak faaliyetleri kontrol etmeleri bir zorunluluk olmaktadır. İstisna ilkesiyle işleyen bir kontrol sistemi, yöneticilerin dikkatini performansın tatmin edici olduğu çok sayıdaki unsurlar yerine standarda gö-

(248) USLU, Sorumluluk Muhasebesi, s. 169.

(249) JOPLIN-PATTILLO, s. 81.

(250) Fikret ÖCAL, Maliyet Muhasebesi Ders Notları, İstanbul 1980, İ.İ.T.İ.A.M.M.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Yayınları No. 50, s. 250.

NEWNER-DEAKIN, s. 399.

re sapma gösteren daha az sayıdaki unsurlara çekecek ve onları sapmaların nedenlerini araştırmaya ve gerekli düzeltici önlemleri almaya yöneltecektir (251).

2. ETKİLİ BİR İSTİSNA RAPORLARI SİSTEMİNİN GEREKLERİ

İstisna raporları sisteminin kurulabilmesi ve etkili bir şekilde işleyebilmesi için aşağıda sıralanan koşulların sağlanması gereklidir (252):

a) Amaçlar Yazılı Olarak Saptanmalıdır:

Her ne kadar amaçlar biçimsel olmayan şekilde veya sözlü olarak oluşturulup ifade edilebilirse de en iyi uygulama şekli bunların yazıya dökülmesidir. Amaçlar yazılı olarak saptandığında daha belirgin olacak ve işletme personelinin bunları unutmaması sağlanacaktır. İşletmelerin çeşitli amaçları olabilir. Örneğin kâr etmek, pazar payını artırmak, büyüme, yeni ürün araştırmak gibi.

Proforma gelir tablosu ve proforma bilanço işletmenin net gelir ve finansal durumuyla ilgili amaçlarının yazılı ifadesidir. Bunlardan, sapmaları ölçmede kullanılan karşılaştırma standartları (yardsticks) oluşturulabilir ve istisna raporları düzenlenebilir.

b) Örgüt Yapısı Biçimsel (Formal) Olarak Belirlenmelidir:

Örgüt yapısının biçimsel bir tanımlaması üzerinde yetki ve sorumluluk ilişkisinin belirtilmesi hiyerarşik

(251) Yüksel KOÇ, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, 2. B., Ankara 1974, Sevinç Matbaası, s. 16.

ANTHONY, s. 328.

ANTHONY-WELSCH, s. 592.

HORNGREN, s. 7.

(252) JOPLIN-PATTILLO, s. 82-86.

olarak yöneltilen istisna raporları sistemi için zorunlu bir ihtiyaçtır.

Daha önce de belirtildiği gibi örgüt şeması bir raporlama sisteminin temelidir. Belli bir kişi için hazırlanan raporlar ister istisna raporları ister diğer raporlar olsun, bu kişinin örgüt içindeki yeri göz önünde tutulmalıdır. Muhasebeci, biçimsel olarak oluşturulan örgütsel yapıyı kullanarak ve onu temel alarak istisna raporları sistemini kurmalıdır.

c) Ayrıntılı Amaçlar Belli Kişilere Göre Saptanmalıdır

Örgüt yapısı ve yetki ve sorumluluk ilişkisi saptandıktan sonra amaçlar ayrıntılı olarak belirlenmeli ve amaç sorumluluğu oluşturulmalıdır. Bundan önceki bölümde sözü edilen sorumluluk raporları bu olguyu açıklıyor. Belli yöneticiler belli gelir ve maliyetlerden sorumludur. Örneğin bir çıktının belli bir düzeyde ve kalitede üretilmesinden sorumlu olan üretim müdürü, bu amacı gerçekleştirebilmek için kendi kontrolü altındaki maliyetlerden, çalışanların verimliliğinden ve işlemlerden sorumludur. Net gelirden ise kısmen sorumlu olabilir. Herhangi bir yönetici için saptanan amaçların ayrıntıları bu yönetici tarafından belirlenmeli ve iyi anlaşılmalıdır.

d) Standartlar ve İstisnalar Belirlenmelidir

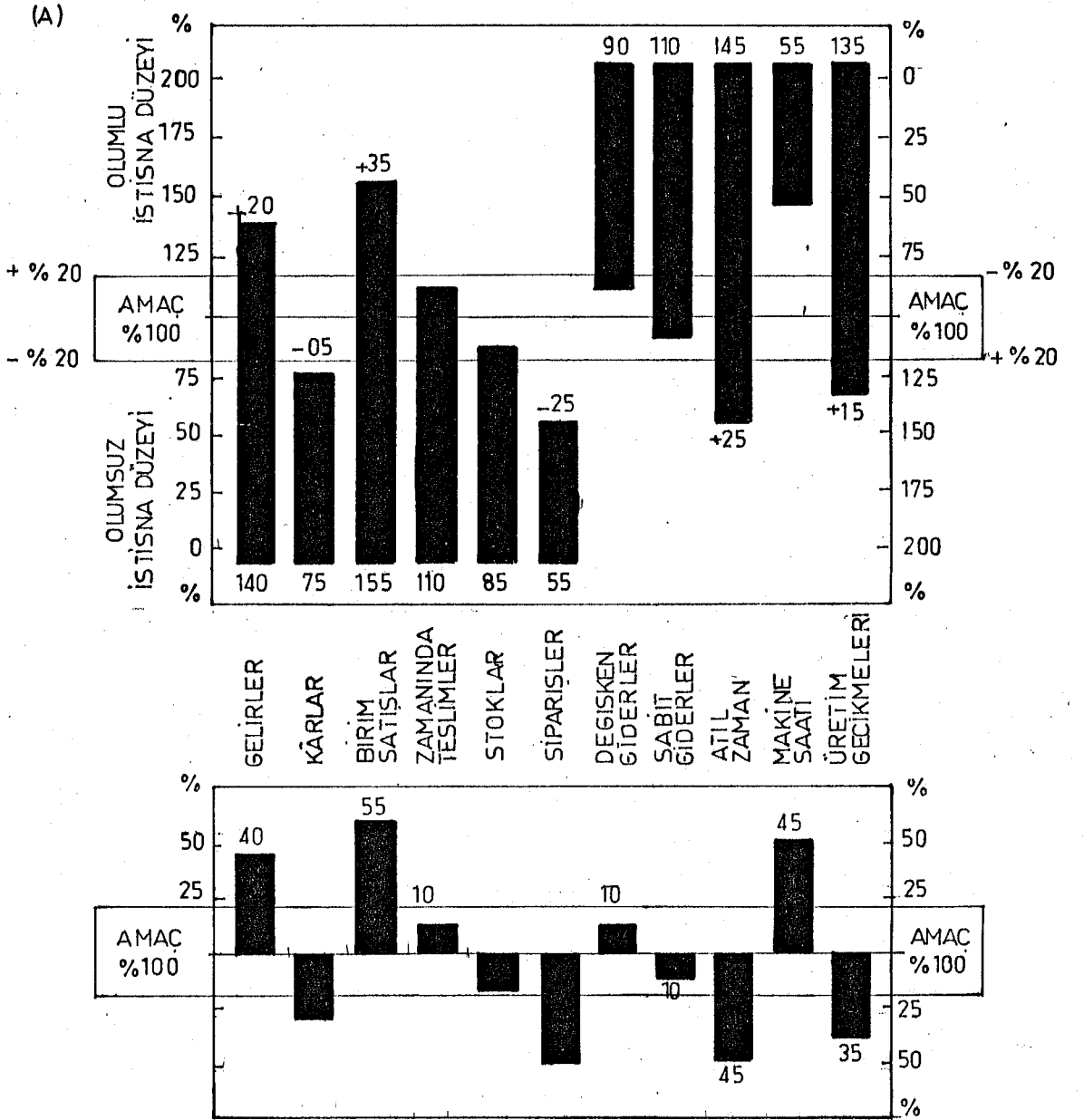
İstisna raporlarının yapılabilmesi için belli bir amaç veya planlanmış bir performans ya da standart oluşturulmalıdır. Bu standarda göre ortaya çıkan sapmaların hangilerinin istisna sayılacağı konusunda belli bir ölçüt yoktur. İstisna düzeyinin saptanması işletmenin yapısına, yönetim düzeyine, raporların hazırlanma sıklığına ve alıcı-

nın isteklerine bağılı olup kazanılan deneyimler bu düzeyin saptanmasında çok önemli bir etkindir. Fazla gevşek olarak saptanan standartlar -çok seyrek olarak bunların dışına çıkılacağından- faaliyetlerin kontrolunda ve ölçülmesinde gerçek bir ölçü olmayacak ve yanlış değerlendirmelere yol açacaktır. Bunun tersine dar olarak belirlenen standartlar ise çok sık sapmalara ve dolayısıyla raporlanması gereken istisnalara neden olacaktır. Bu nedenle normal bir performans düzeyi, ilgili yönetim düzeyinde rapor alıcısıyla birlikte yapılan çalışmalarla oluşturulmalı ve istisnalar buna göre saptanmalıdır.

Normal düzeyden sapmalar para ya da diğer ölçü birimleri türünden (miktar veya tutar olarak) mutlak rakamlarla gösterilebileceği gibi yüzdelerle de belirtilebilir. Sapmaların grafik şeklinde gösterilmesi istisna raporlamasında kullanılan etkili bir tekniktir. (Şekil 32) de böyle bir grafik örneği verilmiştir (253). Bu örnekte 11 kalem gösterilmiş ve 100 olarak kabul edilen bir standarta (amaç) göre istisna sınırı \pm % 20 olarak saptanmıştır. Yani standarttan % 20 den daha fazla veya daha az olan sapmalar istisna olarak kabul edilmiştir.

Grafikte gösterilen 11 kalem aşağıda iki ayrı kolon halinde sıralanmıştır. Standartın üstündeki sapmalar sol taraftaki kalemler için olumlu sapmaları gösterirken sağ taraftakiler için olumsuz sapmaları göstermektedir.

- | | |
|-------------------------------|---------------------|
| . Gelirler | . Sabit giderler |
| . Kârlar | . Değişken giderler |
| . Birim satışlar | . Atıl zaman |
| . Zamanında yapılan teslimler | . Makine saati |
| . Stoklar | . Üretim giderleri |
| . Siparişler | |



Şekil 32: İstisnaların Grafikle Gösterilmesi

Grafiğin A bölümünde görüleceği gibi gelirler birim satışlar, makine saati, kârlar, siparişler, atıl zaman ve üretimdeki gecikmeler \pm % 20 olan istisna sınırının dışına çıkmış olduğundan raporlanması gereken istisnalardır. Kolonların tepesinde yazılı olan rakamlar istisna sınırının yüzde kaç dışına çıkıldığını gösteriyor. Örneğin gelirler \pm % 20 lik sınırın % 20 üzerine çıkmıştır.

Grafiğin B bölümü temel olarak aynı bilgiyi göstermekte olup burada sapmaların kendisi vurgulanmakta ve % 100 olarak belirlenen standarttan yüzde kaç sapma olduğu gösterilmektedir. Örneğin gelirlerdeki sapma % 40'dır.

e) Saptanan İstisnalar İncelenmeli ve Yorumlanmalıdır:

Dikkatli bir incelemeden sonra istisnalar olumlu ya da olumsuz istisnalar şeklinde tanımlanmalıdır. Bilindiği gibi minimum ve maksimum olmak üzere iki tür amaç vardır. Aşırıya kaçan minimum amaç iyi ona ulaşamamak kötüdür. Tam tersine aşırıya kaçan maksimum amaç kötü ona ulaşamamak ise iyidir. Önceki paragrafta verilen örnekte sol tarafta sıralanan kalemler için amaç minimum belirlenirken sağ tarafta yer alan kalemler için maksimum olarak saptanmıştır. (Şekil 32) de gösterildiği gibi istisna sınırının yukarısında olumlu aşağısında ise olumsuz olarak nitelendirilen istisnaların her ikisi de yönetime raporlanmalıdır. Ulaşılmamış minimum amaçlar ve aşılmış maksimum amaçlar düzeltilmesi gereken olumsuz durumlardır. Tersine aşılınan minimum amaçlarla aşılmamış maksimum amaçlar olumlu istisnalar olup bunlardan sorumlu olan kişiler ödüllendirilmelidir.

3. İSTİSNALARI RAPORLAMA YÖNTEMLERİ

İstisnalara göre yönetim; dikkatin amaçlar, planlar ve olağan durumlardan sapma gösteren faaliyetler üzerinde yoğunlaştığı bir yaklaşımdır (254).

İyi planlanmış bir raporlama sistemi her bir yöneticiye sorumlu olduğu kararları almasında ve faaliyetleri kontrol etmesinde gerek duyduğu bilgiyi vermelidir. Yöneticiye gereğinden az bilgi vermek karar almanın gecikmesine ya da yanlış ve ilgisiz kararlar alınmasına neden olabileceği gibi gereğinden fazla bilgi vermek de zaten sınırlı olan zamanın boşa harcanmasına neden olabilir. Yönetimin normal faaliyetlerden çok istisnalar üzerinde durması sınırlı olan zamanını en iyi şekilde kullanmasını sağlayacaktır. Bu nedenle faaliyetlere ilişkin raporlar hem iyi hem de kötü istisnalara yönetimin dikkatini çekecek şekilde hazırlanmalıdır (255).

İstisnaların raporlanması iki şekilde olabilir (256):

- a. Karşılaştırmalı tam raporlar üzerinde istisnalar gösterilebilir.
- b. Yalnızca istisnaları gösteren raporlar düzenlenebilir

a) Karşılaştırmalı Tam Raporlar Üzerinde İstisnaların Gösterilmesi:

Konuyu bir örnek üzerinde açıklayalım. Varsayacağımız metal ürünleri üreten bir işletmede fabrika müdürü emeğin verimliliğinden sorumludur. Fabrika 11 bölüm (veya

(254) A.g.k., s. 86.

(255) ANDERSON-RAIBORN, s. 418.

JOPLIN-PATTILLO, s. 86.

KOÇ-YALKIN, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, s. 224.

(256) JOPLIN-PATTILLO, s. 86-91.

atölye)den oluşmaktadır. Bu bölümlerdeki emek maliyetleriyle ilgili olarak fabrika müdürüne her ay standart ve gerçekleşen emek maliyetleri karşılaştırmalı bir şekilde raporlanmaktadır. Aşağıda (Tablo 37) böyle bir rapor örneği verilmiştir (257).

(Tablo 7)

XYZ Metal Ürünleri İşletmesi
Aylık Emek Maliyet Raporu

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Fabrika Md.	
BÖLÜMLER	Standart Emek Mal.	Gerçekleşen Emek Mal.	Standartın Üstünde (Altında)
1. Isıtma	650.000	700.000	50.000
2. Kal. Dök.	880.000	910.000	30.000
3. Kesme	821.000	830.000	9.000
4. Tıraşlama	730.000	720.000	(10.000)
5. Cilalama	740.000	685.000	(55.000)
6. Delme	420.000	432.000	12.000
7. Montaj	500.000	513.000	13.000
8. Boyama	302.000	298.000	(4.000)
9. Deneme	270.000	301.000	31.000
10. Kal. Kont	185.000	190.000	5.000
11. Paketleme	225.000	251.000	26.000
	<u>5.723.000</u> =====	<u>5.830.000</u> =====	<u>107.000</u> =====

(257) Burada verilen örnek ANDERSON ve RAIBORN'un A.g.k.'dan biraz değişiklik yapılarak alınmıştır.

Rapor bu haliyle yönetime sunulduğunda, verimsiz çalışan bölümler yönetimin dikkatini çekmeyecek ve yönetim, tüm raporu inceleyeceğinden önem gerektiren kalemler için zamanını boşa harcamış olacaktır. Bu rapor her bir bölüm için bir istisna düzeyi saptanarak, istisnalara dikkati çekecek şekilde düzenlenebilir. Bu amaçla öncelikle her bölüm için istisna düzeyi saptanmalıdır. Aşağıda 11 bölüm için geçmiş deneyimlere, emek maliyetlerinin bölümler itibariyle mutlak tutarlarına vb. dayanarak istisna olmayan düzeyler belirlenmiştir.

<u>Bölümler</u>	<u>İstisna Olmayan Sapma Düzeyi</u> <u>+ %</u>
1. Isıtma	% 5
2. Kalıba dökme	% 4
3. Kesme	% 8
4. Tıraşlama	% 3
5. Cilalama	% 5
6. Delme	% 3
7. Montaj	% 7
8. Boyama	% 2
9. Deneme	% 10
10. Kalite Kontrol	% 8
11. Paketleme	% 10

İstisna olmayan düzeyler bu şekilde belirlendikten sonra (Tablo 7) aşağıda verilen (Tablo 8) deki gibi düzenlenebilir. Bu tabloda yönetimin dikkatini gerektiren istisnai kalemler kutu içine alınarak vurgulanmıştır. Örneğin ısıtma bölümündeki emek maliyetleri standartın % 7,7 üzerindedir. Bu bölüm için % 5 oranındaki bir sapma olağan kabul edilmekte bunun dışındaki sapmalar istisna olmaktadır. Yönetim öncelikle istisnai olan bu tür kalemleri inceleyecektir.

(Tablo 8)

XYZ Metal Ürünleri İşletmesi
İstisnaları Vurgulayan Aylık Emek Maliyeti Raporu

TL

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Fabrika Müd.		
BÖLÜMLER	Standart Emek Mal.	Gerçekleşen Emek Mal.	Standardın Üstünde veya (Altında)	
			Tutar	%
1. Isıtma	650.000	700.000	50.000	7.7*
2. Kalıba dökme	880.000	910.000	30.000	3.4
3. Kesme	821.000	830.000	9.000	1
4. Tıraşlama	730.000	720.000	(10.000)	1.3
5. Cilalama	740.000	685.000	(55.000)	7.4
6. Delme	420.000	432.000	12.000	2.8
7. Montaj	500.000	513.000	13.000	2.6
8. Boyama	302.000	298.000	(4.000)	1.3
9. Deneme	270.000	301.000	31.000	11.5
10. Kal. Kont.	185.000	190.000	5.000	2.7
11. Paketleme	225.000	251.000	26.000	11.5
Toplam	5.723.000 =====	5.830.000 =====	107.000 =====	

* Kutu içine alınan rakamlar istisnaları göstermektedir.

b) Yalnızca İstisnaların Raporlanması

Bu tür raporlarda yalnızca yöneticinin dikkatini gerektiren istisnalar raporlanır. Örnek olarak aşağıda gösterilen (Tablo 9) da önceki paragrafta verilen rapor örneği yalnızca istisnaları gösterecek şekilde yeniden düzenlenmiştir.

(Tablo 9)

XYZ Metal Ürünleri İşletmesi
Aylık Emek Maliyeti İstisna Raporu

TL

Şubat 1984		Sorumlu Yönetici: Fabrika Müd.		
BÖLÜMLER	Standart Emek Mal.	Gerçekleşen Emek Mal.	Standartın Üstünde veya (Altında)	
			Tutar	%
1. Isıtma	650.000	700.000	50.000	7.7
5. Cilalama	740.000	685.000	(55.000)	7.4
9. Deneme	270.000	301.000	31.000	11.5
11. Paketleme	225.000	251.000	26.000	11.5
İstisnaların Toplamı	1.885.000	1.937.000	52.000	
Diğer Bölümler	3.838.000	3.893.000	55.000	
	<u>5.723.000</u>	<u>5.830.000</u>	<u>107.000</u>	

Bu şekilde düzenlenmiş bir istisna raporuyla yönetici oluşturulan sapma yüzdelerinin altında veya üstünde kalan bölümleri hızla inceleyebilir. Böyle bir raporla birlikte sapmaların nedenlerini açıklayan ek bir rapor hazırlanması yönetici için yararlı olacaktır (258).

Nerede bir amaç veya standart ya da planlanmış performans varsa orada istisna ile raporlama ilkesi uygulanabilir. Raporlama sisteminde istisna ilkesinin uygulanmasının sağlayacağı yararlar şu şekilde sıralanabilir (259).

- (1) Yöneticiler aksayan ya da sorun yaratan alanları belirten, gerekli önlemlerin daha çabuk alınmasını sağlayan, daha az ve kısa olan istisna raporlarını daha kolay okurlar.
- (2) Sorunun ortaya çıkışı ile çözümü arasında geçen zaman aralığı daha kısa olur.
- (3) Faaliyetler üzerinde daha iyi kontrol sağlanır.
- (4) Kırtasiyecilik bir ölçüde azalır.

Uygulamada istisna raporlaması bireysel yöneticilerin tercihlerine göre oluşturulmalıdır. Genelde rapor tasarrımını rapor alıcısının ve muhasebecinin işbirliği çabalarını gerektirir (260).

(258) ANDERSON-RAIBORN, s. 420.

(259) JOPLIN-PATILLO, s. 101.

(260) ANDERSON-RAIBORN, s. 420.

III. TÜRKİYE'DE BİR GAZETE İŞLETMESİNDE RAPOR SİSTEMİ İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

A. GENEL AÇIKLAMA

Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde bulunan bir gazete işletmesinin aylık muhasebe raporları ele alınmış ve bu raporlardan yararlanılarak, önceki bölümlerde yaptığımız kuramsal açıklamaların ışığında "Aylık İşletme İçi Muhasebe Raporu Örneği" düzenlenmiştir.

Her işletme kendi yapısına ve özelliklerine göre farklı bilgilere ihtiyaç duyduğundan raporlama sistemleri de birbirinden farklıdır. Bu nedenle hazırladığımız örnek ile Türk işletmeleri için bir genelleme yapılması söz konusu değildir. Böyle bir çalışmanın amacı, yapılan kuramsal açıklamaların, bir işletmenin raporlama sistemine uygulanabilirliğini göstermektir. Bu amaçla önce, ele aldığımız Gün Gazetecilik A.Ş. hakkında genel bilgi verilmiş ve mevcut raporlama sistemi açıklanmış, daha sonra bu işletme için aylık muhasebe raporu örneği hazırlanmıştır.

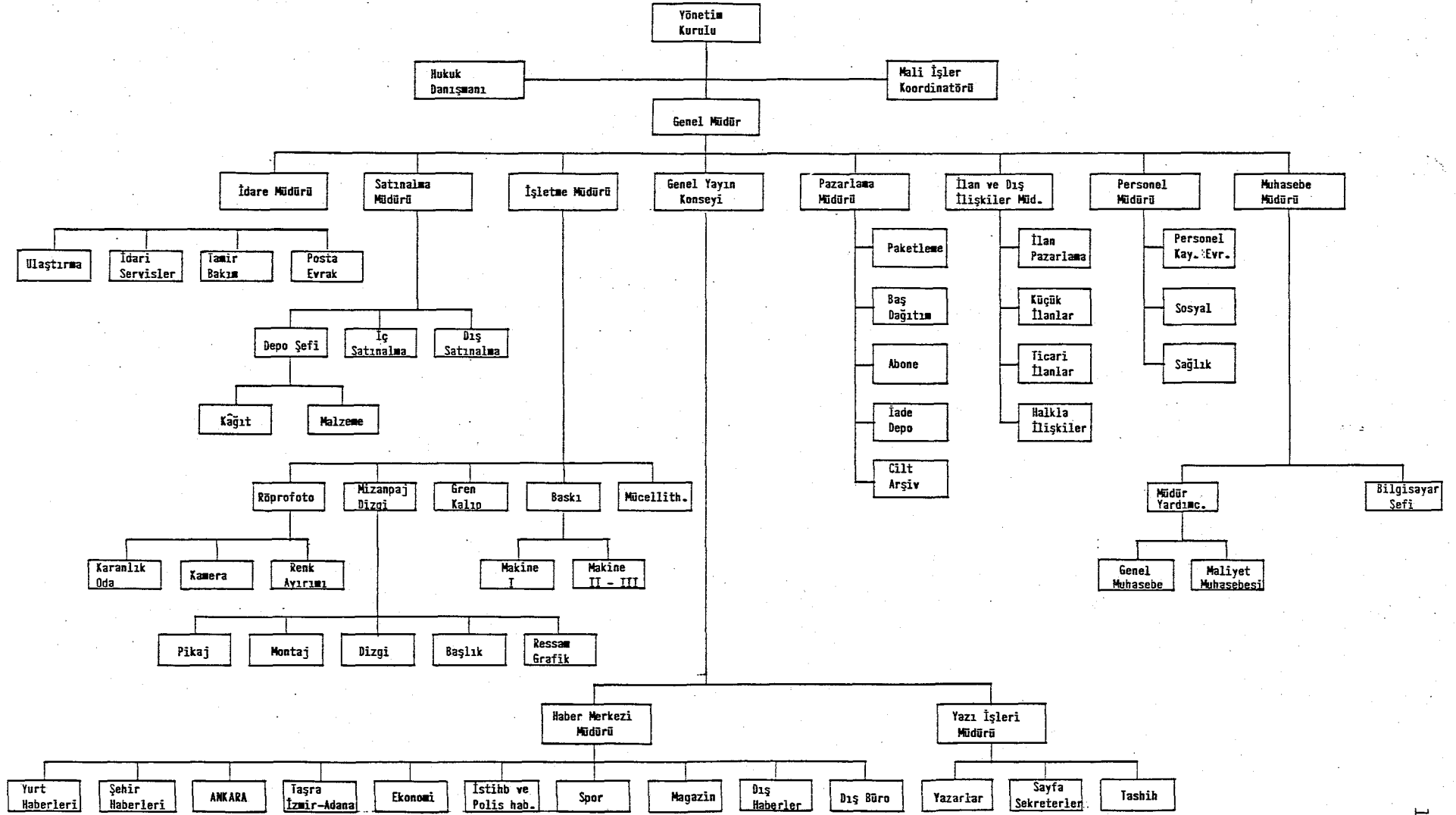
Aylık muhasebe raporu örneği, bütünüyle mevcut raporlama sisteminden yararlanılarak ve işletme yöneticilerinin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde düzenlenmiştir.

B. GÜN GAZETECİLİK A.Ş. HAKKINDA GENEL BİLGİ

Gün Gazetecilik A.Ş. 1964'de İstanbul'da 12.500.000,- TL sermaye ile kurulmuştur. Zaman içinde gittikçe gelişen şirketin sermayesi bugün 150.000.000,- TL'dir. Şirketin İstanbul merkezine bağlı Ankara, İzmir ve Adana şubeleri bulunmakta olup şubeler merkezden yönetilmektedir. Bu şubelerde üretilen gazeteler Anadolu'da satılmaktadır. Üretim ve diğer maliyetlere ilişkin bilgiler merkeze verilmektedir. İşlevsel esasa göre örgütlenmiş olan şirketin örgüt şeması (Şekil 33) de verilmiş olup şubeler bu şema üzerinde gösterilmemiştir.

Şemadan görüleceği gibi, genel müdüre bağlı ve ona karşı sorumlu sekiz işlevsel bölüm bulunmaktadır. Bunlardan işletme müdürü, üretim bölümünden sorumlu olup kendisine bağlı beş teknik servis-röprofoto, mizanpaj dizgi, gren kalıp, baskı, mücellithane- bulunmaktadır. Bu servislerden baskı servisinde iki makine şefi bulunmakta, bunların denetiminde vardiyalı 12 baskı ustası ve bu ustalara bağlı işçiler çalışmaktadır. Mizanpaj dizgi servisine bağlı beş teknik servis-pikaj, montaj, dizgi, başlık, ressam grafik- ve röprofoto servisine bağlı üç teknik servis-karanlık oda, kamera, renk ayırımı- bulunmaktadır.

Gazetede yer alacak haber, yazı, fotoğraf, resim ve ilanların derlenmesi ve baskıya hazırlanması işlemlerinden genel müdüre karşı sorumlu olan genel yayın konseyi bulunmaktadır. Üç kişiden oluşan bu konseye haber merkezi müdürü ve yazı işleri müdürü bağlıdır. Haber merkezi müdürü haberlerin derlenmesi ve hazırlanmasından sorumludur. Yazı işleri müdürü ise yazı, fıkra ve yorumların derlenmesi, sayfa düzeninin oluşturulması ve düzeltme işlerinin yapılmasından sorumludur.



Şekil 34. GÜN GAZETECİLİK A.Ş. ÖRGÜT ŞEMASI

Bir gazetenin hangi aşamalardan geçerek üretildiği (Şekil 34) de basit olarak gösterilmiştir. Bu şemadan da görüleceği gibi üretim üç aşamalıdır. İlk aşama gazetede yer alacak olan haber, yazı, fotoğraf, resim ve ilanların derlenmesi, bunların sayfa sekreterleri tarafından düzenlenmesi ikinci aşama gazetenin baskıya hazır duruma getirilmesi, üçüncü aşama ise baskı olmaktadır.

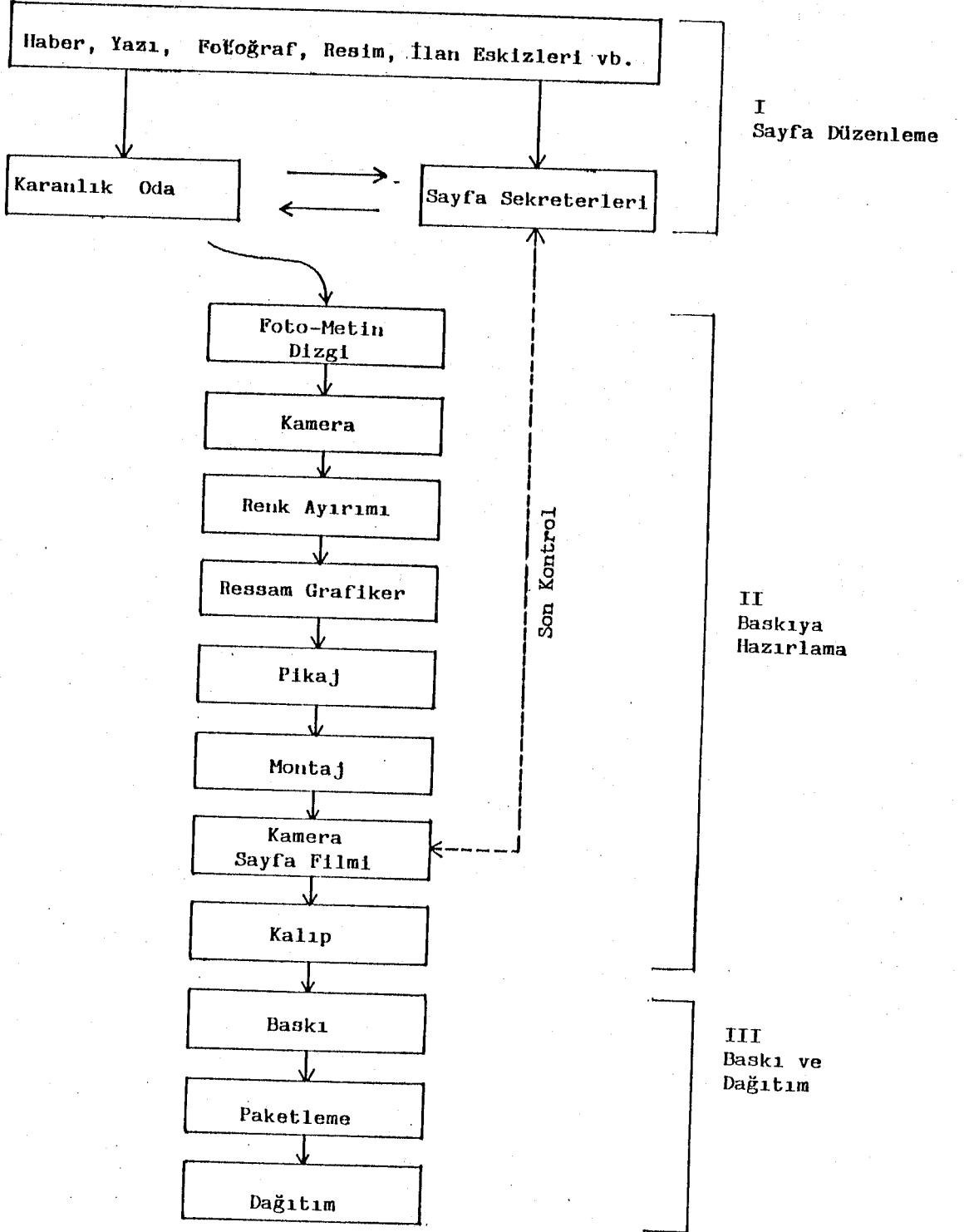
Genel müdüre bağlı olan idare müdürü bütün ulaştırma işlerinden, posta ve evrak işlerinden, tüm makine araç ve gereçlerin yerleştirilmesi, korunması, tamir ve bakım işlerinin yapılmasından sorumludur.

Satınalma müdürlüğü genel müdüre bağlı ayrı bir bölüm olarak çalışmaktadır. Üretimde kullanılan kâğıt, mürekkep ve işletme gereçleriyle diğer bütün araç ve gereçlerin satın alınmasından bu bölüm sorumludur.

Pazarlama müdürü baskıdan çıkan gazetelerin paketlenmesi ve dağıtım işlerinden sorumludur. Ayrıca abone işleri, iade deposu ve cilt arşiv servisleri de bu bölümün sorumluluğundadır.

İlân ve dış ilişkiler müdürü ilânların toplanması, ajanslarla olan ilişkilerin yürütülmesi ve ilân eskizlerinin hazırlanması işlemlerinden sorumludur. Ayrıca halkla ilişkiler de bu bölümün sorumluluğundadır.

İşletmede altı yüzden fazla işçi, usta, teknik ve yönetici personel çalışmaktadır. Bunlarla ilgili kayıt ve evrakların tutulması, sağlık ve sosyal yardım hizmetlerinin yürütülmesi işlerinden personel müdürü sorumludur.



Şekil 34: Gün Gazetecilik A.Ş.
Üretim Akış Şeması

İşletmenin bütün mali işlerinin ve muhasebe işlemlerinin yürütülmesinden muhasebe bölümü sorumludur. Genel müdüre karşı sorumlu olan muhasebe müdürüne bağlı müdür yardımcıları ve bilgisayar şefi bulunmaktadır. Genel muhasebe işlemlerine ait kayıtların tutulması ile maliyet hesaplarının yapılmasından sorumlu olan müdür yardımcılarının denetiminde on muhasebe memuru bir veznedar ve üç ekran operatörü çalışmaktadır.

Muhasebe bölümünde tutulan hemen hemen bütün kayıtlar bilgisayarla tutulmakta, yalnız maliyet hesapları ve raporlar elle hazırlanmaktadır.

C. GÜN GAZETECİLİK A.Ş.'NİN MUHASEBE RAPORLARI

İşletmenin muhasebe bölümünde yöneticilerin işletme içi kontrolü sağlamaları amacıyla ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan çeşitli raporlar hazırlanmaktadır. Bu raporları hazırlanma sıklıklarına göre yıllık raporlar, aylık raporlar ve özel durum raporları olarak üçe ayırabiliriz.

Yıllık raporlar, işletmenin yıllık faaliyet sonuçlarını gösteren raporlar olup şekil ve kapsam yönünden aylık raporlardan fazla bir değişiklik göstermediğinden çalışmamızın dışında tutulmuştur. Ayrıca bir kereye özgü olarak hazırlanan ve işletme yöneticilerinin özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hazırlanan özel durum raporları ile teknik servisler tarafından hazırlanan ve esasen üretimde kontrol sağlamak amacıyla düzenlenen günlük raporlar da bu çalışmanın dışında tutulmuştur.

Gün Gazetecilik A.Ş.'nin incelemeye esas alınan Ekim 1984 dönemine ait aylık işletme içi muhasebe raporlarının tümü aşağıda altı gruba ayrılarak verilmiştir. Sayfa 167

den başlayarak (Tablo 10) ile (Tablo 33) arasında olduğu gibi gösterilen bu raporlarda yer alan bazı rakamlar yöneticilerin isteği üzerine değiştirilmiştir.

1. BİRİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR

a) Kâr Durum Raporu

Aylık rapor setinin ilk sayfasında yer alan ve cetvel şeklinde düzenlenmiş olan Kâr Durum Raporu, (Tablo 10) da verilmiştir. Bu raporda Ocak ayından başlayarak Ekim ayı sonuna kadar her ayın kâr rakamı bir önceki yılın aynı dönemine ait rakamlarla karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

b) Brüt İlân Gelirleri Raporu

(Tablo 11), işletmenin toplam gelirlerinin ortalama olarak % 25'ini oluşturan ilân gelirlerini yayınlar itibarıyla göstermektedir. Bu raporda yer alan rakamlar bir önceki ay ile ve bir önceki yılın aynı ayı ile karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

2. İKİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR

Maliyet raporu başlığını taşıyan ve her bir yayın için ayrı ayrı olarak düzenlenen bu raporların hepsi, aynı özellikte olduğundan burada yalnızca bir tanesi ele alınmıştır.

(Tablo 12) de verilen C Gazetesi Maliyet Raporu'nda giderler (kâğıt, mürekkep, yazı işleri, promasyon, dağıtım, paketleme, İdari, teknik, finansman) ile gelirler (satış ve fire satış gelirleri) arasındaki fark; kâr (zarar), net ilân geliri, netice kâr (zarar), tiraj (brüt satış adedi,

net satış adedi), brüt satış adedine göre birim başına düşen giderler ve net satış adedine göre birim başına düşen giderler ve net satış adedine göre birim başına düşen satış gelirleri, birim başına düşen aylık kâr veya zarar, birim başına net ilân geliri ve birim başına netice kâr veya zararı göstermektedir.

3. ÜÇÜNCÜ GRUP AYLIK RAPORLAR

a) Yayınlar Kâr-Zarar Raporu

(Tablo 13) de verilen Yayınlar Kâr-Zarar Raporu, esasen ikinci grupta yer alan aylık maliyet ve gelir tablolarının özeti niteliğindedir. Yayınlar itibariyle toplam giderler, toplam satış gelirleri ve diğer gelirler ile kâr veya zararı göstermektedir.

b) İşletmecilik Kâr-Zarar Raporu

Bu grupta yer alan ikinci rapor (Tablo 14) de verilen işletmecilik Kâr-Zarar Raporudur. İşletme tesislerinde başka işletmelere ait yayınların basımı da yapıldığından bunlar için yapılan dolaysız ve dolaylı (direkt ve endirekt) giderler, gelirler ve kâr ya da zarar bu raporda gösterilmiştir. Tabloda ayrıca sabit kıymet satış gelirleri, devlet tahvili faiz gelirleri, malzeme satış gelirleri, stok değerlendirme geliri, müteferrik gelirler ve kampanya gelirleri yer almaktadır.

c) Tüm İşletme İçin Düzenlenen Kâr-Zarar Raporları

(Tablo 15) ile (Tablo 22) arasında verilen Ekim 1984 Kâr-Zarar Raporu Ekim 1984 Kâr-Zarar Yüzdesi, Ocak-Ekim 1984 Kâr-Zarar Raporu, Ocak-Ekim 1984 Kâr-Zarar Yüzde-

si ve bir önceki yılın (1983) aynı dönemine ait aynı adları taşıyan tablolar tüm işletme için düzenlenen kâr zarar raporlarıdır. Bu sekiz tabloda yer alan bilgiler ve düzenleniş biçimleri aynıdır.

4. DÖRDÜNCÜ GRUP AYLIK RAPORLAR

a) Gelirlerin Ayrıntıları Raporu

Bilgisayardan alınan bu rapor (Tablo 23) de gösterilmiştir. Üç sayfadan oluşan raporun ilk bölümünde yayınlar itibariyle satış gelirleri verilmekte, ikinci bölümde fire satış gelirleri üçüncü bölümde ilân gelirlerinin ayrıntıları, dördüncü bölümde işletmecilik gelirlerinin ayrıntıları, beşinci bölümde kampanya gelirlerinin ayrıntıları yer almakta ve son olarak da sair gelirlerin ayrıntıları ile TV Gazete gelirlerinin ayrıntıları verilmektedir. Raporda yer alan rakamlar hem aylık hem de yıl başından itibaren kümülatif olarak ve bir önceki yılın aynı ayı ve aynı dönemiyle karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

b) Giderlerin Ayrıntıları Raporu

Bütünüyle bilgisayardan alınan ve stock-form bilgisayar kâğıtlarına basılan bu raporlar sırasıyla aşağıda verilmiştir.

- (1) Yayınlara göre dolaysız giderlerin ayrıntıları
- (2) İdare giderlerinin ayrıntıları
- (3) Makine daireleri giderleri
- (4) Röprofoto Kalıp giderleri
- (5) Nakil vasıtaları giderleri
- (6) Mücellithane giderleri

- (7) İstanbul ilân servisi giderleri
- (8) Ankara ilân servisi giderleri
- (9) İzmir ilân servisi giderleri
- (10) İstanbul Gün ilân servisi giderleri
- (11) Ankara-İzmir Gün ilân servisi giderleri
- (12) A gazetesi yazı işleri giderleri
- (13) A gazetesi spor yazı işleri giderleri
- (14) C gazetesi yazı işleri giderleri
- (15) D gazetesi yazı işleri giderleri
- (16) E gazetesi yazı işleri giderleri
- (17) F gazetesi yazı işleri giderleri
- (18) TV gazete yazı işleri giderleri
- (19) Sağlık servisi giderleri
- (20) Personel sosyal giderleri
- (21) Amortisman vergi sigorta kira giderleri
- (22) Nakliye hammaliye giderleri
- (23) Tamir bakım malzeme giderleri

Toplam 25 sayfadan oluşan bu raporların hepsini vermek gereksiz olacağından, bu raporlara örnek olarak burada yalnızca dolaysız giderlerin ayrıntıları raporu (Tablo 24), İdare giderlerinin ayrıntıları raporu (Tablo 25) ve Makine dairesi giderlerinin ayrıntıları raporu (Tablo 26) verilmiştir.

Bu raporlarda yer alan rakamlar da hem aylık hem de yıl başından itibaren kümülatif olarak ve bir önceki yılın aynı ayı ve aynı dönemiyle karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

5. BEŞİNCİ GRUP AYLIK RAPORLAR

Bu grupta yer alan raporlar personel raporlarıdır. (Tablo 27) ile (Tablo 31) arasında verilen bu raporlarda çalışan personel adedi ve maaş, mesai, ikramiye tutarı iki sütun halinde, hem aylık hem de yıl başından itibaren kümülatif olarak ve bir önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

6. ALTINCI GRUP AYLIK RAPORLAR

Bu grupta yer alan raporlar ilân raporlarıdır. (Tablo 32) de verilen ilân raporunda ilân servisleri itibariyle brüt ilân hasılatı, komisyon ve indirim ve net ilân hasılatı gösterilmektedir.

İlân pazarlamasını kendi yapan ve doğrudan doğruya müşteri ile ilişki kuran bir servis olması nedeniyle Gün İlân Servisi için her ay ayrı bir ilân raporu hazırlanmaktadır. (Tablo 33) de verilen bu raporda yayınlara göre brüt ilân hasılatı, komisyon, indirim ve net ilân hasılatı, aylık ve yılbaşından itibaren kümülatif olarak verilmiştir. Ayrıca tablonun alt kısmında net ilân hasılatı ve ilân servisleri masrafları farkı ile ilân alacakları gösterilmiştir.

Tablo 10

Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Kâr Durum Raporu

(1.000 TL)

	<u>1 9 8 4</u>	<u>1 9 8 3</u>
OCAK	141.285	126.530
ŞUBAT	249.401	112.702
MART	223.714	123.613
NİSAN	187.788	180.566
MAYIS	256.195	116.406
HAZİRAN	52.773	115.919
TEMMUZ	16.906	118.055
AĞUSTOS	9.677	238.522
EYLÜL	41.033	145.618
EKİM	40.462	186.342
Toplam	<u>1.219.234</u> =====	<u>1.464.273</u> =====

Tablo 11
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Brüt İlân Gelirleri Raporu

(1.000 ₺)

	<u>Ekim 1984</u>	<u>Eylül 1984</u>	<u>Ekim 1983</u>
A Gazetesi	178.888	133.511	142.597
B Gazetesi	-	-	8.484
C Gazetesi	53.842	51.058	34.887
D Gazetesi	13.059	13.504	-
E Gazetesi	2.322	1.127	-
F Gazetesi	1.728	1.558	-
A Gazetesi Alm.	-	-	297
Toplam	<u><u>249.839</u></u>	<u><u>200.758</u></u>	<u><u>186.265</u></u>

Tablo 12

Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 C Gazetesi Maliyet Raporu

<u>G İ D E R L E R</u>	<u>AYLIK TOPLAM</u>	<u>Brüt Satışa Göre Birim Maliyet</u>	<u>Net Satışa Göre Birim Mal.</u>
Kâğıt	252.741.700.-	10,75.23	11,39.62
Siyah Mürekkep	10.689.300.-	45.48	48.20
Renkli Mürekkep	15.300.240.-	65.09	68.99
Yazı İşleri	9.687.780.-	41.21	43.68
Promasyon	3.123.720.-	13.29	14.09
Dağıtım, Paketleme	27.112.560.-	1,15.34	1,22.25
İdare	44.869.760.-	1,90.89	2,02.32
Teknik	46.678.890.-	1,98.58	2,10.48
Dış. Yaptırılan Baskı	1.522.660.-	6.48	6.87
Banka Faizi	2.134.060.-	9.08	9.62
TOPLAM	413.860.670.-	17,60.67	18,66.12
<u>G E L İ R L E R</u>	<u>AYLIK TOPLAM</u>		<u>Net Satışa Göre Birim Gelir</u>
Satış Gelirleri	376.205.600.-		16,96.33
Fire Satış Gelirleri	19.726.400.-		88.95
TOPLAM	395.932.000.-		17,85.28
Aylık Zarar	(17.928.670.-)		(80.84)
Net İlân Geliri	43.264.210.-		1,95.08
NETİCE KÂR	25.335.540.-		1,14.24

TİRAJ (31 Sayı)

Brüt Satış 23.505.910 Adet

Net Satış 22.177.651 Adet

Tablo 13

Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Kâr Zarar Yayınlar Raporu

(1.000 TL)

<u>YAYINLARIMIZ</u>	<u>TOPLAM MASRAFLAR</u>	<u>TOPLAM SATIŞ GELİRLERİ</u>	<u>TOPLAM DİĞER GELİRLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
A Gazetesi	308.873	147.568	149.996	(11.309)
C Gazetesi	413.861	376.206	62.991	25.336
D Gazetesi	87.010	43.789	13.943	(29.278)
E Gazetesi	39.271	17.143	4.021	(18.107)
F Gazetesi	7.955	1.516	2.023	(4.416)
TV Gazete	4.503	221	375	(3.907)
	<u>861.473</u>	<u>586.443</u>	<u>233.349</u>	<u>(41.681)</u>

Tablo 14

Gün Gazetecilik A.Ş.

Ekim 1984 İşletmecilik Kâr-Zarar Raporu

(000 TL)

<u>YAYINLAR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>ENDİREKT GİDERLER</u>	<u>GELİRLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
H Dergisi	16.625	4.366	46.174	25.183
I Dergisi	10.457	2.793	18.596	5.346
K Dergisi	1.923	752	3.561	886
L Dergisi	1.681	888	3.418	849
M Dergisi	645	892	1.522	(15)
N Dergisi	5	127	127	(5)
U Dergisi	7	1	-	(8)
O Gazetesi	18	120	120	(18)
P Gazetesi	-	311	311	-
R gazetesi	1946	409	3.195	840
S Gazetesi	17	90	90	(17)
Almanya A Gaz.	3	1.347	1.298	(52)
T Gazetesi	6.594	1.567	9.232	1.071
	<u>39.921</u>	<u>13.663</u>	<u>87.644</u>	<u>34.060</u>

Sabit Kıymet Satış Geliri	:	6
Devlet Tahvili Faiz Geliri	:	18.000
Malzeme Satış Geliri	:	3.589
Stok Değerleme Geliri	:	16.601
Müteferrik Gelirler	:	767
Kampanya Gelirleri	:	5.683
Kira Gelirleri	:	790
		<u>79.496</u>

Tablo 15
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Kâr Zarar Raporu
(1.000 TL)

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	1.008.533	507.412	100.432	-	-	400.689
İdare Giderleri				14.562	57.795	(72.357)
Nakliye Vasıtaları Gid.				-	6.026	(6.026)
İlan Servisi Gid. İst.				950	455	(1.405)
" " " Ank.				295	5	(300)
" " " İzm.				278	29	(307)
Gün İlan Servisi İst.				3.293	1.077	(4.370)
" " " Ank.-İzm.				-	204	(204)
Röprofoto Kalıp Gid.				12.363	37.494	(49.857)
Mizanpaj Dizgi Gid.				18.761	25.528	(44.289)
Makine Daireleri Gid.				10.730	27.055	(37.785)
Mücellithane Gid.				-	1.310	(1.310)
Personel Sosyal Gid.				-	12.083	(12.083)
Sağlık Servisi Gid.				288	102	(390)
Tamir Bakım Malz. Gid.				-	4.717	(4.717)
TV Gazete Gid.				882	2.904	(3.786)
Yazı İşleri Gid.				29.131	43.945	(73.076)
Kur'a İkr. Kampanya Gid.				-	32.057	(32.057)
TOPLAM	1.008.533	507.412	100.432	91.533	252.786	56.370
Kira Giderleri					2.499	(2.499)
Sigorta Giderleri					1.123	(1.123)
Aidat Giderleri					215	(215)
Mahkeme Giderleri					59	(59)
Amortisman Giderleri					9.000	(9.000)
Nakliye, Hammaliye					2.920	(2.920)
Resim Harç Hammaliye					92	(92)
GENEL TOPLAM	1.008.533	507.412	100.432	91.533	268.694	40.462

Tablo 16
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Kâr-Zarar Yüzdesi

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	100	50.33	9.96	-	-	39.71
İdare Giderleri				1.44	5.73	(7.17)
Nakliye Vasıtaları Giderleri				-	0.59	(0.59)
İlan Servisi Giderleri İst.				0.09	0.04	(0.13)
" " " Ank.				0.03	0.01	(0.04)
" " " İzm.				0.03	0.01	(0.04)
Gün İlan Servisi İst.				0.33	0.10	(0.43)
" " " Ank.İzm.				-	0.02	(0.02)
Röprofoto, Kalıp Giderleri				1.23	3.72	(4.95)
Mizanpaj Dizgi Giderleri				1.86	2.53	(4.39)
Makine Daireleri Giderleri				1.06	2.68	(3.74)
Mücellithane Giderleri				-	0.13	(0.13)
Personel Sosyal Giderleri				-	1.20	(1.20)
Sağlık Servisi Giderleri				0.03	0.01	(0.04)
Tamir Bakım Malzeme Giderleri				-	0.47	(0.47)
TV Gazete Giderleri				0.09	0.29	(0.38)
Yazı İşleri Giderleri				2.89	4.36	(7.25)
Kur'a İkr. Kampanya Giderleri				-	3.18	(3.18)
TOPLAM	100	50.33	9.96	9.08	25.07	5.56
Kira Giderleri					0.24	(0.24)
Sigorta Giderleri					0.11	(0.11)
Aidat Giderleri					0.01	(0.07)
Mahkeme Giderleri					0.01	(0.89)
Amortisman Giderleri					0.89	(0.28)
Nakliye Hammaliye Giderleri					0.28	(0.01)
Resim Harç Giderleri					0.01	(0.01)
GENEL TOPLAM	100	50.33	9.96	9.08	26.62	4.01

Tablo 17
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ocak-Ekim 1984 Kâr-Zarar Raporu.
(1.000 TL)

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	10.409.308	4.974.316	902.346	-	-	4.532.646
İdare Giderleri				187.718	456.578	(644.296)
Nakliye Vasıtaları Giderleri				-	54.815	(54.815)
İlan Serv. Giderleri İst.				10.243	2.984	(13.227)
" " " Ank.				2.861	265	(3.126)
" " " İzmir				2.649	141	(2.790)
Gün İlan Serv. İstanbul				35.511	12.076	(47.587)
Gün İlan Serv. Ank.-İzm.				-	1.287	(1.287)
Röprofoto Kalıp Giderleri				41.621	298.669	(340.290)
Mizanpaj Dizgi Giderleri				72.160	195.262	(267.422)
Makine Daireleri Giderleri				125.757	164.441	(290.198)
Mücellithane Giderleri				-	10.018	(10.018)
Personel Sosyal Giderleri					111.117	(111.117)
Sağlık Servisi Giderleri				3.045	864	(3.909)
Tamir Bakım Malzeme Giderl.				-	56.474	(56.474)
TV Gazete Giderleri				8.093	28.480	(36.573)
Yazı İşleri Giderleri				270.775	296.084	(566.859)
Kur'a İkr. Kampanya Gid.				-	717.571	(717.571)
TOPLAM	10.409.308	4.974.316	902.346	760.433	2.407.126	1.365.087
Kira Giderleri					20.771	(20.771)
Sigorta Giderleri					11.072	(11.072)
Aidat Giderleri					1.219	(1.219)
Mahkeme Giderleri					1.854	(1.854)
Amortisman Giderleri					87.000	(87.000)
Nakliye-Hammaliye Gid.					22.837	(22.837)
Resim Harç Giderleri					272	(272)
Bina Arazi-Vergi Gid.					485	(485)
Avukat Büro Gid.					149	(149)
Abone Giderleri					4	(4)
Sabit Kıymet Satış Zararı					191	(191)
GENEL TOPLAM	10.409.308	4.974.316	902.346	760.433	2.552.980	1.219.233

Tablo 18
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ocak-Ekim 1984 Kâr Zarar Yüzdesi

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	100	47.79	8.67	-	-	43.54
İdare Giderleri				1.80	4.39	(6.19)
Nakliye Vasıtaları Giderleri				-	0.53	(0.53)
İlan Serv. Giderleri İst.				0.10	0.03	(0.13)
" " " Ank.				0.03	0.01	(0.04)
" " " İzmir				0.02	0.01	(0.03)
Gün İlan Serv. İstanbul				0.34	0.12	(0.46)
Gün İlan Serv. Ank.-İzm.				-	0.01	(0.01)
Röprofoto Kalıp Giderleri				0.40	2.87	(3.27)
Mizanpaj Dizgi Giderleri				0.69	1.87	(2.56)
Makine Daireleri Giderleri				1.21	1.58	(2.79)
Mücellithane Giderleri				-	0.09	(0.09)
Personel Sosyal Giderleri				-	1.06	(1.06)
Sağlık Servisi Giderleri				0.03	0.01	(0.04)
Tamir Bakım Malzeme Giderl.				-	0.54	(0.54)
TV Gazete Giderleri				0.08	0.27	(0.35)
Yazı İşleri Giderleri				2.60	2.84	(5.44)
Kur'a İkr. Kampanya Gid.				-	6.89	(6.89)
TOPLAM	100	47.79	8.67	7.30	23.12	13.12
Kira Giderleri					0.19	(0.19)
Sigorta Giderleri					0.10	(0.10)
Aidat Giderleri					0.01	(0.01)
Mahkeme Giderleri					0.01	(0.01)
Amortisman Giderleri					0.83	(0.83)
Nakliye-Hammadde Gid.					0.22	(0.22)
Resim Harç Giderleri					0.01	(0.01)
Bina Arazi-Vergi Gid.					0.01	(0.01)
Avukat Büro Gid.					0.01	(0.01)
Abone Giderleri					0.01	(0.01)
Sabit Kıymet Satış Zararı					0.01	(0.01)
GENEL TOPLAM	100	47.79	8.67	7.30	24.53	11.71

Tablo 19
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1983 Kâr-Zarar Raporu
(1.000 ₺)

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	801.286	334.455	50.161	-	-	416.670
İdare Giderleri				15.000	28.140	(43.140)
Nakliye Vasıtaları				-	5.756	(5.756)
İlan Servisi Giderleri İst.				551	99	(650)
" " " Ank.				141	4	(145)
" " " İzm.				172	27	(199)
Gün İlan Servisi İst.				3.086	640	(3.726)
" " " Ank. İzm.				50	47	(97)
Röprofoto Kalıp Giderleri				2.194	27.797	(29.991)
Mizanpaj, Dizgi Giderleri				3.975	15.217	(19.192)
Makine Daireleri Giderleri				8.543	13.276	(21.819)
Mücellithane Giderleri				-	583	(583)
Personel, Sosyal Giderler				-	7.455	(7.455)
Sağlık Servisi Giderleri				226	69	(295)
Tamir, Bakım, Malz. Gid.				-	2.496	(2.496)
Yazı İşleri Giderleri				15.616	16.872	(32.488)
Kur'a İkramiye Giderleri				-	54.340	(54.340)
TOPLAM	801.286	334.455	50.161	49.554	172.818	194.298
Kira Giderleri					1.547	(1.547)
Sigorta Giderleri					668	(668)
Aidat Giderleri					28	(28)
Mahkeme Giderleri					296	(296)
Amortisman Giderleri					4.000	(4.000)
Nakliye, Hammaliye Gid.					1.374	(1.374)
Resim, Harç Giderleri					6	(6)
Avukat, Büro Giderleri					37	(37)
GENEL TOPLAM	301.286	334.455	50.161	49.554	180.774	186.342

Tablo 20

Gün Gazetecilik A.Ş.

Ekim 1983 Kâr-Zarar Yüzdesi

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	100	41.73	6.26	-	-	52.01
İdare Giderleri				1.87	3.51	(5.38)
Nakliye Vasıtaları				-	0.71	(0.71)
İlan Servisi Giderleri İst.				0.07	0.01	(0.08)
" " " Ank.				0.02	0.01	(0.03)
" " " İzm.				0.02	0.01	(0.03)
Gün İlan Servisi İst.				0.38	0.07	(0.45)
" " " Ank. İzm.				0.01	0.01	(0.02)
Röprofoto Kalıp Giderleri				0.27	3.46	(3.73)
Mizanpaj, Dizgi Giderleri				0.49	1.89	(2.38)
Makine Daireleri Giderleri				1.06	1.65	(2.71)
Mücellithane Giderleri				-	0.07	(0.07)
Personel, Sosyal Giderler				-	0.93	(0.93)
Sağlık Servisi Giderleri				0.02	0.01	(0.03)
Tamir, Bakım, Malz. Gid.				-	0.31	(0.31)
Yazı İşleri Giderleri				1.95	2.10	(4.05)
Kur'a İkramiye Giderleri				-	6.78	(6.78)
TOPLAM	100	41.73	6.26	6.16	21.53	24.32
Kira Giderleri					0.19	(0.19)
Sigorta Giderleri					0.08	(0.08)
Aidat Giderleri					0.01	(0.01)
Mahkeme Giderleri					0.03	(0.03)
Amortisman Giderleri					0.50	(0.50)
Nakliye, Hammaliye Gid.					0.17	(0.17)
Resim, Harç Giderleri					0.01	(0.01)
Avukat, Büro Giderleri					0.01	(0.01)
GENEL TOPLAM	100	41.73	6.26	6.16	22.53	23.32

Tablo 21
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ocak-Ekim 1983 Kâr-Zarar Raporu

(1.000 TL)

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir	6.447.699	2.571.963	501.998	-	-	3.373.738
İdare Giderleri				132.015	246.414	(378.429)
Nakliye Vasıtal.				-	40.970	(40.970)
İlan Ser. Gid. İst.				5.474	1.665	(7.139)
İlan Ser. Gid. Ank.				1.473	195	(1.668)
İlan Ser. Gid. İzm.				1.964	185	(2.149)
Gün İlan Servisi İst.				28.073	6.209	(34.282)
Gün İlan Servisi Ank.-İzm.				470	654	(1.124)
Röprofoto Kalıp Giderleri				21.797	182.937	(204.734)
Mizanpaj Dizgi Giderleri				42.381	94.468	(136.849)
Makine Daireleri Giderleri				80.398	102.076	(182.474)
Mücellithane Giderleri				-	6.028	(6.028)
Personel Sosyal Giderleri				-	66.104	(66.104)
Sağlık Servisi Giderleri				2.254	401	(2.655)
Tamir Bakım Malz. Giderleri				-	34.380	(34.380)
Yazı İşleri Giderleri				140.029	130.221	(270.259)
Kur'a İkramiye Giderleri				-	461.342	(461.342)
TOPLAM	6.447.699	2.571.963	501.998	456.328	1.374.249	1.543.161
Kira Giderleri					13.909	(13.909)
Sigorta Giderleri					7.303	(7.303)
Aidat Giderleri					348	(348)
Mahkeme Giderleri					2.595	(2.595)
Amortisman Giderleri					40.000	(40.000)
Dava Giderleri					361	(361)
Nakliye Hammaliye Giderleri					12.665	(12.665)
Resim Harç. Giderleri					1.109	(1.109)
Arazi Vergi Giderleri					102	(102)
Abone Giderleri Giderleri					1	(1)
Avukat Büro Giderleri					118	(118)
Sair Zararlar					-	-
Sabit Kıymet Satış Z.					377	(377)
GENEL TOPLAM	6.447.699	2.571.963	501.998	456.328	1.453.137	1.464.273

Tablo 22
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ocak-Ekim 1983 Kâr-Zarar Yüzdesi
(1.000 ₺)

	<u>GELİR</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>İLAN KOM-TEVZİ</u>	<u>MAAŞ MESAI-İKR.</u>	<u>DİĞER GİDERLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
Net Gelir.	100	39.88	7.78	-	-	52.34
İdare Giderleri				2.04	3.82	(5.86)
Nakliye Vasıtaları				-	0.63	(0.63)
İlan Ser. Gid. İst.				0.08	0.02	(0.10)
İlan Ser. Gid. Ank.				0.02	0.01	(0.03)
İlan Ser. Gid. İzm.				0.03	0.01	(0.04)
Gün İlan Servisi İst.				0.43	0.09	(0.52)
Gün İlan Servisi Ank.-İzm.				0.01	0.01	(0.02)
Röprofoto Kalıp Giderleri				0.33	2.83	(3.16)
Mizanpaj Dizgi Giderleri				0.65	1.46	(2.11)
Makine Daireleri Giderleri				1.24	1.58	(2.82)
Mücellithane Giderleri				-	0.09	(0.09)
Personel Sosyal Giderleri				-	1.02	(1.02)
Sağlık Servisi Giderleri				0.03	0.01	(0.04)
Tamir Bakım Malz. Giderleri				-	0.53	(0.53)
Yazı İşleri Giderleri				2.17	2.01	(4.18)
Kur'a İkramiye Giderleri				-	7.15	(7.15)
TOPLAM	100	39.88	7.78	7.03	21.27	24.04
Kira Giderleri					0.22	(0.22)
Sigorta Giderleri					0.11	(0.11)
Aidat Giderleri					0.01	(0.01)
Mahkeme Giderleri					0.04	(0.04)
Amortisman Giderleri					0.62	(0.62)
Dava Giderleri					0.01	(0.01)
Nakliye Hammaliye Giderleri					0.20	(0.20)
Resim Harç. Giderleri					0.01	(0.01)
Arazi Vergi Giderleri					0.01	(0.01)
Abone Giderleri Giderleri					-	-
Avukat Büro Giderleri					0.01	(0.01)
Sair Zararlar					-	-
Sabit Kıymet Satış Z.					0.01	(0.01)
GENEL TOPLAM	100	39.88	7.78	7.03	22.52	22.79

Tablo 23

Ekim 1984 Gelirlerin Ayrıntıları Raporu

GELİRLER

	EKİM 1984 *****	EKİM 1983 *****	OCAK -EKİM 1984 *****	OCAK -EKİM 1983 *****
A GAZETESİ	147,568,356.12	199,351,361.25	2,156,039,517.09	2,410,195,059.26
KAPANAN YAYINLAR				12,741,511.02
C GAZETESİ	376,205,604.70	325,013,718.52	3,579,453,285.69	1,556,281,587.44
F GAZETESİ	1,515,867.21		18,151,653.21	
D GAZETESİ	43,788,518.82		615,738,886.69	
E GAZETESİ	17,143,510.95		39,929,428.35	
SATIS TOPLAMI	586,221,857.80	524,065,079.77	6,409,312,771.03	3,979,218,157.72
-----	-----	-----	-----	-----
IADE BOZUK PROVA	15,507,590.00	7,083,040.50	155,065,174.75	51,919,459.34
PATLAK KAGIT	12,652,825.00	5,930,885.00	114,511,234.50	55,225,381.00
KIRPINTI	1,243,060.00	891,131.00	11,493,338.00	7,439,873.00
BOBIN ARTIGI	9,468,964.50	5,587,426.00	90,952,384.77	45,332,479.50
FIRE SATIS TOPLAMI	38,872,439.50	19,489,482.50	372,022,132.02	159,917,192.84
-----	-----	-----	-----	-----
A GAZ.ILAN SERV.İST	133,779,615.00	175,219,122.50	1,312,629,742.81	1,030,984,313.75
A GAZ.ILAN SERV.ANK	10,780,010.00	5,944,952.00	79,754,872.75	51,919,104.25
A GAZ.ILAN SERV.İZMİR	941,450.00	3,652,550.00	21,245,489.50	49,241,345.00
SERİ İLAN ANKARA		121,312.50	466,066.50	1,096,219.75
SERİ İLAN İZMİR			10,900.00	5,400.00
A GAZ.ÖEN İLAN İST.	22,006,850.00	17,351,300.00	210,275,965.00	189,837,081.00
A GAZ.ÖEN İLAN SERİ	9,799,395.00	9,808,207.50	94,629,375.00	98,866,515.00
A GAZ.ÖEN İLAN ANKARA	930,000.00		2,466,950.00	3,312,475.00
A GAZ.ÖEN İLAN İZMİR	651,000.00		1,449,000.00	3,096,000.00
R GAZ İLAN SERV.			535,125.00	2,335,800.00
B GAZ.ÖEN İLAN		8,484,100.00	41,808,425.00	22,179,700.00
A GAZ.ALMANYA İLAN SERV.		297,000.00	23,412,000.00	8,531,964.00
A GAZ.ALMANYA ÖEN İLAN			920,000.00	602,000.00
G GAZ.ILAN SERVİSİ				197,000.00
G GAZ.ÖEN İLAN				182,425.00
C İLAN SERVİSİ	36,782,175.00	23,255,708.00	320,415,951.50	65,222,760.00
C ÖEN İLAN	13,607,100.00	11,018,200.00	108,981,877.50	24,279,700.00
C ÖEN İLAN SERİ	3,452,425.00	612,400.00	18,485,500.00	2,674,975.00
F GAZ.ILAN SERVİSİ	1,727,785.00		17,606,717.25	
F GAZ.ÖEN İLAN			61,200.00	
F GAZ.ÖEN İLAN SERİ			1,567,275.50	
D İLAN SERVİSİ	11,078,076.00		68,310,176.00	
D GAZ.ÖEN İLAN	1,924,300.00		10,881,030.00	
D GAZ.ÖEN İLAN SERİ	56,250.00		361,150.00	
E GAZ.ILAN SERV.	1,000,000.00		1,000,000.00	
E GAZ.ÖEN İLAN	1,322,000.00		2,449,000.00	
BRUT İLAN HASILATI	249,838,431.00	186,264,852.50	2,339,723,089.31	1,554,264,777.75
-----	-----	-----	-----	-----
ALMANYA A GAZETESİ	1,298,655.57	938,434.77	1,635,176.06	1,121,761.63
ALMANYA H DERGİSİ		179,315.50	1,437,367.00	1,256,136.70
I DERGİSİ	18,595,868.18	9,198,363.62	127,354,101.15	97,427,750.64
T DERGİSİ	9,231,555.00		25,106,193.00	18,147,742.00

Tablo 23

Gelirlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

P GAZETESİ	311,017.00	516,175.00	4,079,173.00	1,429,608.00
O GAZETESİ	119,886.00	89,817.00	1,190,069.00	1,297,408.00
H DERGİSİ	46,173,722.46	34,346,713.52	393,911,428.59	276,792,246.02
N DERGİSİ	126,957.00	180,163.00	1,273,355.00	874,658.00
M DERGİSİ	1,521,888.50	570,516.00	11,885,412.00	5,971,843.00
K DERGİSİ	3,561,201.38	2,771,577.36	32,880,512.45	31,367,111.78
L DERGİSİ	3,417,884.02	2,596,475.19	30,354,568.41	29,623,358.29
S GAZETESİ	89,833.00	89,736.00	877,918.00	1,350,069.00
R GAZETESİ	3,195,203.50	1,748,521.00	24,382,394.82	23,030,093.00
DİĞER YAYINLAR			13,859,775.50	11,973,952.00
İŞLETMECİLİK GELİR TOPLAM	87,643,641.61	53,225,807.96	669,927,443.98	501,663,738.06
A GAZETESİ	5,682,650.00	3,900,000.00	15,318,921.50	49,635,047.53
C GAZETESİ			7,867,011.00	
KAMPANYA GELİRİ TOPLAMI	5,682,650.00	3,900,000.00	23,185,932.50	49,635,047.53
SABİT KIYMET SATIŞI	6,014.46		7,751,884.48	994,698.80
İSTİRAKLERİMİZ			34,082,636.28	5,965,863.50
DEVLET TAHVİLİ FAİZİ	18,000,000.00		80,119,109.00	21,000,000.00
MALZEME SATIŞI	3,588,779.00	1,200,091.74	11,575,005.19	11,475,625.77
KİRALAR	790,000.00	331,274.00	8,156,000.00	2,407,636.00
ARTİK ALİMINYUM		447,120.00	213,400.00	6,137,219.00
MUHTELİF HAKLAR			75.00	1,000.00
STOK DEĞERLEME	16,600,783.00	11,676,198.73	425,346,968.10	148,134,689.32
MUTEFERRİK	767,361.25	685,842.50	23,678,473.12	6,883,133.56
SAİR GELİRLER TOPLAMI	39,752,937.71	14,340,526.97	590,923,551.17	202,999,865.95
KASET KİRALAMA	146,090.00		3,838,012.00	
İLAN GELİRİ	375,000.00		375,000.00	
KASET SATIŞI				
TV GAZETE GELİR TOPLAMI	521,090.00		4,213,012.00	
GENEL TOPLAM	1,008,533,047.62	801,285,749.70	10,409,307,932.01	6,447,698,779.85

Tablo 24

Ekim 1984 Dolaysız Giderlerin Ayrıntıları Raporu

GİDERLER

	EKİM 1984 *****	EKİM 1983 *****	OCAK -EKİM 1984 *****	OCAK -EKİM 1983 *****
A GAZETESİ KAGIT	117,674,180.00	116,230,386.00	1,202,062,518.50	1,216,772,277.60
C GAZETESİ KAGIT	252,741,736.00	168,219,895.50	2,309,694,208.50	922,744,894.10
E GAZETESİ KAGIT	14,203,848.00		33,900,165.00	
F GAZETESİ KAGIT	3,492,738.00		39,778,974.50	
D GAZETESİ KAGIT	35,472,035.00		621,467,333.00	
KAPANAN YAYINLAR				15,148,973.65
KAGIT GİDERLERİ	423,584,537.00	284,450,281.50	4,206,903,199.50	2,154,666,745.35
A GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	4,987,440.00	4,276,860.00	44,730,144.69	41,252,294.48
C GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	10,680,500.00	6,464,080.00	91,962,420.00	35,369,560.00
E GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	664,740.00		1,527,120.00	
F GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	158,760.00		1,649,520.00	
D GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	1,431,220.00		23,780,760.00	
KAPANAN YAYINLAR				636,180.00
SIYAH MUREKKEP GİDERİ	17,981,460.00	10,740,940.00	163,658,964.69	77,258,034.48
A GAZETESİ RENK MUREKKEP	5,594,400.00	5,654,400.00	51,865,900.51	45,430,344.58
C GAZETESİ RENK MUREKKEP	15,300,240.00	9,254,400.00	135,361,720.00	41,671,700.00
E GAZETESİ RENK MUREKKEP	1,250,800.00		2,600,360.00	
F GAZETESİ RENK MUREKKEP	168,720.00		2,319,340.00	
D GAZETESİ RENK MUREKKEP	2,279,200.00		39,205,320.00	
KAPANAN YAYINLAR				632,460.00
RENKLI MUREKKEP GİDERİ	24,393,360.00	14,908,800.00	231,052,641.51	87,734,504.58
A GAZETESİ		1,003,375.00		12,384,190.02
C GAZETESİ	1,322,664.50		7,281,160.35	
IST.DISA.YAPT.BASKI				
D GAZETESİ	3,964.10		3,113,049.10	
KAMPANYA A GAZETESİ				
DISARI YAPTIRILAN BASKI	1,331,628.60	1,003,375.00	10,394,209.45	12,384,190.02
ALMANYA A GAZETESİ	3,470.00	922,356.00	3,118,707.50	4,330,957.54
ALMANYA H DERGİSİ		145,815.50	1,171,267.00	1,104,858.85
I DERGİSİ	10,456,928.00	4,337,542.00	89,621,689.50	45,289,724.25
T DERGİSİ	6,593,358.00	34,000.00	17,289,399.00	11,865,826.35
P GAZETESİ		201,437.00	1,594,519.00	380,645.58
O GAZETESİ	17,500.00	23,637.00	175,206.00	144,630.58
H DERGİSİ	16,624,913.00	13,455,197.50	189,172,394.00	120,561,293.75
N DERGİSİ	5,000.00	250.00	161,950.00	250.00
M DERGİSİ	644,728.00	266,660.00	4,527,058.00	2,643,267.97
K DERGİSİ	1,922,027.00	1,267,351.00	17,327,639.00	15,507,772.85
L DERGİSİ	1,681,145.00	1,169,927.00	15,113,453.00	13,493,980.65
S GAZETESİ	17,500.00	24,537.00	175,206.00	119,450.50
R GAZETESİ	1,945,912.00	1,406,744.00	16,372,943.00	18,465,179.43

Tablo-24

Giderlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

U DERGISI	6,700.00	31,810.00	4,006,526.50	702,022.00
V GAZETESİ	500.00		500.00	
LONDRA MATRİS				68,890.00
SAİR YAYINLAR		44,260.00	2,478,023.00	5,240,611.90
DISARI YAPILAN BAŞKI	39,920,771.00	23,351,524.00	362,306,620.50	239,919,362.86
A GAZETESİ İSTANBUL	32,816,531.50	16,616,652.75	318,785,488.00	222,926,589.89
A GAZETESİ ANKARA	2,619,552.50	633,929.50	17,283,725.50	9,144,597.85
A GAZETESİ İZMİR	174,562.50	2,546,010.00	3,705,800.00	5,920,877.50
A GAZETESİ SERİ İLAN		16,796.25	46,312.50	95,206.25
A GAZETESİ ALMANYA		74,250.00	3,743,419.75	2,829,748.40
B GAZETESİ				225,000.00
C GAZETESİ				16,000.00
F GAZETESİ	8,910,500.00	5,546,139.50	75,816,556.12	15,663,390.00
D GAZETESİ	327,050.00		3,263,363.50	
E GAZETESİ	2,727,019.00		16,403,611.50	
H GAZETESİ	250,000.00		250,000.00	
ILAN SERVİSİ KOMİSYON	47,825,215.50	19,073,809.00	438,598,336.87	256,821,409.89
A GAZETESİ İSTANBUL	311,450.00	110,070.00	8,645,983.25	5,429,600.50
A GAZETESİ SERİ İLAN	2,050,650.00	2,034,836.25	18,547,411.25	20,545,072.50
B GAZETESİ		225,000.00	3,014,125.00	637,500.00
C GAZETESİ	388,100.00	36,225.00	5,940,097.50	29,975.00
C GAZETESİ SERİ İLAN	689,887.50	137,325.00	3,594,487.50	770,350.00
F GAZETESİ			1,062.50	862.50
D GAZETESİ	6,600.00		233,100.00	
ĞUR İLAN KOMİSYON	3,446,687.50	2,543,456.25	39,976,267.00	27,353,410.50
A GAZETESİ	1,132,350.00	4,425,833.75	18,896,246.63	19,355,841.09
C GAZETESİ	587,281.25	273,795.00	9,520,463.75	677,211.50
F GAZETESİ			51,149.00	33,000.00
D GAZETESİ	100,875.00		1,003,012.50	
E GAZETESİ			72,000.00	
A GAZETESİ ALMANYA				
ILAN SERV. PESİN İNDİRİMİ	1,820,506.25	4,699,628.75	29,542,871.88	20,066,052.59
A GAZETESİ			1,945,701.00	1,818,535.50
A GAZETESİ SERİ İLAN			52,185.00	690.00
B GAZETESİ			134,000.00	
C GAZETESİ	1,720.00		454,350.00	24,030.00
C GAZETESİ İLAN			231,000.00	
F GAZETESİ				29,670.00
D GAZETESİ				
E GAZETESİ				
A GAZET. ALM. VEB İLN. İST.				
ĞUR İLAN PESİN İNDİRİM	1,720.00		2,846,906.00	1,843,255.50
A GAZETESİ	14,093,214.05	9,371,179.94	130,663,344.87	120,815,111.93

Tablo 24

Dolaysız Giderlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

C GAZETESİ	27,112,558.30	14,472,942.96	203,811,615.35	74,094,097.81
F GAZETESİ	216,222.87		2,289,916.47	
D GAZETESİ	4,458,630.79		51,421,372.61	
E GAZETESİ	1,457,752.71		3,195,413.17	
KAPANAN YAYINLAR				1,004,415.09
TEVZİ NAKLIYE	47,338,348.72	23,844,122.90	391,381,662.47	195,913,624.83
GENEL TOPLAM	607,844,204.57	384,616,437.40	5,876,661,739.87	3,073,960,590.60
GELİR GİDER FARKI	400,688,843.05	416,669,312.30	4,532,646,192.14	3,373,738,189.25
UMUMİ YEKUN	1,008,533,047.62	801,285,749.70	10,409,307,932.01	6,447,698,779.85

Tablo 25

Ekim 1984 İdare Giderlerinin Ayrıntıları Raporu

İDARE GİDERLERİ

	EKİM 1984 *****	EKİM 1983 *****	OCAK -EKİM 1984 *****	OCAK -EKİM 1983 *****
İDARE MECLİSİ ÜCRETİ	182,000.00	238,600.00	3,402,800.00	2,404,000.00
ÜCRET	7,751,429.00	6,158,562.00	86,665,745.75	55,674,754.00
MESAI	412,956.00	132,083.00	4,233,252.00	1,801,498.00
İKRAMİYE	4,353,715.00	6,196,700.00	66,645,125.00	55,691,200.00
İSVEREN SİGORTA HİSSESİ	1,397,402.76	1,193,637.50	15,661,939.45	10,795,432.11
İSVEREN YARDIM SANDIĞI	389,343.00	360,927.00	4,872,578.00	3,556,600.00
İSVEREN GRUP SİGORTASI	75,117.45	54,095.00	805,156.80	514,902.82
İHAR TAZMİNATI				
KIDEM TAZMİNATI		658,966.00	5,438,873.00	1,576,555.00
HUKUKİ İSTİSARELER	118,000.00	89,880.00	3,040,590.00	597,840.00
SOSYAL İSTİSARELER	56,000.00	40,000.00	516,000.00	425,000.00
YURT İÇİ SEYEHAT	200,350.00	132,480.00	5,148,418.70	1,678,200.00
SEHIRICI YOL	53,825.00	444,510.00	5,643,966.00	3,768,605.00
OTEL YEMEK	194,182.00	177,262.00	1,330,768.50	2,121,480.25
YURT DIŞI SEYEHAT	1,577,653.50	488,328.05	8,055,990.95	1,745,441.71
ARASTIRMA	314,160.00	168,400.00	3,063,660.00	1,768,200.00
İSTATİSTİK			91,000.00	
KREDİ FAİZLERİ	37,97,000.00	22,500,000.00	330,853,000.00	192,779,000.00
BANKA SENET MEKTUP KOMİS.	131,060.34		299,104.64	137,799.19
HAVALE	69,743.00	55,425.75	774,399.02	419,023.30
ELEKTRİK	152,258.40	562,876.38	3,992,933.16	2,433,395.29
SU		71,500.00	1,733,012.00	1,051,191.67
İSINMA YAKITI, MAZOT, GAZ	612,250.00	123,860.00	5,506,610.39	3,640,980.50
TEMİZLİK MALZEMESİ	670,700.00	695,590.00	10,886,803.00	5,526,932.10
TEMİZLİK İŞLETMESİ	992,000.00		2,696,000.00	2,819,500.00
KIRTASIYE	871,574.30	619,814.59	6,053,407.89	3,599,691.02
KITAP, MECMUA, GAZETE	118,345.00	48,175.00	1,095,385.02	756,550.00
ELEKTRONİK MUHASEBE	669,968.00	135,280.00	3,130,901.00	1,131,530.00
DAMGA PULU	450.00		39,320.00	925.00
POSTA PULU	12,465.00	12,085.00	130,145.00	74,057.20
ODENECEK KIY. EVRK. DAM. PUL	766,563.18	159,147.00	7,683,825.48	3,306,760.78
RADYO TV. VERGİSİ	8,000.00		129,750.00	6,500.00
TELGRAF	300.00	245.00	6,912.50	2,975.00
PAKET, POSTA, HAVALE		2,935.50	11,060.00	40,140.50
TELEFON	3,376,210.00	45,770.70	7,629,913.65	3,239,137.87
ÇİCEK CELENK	472,000.00	249,500.00	3,584,700.00	2,064,550.00
TEMSİL	221,930.00	141,237.50	3,508,475.80	1,823,770.60
GENEL MENF. YARARLI DERNEK	236,250.00	169,200.00	287,450.00	259,250.00
SAİR BAĞISLAR	42,000.00	5,000.00	364,550.00	844,550.00
KANUNEN KABUL EDİL. GİD.	4,474,714.00	1,002,241.00	24,389,627.01	8,351,341.20
SAİR GİDERLER	27,500,000.00		15,000,000.00	
TOPLAM	97,357,004.93	45,140,244.82	644,295,209.69	378,429,245.17

Tablo 26

Ekim 1984 Makine Dairesi Giderlerinin Ayrıntıları Raporu

MAKINE GIDERLERİ

	EKİM 1984 *****	EKİM 1983 *****	OCAK -EKİM 1984 *****	OCAK -EKİM 1983 *****
UCRET	5,530,579.00	5,574,513.00	58,959,348.00	34,048,833.00
MESAI	301,471.00	116,699.00	2,527,276.00	1,014,583.00
IKRAMIYE	3,367,915.00	3,818,500.00	47,152,240.00	34,869,400.00
ISVEREN SIGORTA HISSESI	1,201,919.83	864,473.52	12,925,114.54	8,012,345.90
ISVEREN YARDIM SANDIGI	275,729.00	205,919.00	3,246,493.00	2,075,561.00
ISVEREN GRUP SIGORTASI	52,396.75	32,423.00	547,618.65	309,745.25
KIDEM TAZMINATI			399,218.00	67,868.00
IHBAR TAZMINATI				
BENZIN GAZ ALKOL	536,094.40	300,423.80	4,003,625.40	2,211,208.50
TEMIZLIK PACAVRA	771,232.00	613,653.00	9,927,632.00	3,829,267.90
YAGLAR	393,226.00	78,590.00	1,945,510.00	1,085,772.70
MALZEME	11,410.00		132,023.00	172,734.00
AVANLIK	17,585.00	17,530.00	234,753.00	380,413.50
GIYECEK	501,900.00	3,838.80	1,581,608.82	684,789.32
SAIR GIDERLER				
YURTICI SEYEHAT	120,000.00		269,190.00	227,185.00
SEHIRICI YOL	82,400.00	75,700.00	923,688.00	701,760.00
OTEL YEMEK	173,392.10		249,602.45	665,351.00
YURT DISI SEYEHAT				
MAKINE PARCA TAMIRI	905,000.00	2,028,997.00	14,482,902.64	14,378,305.18
BAKIM ATOLYESI	409,735.00	199,445.00	3,787,134.00	2,331,426.00
KAUCUK BLANKET	1,594,175.00	2,646,468.00	10,941,677.00	9,984,218.48
SU MERDANESI HORTUMU	230,386.00	255,410.97	2,311,280.00	1,530,631.14
SU MERDANESI KAGIDI	45,360.00	21,000.00	357,840.00	402,070.27
KITRE ARAP ZAMKI	124,949.00	126,825.00	1,304,985.00	1,015,652.44
ZAMKLI KAGIT	39,042.00	21,635.00	291,439.00	248,577.60
ILAÇLAR	46,730.00	52,864.00	1,076,093.00	545,026.26
SELULOZİK SUNGER				
TELEFON	50,600.00	41,519.16	144,258.00	41,519.16
ELEKTRİK	3,484,447.00	1,199,907.00	25,131,483.54	9,564,974.74
SU HAVAGAZI	2,090.00		12,800.00	
SAIR YAKITLAR				
KIRTASIYE	974.00	2,582.60	167,544.50	21,820.66
KITAP MECMUA GAZETE				26,860.00
NAKLIYE HAMMALIYE	50,415.00	6,495.00	133,129.00	201,245.00
MAKINE KIRA	17,464,507.00	5,583,838.00	85,030,581.44	51,824,227.00
MUHTELIF				
TOPLAM	37,784,863.08	21,818,499.85	200,197,986.98	182,474,272.00

Tablo 27
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Personel Raporu

(1.000 TL)

	Ekim 1984		Ekim 1983		Oc.-Ekim 1984	Oc.-Ekim 1983
	Adet	Maas Mesai-Ikr.	Adet	Maas Mesai-Ikr.	Maas Mesai-Ikr.	Maas Mesai-Ikr.
İdare Meclisi	6	347	6	238	3.569	2.404
İstanbul	467	48.513	462	37.605	533.324	348.201
Ankara	46	4.328	42	2.778	50.525	24.682
İzmir	54	4.023	46	2.761	41.964	20.918
Adana	3	292	2	183	3.031	2.201
	<u>576</u>	<u>57.503</u>	<u>558</u>	<u>43.565</u>	<u>632.413</u>	<u>398.406</u>

Tablo 28
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 İstanbul Personel Raporu
(1.000 TL)

	<u>Ekim 1984</u>		<u>Ekim 1983</u>		<u>Oc.-Ekim</u> <u>1984</u>	<u>Oc.-Ekim</u> <u>1983</u>
	<u>Adet</u>	<u>Maaş</u> <u>Mesai-İkr.</u>	<u>Adet</u>	<u>Maaş</u> <u>Mesai-İkr.</u>	<u>Maaş</u> <u>Mesai-İkr.</u>	<u>Maaş</u> <u>Mesai-İkr.</u>
İdare	114	9.863	139	10.336	124.483	96.487
Yazı İşleri	138	19.864	113	11.665	188.076	100.930
Sağlık	3	277	3	218	2.927	2.170
İlân	7	861	4	506	9.361	5.013
Gün İlân	25	2.955	29	2.793	32.019	25.403
Kamera	10	784	13	1.167	16.173	11.639
Vario	7	796	7	562	8.547	5.540
Kalıp	2	214	3	238	3.196	2.395
Pikaj-Montaj	27	2.241	27	1.777	24.675	17.060
IBM	13	1.106	11	827	12.194	8.748
Foto Dizgi	2	248	2	186	2.666	2.755
Makine	99	7.542	96	6.281	91.850	60.629
Bakım	3	434	3	339	4.580	3.301
Ressam-Grafik	17	1.328	12	710	12.577	6.131
	<u>467</u>	<u>48.513</u>	<u>462</u>	<u>37.605</u>	<u>533.324</u>	<u>348.201</u>
	====	=====	====	=====	=====	=====

Tablo 29
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Ankara Personel Raporu
(1.000 ₺)

	Ekim 1984		Ekim 1983		Oc.-Ekim 1984	Oc.-Ekim 1983
	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.
İdare	15	1.008	22	1.106	15.916	9.636
Yazı İşleri	27	3.061	18	1.548	32.195	13.780
İlân	4	259	2	124	2.414	1.212
Makine	-	-	-	-	-	54
	46	4.328	42	2.778	50.525	24.682
	==	=====	==	=====	=====	=====

Tablo 30
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 İzmir Personel Raporu
(1.000 ₺)

	Ekim 1984		Ekim 1983		Oc.-Ekim 1984	Oc.-Ekim 1983
	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.
İdare	24	1.580	19	1.045	17.502	6.809
Yazı İşleri	9	988	9	708	10.012	6.039
İlân	4	231	3	146	2.241	1.740
Gün İlân	-	-	11	42	-	389
Makine	17	1.224	14	820	12.209	5.949
	54	4.023	46	2.761	41.964	20.918
	==	=====	==	=====	=====	=====

Tablo 31
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Adana Personel Raporu

	Ekim 1984		Ekim 1983		Oc.-Ekim 1984	Oc.-Ekim 1983
	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Adet	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.	Maaş Mesai-İkr.
İdare	1	67	-	-	455	415
Yazı İşleri	2	225	2	183	2.576	1.786
	3	292	2	183	3.031	2.201
	==	=====	==	=====	=====	=====

Tablo 32
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 İlan Raporu
(1.000 TL)

	Ekim 1984 <u>Brüt İlan Hasılatı</u>	Ekim 1984 <u>Komisyon-İndirim</u>	Ekim 1984 <u>Net İlan Hasılatı</u>
A Gaz. İlan Ser. İst.	133.780	33.929	99.851
A Gaz. İlan Ser. Ank.	10.780	2.619	8.161
A Gaz. İlan Ser. İzm.	941	195	746
A Gaz. Gün İlan Ser.	23.588	311	23.277
A Gaz. Seri İlanlar	9.799	2.051	7.748
C Gaz. İlan Ser. İst.	33.761	8.803	24.958
C Gaz. İlan Ser. Ank.	1.525	314	1.211
C Gaz. İlan Ser. İzm.	1.496	381	1.115
C Gaz. Gün İlan Ser.	13.607	390	13.217
C Gaz. Seri İlanlar	3.453	690	2.763
F Gaz. İlan Servisi	1.728	327	1.401
D Gaz. İlan Ser. İst.	11.060	2.823	8.237
D Gaz. İlan Ser. İzm.	18	5	13
D Gaz. Gün İlan Ser.	1.925	1	1.924
D Gaz. Seri İlanlar	56	6	50
E Gaz. İlan Ser. İst.	1.000	250	750
E Gaz. Gün İlan Ser.	1.322	-	1.322
	<u>249.839</u>	<u>53.095</u>	<u>196.744</u>
	=====	=====	=====
		Ekim 1984 Servis Masrafları	6.586
		Ekim 1984 Net İlan Hasılatı	190.158
		Eylül 1984 Net İlan Hasılatı	151.641

Tablo 33
Gün Gazetecilik A.Ş.
Ekim 1984 Gün İlan Servisi İlan Raporu

(1.000 TL)

	Ekim 1984 <u>Brüt İlan Hasılatı</u>	<u>Komisyon</u>	<u>İndirim</u>	Ekim 1984 <u>Net İlan Hasılatı</u>	Ocak-Ekim 1984 <u>Net İlan Hasılatı</u>
A Gazetesi	23.588	311	-	23.277	203.946
A Gazetesi Seri	9.799	2.051	-	7.748	76.030
B Gazetesi	-	-	-	-	38.645
C Gazetesi	13.607	388	2	13.217	102.819
C Gazetesi Seri	3.453	690	-	2.763	14.428
F Gazetesi	-	-	-	-	3.944
D Gazetesi	1.925	1	-	1.924	10.402
D Gazetesi Seri	56	6	-	50	50
E Gazetesi	1.322	-	-	1.322	2.449
A Gazetesi Almanya	-	-	-	-	920
	<u>53.750</u>	<u>3.447</u>	<u>2</u>	<u>50.301</u>	<u>453.633</u>
Ekim 1984 Net İlan Hasılatı	50.301				
Ekim 1984 İlan Servisi Masrafı	4.574				
Ekim 1984 Net İlan Hasılatı	<u>45.727</u>				
Ekim 1984 Tahsilatı	<u>46.779</u>				
Ekim 1984 Tahsilatına Göre Net İlan Hasılatı	<u>42.205</u>				
				1983 Yılı Alacağımız :	75.295
				Toplam Alacağımız :	528.929
				Tahsil Edilen :	422.090
				Tahsil Edilemeyen :	106.839

D. GÜN GAZETECİLİK A.Ş. İÇİN İŞLETME İÇİ AYLIK MUHASEBE RAPORU ÖRNEĞİ UYGULAMASI

Aşağıda Gün Gazetecilik A.Ş. için "İşletme İçi Aylık Muhasebe Raporu" örneği düzenlenmeye çalışılmıştır. Bölüm yöneticileri, genel müdür, yönetim kurulu üyeleri ve mali işler koordinatörüne sunulacak olan bu rapor, işletmenin mevcut aylık muhasebe raporu temel alınarak hazırlanmıştır. Bu rapor örneği anlatım şeklinde hazırlanmış olup bütünüyle eski rapordaki bilgileri içermektedir. Ancak bölüm yöneticileriyle yapılan aylık toplantılarda sözlü olarak iletildiği işletme yöneticilerince belirtilen bazı bilgiler de bu rapora dahil edilmiştir. Hazırlanan raporda karşılaştırma ölçüsü olarak, işletmede bütçe hazırlanmadığından önceki dönemin rakamları alınmıştır. Bütçe uygulamasına geçilmesi durumunda bu rakamların yerine bütçe rakamlarının yazılması gereklidir.

GÜN GAZETECİLİK A.Ş.

EKİM 1984

İŞLETME İÇİ MUHASEBE RAPORU

Düzenlendiği Tarih: 10 Kasım 1984

Dağıtım:

- 1. Yönetim Kurulu Üyeleri**
- 2. Genel Müdür**
- 3. Bölüm Müdürleri**
- 4. Mali İşler Koordinatörü**

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
1. Finansal Durum	1
Kâr Durumu	1
İşletme Sermayesi	5
2. Pazarlama	6
Satışlar	6
İlan Gelirleri	8
Reklam Promasyon	9
3. Üretim	10
Hammadde	10
Teknik Servisler	10
4. Pazar Koşulları ve Rekabet	11

Ekler:

1. Yayınlarımız Kâr Zarar Cetveli
2. İşletmecilik Kâr-Zarar Cetveli
3. Gelirlerin Ayrıntıları Raporu
4. Giderlerin Ayrıntıları Raporu

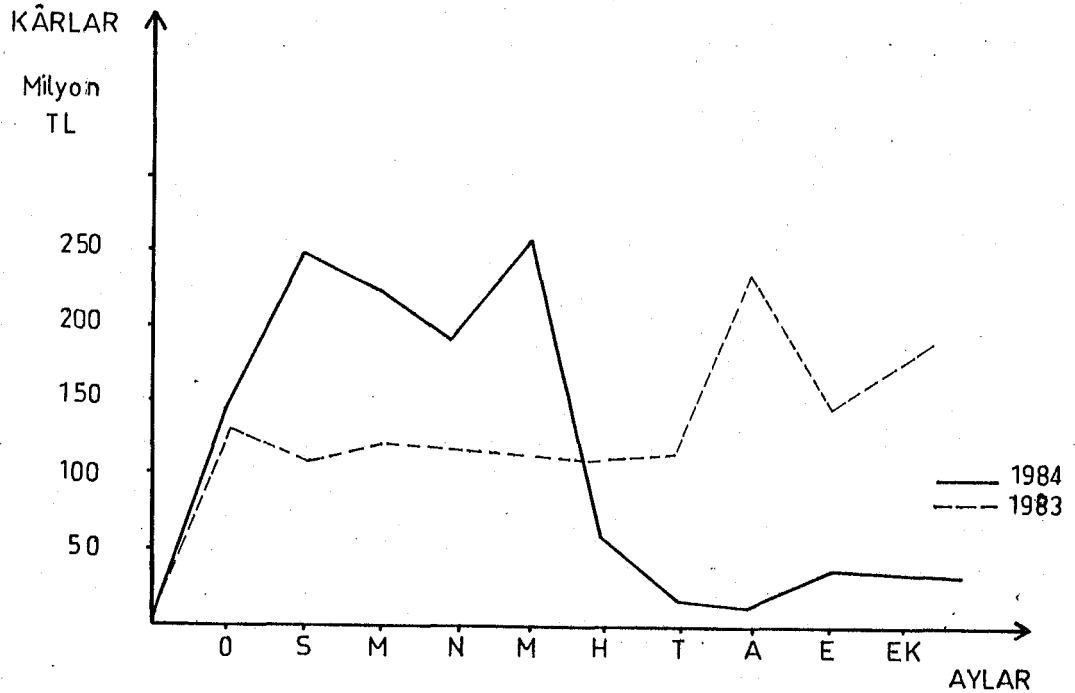
FİNANSAL DURUM

KÂR DURUMUAyrıntılı
Bilgi için Tel.

Temmuz ve Ağustos aylarına göre Eylül ayında artış gösteren kârlar Ekim ayında % 1 azalmıştır. Satışlardaki artışa rağmen kârlarda meydana gelen bu azalışın nedeni maliyetlerin geçen aya göre % 1 oranında artış göstermesidir.

Bu yıl üretime giren yeni yayınlar ile kâğıt ve mürekkebe yapılan zamlar nedeniyle maliyetler geçen yılın aynı ayına göre yükselmiş dolayısıyla kârlar % 78 azalmıştır.

Muhasebe Mdr. 10



Şekil: Aylara Göre Kâr Durumu

EKİM 1984 FAALİYET RAPORU

%	Ekim 1983 (000 TL)	%	Ekim 1984 (000 TL)	HESAPLAR	Ocak-Ekim 84 (000 TL)	%	Ocak-Ekim 83 (000 TL)	%
66	524.065	60	586.368	GELİRLER				
2	19.489	4	38.872	Satış gelirleri	6.413.151	65	3.979.218	64
24	186.265	26	250.213	Fire satış gelirleri	372.022	4	159.917	3
7	53.226	9	887.644	İlan gelirleri	2.340.098	24	1.554.265	24
1	3.900	1	5.683	İşletmecilik gel.	669.927	7	501.664	8
				Kampanya gelirleri	23.186	-	49.635	1
100	786.945	100	968.780	TOPLAM GELİR	9.818.384	100	6.244.699	100
(43)	(334.455)	(53)	(507.412)	Eksi:				
(6)	(50.161)	(10)	(100.432)	Direkt giderler	(4.974.316)	(51)	(2.571.963)	(41)
				İlan-Komisyon-Tevzi	(902.346)	(9)	(501.998)	(8)
51	402.329	37	360.936	BRÜT GELİR	3.941.722	40	3.170.738	51
(6)	(49.555)	(9)	(91.533)	Eksi:				
(23)	(180.772)	(28)	(268.694)	Maaş, mesai, ikramiye	(760.433)	(8)	(456.327)	(7)
				Diğer giderler	(2.552.979)	(26)	(1.453.138)	(23)
2	14.340	4	39.753	Artı:				
				Diğer gelirler	590.924	6	203.000	3
24	186.342	4	40.462	NET KÂR	1.219.234	12	1.464.273	24

Finansal durum (devamı)

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

C gazetesi dışında A gazetesi ile bu yıl üretime giren D, E, F ve TV gazetelerinin satış ve ilan gelirleri maliyetlerin altında kalmıştır.

Pazarlama Md. 11
İlan Md. 12

(000 TL)

	A GAZETESİ	C GAZETESİ	D GAZETESİ	E GAZETESİ	F GAZETESİ	TV GAZETESİ	YAYINL. TOPLAMI
Gelirler							
Satış	147.568	376.206	43.789	17.143	1.516	146	586.368
Fire Satış	10.213	19.726	3.719	1.949	622	-	36.229
Net İlan	139.783	43.264	10.224	2.072	1.401	375	197.119
Toplam Gelir	297.564	439.196	57.732	21.164	3.539	521	819.716
Eksi:							
Maliyetler	(308.873)	(413.861)	(87.010)	(39.272)	(7.956)	(4.503)	(861.475)
KÂR(ZARAR)	(11.309)	25.335	(29.278)	(18.108)	(4.417)	(3.982)	(41.759)
Net satışa göre							
Birim gelir	47.10	19.80	22.37	20.93	21.10	1.472	
Eksi: Birim Maliyet	(48.80)	(18.66)	(33.72)	(38.82)	(47.42)	(12.720)	
Birim KÂR (ZARAR)	1.70	1.14	(11.35)	(17.89)	(26.32)	(11.248)	

Finansal Durum (Devamı)

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

A Gazetesi maliyetleri geçen aya göre % 26 artarken gelirler ancak % 18 artmış, geçen yılın aynı ayına göre ise maliyetler % 15 artarken gelirler % 16 azalmıştır.

C Gazetesi maliyetleri geçen aya göre % 18 artarken gelirler % 19 artmış dolayısıyla kârlar % 4 artmıştır. Geçen yıla göre ise artan maliyetler nedeniyle kârlar % 74 oranında azalmıştır.

Pazarlama Md. 11
İlan Md. 12

000 TL

	A Gazetesi			C Gazetesi		
	Ekim 84	Eylül 84'e göre Artış veya Azalış	Ekim 83'e göre Artış veya Azalış	Ekim 84	Eylül 84'e göre Artış veya Azalış	Ekim 83'e göre Artış veya Azalış
Gelirler	297.564	47.473	(42.672)*	439.196	70.570	75.296
Eksi: Maliyetler	308.873	(64.429)	(39.366)	413.861	(62.910)	(150.856)
Kâr (Zarar)	(11.309)	(16.956)	(82.038)	25.335	7.660	(75.560)

* Parantez () içindeki rakamlar gelirlerdeki azalışlar, maliyetlerdeki artışları göstermektedir.

Finansal durum (Devamı)

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

İŞLETME SERMAYESİ

Net işletme sermayesi geçen yıla göre artmış olup nakit durumu sağlam görünmektedir. Stoklardaki artış kısa süreli borçların yükselmesine neden olmuştur. Stoklarda aşırı yığılmayı önlemek için gelecek aylarda daha dikkatli davranılması gerekmektedir.

Satınalma
Müdürü 13

Ayrıca alacaklarda görülen önemli artışın büyük bir kısmını ilan alacaklarındaki artış oluşturduğundan bunların tahsilatının hızlandırılması gerekmektedir.

Muhasebe Mdr. 10
İlan Mdr. 12

(000 TL)

	Ekim 1984	Ekim 1983
Dönen varlıklar		
Kasa + Banka	131.671	504.315
Alacaklar	2.343.466	1.906.878
Stoklar	1.793.635	1.278.067
Diğer dönen varlık	398.662	553.848
TOPLAM	4.667.434	4.243.108
Kısa süreli borçlar	2.002.792	1.787.742
NET İŞLETME SERMAYESİ	2.664.642	2.455.366

P A Z A R L A M A

SATIŞLAR

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

Satış gelirleri geçen aya göre % 14.5 oranında artarken geçen yılın aynı dönemine göre % 11.8 artmıştır. Satış gelirlerindeki artış geçen yıla ve geçen aya göre tirajda meydana gelen artıştan kaynaklanmıştır. Yayınlardan A gazetesi satış gelirlerinde geçen yıla göre görülen azalış bu gazetenin eklerinin yayından kaldırılması nedeniyle olmuştur. Bu yıl üretimi yapılan yayınlarımızdan D gazetesi satış gelirleri geçen aya göre artarken, E gazetesi satış gelirleri % 25, F gazetesi satış gelirleri % 51 azalmıştır. Bu yayınların maliyet-kâr durumunun yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Pazarlama Mdr. 11

SATIŞ GELİRLERİ * (000 TL)

Yayınlar	Ekim 84	Eylül 84'e göre Artış (Azalış)	Ekim 83'e göre Artış (Azalış)
A Gazetesi	147.568	13.141	(51.483)
C Gazetesi	376.206	63.514	51.192
D Gazetesi	43.789	4.978	43.789
E Gazetesi	17.143	(5.643)	17.143
F Gazetesi	1.516	(1.591)	1.516
Toplam	586.222	74.399	62.157

(*) Fire Satış gelirleri hariç

Pazarlama (Devam)

Yayınlar Tiraj Durumu

Yayınlar	Yayın Gün Sayısı	Brüt Satış Adedi	İade Adedi	İade Yüzd (%)	Net Satış Adedi	Günlük Ortal. Net Tiraj	Eylül ort. Net Tiraja göre artış (Azalış)	Ekim 83 ort. Net Tiraja göre Artış(Azal)
A Gazetesi	31	6.891.543	561.588	8	6.329.955	204.192	2.588	(148.882)
C Gazetesi	31	23.505.910	1.328.259	5	22.177.651	715.408	32.935	77.113
D Gazetesi	31	2.979.230	398.679	13	2.580.551	83.224	(1.534)	83.244
E Gazetesi	31	1.157.355	145.753	12	1.011.602	32.632	(18.948)	32.632
F Gazetesi	31	296.786	129.031	43	167.755	5.411	(893)	5.411
Toplam	31	34.830.824	2.563.310	7	32.267.514	1.040.867	14.148	49.518

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

A gazetesinde eklerin yayından kaldırılmasıyla meydana gelen tiraj kaybına rağmen bu yıl yeni yayınların üretimine geçilmesi nedeniyle günlük ortalama net tirajda geçen yıla göre % 5 oranında artış olmuştur. Fakat, bu yıl üretime giren D, E, F gazeteleri tirajında geçen aya göre azalış görülmektedir. Özellikle E gazetesinin geçen aya göre ortalama tiraj kaybı % 36.7 dir. Bu yayınların üretiminin yeniden incelenmesi gerekli görünmektedir.

Pazarlama Mdr. 11

Ayrıca F, D ve E gazetelerimizin iade yüzdelerinin yüksek olması nedeniyle, bu gazetelerin baskı adedinin azaltılması maliyetler açısından yararlı olacaktır.

Muhasebe Mdr. 10

İşletme Mdr. 14

Pazarlama (Devamı)

İLAN GELİRLERİAyrıntılı
Bilgi için Tel.

İlan gelirleri yeni yayınların da üretime girmesi nedeniyle geçen yıla göre % 30 artmıştır. Bu artışta ilan fiyatlarına bu yıl yapılan zam dikkate alınmamıştır. Geçen aya göre ise, ilan gelirleri % 24,5 artmıştır. A gazetesi ilan gelirinde geçen aya göre % 31 artış tirajdaki yükselmeden başka X Ajansla yapılan anlaşma nedeniyle ve ilan pazarlama servisinin yaptığı özel anlaşma sonucu alınan 10 milyon ₺'lik net ilan geliri nedeniyle olmuştur. C gazetesi ilan gelirinde görülen % 11'lik artış tirajın yüksek olması nedeniyle ajanslardan gelen taleplerde artıştan ileri gelmiştir. D gazetesinin tirajında, bu ay yükselme olmasına rağmen ilan gelirinde % 3 oranında azalma olmuştur.

İlan Mdr. 12

Net İlan Gelirleri (000 ₺)

Yayınlar	Ekim 84	Eylül 84'e göre Artış (Azalış)	Ekim 83'e göre Artış (Azalış)
A Gazetesi	139.783	33.707	17.210
C Gazetesi	43.264	4.271	14.371
D Gazetesi	10.224	(303)	10.224
E Gazetesi	2.072	945	2.072
F Gazetesi	1.401	114	1.401
Toplam	196.744	38.734	45.278

Pazarlama (Devamı)

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

REKLAM-PROMASYON

Reklam harcamalarımız geçen aya göre 15 milyon TL artmıştır. "Uydu Haber Merkezi"nin hizmete girmesi nedeniyle A gazetesi için, "Ünite Dergisi Sayfası"nın yayınlanması nedeniyle de D gazetesi için televizyon reklamı verilmesi, bu artıştaki en büyük etken olmuştur.

A gazetesi promasyon giderleri geçen aya göre azalmıştır. Bunun nedeni A gazetesi ekinin kaldırılmasıdır. Bu gazetenin tavla ve çocuk şairler kampanyasının, büyük ilgi görmesi nedeniyle önümüzdeki aylarda da devam etmesi uygun görülmektedir. Aynı şekilde C ve D gazetesi kampanyalarının da okuyucuların ilgisini çekmeleri nedeniyle sürdürülmesi yararlı görünmektedir.

Pazarlama Md. 11

ÜRETİM

Ayrıntılı
Bilgi için Tel.

HAMMADDE DURUMU

Satınalma müdürü mürekkep stoklarının ortalama olarak 10 aylık üretimi karşılayacağını dolayısıyla mürekkep stoklarının azaltılmasının kredi faizleri yönünden yararlı olacağını bildirmiştir.

Ayrıca geçen ay Balıkesir fabrikasından alınan kâğıtların firesinin fazla olduğunu bildiren satınalma müdürü kâğıt taleplerinin Aksu Firmasından karşılanmasını istemiştir.

Satınalma Mdr. 13

TEKNİK SERVİSLER

İşletme müdürü, renk ayırımı servisinde ihtiyaçtan fazla sayıdaki diyaların renk ayırımının yapıldığını bunun da maliyetleri artırdığını, bu nedenle renk ayırımı yapılması gereken diyaların önceden kararlaştırılmasının daha uygun olacağını bildirmiştir. Bunun yanında montajların yazı işleri tarafından servise geç verildiğini belirten İşletme Müdürü bu durumun baskıyı geciktirdiğini bildirmiştir.

İşletme Müdürü 14

E K - I

YAYINLARIMIZ KÂR ZARAR CETVELİ

	A Gazetesi		C Gazetesi		D Gazetesi		E Gazetesi		F Gazetesi		TV Gazete	
	Toplam (000 ₺)	Net satış ad- düşen	Toplam (000 ₺)	Net satış adedine düşen	Toplam (000 ₺)	Net satış adedine düşen	Toplam (000 ₺)	Net satış adedine düşen	Toplam (000 ₺)	Net satış adedine düşen	Toplam (000 ₺)	Kaset başına düşen
Gelirler												
Satış gelirleri	147.568	23.31	376.206	16.96	43.789	16.97	77.144	16.95	1.516	9.05	746	412.42
Fire satış gelirleri	10.215	1.61	19.726	0.89	3.719	1.44	1.949	1.92	622	3.71	-	-
İlan gelirleri (Net)	139.783	22.09	43.264	1.95	10.224	3.96	2.072	2.05	1.401	8.35	375	1.059.32
Toplam Gelir	297.564	47.01	439.196	19.80	57.732	22.37	21.165	20.92	3.539	21.09	521	1.477.74
Eksi: (Maliyetler)												
Kâğıt	(117.674)	(18.59)	252.742	(11.40)	(35.472)	(13.75)	(14.204)	(14.04)	(3.493)	(20.82)	-	-
Siyah mürekkep	(4.988)	(0.79)	10.689	(0.48)	(1.481)	(0.57)	(665)	(0.66)	(159)	(0.35)	-	-
Renkli mürekkep	(5.594)	(0.88)	15.300	(0.69)	(2.279)	(0.88)	(1.051)	(1.04)	(169)	(1.01)	-	-
Yazı işleri	(51.181)	(8.09)	9.688	(0.44)	(8.419)	(3.26)	(3.173)	(3.14)	(615)	(3.67)	-	-
Promasyon	(22.685)	(3.58)	3.124	(0.14)	(6.248)	(2.42)	-	-	-	-	-	-
Dağıtım paketlenme	(14.093)	(2.23)	27.112	(1.22)	(4.459)	(1.73)	(1.458)	(1.44)	(216)	(1.29)	-	-
İdare	(31.645)	(5.00)	44.870	(2.02)	(6.806)	(2.64)	(3.092)	(3.06)	(225)	(1.34)	-	-
Teknik	(55.269)	(8.73)	46.679	(2.10)	(20.823)	(8.07)	(15.360)	(15.18)	(3.027)	(18.04)	-	-
Banka faizi	(5.744)	(0.91)	2.134	(0.10)	(1.014)	(0.39)	(269)	(0.27)	(52)	(0.31)	-	-
Dışa yaptırılan baskı	-	-	1.523	(0.07)	(9)	-	-	-	-	-	-	-
Video gazete giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	(4.503)	(12.720.16)
Eksi: Toplam (Maliyetler)	(308.873)	(48.80)	(413.861)	(18.66)	(87.010)	(33.71)	(39.272)	(38.83)	(7.956)	(47.43)	(4.503)	(12.720.16)
Kâr (Zarar)	(11.309)	(1.79)	25.335	1.14	(29.278)	(11.34)	(18.107)	(17.91)	(4.417)	(26.34)	(3.982)	(11.248.42)
TİRAJ	(Satış adedi)											
	Brüt	Net	%									
A Gazetesi	6.891.549	6.329.955	8									
C Gazetesi	23.505.910	22.177.651	5									
D Gazetesi	2.979.270	2.580.551	13									
E Gazetesi	1.157.355	1.011.602	12									
F Gazetesi	296.786	167.755	43									
TV Gazete kaset adedi:	354											
* Bu giderlerin ayrıntıları (000 ₺)												
Ücretler : 1.122												
İdare : 2.320												
Çekim, ses kayıt, dublaj: 219												
Kurgu, sunuculuk, rüpor. : 125												
Tevzi : 367												
Amortisman : 350												
4.503												

E K - 2

İŞLETMECİLİK KÂR ZARAR CETVELİ

(000 TL)

<u>Y A Y I N L A R</u>	<u>DİREKT GİDERLER</u>	<u>ENDİREKT GİDERLER</u>	<u>GELİRLER</u>	<u>KÂR-ZARAR</u>
H Dergisi	16.625	4.366	46.174	25.183
I Dergisi	10.457	2.793	18.596	5.346
K Dergisi	1.923	752	3.561	886
L Dergisi	1.681	888	3.418	849
M Dergisi	645	892	1.522	(15)
N Dergisi	5	127	127	(5)
U Dergisi	7	1	-	(8)
O Gazetesi	18	120	120	(18)
P Gazetesi	-	311	311	-
R gazetesi	1946	409	3.195	840
S Gazetesi	17	90	90	(17)
Almanya A Gaz	3	1.347	1.298	(52)
T Gazetesi	6.594	1.567	9.232	1.071
	<u>39.921</u>	<u>13.663</u>	<u>87.644</u>	<u>34.060</u>

Sabit Kıymet Satış Geliri	:	6
Devlet Tahvili Faiz Geliri	:	18.000
Malzeme Satış Geliri	:	3.589
Stok Değerleme Geliri	:	16.601
Müteferrik Gelirler	:	767
Kampanya Gelirleri	:	5.683
Kira Gelirleri	:	790
		<u>79.496</u>

GELİRLERİN AYRINTILARI RAPORU

GELİRLER

	EKİM 1984 *****	EKİM 1983 *****	OCAK -EKİM 1984 *****	OCAK -EKİM 1983 *****
A GAZETESİ	147,568,356.12	199,351,361.25	2,156,039,517.09	2,410,195,059.26
KAPANAN YAYINLAR				12,741,511.02
C GAZETESİ	376,205,604.70	325,013,718.52	3,579,453,285.69	1,556,281,587.44
F GAZETESİ	1,515,867.21		18,151,653.21	
D GAZETESİ	43,788,518.82		615,738,886.69	
E GAZETESİ	17,143,510.95		39,929,428.35	
SATIS TOPLAMI	586,221,857.80	524,365,079.77	6,409,312,771.03	3,979,218,157.72
IADE BOZUK PROVA	15,507,590.00	7,080,040.50	155,065,174.75	51,919,459.34
PATLAK KAGIT	12,652,825.00	5,930,885.00	114,511,234.50	55,225,381.00
KIRPINTI	1,243,060.00	891,131.00	11,493,338.00	7,439,873.00
BOBIN ARTIĞI	9,468,964.50	5,587,426.00	90,952,384.77	45,332,479.50
FIRE SATIS TOPLAMI	38,872,439.50	19,489,482.50	372,022,132.02	159,917,192.84
A GAZ.ILAN SERV.İST	133,779,615.00	105,219,122.50	1,312,629,742.81	1,030,984,313.75
A GAZ.ILAN SERV.ANK	10,780,010.00	5,944,952.00	79,754,872.75	51,919,104.25
A GAZ.ILAN SERV.İZMİR	941,450.00	3,652,550.00	21,245,489.50	49,241,345.00
SERİ İLAN ANKARA		121,312.50	466,066.50	1,096,219.75
SERİ İLAN İZMİR			10,900.00	5,400.00
A GAZ.ÖEN İLAN İST.	22,006,850.00	17,351,300.00	210,275,965.00	189,837,081.00
A GAZ.ÖEN İLAN SERİ	9,799,395.00	9,808,207.50	94,629,375.00	98,866,515.00
A GAZ.ÖEN İLAN ANKARA	930,000.00		2,466,950.00	3,312,475.00
A GAZ.ÖEN İLAN İZMİR	651,000.00		1,449,000.00	3,096,000.00
B GAZ.İLAN SERV.			535,125.00	2,335,800.00
B GAZ.ÖEN İLAN		8,484,100.00	41,808,425.00	22,179,700.00
A GAZ.ALMANYA İLAN SERV.		297,000.00	23,412,000.00	8,531,964.00
A GAZ.ALMANYA ÖEN İLAN			920,000.00	602,000.00
G GAZ.İLAN SERVİSİ				197,000.00
G GAZ.ÖEN İLAN				182,425.00
C İLAN SERVİSİ	36,782,175.00	23,255,708.00	320,415,951.50	65,222,760.00
C ÖEN İLAN	13,607,100.00	11,018,200.00	108,981,877.50	24,279,760.00
C ÖEN İLAN SERİ	3,452,425.00	612,400.00	18,485,500.00	2,674,975.00
F GAZ.İLAN SERVİSİ	1,727,785.00		17,606,717.25	
F GAZ.ÖEN İLAN			61,200.00	
F GAZ.ÖEN İLAN SERİ			1,567,275.50	
D İLAN SERVİSİ	11,078,076.00		68,310,176.00	
D GAZ.ÖEN İLAN	1,924,300.00		10,881,030.00	
D GAZ.ÖEN İLAN SERİ	56,250.00		361,150.00	
E GAZ.İLAN SERV.	1,000,000.00		1,000,000.00	
E GAZ.ÖEN İLAN	1,322,000.00		2,449,000.00	
BRUT İLAN HASILATI	249,838,431.00	186,264,852.50	2,339,723,089.31	1,554,264,777.75
ALMANYA A GAZETESİ	1,298,655.57	938,434.77	1,635,176.06	1,121,761.63
ALMANYA H DERGİSİ		179,315.50	1,437,367.00	1,256,136.70
I DERGİSİ	18,595,868.18	9,198,363.62	127,054,101.15	97,427,750.64
T DERGİSİ	9,231,555.00		25,106,193.00	18,147,742.00

Gelirlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

P GAZETESİ	311,017.00	516,175.00	4,079,173.00	1,429,608.00
O GAZETESİ	119,886.00	89,817.00	1,190,069.00	1,297,408.00
H DERGİSİ	46,173,722.46	34,346,713.52	393,911,428.59	276,792,246.02
N DERGİSİ	126,957.00	180,163.00	1,273,355.00	874,658.00
M DERGİSİ	1,521,888.50	570,516.00	11,885,412.00	5,971,843.00
K DERGİSİ	3,561,201.38	2,771,577.36	32,880,512.45	31,367,111.78
L DERGİSİ	3,417,884.32	2,596,475.19	30,354,568.41	29,623,358.29
S GAZETESİ	89,803.00	89,736.00	877,918.00	1,350,069.00
R GAZETESİ	3,195,203.50	1,748,521.00	24,382,394.82	23,030,093.00
DİĞER YAYINLAR			13,859,775.50	11,973,952.00
ISLETMECİLİK GELİR TOPLAM	87,643,641.61	53,225,807.96	669,927,443.98	501,663,738.06
A GAZETESİ	5,682,650.00	3,900,000.00	15,318,921.50	49,635,047.53
C GAZETESİ			7,867,011.00	
KAMPANYA GELİRİ TOPLAMI	5,682,650.00	3,900,000.00	23,185,932.50	49,635,047.53
SABİT KIYMET SATIŞI	6,014.46		7,751,884.48	994,698.80
İSTİRAKLERİMİZ			34,082,636.28	5,965,863.50
DEVLET TAHVİLİ FAİZİ	18,000,000.00		80,119,109.00	21,000,000.00
MALZEME SATIŞI	3,588,779.00	1,200,091.74	11,575,005.19	11,475,625.77
KİRALAR	790,000.00	331,274.00	8,156,000.00	2,407,636.00
ARTİK ALİMİNYUM		447,120.00	213,400.00	6,137,219.00
MUHTELİF HAKLAR			75.00	1,000.00
STOK DEĞERLEME	16,600,783.00	11,676,198.73	425,346,968.10	148,134,689.32
MÜTEFERRİK	767,361.25	685,842.50	23,678,473.12	6,883,133.56
SAİR GELİRLER TOPLAMI	39,752,937.71	14,340,526.97	590,923,551.17	202,999,865.95
KASET KİRALAMA	146,090.00		3,838,012.00	
İLAN GELİRİ	375,000.00		375,000.00	
KASET SATIŞI				
TV GAZETE GELİR TOPLAMI	521,090.00		4,213,012.00	
GENEL TOPLAM	1,008,533,047.62	801,285,749.70	10,409,307,932.01	6,447,698,779.85

GİDERLERİN AYRINTILARI RAPORU*

	GİDERLER		1983		1984	
	EKİM	1984	EKİM	1983	OCAK -EKİM	1984
	*****	*****	*****	*****	*****	*****
A GAZETESİ KAGIT	117,674,130.00		116,230,386.00		1,202,062,518.50	1,216,772,877.60
C GAZETESİ KAGIT	252,741,736.00		168,219,895.50		2,309,694,208.50	922,744,894.10
E GAZETESİ KAGIT	14,203,848.00				33,900,165.00	
F GAZETESİ KAGIT	3,492,738.00				39,778,974.50	
D GAZETESİ KAGIT	35,472,035.00				621,467,333.00	
KAPANAM YAYINLAR						15,148,973.65
KAGIT GİDERLERİ	423,584,537.00		284,450,281.50		4,206,903,190.50	2,154,666,745.35
A GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	4,987,440.00		4,276,860.00		44,730,144.69	41,252,294.48
C GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	10,689,310.00		6,464,180.00		91,962,420.00	35,369,560.00
E GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	664,740.00				1,527,120.00	
F GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	158,760.00				1,649,520.00	
D GAZETESİ SIYAH MUREKKEP	1,481,220.00				23,789,760.00	
KAPANAM YAYINLAR						636,180.00
SIYAH MUREKKEP GİDERİ	17,981,460.00		10,740,940.00		163,658,964.69	77,258,034.48
A GAZETESİ RENK MUREKKEP	5,594,400.00		5,654,400.00		51,865,901.51	45,430,344.58
C GAZETESİ RENK MUREKKEP	15,300,240.00		9,254,400.00		135,361,720.00	41,671,700.00
E GAZETESİ RENK MUREKKEP	1,250,800.00				2,600,360.00	
F GAZETESİ RENK MUREKKEP	168,720.00				2,019,340.00	
D GAZETESİ RENK MUREKKEP	2,279,200.00				39,205,320.00	
KAPANAM YAYINLAR						632,460.00
RENKLI MUREKKEP GİDERİ	24,393,360.00		14,908,800.00		231,052,641.51	87,734,504.58
A GAZETESİ			1,003,875.00			12,384,190.02
C GAZETESİ	1,522,664.50				7,281,160.35	
IST. DISA. YAPT. BASKI						
D GAZETESİ	8,964.10				3,113,049.10	
KAMPANYA A GAZETESİ						
DISARI YAPTIRILAN BASKI	1,531,628.60		1,003,875.00		10,394,209.45	12,384,190.02
ALMANYA A GAZETESİ	3,470.00		922,356.00		3,118,707.50	4,330,957.54
ALMANYA H DERGISİ			145,215.50		1,171,267.00	1,104,858.85
I DERGISİ	10,456,928.00		4,337,542.00		89,621,689.50	45,289,724.85
T DERGISİ	6,593,858.00		34,000.00		17,289,599.00	11,865,826.35
P GAZETESİ			201,437.00		1,594,519.00	380,645.58
O GAZETESİ	17,500.00		23,637.00		175,206.00	144,630.58
H DERGISİ	16,624,903.00		13,455,197.50		189,172,394.00	120,561,293.75
N DERGISİ	5,000.00		250.00		161,950.00	250.00
M DERGISİ	644,728.00		266,660.00		4,527,058.00	2,643,267.97
K DERGISİ	1,922,627.00		1,287,351.00		17,327,639.00	15,507,772.85
L DERGISİ	1,681,145.00		1,169,927.00		15,113,453.00	13,493,980.65
S GAZETESİ	17,500.00		24,537.00		175,206.00	119,450.50
R GAZETESİ	1,945,912.00		1,406,744.00		16,372,943.00	18,465,179.43

* Burada örnek olarak yalnızca dolaysız giderlerin ayrıntıları verilmiştir.

Giderlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

U DERGİSİ	6,708.70	31,810.80	4,006,526.50	702,022.00
V GAZETESİ	508.70		500.00	
LONDRA MATRİS				68,890.00
SAİR YAYINLAR		44,260.00	2,478,023.00	5,240,611.00
DISARI YAPILAN BAŞKI	39,921,771.00	23,351,524.00	362,306,626.50	239,919,362.00
A GAZETESİ İSTANBUL	32,816,531.50	16,616,652.75	318,785,488.00	222,926,589.89
A GAZETESİ ANKARA	2,619,552.50	633,929.50	17,283,725.50	9,144,597.85
A GAZETESİ İZMİR	174,562.50	2,540,010.00	3,705,800.00	5,928,877.50
A GAZETESİ SERİ İLAN		16,756.25	44,312.50	95,200.25
A GAZETESİ ALMANYA		74,250.00	3,743,419.75	2,829,748.40
B GAZETESİ				225,000.00
C GAZETESİ				10,000.00
F GAZETESİ	8,913,500.00	5,546,139.50	75,816,556.12	15,603,390.00
D GAZETESİ	327,051.00		3,263,363.50	
E GAZETESİ	2,727,719.00		16,403,611.50	
H GAZETESİ	251,000.00		250,000.00	
ILAN SERVİSİ KOMİSYON	47,825,215.50	19,073,869.00	438,598,336.87	256,821,409.89
A GAZETESİ İSTANBUL	311,450.00	110,070.00	8,645,983.25	5,429,600.50
A GAZETESİ SERİ İLAN	2,750,650.00	2,134,836.25	18,547,411.25	20,545,072.50
B GAZETESİ		225,000.00	3,714,125.00	637,500.00
C GAZETESİ	388,100.00	36,225.00	5,940,097.50	29,975.00
C GAZETESİ SERİ İLAN	689,387.50	137,325.00	3,594,487.50	770,350.00
F GAZETESİ			1,062.50	862.50
D GAZETESİ	6,600.00		233,100.00	
GEN İLAN KOMİSYON	3,446,087.50	2,543,456.25	39,976,267.00	27,353,410.50
A GAZETESİ	1,132,350.00	4,425,833.75	18,896,246.63	19,355,841.00
C GAZETESİ	587,281.25	273,795.00	9,528,463.75	677,211.50
F GAZETESİ			51,149.00	33,000.00
D GAZETESİ	100,875.00		1,000,012.50	
E GAZETESİ			72,000.00	
A GAZETESİ ALMANYA				
ILAN SERV. PESİN İNDİRİMİ	1,821,516.25	4,699,628.75	29,542,871.88	20,066,052.59
A GAZETESİ			1,945,701.00	1,218,535.50
A GAZETESİ SERİ İLAN			52,185.00	690.00
B GAZETESİ			134,000.00	
C GAZETESİ	1,720.00		454,350.00	24,000.00
C GAZETESİ İLAN			231,000.00	
F GAZETESİ				
D GAZETESİ			29,670.00	
E GAZETESİ				
A GAZET. ALM. VEB İLM. İST.				
GEN İLAN PESİN İNDİRİM	1,720.00		2,846,906.00	1,343,255.50
A GAZETESİ	14,093,214.05	9,371,179.94	130,663,344.87	120,815,111.93

Giderlerin Ayrıntıları Raporu (Devamı)

C GAZETESİ	27,112,558.30	14,472,942.96	203,811,615.35	74,094,097.81
F GAZETESİ	216,222.87		2,289,916.47	
D GAZETESİ	4,458,600.79		51,421,372.61	
E GAZETESİ	1,457,752.71		3,195,413.17	
KAPANAN YAYINLAR				1,004,415.09
TEVZİ NAKLIYE	47,338,343.72	25,844,122.95	391,381,662.47	195,913,624.83
GENEL TOPLAM	607,844,204.57	384,616,437.40	5,876,661,739.87	3,073,960,590.60
GELİR GİDER FARKI	400,688,843.05	416,669,312.30	4,532,646,192.14	3,373,738,189.25
UMUMİ YEKUN	1,008,533,047.62	801,285,749.70	10,409,307,932.01	6,447,698,779.85

SONUÇ

Günümüzde muhasebe artık yalnızca işletmeye giren belli veriyi kaydeden, sınıflayan ve özetleyen bir sistem olarak değil, yönetime planlama ve kontrol faaliyetlerini sürdürebilmesi için sürekli bir şekilde karar amaçlı bilgi sağlayan bir sistem olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe bilgilerinin karar alıcılara iletilmesi daha önce de açıkladığımız gibi muhasebe raporlarıyla sağlanmaktadır. Bu raporlar hem günlük işletme faaliyetlerine ilişkin kararların alınmasında hem de geleceğe yönelik kararların alınmasında temeldir. Bugün artık mevcut durumu gösteren bilgilerden çok olayların yönünü ve eğilimini gösteren bilgilere, tarihi olaylardan çok geleceğe yönelik plan ve programlara önem verilmekte, geçmiş durumu yansıtan bilgiler; olayları ve olayların yönünü belirlemede, planlar ve programlar oluşturmada kullanılmaktadır. Bu nedenle modern muhasebecinin hazırlayacağı raporlar yalnızca bilgi verici olmamalı, ayrıca, karar almaya yardımcı nitelikte olmalıdır.

Çoğu zaman gerek raporu hazırlayan gerekse onu okuyan kişi, hazırladığı veya okuduğu raporun eksik yönlerinin farkında bile olmaz. Düzenlenen raporlar onu okuyacak olan kişiden çok fazla dikkat ve zaman bekliyorsa, ilk bakışta görülmesi zor ama, aslında iletişim açısından bazı sorunlar söz konusu demektir. Çağımızda bilimde, teknolojiye ve iletişim sistemlerindeki gelişmelerle birlikte gelişen raporlama teknikleri bu sorunlara çözümler getirmiştir. Ancak raporların etkili bir iletişim aracı olabilmesi, bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasında amaca en iyi şekilde hizmet edecek olan tekniklerin seçimine bağlıdır.

Bir rapor oluşturulurken önce raporun amacı belirlenmeli sonra raporun şekli ve içinde yer alacak malzeme planlanmalı ve rapor bu plana uygun şekilde hazırlanmalıdır. İyi bir rapor sunulan kişiye bilgi verir, onun inandırır ve yönlendirir. Böyle bir rapor okunaklı olduğu kadar, tam, açık, özlü olmalı, doğru ve hızlı bir şekilde yorumlanabilmesi; anlatım, grafikler, tablolar ve yazılı ve sözlü sunumun her ikisini içeren diğer görsel ve işitsel araçlar en uygun şekilde kullanılmalıdır.

İşletmeler büyüdükçe, işletme içi kontrol ve faaliyet sonuçlarını değerlendirme gücü ortaya çıkmaktadır. Faaliyet sonuçlarının sorumluluk alanlarına göre toplanması ve raporlanmasında muhasebecilere rehberlik eden sorumluluk muhasebesi, aksayan noktaları sorumlu yöneticilerle birlikte ortaya çıkardığı için etkin bir gider kontrolü sağlamaktadır. Ancak sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporları sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle iyi bir örgüt düzeninin ve bütçeleme sisteminin gerçekleştirilmesi şarttır.

Ayrıca istisna ilkesiyle işleyen bir kontrol sistemi, zamanı oldukça sınırlı ve değerli olan yöneticilerin dikkatini normal sonuçlardan çok, normalden sapma gösteren istisnalara çekeceğinden, muhasebeci için yararlı bir raporlama tekniğidir. Ancak, bu tekniğin uygulanabilmesi de iyi bir örgüt düzenine ve planlanmış performans ya da standartlar oluşturulmasına bağlıdır.

Kanımızca ister büyük olsun ister küçük olsun, her işletmede etkili bir raporlama sistemi rapor alıcısı ve muhasebecinin işbirliği ile oluşturulabilir. Bu şekilde kurulan bir raporlama sisteminde, tezde açıkladığımız raporlama tekniklerinin kullanılması yararlı olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKGÜÇ Öztin: Mali Tablolar Analizi, İstanbul 1985, 6. B.,
Can Matbaası.
- ALTUĞ, Osman: Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar,
İstanbul 1982, Meter Matbaası.
- ANDERSON, Henry R. - RAIBORN, Mitchel H.: Basic Accounting
Concepts, USA 1977, Houghton Mifflin Company.
- ANTHONY, Robert N. WELSCH, Glen A.: Fundamental of Management
Accounting, Illinois 1981, 3. B., Richard D.
Irwin Inc.
- ARIKAN, Türkân: İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları,
İstanbul 1978, İstanbul Matbaası.
- : "Sorumluluk Raporları", Muhasebe Enstitüsü
Dergisi, Yıl 2, S. 1 (Şubat 1976).
- : Yönetim Kurulu İçin Bir Kontrol Raporu Örne-
ği, İstanbul 1984, Meter Matbaası, Ekobil, Ekono-
mik ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti. Yayın No. 8.
- ATAMAN, Ümit: Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri İstanbul 1983,
Meter Matbaası.
- AYDIN, Emin, Doğan: Bilgisayar Nedir?, İstanbul 1985, Özkur
Ofset.
- : Bilişim, Genel Sistemler ve Siberatik
Terimler Sözlüğü, İstanbul 1982, Mistaş-Beytur
Yayını.
- BEKTÖRE, Sabri: Mali Tablolar Analizi, Eskişehir 1975, İkti-
sadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.

- BENNET, Clinton W.: Standard Costs How They Serve Modern Management, Englewood Cliffs N.J. 1962, 4. B., Prentice Hall Inc.
- BERGWERK, Rudolph J.: "Effective Communication of Financial Data", The Journal of Accountancy, (February 1970).
- BIERMAN, Harold Jr.-DREBIN Allan R.: Managerial Accounting An Introduction, New York 1972, 2. B., Mac Millian Publishing Company Inc.
- BİLGİNOĞLU, Fahir: "Bilgisayarlı Muhasebe Uygulaması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, S. 12, (Mayıs 1978).
- BLACK, Homer - CHAMPION, John E. - BROWN Gene R.: Accounting in Business Decisions Theory and Method and Use, Englewood Cliffs N.J. 1967, Prentice Hall Inc.
- BOULDING, Kenneth E.: "General Systems Theory - The Skeleton of Science", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyrill O'DONNEL, New York 1976, McGraw Hill Book Company.
- BRACK, Horace R. - PALMER, Charles E. - ANCHER, Fred C.: Accounting Principles and Applications, 1974, 3. B., Mc Graw Hill Book Company.
- BROWN, Lewis - HOWARD, Leslie: Principles of Management Accountancy, 1965, Mc Donald and Evans Ltd.
- BUCKLY, John W. - LEIGHTER, Kewin M.: Accounting Information Systems Approach, 1973, Dickenson Publishing Company.

- BURSAL, Nasuhi: Maliyet Muhasebesi Prensipler ve Uygulaması, İstanbul 1978, Formül Matbaası.
- BURTON, John C.: "The Changing Face of Financial Reporting", The Journal of Accountancy, (February 1976).
- CARSEN, Masich: Intermediate Accounting Conceptual Framework, 1982, 5. B., Mc Graw Hill Book Company.
- CEMALMAZOĞLU, Bora: "Kompüterlerin İşletmelerde Kullanılması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 1, S. 2, (Kasım 1975).
- CHAPPEL, R.T. - READ, W.L.: Business Communications, 1979, 4. B., Mac Donald and Evans Ltd.
- COLBERT, Bertram A.: "The Management Information Systems", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyrill O'DONNEL, New York 1976, Mc Graw Hill Book Company.
- COŞKUN, İsmail: Bilgi Akım Sistemi ve Yönetim Raporları Sistemi, Devlet Planlama Teşkilatı Durum ve Öneriler, 1982, T.C. Başbakanlık DPT Yayın No. DPT 1828, KB: 434.
- CUSHING, Barry E.: Accounting Information Systems and Business Organizations, Phillippines 1974, Addison Wesley Publishing Company.
- ÇAĞAL, Behiç - TÜTER, Aziz: Basic Temel Kitap, İstanbul 1984, Bilkom Yayınları.
- ÇARIKÇIOĞLU, Peyami: "Elektronik Bilgi İşlem ve İç Kontrol" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, S. 2, (Mayıs 1976).

- DAVIS, Gordon B.: "The Computer and Modern Accounting", Handbook of Modern Accounting, der. Sidney DAVIDSON, 1970, Mc Graw Hill Book Company.
- DAVIS, Keith: The Challenge of Business, New York 1975, Mc Graw Hill Book Company.
- DICKEY, Robert I.: Accountant's Cost Handbook, New York 1967, 2. B., The Ronald Press Company.
- DURMUŞ, A. Hayri: Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1981, Meter Matbaası.
- ERENLİ, Müfit: "İş Hayatında Bilgisayarlardan En Verimli Şekilde Nasıl İstifade Edilebilir", Sevk ve İdare Dergisi, S. 85, (Eylül 1975).
- ERKANLI, Tunç: "Ve Nihayet Bilgisayarlar", Sevk ve İdare Dergisi, S. 89, (Ocak 1976).
- ERKURAL, Kenan: Muhasebe Prensipleri ve Uygulama, İstanbul 1985, 7. B., Meter Matbaası.
- : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1979, Cem Ofset A.Ş.
- Financial Accounting Board: "Statement of Financial Accounting Concepts, No. 2 - Qualitative Characteristics Accounting Information", Journal of Accountancy (August 1980).
- FINNEY, H.A. - MILLER, Herbert: Principles of Accounting Introductory, Englewood Cliffs N.J. 1963, 6. B., Prentice Hall Inc.
- FISHER, Brian J.: "Computerisation and the Practicing Accountant", The Accountant, (March 1981).

- FERGAN, Oktay: İşletme Yönetiminde Sistem, İstanbul 1974, İ.Ü. İşletme İktisadı Enstitüsü Yayını, No. 22.
- FERTIG, Paul E. - ISTVAN, Donald F. - MOTTICE, Homer J.: Using Accounting Information, 1965, Harcourt and World Inc.
- GÖKTAN, Erkut: "Elektronik Bilgi İşlem Sistemlerindeki Gelişmelerin Muhasebe Eğitime Etkisi", V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Türkiye'deki Gelişmelerin Muhasebe Eğitime Getirdiği Sorumluluklar, der. A. Sait SEVGENER, İstanbul 1983, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.
- GÜVEMLİ, Oktay: Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1981, Çağlayan Kitabevi.
- HANDRICKSEN, Elden S.: Accounting Theory, Homewood 1982, Richard D. Irwin Inc.
- HARDING, Frank: "Faaliyet Raporları ve Uyulması Zorunlu Uluslararası Açıklama Kuralları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, S. 15, (Şubat 1979).
- HARPOOL, Jack D.: Business Data Systems A Practical Guide, USA 1978, WMC Brown Publisher.
- HARRISON, Alex: "Have You Ever Wished You Were Better Informed", The Accountant, (October 1980).
- HATIPOĞLU, Zeyyat - GÜRSOY, Cudi T.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul 1979, Aktif Büro Basım.
- HECKERT, J. Brooks - WILLISON, James D.: Business Budgeting and Control, New York 1967, 3. B., The Ronald Press Company.

- HEITGER, Leister - MATULICH, Serge E.: Managerial Accounting, 1982, Mc Graw Hill Book Company.
- HICKS, Herbert: Örgütlerin Yönetimi Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından, C. 1., Çev. Osman TEKOK, Bintuğ AYTEK, Salim ŞEN, Ankara 1979, Olgaç Matbaası.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar: Yönetim Muhasebesi İlkeler ve Uygulama Esasları, Ankara 1971, Tisa Matbaacılık.
- HOLMES, Robert W.: "Devellopping Better Management Information Systems", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyrill O'DONNEL, New York 1976, Mc Graw Hill Book Company.
- HORNGREN, Charles T.: Accounting for Management Control An Introduction, Englewood Cliffs N.J. 1974, 3. B., Prentice Hall Inc.
- JOHNSON, Richard A. - KAST, Fremont E. - ROSENZWEIG, James E.: The Theory and Management of Systems, USA 1973, Mc Graw Hill Book Company.
- JOPLIN, Bruce - PATTILLO, James W.: Effective Accounting Reports, Englewood Cliffs N.J. 1969, Prentice Hall Inc.
- KANTER, Jerome: Management Oriented Management Information Systems, Englewood Cliffs N.J. 1977, Prentice Hall Inc.
- KENNEDY, Ralph D. - Mc MULLEN, Steward Y.: Finansal Durum Tabloları, Çev. Atilla GÖNENLİ, İstanbul 1967, Sermet Matbaası.
- KILIÇAY, Özden: Uygulamalı Basic, Ankara 1984, 2. B., Emel Matbaacılık Sanayi.

KOÇ, Yalkın, Yüksel: Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Ankara 1977, Doğan Basımevi.

—————: Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara 1974, Sevinç Matbaası.

KOÇEL, Tamer - ARIKAN, Türkân: "Modern Yönetim Düşüncesi, Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, S. 5, (Ağustos 1976).

KOHEN, Sami: "Uzakdoğu 21. Yüzyıla Hazırlanıyor", Milliyet Gazetesi, (7 Ocak 1985).

LÂLİK, Ömer: "Muhasebe Raporlarının İşletme Yönetimindeki Rolü ve Kullanılması", A.İ.T.İ.A. Dergisi, C. 1, S. 1, 1969.

LESIKAR, Raymond W.: Report Writing for Business, Homewood Illinois 1977, 5. B., Richard D. Irwin Inc.

LEWIS, Phillip V. - BAKER, William H.: Business Report Writing, Columbus Ohio 1978, Grid Inc.

LOUDERBACK, Joseph G. -DOMINIYAK, Geraldine F.: Managerial Accounting, California 1975, Wardworth Publishing Company.

LUCAS, Henry C.J.R.: The Analysis Design and Implementation of Information Systems, USA 1976, Mc Graw Hill Book Company.

MAITLAND, Angus: "Financial Communications", The Accountant, (August 1981).

MEIGS, Walter B. - MASICH, A.N. - MEIGS, Robert F.: Financial Accounting, USA 1976, 2. B., Mc Graw Hill Book Company.

- MEIGS, Walter B. - MEIGS, Robert F.: Accounting the Basis for Business Decisions, Tokyo 1981, Mc Graw Hill Book Company.
- MERER, Holmes Pabst: Accounting for Control and Decisions 1970, Business Publications Inc.
- MOCKLER, Robert J.: "The Systems Approach To Business Organization and Decision Making", Management A Book of Readings, der. Harold KOONTZ - Cyrill O'DONNEL, New York 1976, Mc Graw Hill Book Company.
- MOORE, Carl L. - JAEDICKE, Robert K.: Yönetim Muhasebesi, Çev. Alparslan PEKER, İstanbul 1980, 4. B., Fatih Yayınevi Matbaası.
- MURDICK, R.G. - ROSS, J.E.: Introduction to Management Information Systems, Englewood Cliffs N.J. 1977, Prentice Hall Inc.
- MURPHY, H.A. - PECK, C.E.: Effective Business Communications, 1972, Mc Graw Hill Book Company.
- NELSON, Oscar S. - WOODS, Richard S.: Accounting Systems and Data Processing, 1961, South Western Publishing Company.
- NETTEN, E.W.: "Responsibility Accounting for Better Management", Contemporary Issues in Cost Accounting A Discipline in Transition, der. Hector ANTON - Peter A. FIRMIN, Boston 1966, Houghton Mifflin Company.
- NEWNER, John J.W. - DEAKIN, Edward B.: Cost Accounting, Principles and Practice, Homewood 1977, 9. B., Richard Irwin Inc.

- ORFON, Feryal: "Maliyet Denetiminde Raporlar", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, S. 18, (Kasım 1979).
- ÖCAL, Fikret: Maliyet Muhasebesi Ders Notları, İstanbul 1980, İ.İ.T.İ.A.M.M.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Yayınları No. 50.
- ÖZASLAN, İsmail: Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul 1984, Meter Matbaası.
- PEKER, Alparslan: Yönetim Muhasebesi, 1., 2. ve 3. Kitap, İstanbul 1983, 3. B., Fatih Yayınevi Matbaası.
- PYLE, William - WHITE, John Arch - LARSON, Kermit D.: Fundamental Accounting Principles, Homewood 1978, 8. B., Richard D. Irwin Inc.
- SAYDAM, Tuncay: "Yönetim Aracı Olarak Bilgişlerler", Sevk ve İdare Dergisi, S. 89, (Ocak 1976).
- SCHATTKER, R.W. - JENSON, H.G. - BEUN, V.L.: Accounting Concepts and Uses, Boston 1970, Allyn and Bacon Inc
- SEED, Allen: "Improving Effectiveness of Management Reports", Business Report Writing, der. Phillip V. LEWIS - William H. BAKER, Ohio 1978, Grid Inc.
- SERPİL, Ahmet: "İşletme Yönetiminde Kontrol (Sistemsal Yaklaşım)", Doktora Tezi, İstanbul 1976, İ.İ.T.İ.A. Yayını.
- SEVGENER, A. Sait: "Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümleme", Doktora Tezi, İstanbul 1978, İ.İ.T.İ.A. Yayını.
- SEZGİN, Atilla: Yönetimde Planlama, Kontrol ve Karar Verme Aracı Olarak Elektronik Bilgi İşlem Makinelerine Dayalı Yönetim Bilgi sistemleri, Ankara 1976, Kalite Matbaası.

- SÜDER, Sadi: "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde Karar Alma Aracı Olarak Muhasebe Raporları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, S. 6, (Kasım 1976).
- SÜRMEİ, Fevzi: "Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması", Doktora Tezi, Eskişehir 1978, E.İ.T.İ.A. Yayını No. 198/128.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Rapor Sistemi, Ankara 1975, 3. B., Başbakanlık Basımevi, Yayın No. DPT: 1333-KD:264.
- TEKOK, Osman: Finansal Yönetim, Finansal Planlama-Yatırım Politikası, Ankara 1980, 4. B., San Matbaası.
- TERRIL, W.A. - PATRICK, A.W.: Cost Accounting for Management, New York 1965, Holt Rinehart and Winston Inc.
- TROT, B.: Report Writing, London 1966, Heinemann Educational Books.
- TURAN, A. Kadir: Yönetim Muhasebesi, Adana 1976, Kemat Matbaası.
- TÜMER, Erol: "Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Türkiye VII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir 1985, Anadolu Üniversitesi Matbaası.
- URAS, Oğuz: İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri, İstanbul 1979, İ.İ.T.İ.A. Yayını No. 548.
- USLU, Selçuk: "Elektronik Bilgi İşlem Sistemlerine Yönelik Muhasebe Eğitiminde Alternatif Yaklaşımlar", V. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye'deki Ekonomik Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Getirdiği Sorumluluklar, der. A. Sait SEVGENER, İstanbul 1983, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası.

USLU, Selçuk: Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması Yararları ve Önemi, Ankara 1975, A.İ.T.İ.A. Yayını. No. 78.

_____ : Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara 1982, A.İ.T.İ.A. Yayını No. 118.

ÜLGEN, Hayri: "Yönetim Bilişim Sistemi", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C. 6, S. 2, (Kasım 1977).

_____ : İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar, İstanbul 1980, Fatih Yayınevi Matbaası.

_____ : "Bilgisayarların Tarihsel Gelişimi", Çağdaş İşletme Yönetiminde Bilgi İşlem Sistemleri Semineri, Ankara 1974, Milli Prodüktivite Merkezi Yayını.

ÜNAL, Haluk: "Faaliyet Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, S. 5, (Ağustos 1978).

ÜSTÜN, Rıfat: Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla İşletme Yöneticilerine İletilmesi, Eskişehir 1982, E.İ.T.İ.A. Yayını.

WALGENBACH, Paul H. - DITTRICH, Normane E.: Accounting An Introduction, 1973, Harcourt Brace Jovanovich Inc.

WHITESIDE, Connon D.: Accountant's Guide to Profitable Management Advisory Services, Englewood Cliffs N.J. 1969, Prentice Hall Inc.

WELSCH, Glenn A.: İşletme Bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü, Çev. Erdal YAMAN - Enver ÇAPÇI - Betül ÇAPÇI Ankara 1978, 3. B., Ayıldız Matbaası A.Ş.

WIXSON, Refus: Accountant's Handbook, New York, 4. B., Ronald Press Company.

WORTHINGTON, James S.: "Take The Mystery Out of Management Reports" CAMagazine (November 1980).

YAZICI, Mehmet: Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1973, Çeltüt Matbaası.

YÜKSEL, A. Sait: Parabulma ve Yatırım, İşletmelerde Sermaye Yönetimi, İstanbul 1982, 3. B., Ar Basım A.Ş.