

YÖNETİCİYE SUNULAN KUMANDA (YÖNETİM) TABLOSU

Doç. Dr. Erhan KOTAR

Yakın zamanlara kadar muhasebe servisi işletmelerde gereğine inanılmayan ve ticaret kanunlarının ve vergi mevzuatının zorunlu tutmasından dolayı işletmede yer alan bir bölüm olmuştur. Eski geleneklere bağlı muhasebeciler klâsik muhasebe kurallarının dışına çıkamamışlar, kanun (vergi daireleri), patron ve kişisel sorumluluk ve ketumiyet duyguları altında, bu üçlü ilişkiden kendilerini kurtaramamışlardır.

Oysa tekniğin ve endüstrinin ilerlemesi, büyük işletmelerin ortaya çıkışı, özellikle patron ve işletme ikilisinin yerine, **sermayedar** (kapitalist) - **YÖNETİCİ** - **işletme** olarak, yeni bir sınıfın doğuşu, işletmelerin yönetiminin bu kimseler tarafından yapılmasını zorunlu kılmıştır. İyi bir yöneticinin verdiği kararların etkili olabilmesi, şüphesiz kişisel yeteneğine bağlı olması yanında, işletmenin ilgili bölümlerinin işleyişinden sorumlu kimselerle yaptığı işbirliği sonucu, işletme içinden ve dışından aldığı bilgilere bağlıdır.

İşletmenin kalkülasyon işlerini üzerine alan muhasebe servisinin diğer servislerle (tedarik, dağıtım, yönetim, finansman) ilişkisi fonksiyonel niteliktedir. İşletmede meydana gelen her faaliyetin rakkamla ifade edildiği muhasebe servisi ve bu servise bağlı diğer servislerin (ücret, stok ve ambar, ...) yönetime sağlayacağı bilgilerin yöneticiye faydası inkâr edilemez.

Yöneticinin previzyon yapabilmesi için; günümüzde yönetimin başlıca fonksiyonlarından sayılan aşağıdaki hususları;

— İşletmede oluşan olayları bilmesi,

- Amaçları seçmesi,
- Vasıtaların organizasyonunu yapması,
- Alınan kararları yürütme sorumluluğunu tanımlaması,
- İş gücünü sevk etmesi,
- ve KONTROL

etmesi gerekir. Ve ancak bundan sonra meydana gelen sonuçlar ile tahmin ettikleri arasındaki farkları öngörerek yeni tahminlerde bulunabilir ve kararlar alabilir.

İşte muhasebenin yöneticiye faydalı yönü buradadır. Geçmiş dönemin somut (müşahhas) delillerini, tahminler ile fiili durumlar arasında meydana gelen sapmaları, yöneticinin bir an önce karar verebilmesi için, en etkili ve anlaşılır (raporlar, tablolar, grafikler...) bir şekilde yöneticiye sunması gerekir.

Gerek dönem içinde (faaliyet sırasında) ve gerekse dönem sonucu (faaliyet sonunda) olarak muhasebenin yönetime sağladığı bu imkânlar muhasebeye bir yönetim ve kontrol organı niteliğini kazandırmıştır.

O halde muhasebe işletme yöneticisinin elinde bir «Kumanda Tablosu» görevini görmekte ve yapacağı previzyonlar da ona faydalı olmaktadır.

KUMANDA TABLOSU KAVRAMI

Kumanda tablosu (le tableau de bord) terimi önceleri otomobil ile ilgili terminoloji arasında yer almıştır. Otomobilde sürücünün gözlerinin önünde bulunan, otomobil hareketini sağlayan parçaların kontrol imkânını veren cihazların tümüne veya bunların bulunduğu yere kumanda tablosu denmektedir. Bilindiği gibi bu tablonun rolü sürücüye otomobilin hareketi sırasında aracın işleyişi ile ilgili bir çok bilgiler vermesidir. Örneğin bir sür'at kadranı aracın kaç km/saat ile gittiğini diğer kadranslar yakıt ve elektrik durumunu kaç km. yol katettiğini göstermektedir. Ayrıca aracın sağa veya sola dönüş yapması için gerekli sinyaller vermeye özgülü bir düzeni de vardır.

Kumanda tablosu aynı zamanda uçaklar, gemiler ... için de kullanılabilir. Aracın önemine, büyüklüğüne, karşılaşılabilecek tehli-

kelerin (risklerin) çeşidine, aracın makinelerinin komplike oluşuna ve aracın seyrettiği ortamın önem derecesine göre; aracın yöneticisine seyir sırasında makine düzeninin normal şartlar altında işlediğini ve gerekse olağanüstü bir durumda alınması gereken tedbirleri, arızalanan bir bölümün yerini, arızanın sebebini, yakıt ve enerjinin durumunu ve diğer önemli hususları bildirir. Kumanda tablosu bu ihbarı **büyük bir açıklıkla ve temsili bir şekilde** yapar ve yöneticinin **derhal harekete geçmesini, arızayı onartmasını, yakıt ve enerji ikmalini yapmasını sağlar**. Hatta daha ileri giderek, yöneticinin **seyir program ve projeleri yapmasında, tahminlerde bulunmasında etkili olur**.

Bir işletmeyi de seyir halinde olan bir araca benzetebiliriz. Bindiği gibi işletmelerin, temel amaçları, insanların ihtiyacını karşılayacak mal ve hizmetlerin üretimidir. İşletmeler bu temel amaçlarına ulaşabilmek için büyüyüp genişlemek, olanaklarını sağlamlaştırmak, üretim hacimlerini genişletmek zorundadırlar. Bu bakımdan işletme kâr unsurunun gözden uzak tutamaz; kâr işletmenin temel amacı değil, tüketicilerinin ihtiyaçlarının karşılamalarının bir sonucu olmalıdır. Yoksa sadece kârı amaç sayan işletmelerin yaşama süreleri uzun olmaz, müşterilerini ve ilişkisi olduğu diğer işletmelerin itimadını zamanla kaybederek zarara uğrayabilirler (1). Amacını yukarıda belirttiğimiz işletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri için iyi yönetilmeleri gerekir. Yeterli bir yönetim de ancak yöneticinin işletmenin her bölümünün işleyişi hakkında bilgi sahibi olması, meydana gelebilecek olağan üstü durumlar ve tehlikelerden haberdar edilmesiyle sağlanır.

İnceleme konusu olarak ele aldığımız **kumanda veya yönetim tablosu**; yöneticiye işletme faaliyetleri hakkında toplu bir görüş veren karışıklıkları ortaya çıkarmasına yardımcı olan ve yönetimin yöneltmesine etkili kararların alınmasını sağlayan başlıca bilgilerin toplu olarak ifadesidir.

KUMANDA TABLOSUNUN TANIMI VE NİTELİKLERİ

Kumanda (yönetim) tablosu yöneticiye verilen ve işlerin yürüyüşünü (akışını) değerlendirmek ve kararlarını yöneltmek için

(1) OLUÇ Mehmet, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, Birinci Cilt, Sermat Matbaası Şemsi Arkadaş, İstanbul, 1963, s. 88.

gerekli periyodik bilgilerin tümü, olarak tanımlanabilir (2).

Kumanda tablosu işletme ile ilgili bütün belgelerin sentezini meydana getiren ve yöneticinin araştırma yapmadan ve zaman kaybetmeksizin yönetimin tümü hakkında açık ve doğru bir fikre sahip olabilmesi için doğru olarak seçilmiş bütün bilgileri (rakamlar, reşyolar, istatistikler, grafikler) verir.

Kumanda tablosu yöneticiye genel yönetimin her konusunda en ufak ayrıntılara kadar ve yönetim için faydasız sayılabilecek bilgiler vermemelidir. Bu bakımdan kumanda tablosu ile özellikle teknik nitelikde ve teknik elemanlara verilen raporları karıştırmamak lâzımdır. Kumanda tablosu yönetimin işini kolaylaştıracak nitelikde olmalıdır; yöneticiler kumanda tablosu ile hareket plânlarını tesbit edebilmeli, işletmenin çeşitli bölümlerinde izlenen politikayı kontrol edebilmeli ve bu politikanın verilen direktiflere uygun olup olmadığını değerlendirebilmelidirler.

Kumanda tablosunda bulunması gereken nitelikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

(i) Açıklık

Rakkamların, grafiklerin, istatistik bilgilerin gerçeği ve vermek istediği hususları hemen aksettirecek biçimde düzenlenmiş olması,

(ii) İncelemede kolaylık

Aranan bir hususun hemen bulunabilmesi, en önemli ve derhal dikkati çekmesi istenen konulara öncelikle yer verilmesi,

(iii) Anlaşılabilirlik

Kumanda tablosunun kapsamı çok teknik konular, açıklamalar, formüller, teknik standartlardan meydana gelmemelidir. Tabloda yer alan her husus işletme yöneticisi tarafından kolaylıkla anla-

(2) BERNARD Berger, Le Tableau de Bord du Chef d'entreprise - Son élaboration en tant qu'instrument de Prévision et de Contrôle - Mémoire, présenté pour l'obtention du diplôme d'expert Comptable, 1962, s. 3.

şılmalı, ancak çok özel durumlarda teknik personel ve bölüm şeflerine danışılmalıdır.

(iv) Kısa sürede hazırlanabilme

Kumanda tablosu dönem faaliyetlerinin hemen bitiminde ve en kısa zamanda hazırlanabilmelidir.

KUMANDA TABLOSUNUN KAPSAMI

Kumanda tablosunun neleri kapsayacağı işletmelerin nevine göre belirtilir. İşletmenin büyüklüğü, organizasyonu, bünyesi tablonun hazırlanmasını ve içindeki bilgilerin seçimini etkiler. Aynı zamanda kumanda tablosunda yer alan bilgilerin hangi döneme ait olacağı (günlük, aylık, 6 aylık, yıllık) bilginin nevine göre tayin edilir. Tabloda yer alan bilgileri açıklayıcı nitelikte bir bölümün de tabloya ek olarak eklenmesi gereklidir. Bir çok işletmede kumanda tablosu açıklayıcı ve aynı zamanda özlü bir yorumu gerektiren ayrı bir eki de kapsamaktadır (3).

İşletmenin önemi arttıkça kumanda tablosunun kapsadığı bilgilerin de artacağı muhakkaktır. Buna rağmen kumanda tablosunda her hususun ayrı ayrı gösterilmesinden kaçınılır, tabloda her şeyden önce kolayca uygulanabilen sentetik sonuçları göstermelidir. Kumanda tablosunun hazırlanması sırasında yapılan analizler sonucu meydana çıkarılan olağanüstü bir durum tabloda öncelikle belirtilmelidir.

KUMANDA TABLOSUNUN ÇEŞİTLERİ

İşletme yöneticisine verilen ve yönetim için gerekli olan bilgileri kapsayan kumanda tablosunun çatısı, bir işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgilidir. Kumanda tablosunun kimin için hazırlanması, yani hangi amaç için düzenlenmesi ve işletme faaliyetleri bakımından çeşitlere ayrılabilir.

(3) MEDIONI Guérard, Le Contrôle de Question par la methode des Ratios au Service de l'entreprise, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert Comptable, 1964, s. 119.

(i) **Hazırlanmış amaç bakımından**

— **İşletmede servis şefleri için hazırlanan kumanda tabloları**

Bu tabloların hazırlanmasında özellikle ilgili servisin fonksiyonu esas alınır. Ayrıca bu servisin fonksiyonel ilişkisi olan diğer servislerin faaliyetlerine de, yerine göre kumanda tablosunda yer verilir. Tabloda servis şeflerinin üst kademeleri uyartmak ve kendi sorumluluk sınırları içinde alabileceği kararlara etkili olabilecek bilgilere yer verilir.

— **Genel Yönetim için hazırlanan kumanda tablosu**, işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak şekilde hazırlanır.

(ii) **İşletme faaliyetleri bakımından hazırlanan kumanda tabloları**

Bu tablolar genellikle genel yönetim için hazırlanan tablonun bölümlerini kapsarlar. Örneğin bir endüstri işletmesinin ana faaliyetleri bakımından kumanda tabloları.

SATIŞ - Ticarî Kumanda tablosu,

İMALAT - İmalât kumanda tablosu,

RANTABİLİTE (KÂRLILIK) - Rantabilite kumanda tablosu,

FİNANSMAN VE - Malî kumanda tablosu,

PARA DURUMU

(TREZORÖRİ)

olabilir (*).

Kumanda tablolarında bulunması gereken bilgiler hakkında bir fikir verebilmek için; yukarıda sözünü ettiğimiz satış, imalât, rantabilite ve malî kumanda tablolarında bulunması gereken bilgilerin neler olabileceği aşağıda gösterilmiştir (*).

(4) BERNARD Berger, Op. Cit., s' 8.

(5) Ibid, s. 23.

Ticarî Kumanda Tablosu :

- Pazarın gelişmesi (gelecekte) hakkında özlü bir etüt,
- Önceki dönemlerde ve incelenen dönemde (genellikle aylık olarak) gerçekleşen iş hacmi,
Bu analiz aşağıdaki şekillerde yapılabilir.
 - Dağıtım kanalları esas tutularak,
 - Mamuller tek tek veya grup halinde ele alınarak,
 - Temsilciler göz önüne alınarak,
 - Müşteriler ayrı ayrı veya grup halinde ele alınarak,
- Gerçekleşen (Fiilî) iş hacminin tahminî (previzyonel) iş hacmi ile karşılaştırılması,
- Müşterilere sağlanan kredinin gelişimi,
 - Normal krediler,
 - Ödeme süresi sonunda tahsil edilememe sonucu sağlanan ek krediler,
 - Sipariş karnesinin durumu,

İmalât Kumanda Tablosu :

- Malzemenin kullanılma şartları,
İmalât akışı saati, onarım için işin durdurulması, bakım,
- Mevcutların tevziî,
- İş saatlerinin tevziî : normal ve ek saatler, müşteri siparişlerine tahsis edilen çalışma (faaliyet), bakıma ve sabit kıymetlerin imaline tahsis edilen faaliyet,
- Gerçekleşen imalât ile öngörülen imalâtın mukayesesi ve sapmaların analizi,
- Ham madde stoğunun, tam mamullerin durumu ve gelişimlerinin gözetimi,

- Mağazaların doldurulma yüzdesi,
- Hazır halde olan siparişlerin durumu.

Rantabilite Kumanda Tablosu :

- Nevilerine veya yerlerine (masraf yerleri) göre giderlerin dağıtımı,
- Temel mamulün maliyet fiyatının hangi unsurlardan meydana geldiği ve gelişimi,
- Çeşitli atelyelerin maliyeti,
- Ölü nokta (kârlılık eşiği).

Mali Kumanda Tablosu :

- Devresel (periyodik) olarak : finansmanın yapısının gelişimi,
- Dönem sonunda : gelecek dönemler için para durumu tahmini,
- Tayin edilecek bir dönem aralıkları göz önüne alınarak : para durumu (trezoröri).

KUMANDA TABLOSUNA GEREKLİ BİLGİLER NEREDEN SAĞLANIR

Kumanda tablosunu düzenlemesine gerekli bilgilerin toplanması, incelememizin başındanberi ileri sürdüğümüz gibi, yöneticinin derhal karar verebilmesini sağlayacak nitelikde olmalıdır. Bu bakımdan işletmenin tamamen teknik nitelikde atelyelerinin işleyişini, malzemelerin teknolojik yapısını yansıtan bilgiler ayrı bir tablo halinde düzenlenmelidir. (Bu düzenleme yöneticiye alacağı kararlarda teknik bir kumanda tablosunun gereği ölçüsünde yapılmalıdır ki, yönetici - herhangi bir makinenin arızalanması sonucu randımanın düşmesi, produktiviteyi etkileyecek ölçüde yapısal bir değişme gibi, ... - ilgili teknik servislere direktifler verebilsin, uyarılar yapabilsin).

Genellikle kumanda tablosuna gerekli bilgilerin kaynağı yönetim ve muhasebe servisleri olmaktadır. İşletme yöneticileri kendileri için gerekli olan bilgilere ihtiyaç hissettikleri an bu bilgilerin

sağlanması için ilgili servisleri uyarırlar; tablonun çatısı ve hangi bilgileri kapsayacağı önceden tesbit edilir. Şunu hiçbir zaman akıldan çıkarmamalıdır; **Kumanda tablosu bir mucize yapmaz (6), bilgiler yaratmaz; fakat sadece olan işletme yöneticisinin kolayca anlayabileceği ve yönetime yararlı olabilecek biçimde toplar.**

Kumanda tablosuna gerekli bilgiler :

- (i) İşletme dışından,
- (ii) Genellikle idarî servislerden elde edilen bilgiler, olarak iki kaynaktan sağlanabilir.

İşletme dışından sağlanabilecek bilgiler işletmenin önemine, işletme veya satış şartlarına göre tayin edilebilir. Fakat her şeyden önce bu bilgilerin sağlanabileceği ortamın mevcudiyeti gerekir. Örneğin işletmeler arası reşyoları işletmelerin faaliyet branşlarına göre işleyen ve düzenleyen, işletmeler arası meslekî anketler yapan örgütlerin bulunması gereklidir (7).

İşletme içinden elde edilen bilgiler :

- (a) İdari Servislerden elde edilen bilgiler,
- (b) Muhasebe menşeli bilgiler, olarak incelenebilir.

(A) İdarî servislerden elde edilen bilgiler için aşağıda yer alan servislere başvurulabilir : (8)

- Personel servisi,
- Tedarik ve Mağaza servisi,
- Ticaret servisi,
- İstatistik servisi,
- Malî işler servisi.

Kumanda tablosunun hazırlanmasında ilgili servislerin katkısı aşağıdaki gibi özetlenebilir :

(6) Ibid, s. 27.

(7) Fransa'da I.N.S.E.E., aynı zamanda bu konuda yayımlar yapan A. F. C.O.S. (Association Française des Conseillers de Direction) örneğin bu derneğin hazırladığı reşyolar hakkında bir etüt : Les Ratios outils de gestion, A.F.C.O.S., Les Editions d'organisation, Paris 135 sayfalık eser.

(8) BERNARD Berger, Op. Cit., s. 29.

Personel Servisi

Personel servisi personel ile ilgili bilgileri verebilir. Örneğin : çalışılan ve ücrete hak kazanılmış saatlerin sayısı, fazla çalışma saatleri, personelin ve hazır kadronun durumu.

Tedarik ve Mağaza Servisi

Faaliyet branşları göz önüne alınarak previzyonlar ve aylık alışların mukayeseli tablosu için bilgiler (incelenen dönemin aylara göre kümüle iş hacmi).

Para durumu tahminleri ve işhacmi tablosu için faydalı olacak yaklaştırmaları yapacak olan özlü tablonun düzenlenmesini,

Borç senetlerinin vadelerine göre gelişimini,

Alış tahminleri ile ay sonu stok durumunun karşılaştırmalı olarak incelenmesini (önceki ay kümüle olarak ele alınacaktır).

gerektiren bilgileri verebilmelidir.

Mallar ile ilgili olarak, fiyat, teslim süreleri gibi bilgiler servis tarafından her an verilebilir. Önemli olan **cari siparişleri süresi içinde karşılayabilecek, mevcut stokları günü gününe izliyebilecek bir angajman ve aynî muhasebe tutulmasıdır ki bu sayede tedarik ve mağaza servisi istenen bilgileri verebilsin.**

Sipariş konusunda tedarik ve mağaza servisi aşağıdaki bilgileri verebilir :

Teslimler ve para durumu tahminleri ihtiyacı (ihtimalî satışlar) için öngörülen tarihlere göre siparişlerin sınıflanmasını gösteren aylık tablonun teminini.

Sipariş karnesi ile gecikmiş siparişlerin karşılaştırılmasını,

Siparişlerin mamullerin kategorisine ve dağıtım (doğrudan doğruya, filiyallere, temsilcilere, depoya) biçimlerine göre işaret edilmiş olmasını,

Sipariş karnesinin satış tahminlerinin belli bir dönemde belirli bir miktara erişip erişmediğini vermesini,

Özlü bir tablonun alınan siparişler ile tamamlanan siparişlerin gelişimini bildirmesini,

sağlayacak bilgiler.

Tedarik ve mağaza servisi yukarda sözünü ettiğimiz aynı muhasebe yardımıyla stok hareketleri hakkında bilgiler verir ve;

- Ham maddeler,
- Yardımcı ham maddeler, gereçler, ... (işletme malzemeleri),
- Yarı mamuller,
- Tam mamuller,
- Yapılmakta olan işler,

hakkında, her faaliyet branşı esas alınarak aylık, tabloların düzenlenmesi ile ilgili bilgiler.

Ticaret Servisi

Ticaret servisi satışla ilgili veriler verir ve satışın önceden düşünülen ve tahmin edilen bir şekilde dağıtımını temin eder. Satış servisinin konusu müşteriler ve müşterilere sağlanan kredilerdir. Tedarik ve Mağaza servisi için öngörülen (alışlar ile ilgili alış karneleri, angajman muhasebesi ...) düzen ticaret servisi için de sağlık verilebilir. Zaten mağaza (sipariş işlemleri) ile ticaret servisi arasında bir ilişki mevcuttur. Sipariş karnesine göre talep edilen siparişler ticaret servisine sevk edilir. Ticaret servisinin kumanda tablosu için hazırlıyacağı bilgiler müşteri hacımları, sadık müşteriler, yeni müşteriler ... ile ilgili olacaktır.

İstatistik Servisi

İstatistik servisi muhasebe servisinden gelen ve işletme şefinin arzusuna göre tesbit edilmiş bazı bilgilerin toplandığı bir merkez durumundadır; başka bir ifade ile işletme servisi hazırlanacak kumanda tablosunun bir nüvesini meydana getirir. İstatistik servisi kumanda tablosunun hazırlanmasını öngören ve ona büyük önem atfeden; previzyonel (tahmini) yönetimi uygulayan işletmelerde ayrı bir bölüm halinde çalışır.

Mali İşler Servisi

Mali işler servisi muhasebe servisine bağlı olabilir veya onun dışında bir servis olarak kurulabilir. Fakat herhalde mali servis işletmenin gelecekte ve halî hazır durumu hakkında kumanda tablosu ile ilgili bilgiler verir.

Malî işler servisi;

- Ticaret servisi ile ilişki kurarak gelecek dönemler ile ilgili iş hacmi tahminlerinde bulunur.
- Teknik servislerden bilgi alarak imalâtın ön görülen gelişiminin para durumu üzerindeki etkisini ve normal bir imalât ile ilgili harcamaların gelişimi,
- Personel şubesinde aldığı bilgilerle işçilik maliyetini değerlendirir.
- Tedarik ve Mağaza servisi ile birlikte satıcılara yapılacak ödemeler ile teslim edilecek siparişleri sıralama ve stok yönetiminin malî etüdü.

(B) Muhasebe menşeli bilgiler kumanda tablosunun esasını teşkil eder. İşlerin çeşitli servislere ayrıldığı işletmelerde kumanda tablosunun esasını teşkil eden bilgiler çeşitli servislere dağıtıldığı için muhasebe servisinin vereceği bilgiler tamamen muhasebe açısından olacaktır. Oysa orta çaplı işletmelerde kumanda tablosu tamamen muhasebe servisinin vereceği bilgilerden yararlanılarak düzenlenir.

Kumanda tablosuna verilen bilgilere göre muhasebe :

- Genel veya malî muhasebe,
- Maliyet muhasebesi,
- Tahmini (previzyonel) muhasebe ve yönetim kontrolü.

olarak sınıflandırılabilir.

Genel (finans) muhasebenin kumanda tablosu ile ilgili istatistikî bilgi verecek biçimde düzenlenmiş olması gerekir. Büyük işletmeler için merkezi muhasebe sistemi (Fransız sistemi) sağlık verilebilir. Genel muhasebeden aşağıdaki bilgiler elde edilir :

Aylık sonuçlar ile önceki ayların kümüle sonuçlarını gösteren ve bunları previzyonlar ile mukayese eden özlü tabloların hazırlanması için;

- Net satışlar,
- İmalâtın maliyet fiyatı,
- Brüt kâr,
- Tedarik giderleri,

- Satış giderleri,
- Yönetim giderleri,
- Mali giderler,
- İşletme sonucu, (amortismanlardan önce)
- Amortismanlar,
- Karşılıklar,
- İşletme kârı,
- Muhtemel tahsisler,
- Fevkalâde kâr ve zarar,
- Önceki dönemlerin kâr ve zararı,
- Net kâr.

Para durumu (Trezoröri) ile ilgili olarak genel muhasebe aşğıdaki bilgileri verebilir :

Mali durumlar ile ilgili previzyonlar, fiili rakkamlar ve meydana gelen farklar; önceki dönemin bitiş tarihinden itibaren mali durumun ve içinde bulunulan ayların kümülâtif değerlerinin gelişimini gösteren tablo; gelecek dönem için trezoröri tahminleri; yabancı sermaye maliyeti, vadeleri ve önemi; banka durumları.

Finans muhasebesi ayrıca iş hacmi hakkında; iş hacminin aylık durumu ile önceki dönemlerin kümülâtif değerleri toplamını, önceki dönemlerle mukayese yaparak. (Satışlar : doğrudan doğruya, filiyaller, temsilciler, depo) aylık özlü tablolar; satış tahminleri ve 1 Ocak tarihinden, teslim ve tediye sürelerini de gözönüne alarak, belirli bir aya kadar gelişimi (mamullerin kategorilerine göre; satışlar : doğrudan doğruya, filiyallere, mümessillere, depoya); müşteri teslimatı (ödemeleri) müşterilere sağlanan kredinin aydan aya gelişimi...

Maliyet muhasebesi özellikle kumanda tablosuna maliyet fiyatı, maliyet fiyatının zaman içinde gelişimi ve analizlerini verir. İmalât giderlerinin bölümlere göre tevziini inceler; maliyet muhasebesi, kumanda tablosunun işletmenin imalât ve rantabilesi ile ilgili bölümüne ait bilgileri verir.

Ambar ve stok fişlerinin tutulması tedarik ve mağaza servisini ilgilendirdiği için stok durumları ile ilgili bilgiler yukarda sözünü ettiğimiz gibi, bu servisler tarafından verilir.

Standart maliyetlerin uygulanması ve işletmenin fiili durumlar ile standartlar arasındaki sapmayı öncelikle bilme zarureti, maliyet muhasebesinin vereceği bilgilerin biran önce sağlanmasını zorunlu kılar

Maliyet muhasebesi imalât ile ilgili olarak her dönem ve ay esas alınarak previzyonlar ve gerçek harcamaların mukayeseli tablosu (ham madde, direkt işçilik, imalât bölümlerine tevzi edilen giderler) için bilgiler vermeli ve bu tabloyu imalât sırasında alınan siparişlerin durumu, çalışmaların ilerleme ve faturalandırılma vaziyeti ile tamamlamalıdır.

Tahminî (previzyonel) muhasebe, finans ve maliyet muhasebesine kıyasla muhasebenin kontrol aleti niteliğini kazandığı bir aşamadır. Tahmini previzyonel muhasebenin kontrol fonksiyonunu daha iyi belirtmek için, kumanda tablosuna sağlayacağı bilgileri bir şema üzerinde gösterelim. (Bkz. s. 157).

KUMANDA TABLOSUNUN HAZIRLANMASI VE SUNULMASI

Kumanda tablosunun şekli hakkında tam bir birlik yoktur. İşletmelerin faaliyet alanları, büyüklükleri, özellikle ticaret ve sanayi işletmesi oluşlarına göre, tablonun düzenlenmesi değişiklik arzeder. Fakat kumanda tablosunun her şeyden önce işletme yöneticisine seri bilgi veren bir vasıta ve mümkün olabilecek her durumu yansıtabilecek bir yönetim aleti olduğunu bir daha tekrarlıyalım.

Kumanda tablosunda bilgilerin ne zaman verileceği işletmeye göre değişir. Fakat genellikle aşağıda gösterilen dönemlere uyulmak istenir (9).

- İş hacmi ve likidite için günlük,
- Para durumu (trezoröri) için, aylık, haftalık, günlük,
- Muhasebe durumları (periyodik bilânçolar) ve önceki dönemlerle mukayeseler için 3 aylık,
- Ölü nokta, iş hacminin gelişimi, müşterilerin yoğunluğu ve niteliği hakkında hazırlanacak tablolar için yıllık,

(9) MEDIONI Gérard, Op. Cit., s. 120.

kumanda tabloları düzenlenmelidir.

Kumanda tablosunda yer alan bilgilerin hassasiyeti ele alınan konuya göre değişir, ancak tablo genellikle sentez durumları ve yüzdeleri kapsadığından büyük rakkamların çarpılması ve bölünmeleri sonucu meydana çıkabilecek santim küsurlarını tama katmak gerekir.

Kumanda tablosunun hazırlanmasından sorumlu olan kişiler işletmelerin büyüklüğüne ve organizasyonlarına göre değişebilir. Büyük işletmelerde bu amaçla kurulmuş servisler olabildiği gibi, genel müdürlüğe bağlı genel sekreterlik kumanda tablosunun düzenlenmesinden sorumlu tutulabilir (10). Orta çaplı işletmeler için yönetim organlarıncı ilişki kurulabilen bir muhasebe eksperine işletmenin kumanda tablosu düzenlenmesi görevi verilebilir.

Kumanda tablosundaki bilgiler gerçeğe uygun olmalı, şişirilmiş ve objektif görüşten uzak bilgiler derhal kontrol edilebilmeli ve değiştirilmiş durum düzeltilenmelidir.

Kumanda tablosunun maddi görünüşü nasıl olmalıdır? Herşeyden önce bu tablodan yararlanacak olan işletme şefinin tabloyu rahatlıkla taşıyabilecek bir formda olması gerekir. Sağlık verilen boyutlar (21 X 27) cm. büyüklüğünde, dayanıklı kağıda hazırlanmış ve katlanabilir bir nitelikte olmasıdır (11). Önemli bazı grafikler ve bilgiler bir kaç nüsha yapılabilir ve istenildiğinde tablo demetinden ayrılabilir (12).

Şekilsel görünüş olarak özellikle grafikler göze çarpıcı olmalı, ve renkli kalem kullanılmalıdır. (Örneğin anormal durumlar için kırmızı, sonuçlar için yeşil renk).

Kumanda tablosunda bulunan bilgiler rasyonel bir sınıflamaya tâbi tutulmalıdır. Örneğin bazı işletmelerin satış durumu daima önde gelen bir husustur. Bazılarının ise para durumu her an bir sıkıntı kaynağıdır. Bu bakımdan kumanda tablosunda yer alacak

(10) Organizasyonlarında *iç kontrol görevi* özellikle ayrı bir bölümde uygulanan işletmelerde, kumanda tablosunun hazırlanması görevi bu servis tarafından yapılabilir.

(11) BERNARD Berger, Op. Cit., s. 46 /MEDIONI Gérard, Op. Cit., S. 121.

(12) Sözü geçen önemli grafikler (Stok ve sipariş durumu - karşılaştırma olarak - para durumu ... gibi) ayrıca büyük formlar halinde yöneticinin bürosunda duvara da asılabilir biçimde olmaktadır.

bilgiler, yönetici için en lüzumlu olandan; önemi daha az olana doğru düzenlenmek sureti ile yöneticiye sunulmalıdır. Yönetici aradığı bilgiyi her an aynı yerde bulabilmelidir.

Kumanda tablosunun en önemli noktalarından biri de şüphesiz işletme şefinin dikkatinin çekilmesini gerektiren noktalar ve anormalliklerin nasıl gösterileceğidir.

Yöneticiye verilen bilgiler arasında tamamen normal nitelikte olanların yanında, işletme şefinin derhal uyarılması gereken ciddi durumlar bulunabilir. Göz önüne alınması gereken ciddi durumlar yalnız normalin çok dışında olan olağanüstü olaylar değil, fakat normal akışı ağırlaştırıcı ve diğer bölümlere de sirayet edici nitelikte olabilirler. Bu bakımdan bunların uzun boylu aramaya lüzum bırakmadan bir bakışta görülmesi gerekir.

Quaglioni'nin ⁽¹³⁾ öngördüğü bir grafikte, kumanda tablosunda derhal göze batacak hususlar, başka bir ifade ile kumanda tablosunun bir özeti yapılabilir. Aşağıda yer alan grafik sözü geçen eserdeki aslının basitleştirilmiş bir örneğidir :

Söz konusu grafikde görüldüğü gibi, sol taraftaki sütun kumanda tablosunu meydana getiren başlıca konuların sayfa numaraları için ayrılmıştır. Bilgiler sütunu kumanda tablosunun kapsadığı başlıca konuları belirtmektedir. 1 den 4 e kadar numaralanmış sütunlar, bilgiler sütununda yer alan konuların genel bir yorumunu göstermektedir ve yöneticiye alınması gereken tedbirleri işaret etmektedir;

1. Normal	}	Elverişli alan
2. Orta	}	
3. Ciddi durum	}	Tehlikeli alan
4. Çok ciddi durum	}	

istenildiğinde daha detaylı bilgiler sağlanmak amacı ile grafiğe ilgili konularda açıklamalar yapan ekler iliştilerebilir. Nihayet en sağdaki sütun da yöneticinin alması gereken tedbirleri not etmesine ayrılmıştır.

(13) LAUZEL (P) - CIBERT (A), Des Ratios au tableau de Bord, 4 Edition, Entreprise Moderne d'Édition, Paris, 1962, s. 141'den QUAGLIONI (J), Le Tableau de Bord, (Méthodes No. 148), La Méthode auto-rapport (Méthodes No. 149), L'Usine Nouvelle - Printemps, 1958, s. 203-216.

Kumanda Tab. Ref.	Bilgiler	1	2	3	4	Kararlar
Sayfa	SATIŞ					
3	İş hacminin dağıtım kanallarına göre değerlendirilmesi.	X				
4	Müşterilere sağlanan kredi.					
5	Sipariş karnesi					
6	Tahmini iş hacmi ile fiili iş hacminin mukayesesi.					
	İMALAT					
7	İşçilik randmanı.					
8	Tüketilen malzeme.					
9/10	İmalat istatistiği.					
	TREZORÖRİ					
11	Para durumu (trezorü) nun günlük vaziyeti.					
12	Para durumu tahminleri					
13/15	Stok yönetimi					
	RANTABİLİTE					
16	Genel giderlerin gelişimi.					
17/20	Maliyet fiyatının incelenmesi.					

Grafiğin incelenmesinden anlaşıldığı gibi, yöneticinin ilk bakışta gözüne çarpacak olan hususlar para durumu tahminleri, sonra sipariş karnesinin gelişimi ve genel giderler olacaktır diğer konular daha sonra incelenecektir.

Kumanda tabolsunun kapsadığı bilgilerin sunuş şekli nasıl olmalıdır? Bilgiler ne tarzda yöneticiye sunulmalıdır?

Mümkün olan gösterme şekilleri

- Yazılı raporlar,
- Tablolar,
- Grafikler,

olarak özetlenebilir (14).

Yazılı raporların gerçeği en ayrıntılı bir şekilde ifade edeceği muhakkaktır. Ancak raporların tamamen okunması gerekir. Oysa yöneticinin çok sınırlı vakti olduğundan, yazılı raporlara ancak başka bir şekilde ifadeye (tablo, grafik) imkân olmadığı konularda baş vurulmalıdır.

Kumanda tablosunda yer alan tablolar,

- Grafikle ifade edilecek olan verilerin tekrar gruplandırılması,
- İstatistikî olayların toplu bir şekilde gösterilmesi,

amacıyla kullanılır. Tabloların kullanıldığı alanlar aşağıdaki gibi özetlenebilir :

A n a l i z

İki ayrı muhasebe verisini meydana getiren unsurların analizi :

- Maliyet fiyatı etüdü,
- Gider (şarj) hesapları etüdü,
- Tahminler ve fiili durumlar arasında tesbit edilen sapmaların analizi,
- Para durumunun (trezoröri) etüdü.

(14) Bkz. BERNARD Berger, Op. Cit., s. 52 ve devamı.

D a ğ ı t ı m

Karakteristik bir unsurun çeşitli kıstaslar arasında dağıtımını,

- Bölgelere, tevzi kanallarına (yollarına), malın cinsine göre iş hacminin dağılımı,
- Servisler arasında dağılım.

M u k a y e s e

Mevcut bir durumun belli bir zamanda, önceki dönemlerin aynı zamana rastladıkları anındaki durumlar ile mukayesesi,

- Previzyonlar ve fiili durumlar arasındaki mukayese,
- İşletmeler arası mukayese.

Kumanda tablosunda yer alan tablolar grafikleri tamamlayıcı niteliktedirler.

Kumanda tablosunun sunuş şekillerinden biri de grafiklerdir. Grafikler temsilî nitelikde oldukları için, kumanda tablosunu inceleyen bir kimseye derhal bir fikir verebilir, analizi yapılan bir olay üzerinde geçerli bir karara varmasını sağlar.

Bir işletmenin hayatında grafiklerle açıklanabilecek karakteristik olayların sayısı çoktur. Ancak grafik yardımı ile deskriptif (tasvirî) bir şekilde sunulan olayın ayrıca açıklamasını yapmak ve bu olayla ilgili olan diğer konuların gelişimi ile mukayeselerde bulunmak gerekir. Kısaca grafiklerle ifade edilen olayın ayrıca tamamlayıcı bir yorumuna yer vermelidir.

Grafikler genellikle iki büyük sınıfa ayrılabilir :

(a) Organizasyon Grafikleri

- Hiyerarşi, görev ve servisleri gösteren grafikler (organizasyon şemaları),
- Çeşitli muamelelerin akışını gösteren grafikler,
- İşlerin ilerleyişini kontrole yarayan kare (alan) grafikleri (le graphique à carrés),
- Sütun (alan) grafikleri (le graphique à colonnes),

- Bir kaç olayın dönemlere göre mukayesesine imkân veren sütunlu grafikler (Tuyaux d'orgue) ⁽¹⁵⁾,
- Yatay sütunlu grafikler (le graphique à bandes),
- Bileşik yatay sütunlu grafikler (le graphique à bandes composées),
- Gantt grafiği,
- Yeni bir organizasyonu incelemek veya mevcut bir organizasyonunun analizini yapmaya yarayan semboller ile inceleme grafiği : Bağ grafiği (Akış şemaları) (le graphique de Liaisons).

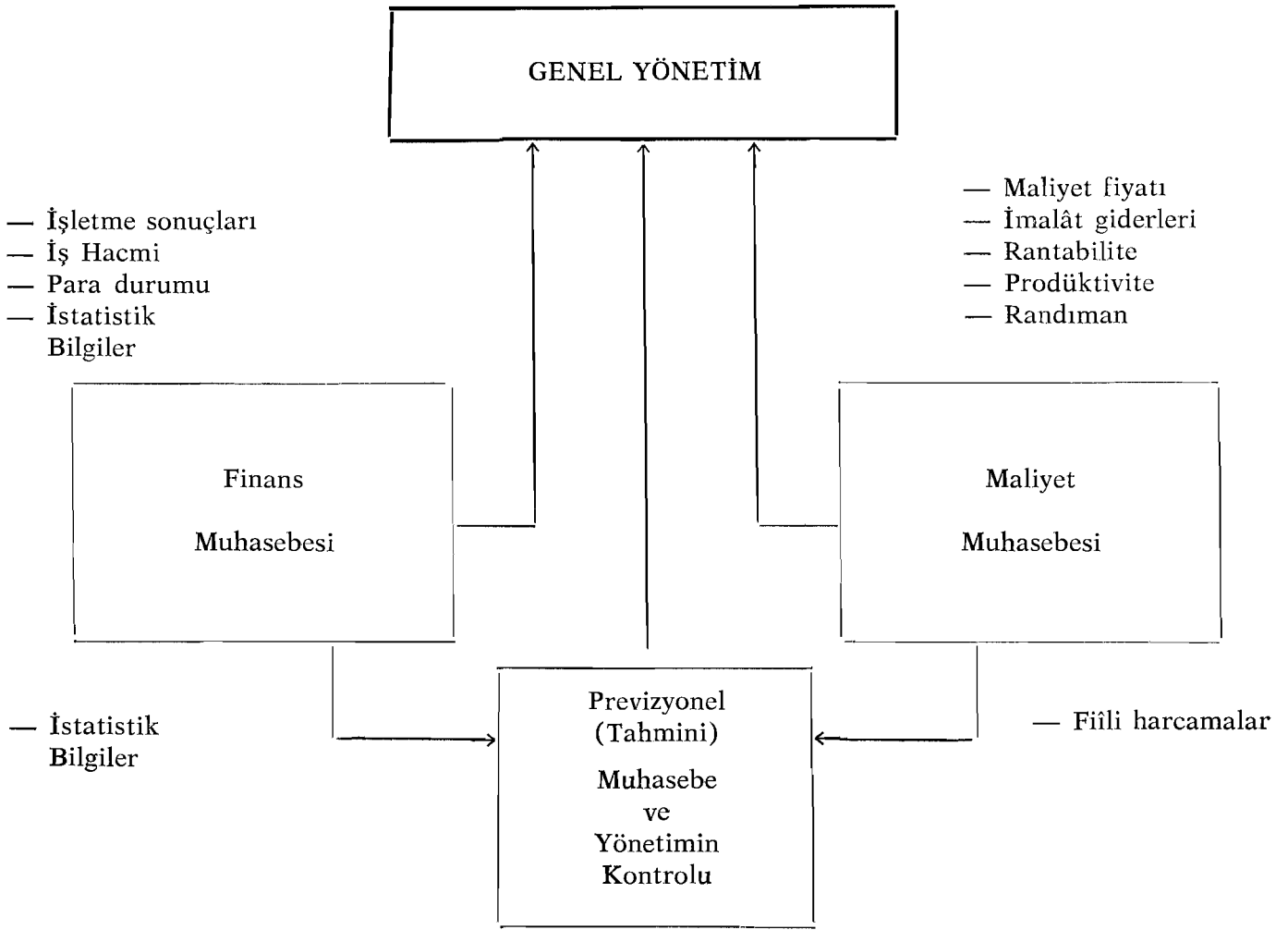
(b) İnceleme Grafikleri

- Doğrusal grafikler (le graphiques Linéaire),
- Aralıklı olaylar için sütunlu grafik (le graphique à colonnes pour phénomène intermittent),
- Testere dişli grafikler (le graphiques en dents de scie),
- Basamaklı grafik (le graphique en escalier),
- Sahte basamaklı grafik (le graphique en faux escalier).
- Kümülatif grafik (le graphique cumulatif),
- Z grafiği (le graphique en Z),
- Logaritmik grafikler (le graphique logarithmique) ⁽¹⁶⁾.

Yukarda söz konusu grafikler incelenen olayın niteliğine göre kullanılırlar. Özellikle kumanda tablosunda inceleme bölümü içinde yer alan grafikler, örneğin iş hacminin gelişimi ve mukayesesini ile ilgili olarak Z grafiği, ölü nokta analizleri için doğrusal grafikler ... gibi olayın gelişimine ait olmaktadır.

(15) Bu grafik çizildiği zaman org borularını andıran bir şekli gösterdiği için «Org borulu grafik» (Tuyaux d'orgue) denir.

(16) Bkz. WALRAVENS (L), Technique du Contrôle des Comptabilités, 2 ieme Edition, Editions de la société Royale Chambre Belge des Comptables, Bruxelles, 1969, s. 131-147/SATET (R) et VORAZ (C), Les Graphiques Moyen de Direction des Entreprises, Edition de l'Entreprise Moderne, Paris, 1960, Passim.



**Previzyon
(Tahmin)**

- Bütçeler
- Tahsisler
- Standardların tesbiti.
-

Sapmaların tesbiti

- Fiili durumlar ile standardlar arasında büyük bir anormallik.
- Bütçeler ile fiili rakamlar arasında yaklaşıma.

S O N U Ç

- İşletme yöneticisinin işleri yöneltmek için alacağı kararları rakkam olarak göstermek.
- Previzyonları ve gerçekleri aynı paralelde düşünerek buradan işletmenin yürüyüşünü değerlendiren unsurları mukayese etmek, bütçelerin uygulanmama sebeplerinin analizini yapmak; bu analiz söz konusu sebebin sorumluluğunun tahmini yapanlara mı, uygulayanlara mı ait olacağını belirtir. Yani tahminlerin (Previzyonların) yapılmasında bu analizlerden faydalanılır.