

T.C.
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI İŞLETMECİLİK
YÜKSEK LİSANS TEZİ

72849

MALİYET MUHASEBESİ ALANINDA
YÖNETİM DANIŞMANLIĞI

72849

Hazırlayan
Fatma TEKTÜFEKÇİ

Danışman
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

İZMİR-1998

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



09/07/1998

Fatma TEKTÜFEKÇİ

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' nün...../...../1998 tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin maddesine göre İşletme Anabilim Dalı Uluslararası İşletmecilik yüksek lisans öğrencisi Fatma TEKTÜFEKÇİ' nin “**Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı**” konulu tezi incelenmiş ve aday 23/7/1998 tarihinde, saat 10.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oy birliği ile karar verildi.

BAŞKAN

Prof. Dr. Selçuk Yücel

ÜYE

Doç. Dr. Mustafa TAYLOR

ÜYE

Yrd. Doç. Dr.
A. Erkin ÖZKOL

YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU

***Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.**

Tez Yazarının

Soyadı: TEKTÜFEKÇİ

Adı: Fatma

Tezin Türkçe Adı: Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı

Tezin Yabancı Dildeki Adı: Managament Consulting in Cost Accounting

Tezin Yapıldığı

Üniversite: Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü: Sosyal Bilimler

Yıl: 1998

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü: 1-Yüksek Lisans X

2-Doktora

3-Tıpta Uzmanlık

4-Sanatta Yeterlilik

Dili : Türkçe

Sayfa Sayısı : 193

Referans Sayısı:46

Tez Danışmanlarının

Ünvanı Adı Soyadı

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1- Danışmanlık

2- Yönetim Danışmanlığı

3- Danışmanlık Aşamaları

4- Maliyet Muhasebesi

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1- Consultant

2- Management Consulting

3- Consulting Phases

4- Cost Accounting

Tarih: 09.07.1998

İmza: 

ÖZET

Günümüzde, kökleri sanayi devrimine kadar uzanan yönetim danışmanlığı gelişmiş ülkelerde yaygın bir şekilde pek çok alanda başvurulmuş bir hizmettir.

Ekonomik, sosyal ve kültürel birçok olay; bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, artan rekabet, ekonomik bütünleşmeler kısaca küreselleşme olarak nitelenen hızlı değişim süreci işletmeler açısından yönetim danışmanlığına olan talebi hızla arttırmaktadır. Günümüzde yönetim anlayışında yaşanan hızlı gelişmeler yönetim danışmanlığının profesyonel bir nitelik kazanmasını sağlamıştır.

Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı adlı bu çalışmanın; birinci bölümünde yönetim danışmanlığının ne olduğu, tarihsel gelişimi ve yönetim danışmanlığına ilişkin genel bilgilerin yanısıra danışman-müşteri ilişkisine değinilmiştir.

İkinci bölümde, bir yönetim danışmanın danışmanlık işini yerine getirirken daha çok hangi konularla ilgilenip ilgilenmediğini hangi aşamaları izlediğini ve neler yaptığını gösteren yönetim danışmanlığı sürecinin aşamaları incelenmiştir. Ayrıca bu bölümde uygulamacılara da ilginç gelecek olan yönetim danışmanlığında kullanılan çeşitli analiz tekniklerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, muhasebe ve onun bir alt sistemi olan maliyet muhasebesine bir sistem olarak yaklaşılmıştır. Maliyet muhasebesi sisteminin kurulması için gerekli olan belge ve dokümanlar, hesap planı düzenlenmiş, fiziksel akımlar tablosu ile gider dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, teorik olarak anlatılanları destekleyici çeşitli firmalara ilişkin maliyet muhasebesi alanında yönetim danışmanlığı uygulamaları değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

Today, management consulting, rooted to Industrial Revolution, is a service that is widely benefited from in many various fields in industrialized countries.

Many economical, social, and cultural events; developments in technologies of computerizing and communication, accelerating competition, and geographical integration between countries which are assessed as globalization and rapid change process, increase companies' demand for management consulting rapidly. Fast changes occurring in today's management mind have provided management consulting with having a professional quality.

In the first part of this study, named management consulting in cost accounting, consultant-client relationships besides context of management consulting, its historical development, and general information pertaining to management consulting are considered.

In the second part, the stages of the management consulting process showing mostly in what subject whether a management consultant is interested while doing his or her tasks, what kind of steps he or she follows, and what he or she does are examined. In addition, various analysis techniques that will be found interesting by practitioners and are used in management consulting are mentioned in this part.

In the third part, accounting and its subsystem cost accounting are assessed in a system view. In order to establish a cost accounting system, needed certificates and documents are stated, accounting system has been arranged, and physical distribution statement and expenses distribution statement have been formed.

In the forth part of the study, various firms' management consulting practices in cost accounting field are assessed in support of theoretical things mentioned previously.

ÖNSÖZ

Yönetim danışmanlığı, bağımsız, bilgili ve deneyimli kişi/kişiler tarafından özel, kamu ve diğer işletmelerde iş stratejisi, organizasyonel yapı ve iş yapma yöntemleri alanlarındaki sorunların belirlenmesi, araştırılması ve uygun önerilerin yapılarak bu önerilerin uygulanmasında destek olmayı kapsayan bir hizmettir.

Ekonomik, sosyal ve kültürel birçok olay; bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, artan rekabet, ekonomik bütünleşmeler kısaca küreselleşme olarak nitelenen hızlı değişim süreci işletmeler açısından yönetim danışmanlığına olan talebi hızla arttırmaktadır. Günümüzde yönetim anlayışında yaşanan hızlı gelişmeler yönetim danışmanlığının profesyonel bir nitelik kazanmasını sağlamıştır.

Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı adlı bu çalışmada, Yönetim danışmanlığı üzerinde ayrıntılı ve genel bilgilerin dışında muhasebe ve onun bir alt sistemi olan maliyet muhasebesine bir sistem olarak yaklaşılmıştır. Maliyet muhasebesi sisteminin kurulması gerekli olan belge ve dokümanlar, hesap planı düzenlenmiş, fiziksel akımlar tablosu ile gider yerleri ve gider türleri belirlenerek gider dağıtım tablosu oluşturulmuştur. Teorik olarak anlatılanları destekleyici çeşitli firmalara ilişkin maliyet muhasebesi alanında yönetim danışmanlığı uygulamaları değerlendirilmiştir. Bu çalışma ile literatüre yeni bir bakış açısı kazandırılmaya çalışılmıştır.

Tez konusunun seçimi ve hazırlanması aşamalarında yoğun emeği geçen başta danışman hocam Prof.Dr. Süleyman YÜKÇÜ olmak üzere, Prof.Dr. Oya YILDIRIM ve Yrd.Doç.Dr. E. Yasemin YEĞİNBOY' a bana göstermiş oldukları sabır, ilgi ve desteklerinden dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca, tezimin yazımı sırasında yardımcı olan, büyük bir sabırla bana katlanan Araş.Gör. Hasan Ejder TEMİZ ve oda arkadaşım Araş.Gör. F. İtir BİNGÖL'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET

ABSTRACT

ÖNSÖZ

İÇİNDEKİLER.....i

ŞEKİL LİSTESİ.....I

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM DANIŞMANLIĞI VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA DANIŞMAN- MÜŞTERİ İLİŞKİSİ

1.1. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI NEDİR?.....	1
1.2. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
1.2.1. 20.Yüzyıl Öncesi Dönem.....	7
1.2.2. 1900-1918 Yılları Arasındaki Dönem.....	8
1.2.3. 1919-1945 Yılları Arasındaki Dönem.....	10
1.2.4. II. Dünya Savaşı Sonrasındaki Dönem.....	12
1.2.5. Günümüzde Yönetim Danışmanlığı.....	14
1.3. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI MESLEĞİ.....	17
1.3.1. Yönetim Danışmanlığı Mesleği Kuruluşları.....	17
1.3.1.1. Serbest Yönetici Danışmanlığı Firmaları.....	17
1.3.1.2. Genel Amaçlı Muhasebe Firmaları.....	17
1.3.1.3. Şahsi Uygulayıcılar.....	18
1.3.1.4. İçsel Danışmanlık Grupları.....	18
1.3.1.5. Araştırma Amaçlı Organizasyonlar.....	19

1.3.2. Profesyonel Yönetim Danışmanlık Dernekleri.....	19
1.3.2.1. Yönetim Danışmanlığı Enstitüsü (Institute of Management Consultants-IMC).....	20
1.3.2.2. Yönetim Danışmanları Firmaları Derneği (Association of Management Consulting Firms-ACME;Inc.).....	20
1.3.2.3. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA).....	21
1.3.2.4. İç Yönetim Danışmanları Derneği (Association of Internal Management Consultants-AIMC).....	21
1.3.2.5. Diğer Benzeri Dernekler.....	22
1.3.3. Türkiye’deki Yönetim Danışmanları Derneği (YDD).....	22
1.3.4. Yönetim Danışmanlığı Şirketleri.....	23
 1.4. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ.....	25
1.4.1. Yüksek Kaliteli Hizmet Sunmak.....	25
1.4.2. Tavsiyelerde Bulunmak.....	25
1.4.3. Tarafsızlık ve Bağımsızlığını Korumak.....	25
1.4.4. Geçici Hizmet Vermek.....	26
1.4.5. Ücretini Hizmetine Dayandırmak.....	26
1.4.6. Gizliliğe Özen Gösterme.....	26
1.4.7. Mesleğin Saygınlığını Korumak.....	26
 1.5. KİMLER YÖNETİM DANIŞMANI OLABİLİRLER?.....	27
1.5.1. Bilgi Gereksinimleri.....	27
1.5.2. Beceri Gereksinimleri.....	28
1.5.3. Kişisel Gereksinimler.....	29
 1.6. YÖNETİM DANIŞMANLARINDA AHLAK.....	30

1.7. YÖNETİM DANIŞMANI KULLANMANIN NEDENLERİ.....	31
1.7.1. Özel Nitelikler.....	31
1.7.2. Geçici Profesyonel Hizmet.....	31
1.7.3. Organizasyonu Yansız Algılayabilme.....	32
1.7.4. Danışmanlık Yolu İle Öğrenme.....	32
1.8. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ AMAÇLARI.....	33
1.9. YÖNETİM DANIŞMANLARI NE İŞ YAPAR?.....	33
1.10. İŞLETMELER NE ZAMAN BİR DANIŞMAN TALEP EDERLER?.....	34
1.11. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ ALANLARI.....	36
1.12. DANIŞMANLIK YAKLAŞIMLARI.....	40
1.12.1. Bire-bir Yaklaşım.....	40
1.12.2. Grup Danışmanlığı.....	40
1.12.3. Eyleme Yönelik Yaklaşım.....	40
1.13. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ OLUMLU VE OLUMSUZ YÖNLERİ...41	
1.14. DANIŞMAN-MÜŞTERİ İLİŞKİSİ.....	42
1.14.1. Danışmanın Rollerı.....	42
1.14.1.1 Direktifli ya da Direktifsiz Süreçte Danışmanın Çeşitli Rollerı.....	43
1.14.1.2. Hizmeti Müşterilere Sağlama ve Nedensellikle Yaklaşılan Danışmanlık Rollerı.....	46
1.14.2. Müşterinin Beklentileri ve Korkuları.....	47
1.14.2.1. Müşterinin Beklentileri.....	47
1.14.2.2. Müşterinin Korkuları.....	48
1.14.2.2.1. Bilimsel / Entelektüel Korkular.....	48

	<u>Sayfa No</u>
1.14.2.2.2. Sosyal / Duygusal Korkular.....	49
1.14.2.2.3. Değer / Kültür Yargıları.....	49
1.14.2.3. Beklentiler ve Korkular Neticesinde Çıkabilecek İhtilaflar.....	50
1.14.2.3.1. Yetersizlikten Dolayı Oluşabilecek İhtilaflar.....	50
1.14.2.3.2. Güç/Kuvvet İhtilafı.....	50
1.14.2.3.3. Çıkar İhtilafı.....	50
1.14.3. Johari Penceresi.....	51
1.14.4. Danışman- Müşteri İlişkisindeki İletişim.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM DANIŞMANLIĞI SÜRECİNİN AŞAMALARI VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA KULLANILAN ANALİZ TEKNİKLERİ

2.1. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI SÜRECİNİN AŞAMALARI.....	55
2.1.1. Giriş Aşaması.....	59
2.1.1.1. İlk Temas.....	59
2.1.1.1.1. İlk Temasın Danışman Tarafından Yapılması.....	59
2.1.1.1.2. İlk Temasın Müşteri Tarafından Yapılması.....	60
2.1.1.2. İlk Görüşme/Toplantı.....	61
2.1.1.3. Başlangıç Sorununun Teşhisi ve Kullanılan Bilgi Kaynakları.....	63
2.1.1.4. Anlaşma Planı.....	67
2.1.1.4.1. Anlaşma Planının Temel Elemanları.....	67
2.1.1.4.2. Ön Teşhisle İlgili Yazılı Rapor.....	68
2.1.1.5. Teklifin Sunumu.....	69
2.1.1.5.1. Teklifi İçin Ön Hazırlık.....	69
2.1.1.5.2. Teklifin Bölümleri.....	70

	<u>Sayfa No</u>
2.1.1.5.3. Teklifte Yer Almayan Noktalar.....	72
2.1.1.5.4. Pazarlık.....	72
2.1.1.6. Danışmanlık Sözleşmesi.....	72
2.1.2. Teşhis Aşaması.....	74
2.1.2.1. Hedefler ve Problemlerin Teşhisi.....	75
2.1.2.2. Olay Belirleme.....	78
2.1.2.2.1. Veri Toplama.....	79
2.1.2.2.2. Verinin Organizasyonu ve Tablolaştırılması.....	80
2.1.2.2.3. Olay Belirleme Yolları ve Kaynakları.....	81
2.1.2.2.3.1. Kayıtlı Verileri Yeniden Elde Etmek.....	81
2.1.2.2.3.2. Gözlemleme.....	82
2.1.2.2.3.3. Anket Formu.....	83
2.1.2.2.3.4. Mülakat Yapma.....	83
2.1.2.2.3.5. Veri Elde Etme Toplantıları.....	86
2.1.2.2.3.6. Tahminleme.....	86
2.1.2.2.4. Veri Toplamada Kültürel Faktörler.....	87
2.1.2.3. Olay Analizi ve Sentezi.....	87
2.1.2.4. Sunuşun Hazırlanması ve Sunuş.....	88
2.1.3. Hareket Planlaması Aşaması.....	89
2.1.3.1. Yaratıcı Düşünme.....	91
2.1.3.1.1. Yaratıcı Düşünme Teknikleri.....	94
2.1.3.1.2. Yaratıcı Düşünme Karşısındaki Engeller.....	102
2.1.3.2. Alternatiflerin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi.....	104
2.1.3.3. Hareket Planlamasının Amaçlarının Müşteriye Sunumu.....	104
2.1.4. Uygulama Aşaması.....	105
2.1.4.1. Uygulamada Danışmanın Rolü.....	106
2.1.4.2. Çalışmaları Planlama ve Ölçme.....	106
2.1.4.3. Danışmanlık ve Değişim.....	106
2.1.4.4. Yeni Denemenin Kontrolü ve Devamlılık.....	113

2.1.5. Bitiş (Sona Erme) Aşaması.....	114
2.1.5.1. Değerlendirme.....	115
2.1.5.2. İzleme.....	117
2.1.5.3. Final Raporu.....	118

2.2. YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA KULLANILAN

ANALİZ TEKNİKLERİ.....	120
2.2.1. SWOT Analizi.....	120
2.2.2. Mantıki Çerçeve Analizi (Logical Framework I)	126
2.2.3. DELTA Diyagramı.....	129
2.2.4. GANNT Diyagramı.....	132
2.2.5. Zihin Haritası.....	134
2.2.5. 1. Zihin Haritası Oluşturmadaki Beş Adım.....	134
2.2.5.2. Zihin Haritasının Kuralları.....	135
2.2.5.3. Zihin Haritası İle Müşteri Tabanı Oluşturma.....	136

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ ALANINDA YÖNETİM DANIŞMANLIĞI

3.1. SİSTEM KAVRAMI VE MALİ - İDARİ SİSTEMLER.....	139
3.1.1. Sistem Nedir?.....	140
3.1.2. Sistem Danışmanlığı.....	140
3.1.3. Mali ve İdari Sistemler.....	141
3.1.3.1. Mali Sistemler.....	141
3.1.3.1.1. Muhasebe Sistemi.....	141
3.1.3.1.2. Maliyet Muhasebesi Sistemleri.....	144
3.1.3.1.3. Nakit Akım Sistemleri.....	145

3.1.3.1.4. İç Denetim Sistemleri.....	146
3.1.3.1.5. Bütçe Sistemi.....	147
3.1.3.2. İdari Sistemler.....	149

3.2. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİ KAPSAMINDA MALİYET

MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI.....	150
3.2.1. Fiziksel Akımlar Tablosunu ve Düzenlenmesi.....	151
3.2.2. Maliyet Muhasebesi Sisteminin İşleyebilmesi için Gerekli Olan Belge	
Düzeninin Kurulması.....	154
3.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderine İlişkin	
Belge ve Dokümanlar.....	155
3.2.2.1.1. Satın Alma İstek Fişi.....	155
3.2.2.1.2. Satın Alma Fişi.....	156
3.2.2.1.3. İlk Madde ve Malzeme Giriş Fişi.....	156
3.2.2.1.4. İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı.....	157
3.2.2.1.5. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi.....	168
3.2.2.1.6. İlk Madde ve Malzeme Teslim Fişi.....	159
3.2.2.1.7. İlk Madde ve Malzeme İade Fişi.....	159
3.2.2.2. İşçilik Giderlerine İlişkin Belge ve Dokümanlar.....	159
3.2.2.2.1. İşçilik Zaman Kartı.....	160
3.2.2.2.2. Günlük İşçilik Raporu.....	160
3.2.2.3. Genel Üretim Giderlerine İlişkin Belge ve Dokümanlar.....	161
3.2.2.3.1. Makine Saatlerinin İşlem Cetveli.....	161
3.2.2.3.2. Enerji, Su ve Benzeri Tüketimlerin	
İzlenmesine İlişkin Dokümanlar.....	162
3.2.3. Hesap Planı.....	163
3.2.3.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları.....	166
3.2.3.2. Gider Yerleri ve Gider Türlerinin Belirlenmesi.....	168
3.2.3.2.1. Gider Yerleri.....	168
3.2.3.2.2. Gider Türleri.....	173

3.2.3.3. 7/B seçeneğinde Maliyet Hesapları.....	177
3.2.4. Gider Dağıtım Tablosu.....	178
3.2.4.1. Dağıtım Anahtarları.....	178
3.2.4.2. Gider Dağıtımı ve Gider Dağıtım Yöntemleri.....	180
3.2.4.3. Gider Dağıtım Tablosunun Oluşturulması.....	181

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ ALANINDA YÖNETİM DANIŞMANLIĞI UYGULAMASI

4.1. X A.Ş. UYGULAMASI.....	184
4.2. Y A.Ş. UYGULAMASI.....	187

SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKÇA

EKLER

ŞEKİL LİSTESİ

		<u>Sayfa No</u>
Şekil 1	İşletmenin Yaşam Evresi.....	35
Şekil 2	Yönetim Danışmanlığı Alanları.....	38
Şekil 3	Muhasebe ve Denetim Sistemleri Çerçevesinde Maliyet Muhasebesi Alanında Yapılabilecek Çalışmalar.....	39
Şekil 4	Danışmanın Çeşitli Rollerini.....	44
Şekil 5	Yönetim Danışmanlığı Sürecinin Aşamaları.....	58
Şekil 6	Başlangıç Teşhisinde Kullanılan Birincil Bilgi Kaynakları.....	66
Şekil 7	Değişimin 4 Düzeyinin Direnç ve Zaman Grafiğinde Gösterimi.....	108
Şekil 8	Köklü Değişime Önderlik Etme Yaklaşımının KOLAYI.....	112
Şekil 9	Stratejik Sürecin Rasyonel Bir Modeli.....	122
Şekil 10	Güçlü-Zayıf ve Fırsatlar-Tehditler (SWOT) Matriksi.....	123
Şekil 11	İşletmede Maliyet Muhasebesi İlişkin SWOT Analizi.....	126
Şekil 12	Mantıki Çerçeve Analizi Problem Ağacı.....	127
Şekil 13	İşletmede Maliyet Muhasebesine İlişkin Mantıki Çerçeve Analizi.....	128
Şekil 14	Delta Diyagramı.....	130
Şekil 15	İşletmede Maliyet Muhasebesine İlişkin Delta Diyagramı.....	131
Şekil 16	Planlanan Faaliyetler ve Gerçekleşen Faaliyetler (GANTT Diyagramı).....	133
Şekil 17	Zihin Haritası.....	138
Şekil 18	Satın Alma İstek Fişi.....	155
Şekil 19	Satın Alma Fişi.....	156
Şekil 20	İlk Madde ve Malzeme Giriş Fişi.....	157
Şekil 21	İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı.....	158
Şekil 22	İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi.....	158
Şekil 23	İşçilik Zaman Kartı.....	160
Şekil 24	Günlük İşçilik Raporu.....	161
Şekil 25	Makine Saatlerinin İşlem Cetveli.....	162
Şekil 26	Enerji, Su ve benzeri Tüketimlerin İzlenmesine İlişkin Doküman.....	163
Şekil 27	Gider Dağıtım Tablosu.....	183

GİRİŞ

Yönetim danışmanlığı, yöneticilerin organizasyonlarında uygulamada karşılaştıkları sorunları bulup ortaya çıkarmalarına, problemleri analiz etmelerine, onlara çözüm yolu önerip uygulamalara ve başka yönetici ve organizasyonların deneyimlerini öğrenmelerine yardım eden profesyonel bir hizmettir.

Temeli sanayi devrime dek uzanan yönetim danışmanlığı hizmeti, günümüzde profesyonel ve işletme dışı kişi/kuruluşlar tarafından sunulabilmektedir. Yönetim danışmanlığının alanlarından finansal planlama ve kontrol alanı içerisinde muhasebe ve denetim sistemleri çerçevesinde Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı üzerinde çalışma yapılarak literatüre yeni bir bakış açısı getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın; birinci bölümünde yönetim danışmanlığının ne olduğu, tarihsel gelişimi ve yönetim danışmanlığına ilişkin genel bilgilerin yanı sıra danışman-müşteri ilişkisine değinilmiştir.

İkinci bölümde, bir yönetim danışmanın danışmanlık işini yerine getirirken daha çok hangi konularla ilgilenip ilgilenmediğini, hangi aşamaları izlediğini ve neler yaptığını gösteren yönetim danışmanlığı sürecinin aşamaları incelenmiştir. Ayrıca bu bölümde uygulamacılara da ilginç gelecek olan yönetim danışmanlığında kullanılan çeşitli analiz tekniklerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, muhasebe ve onun bir alt sistemi olan maliyet muhasebesine bir sistem olarak yaklaşmıştır. Maliyet muhasebesi sisteminin kurulması için gerekli olan belge ve dokümanlar, hesap planı düzenlenmiş, fiziksel akımlar tablosu ile gider yerleri ve türleri belirlenerek gider dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, teorik olarak anlatılanları destekleyici çeşitli firmalara ilişkin maliyet muhasebesi alanında yönetim danışmanlığı uygulamaları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM DANIŞMANLIĞI VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA DANIŞMAN-MÜŞTERİ İLİŞKİSİ

1.1. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI NEDİR?

Yönetim danışmanlığının birçok tanımı bulunmaktadır. Farklı tanımlar bazı unsurların diğerlerine göre daha fazla vurgulanmış olmasından kaynaklanmaktadır. Uygulayıcılar açısından, yönetim danışmanlığı mesleğini doğru şekilde anlamak daha fazla önem taşımaktadır.

Yönetim danışmanlığını tanımlamadan önce danışmanlık kavramına bakmak yararlı olacaktır. Danışmanlık kavramına ilişkin iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki danışmanlığın geniş fonksiyonel bir görünümünü içerir. Fritz Steele danışmanlığı şu şekilde tanımlar; “Danışmanlık, danışmanın yapmakla sorumlu olmadığı; ancak belirlenmesine yardımcı olduğu bir görev ya da görevler dizisinin kapsamı, projesi veya yapısıdır”. Peter Block ise şöyle bir tanımlama yapar; “Bir durumun iyileştirilmesi ya da değiştirilmesi için danışmanlık yapıyorsunuzdur; ancak uygulama üzerinde direkt bir kontrole sahip değilsinizdir... Örgüt içindeki kurmay pozisyonundaki birçok insan, resmen kendilerine her ne kadar danışman demese de aslında gerçek birer danışmandırlar”. Bunlar ve benzeri tanımlamalarda danışmanların bir durumun iyileştirilmesinde ya da bir sorunun giderilmesinde yardımcı oldukları görülmektedir ¹.

İkinci yaklaşımda ise, danışmanlık birçok karakteristiğe sahip olması gereken özel profesyonel bir hizmet olan yönetim danışmanlığı olarak kabul görülür. Larry Greiner ve Robert Metzger’ e göre, “Yönetim danışmanlığı, özel olarak eğitilmiş olan, işletmelerle özel hizmet kontratı yapan, bağımsız bir şekilde yönetim problemlerini bulup analiz eden

¹ Kubr, Milan: Management Consulting: A guide to the profession, International Labour Organization, third (revised) edition, Geneva, 1996, s. 3; Bozkurt, Rıdvan: “Yönetim Danışmanlığı”, Anahtar dergisi, MPM yayını, Yıl:5, Sayı:53, Ankara, Mayıs 1993,s.6

ve çözüm önerileri geliştirip istendiğinde uygulamalara yardımcı olan kişilerce yapılan bir hizmet faaliyetidir”. Bu iki yaklaşımın birbirini tamamladığı açıkça görülmektedir.

Yönetim danışmanlığı, yönetim uygulamalarının iyileştirilmesinde bir “yöntem” olarak kullanılabilir. Bu yöntem, bireysel ve organizasyonel performansın yanısıra işletmelerin ve yöneticilerin yönetim uygulamalarını iyileştirmeye yardımcı bir yöntemdir². Bu yöntemi, temel çalışma alanları danışmanlık olmayan, ancak öğretim, eğitim, araştırma, sistem ve proje geliştirme değerlendirme konularında gelişmekte olan ülkelere teknik yardım sağlayan bir uzman, bağımsız özel bir firma, özel ya da kamu sektöründeki bir içsel danışmanlık birimi, bir yönetim geliştirme, verimlilik ya da küçük işletme geliştirme enstitüsü de uygulayabilir.

Diğer taraftan yönetim danışmanlığı günümüzde bir meslek haline gelmiştir. Pek çok kuruluş ve bireyler artık yönetim danışmanlığını tam zamanlı bir hizmet olarak görmeye ve sunmaya başlamışlardır.

Yönetim danışmanlığının henüz gelişmemiş olduğu ülkelerde, müşteriler ve danışmanlar yönetim danışmanlığının ne olduğunu ve tam olarak hangi konuları kapsayıp kapsamadığını bilmemektedirler. Muhasebecilere, bilgisayar uzmanlarına, mali müşavirlere yönetim ya da iş danışmanları denildiğinde bir karmaşa ortaya çıkmaktadır³.

Yönetim danışmanlığının tanımı, bu işi yapan uzman kuruluşlarca, enstitülerce ve akademik çevrelerce çeşitli şekillerde yapılmaktadır.

Arizona Sertifikalı Hesap Uzmanı Topluluğu’nun himayesinde yönetim danışmanları komitesi kurulmuş fakat bunlar kavramın tanımlanamayacağı sonucuna varmışlardır. Buna rağmen, bir danışman grubunun üzerinde hemfikir olduğu tanım şöyledir; “Yönetim danışmanlığı, kalifiye kişiler tarafından müşterilere yönetim sorunlarını ve fırsatlarını belirginleştirmelerinde ve analiz etmelerinde onlara yardım

² Kubr. M.; a.g.e. s. 4; Bozkurt, R.; a.g.e. s.6

³ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.1

etmek için sağlanan bağımsız ve amaçsal bir hizmettir. Yönetim danışmanları ayrıca çözümler ya da sorunlara ilişkin tavsiye edilebilecek hareketleri önerirler, istenildiğinde uygulamalarda yardım ederler. Aslında yönetim danışmanları, sağlam ve süreç yeteneklerinin esaslı uygulanmasıyla özel ve kamu organizasyonlarında yapıcı değişimleri etkilemek için de yardımcıdırlar”⁴.

Yönetim danışmanlığının ne olduğunu açıklayan diğer bir tanıma göre; “Yönetim danışmanlığı; yöneticilere ve organizasyonlara örgütsel amaç ve hedeflerine ulaşmada yönetsel ve ticari problemleri çözerek, yeni fırsatları tanımlayıp ölçümleyerek, öğrenme oranını arttırıp, değişimi uygulayarak yardımcı olan bağımsız profesyonel tavsiye hizmetleridir”⁵.

Görüldüğü gibi bu tanımda, tüm danışmanlık uygulamalarında olmayan “dışsal” hizmet ya da “özel eğitimli” insanlar tarafından sağlanan hizmet olması gibi yönler göz önünde bulundurulmamıştır.

Institute of Management Consultants’ın; “Yönetim danışmanlığı, bağımsız, bilgili ve deneyimli kişi veya kişiler tarafından özel, kamu ve diğer işletmelerde iş stratejisi, organizasyonel yapı, iş yapma yöntemleri alanlarındaki sorunların belirlenmesi, araştırılması ve uygun önerilerin yapılarak bu önerilerin uygulanmasında destek olmayı kapsayan hizmettir”⁶ şeklindeki tanımı yönetim danışmanlığının geleneksel tanımı olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir tanıma göre ise; “Yönetim danışmanı; işletme içinde bulunmayan, bir veya birden fazla alanda uzmanlaşarak, bu alanlarda sağladığı tarafsız ve etkin bilgi, beceri, deneyim, öneri ve uygulama desteğini müşterisinin gereksinimleri doğrultusunda uygulayarak işletme problemlerini çözümleyebilmek için kullanan ve yapmış olduğu bu iş karşılığında ücret alan kişidir”⁷.

⁴ Barcus, Sam; Wilkinson, J.W.; Handbook of Management Consulting Services, McGraw-Hill, New York, 1986, s.4

⁵ Kubr, M.; a.g.e. s.8

⁶Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); MCA 0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.3

⁷ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); MCA 0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.3

Yönetim danışmanı, hizmetini bireysel ya da bir yönetim danışmanlığı firmasının çalışanı olarak sunarken proje için gerekli olan insan, bilgi ve deneyimi kendi kaynaklarından sağlayabileceği gibi müşterinin çalışanları, başka danışmanlar veya üçüncü firmalarla işbirliği yaparak da sağlayabilen kişidir.

Bir Amerikan Yönetim Danışmanlık Şirketi olan A.T. Kearney'in Türkiye Genel Müdürü Ulvi Sami ise yönetim danışmanını şu şekilde tanımlamaktadır; “ Yönetim danışmanı sizin saatinizi ödünç alarak, yine size saatin kaç olduğunu söyleyendir”⁸. Bu gerçekten çok basit bir tanımdır. Eğer kendi saatinizi kullanmayı bilmiyorsanız o zaman gerçekten bir yönetim danışmanına ihtiyacınız var demektir.

Uygulayıcıların ve pek çok bilim adamının bugünkü temel düşüncelerini yansıtan bir tanım yapmak da mümkündür. Buna göre yönetim danışmanlığı işi; “Müşteri organizasyonunda, yönetim sorumluluğu bulunmayan, danışmanlık beceri ve niteliklerine sahip örgüt dışı kişiler tarafından karmaşık sistem anlayışına dayanan, işletme problemlerinin belirlenmesi, çözüm önerilerinin geliştirilmesi ve gerektiğinde uygulama desteğini içeren kişisel beceri ve yeteneklere dayanan hizmetlerdir”⁹.

Yukarıda verilmiş olan bu tanımının 5 temel unsura sahip olduğu görülmektedir¹⁰;

- **Kişisel olarak tasarlanmış;** Yönetim danışmanlığında, standardize çözümler olmadığı anlamına gelmektedir. Her müşteri ve her problem farklıdır ve bu nedenle her olay kendine özgü bir çözüm gerektirmektedir. Tabii ki yönetim danışmanlarının farklı olaylarda kullandıkları eğitim, maliyet azaltma, reorganizasyon vb. bazı araçlar vardır. Ancak bu araçların her zaman müşterinin ihtiyaçlarına göre adapte edilmesi gerekmektedir ve bunlar her zaman başka bir şekilde uygulanırlar. Bu nedenle yönetim danışmanları için yaratıcı olmak büyük önem taşımaktadır.

⁸ Radikal Gazetesi, “Yönetim Danışmanı Sihirbaz Değildir”, 23.12.1997, s.16

⁹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.1

¹⁰ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.1-2

- **İşletme problemleri;** Ekonomi ve yönetim problemleri ile uğraşmak, yönetim danışmanın sadece belirli yönetim sorunlarını çözmeye çalışmadığı, aynı zamanda bir şirketin sahip olabileceği diğer ekonomik problemlerle de ilgilenebileceği anlamına gelmektedir. Genelde müşteriler şirketlerin ekonomik performansını arttırmak için yardıma ihtiyaçları olduğunda yönetim danışmanlarına başvururlar. Bir şirketin ekonomik performansının iyileştirilmesi; pazarlamada, maliyetlerde, üretimde, organizasyon veya yönetimde değişiklik gerektirebilir. Bu nedenle şirketin yönetimi ile ilgili danışmanlık, yönetim danışmanlığının sadece bir unsurudur. Bir anlamda yönetim danışmanlığı daima müşterinin yönetimi ile bağlantılıdır. Yönetimin, danışmanın önerileri hakkında karar vermesi gerekmektedir.
- **Karmaşık sistem anlayışı;** yönetim danışmanının bakış açısı ile ilgilidir. Özellikle teşhis esnasında yönetim danışmanı müşteriyi bir uzman olarak değil de daha çok bir genel pratisyen gibi incelemektedir. Danışman probleme neden olabilecek tüm potansiyel faktörlere bakmaktadır. Sadece işletme içindeki reaksiyon zincirini anlayan bir yönetim danışmanı gerçek problemi bulabilir ve müşteriye yardım edebilir. Eğer yönetim danışmanı bu karmaşık anlayışa sahip değilse, sadece belirtileri tedavi edecektir ve sürdürülebilir gelişmeleri sağlayamayacaktır.
- **İşletme dışı kişi;** danışmanın bağımsızlığı anlamına gelmektedir. Sadece dışarıdan gelen bir kişi müşteri kuruluşundaki etkileşimleri tarafsız olarak gözlemleyebilir. Sistemin bir parçasını oluşturan şirket içindeki kişiler ise problemleri göremeyebilirler ya da bazı olguları doğru olarak değerlendiremeyebilirler.
- **Yönetim danışmanı herhangi bir yönetim sorumluluğunu üstlenmemektedir.** Danışman müşteri yönetimine sadece ne yapılması gerektiği konusunda öneriler verir ve nihai kararın müşteri tarafından verilmesi gerekmektedir.

Bir Yönetim Danışmanı Sermayesi ise; “Örgüt ve teknik yardım, temel amacın müşterinin hedeflerine ulaşabilmesi için kaynaklarını ve yeteneklerinin kullanımını

arttırmasına yardım etmektir”¹¹. Müşteriye kaynaklarını ve kapasitesinin kullanımını arttırmada yardım etmek;

1. Analizinde, planlamasında, örgütlemesinde, çalışmasında ve işlevlerin kontrolünde yönetime danışma,
2. Özel çalışmalar yürütme, tavsiyeler hazırlama, planlar ve programlar önerme, uygulamalarda teknik yardım ve tavsiye sağlama,
3. Gelişme politikaları, prosedürleri, sistemleri, metotları ve organizasyon ilişkileri önerme ve bunları gözden geçirme,
4. Yönetime yeni fikirler, kavramlar ve metotlar sunma gibi aktiviteleri içermektedir.

1.2. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Yönetim danışmanlığı, uzun yıllar yöneticilerin organizasyonlarında karşılaştıkları pratik sorunları bulup ortaya çıkarmalarına, problemleri analiz etmelerine, onlara çözüm yolu önerip uygulamalarına ve başka yönetici ve organizasyonların deneyimlerini öğrenmelerine yardım eden profesyonel bir hizmet olarak kabul görmüştür. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerdeki gerek özel gerekse kamu işletmeleri, eğitim, fizibilite etüdü ve pazar araştırmaları, sistem tasarımları, mühendislik danışmanlığı, proje yönetimi gibi birçok yönetim danışmanlığı hizmetlerinden büyük ölçüde zaman zaman faydalanmışlardır.

Öğüt vermek, insanlık tarihi kadar eski bir olaydır. Öğüt olmadan ne sosyal yaşam ne de sosyalleşmenin yaşanması imkansızdır. Tarihte, politika ve askeri strateji gibi alanlarda profesyonel danışmanlar yönetim danışmanlığının gelişmesinin öncüsüdürler.

¹¹ Barcus. S.: a.g.e. s.4

Yönetim danışmanlığının köklerini Kitab-ı Mukaddes¹² (İncil) dönemlerinden aldığı ve temellerinin, endüstriyel devrime, modern fabrikanın ortaya çıkışına ve buna bağlı olarak da sosyal ve toplumsal değişimlere dayandığı söylenmektedir. Yönetim danışmanlığı “yönetim” ile aynı kökeni paylaşmaktadır. Yönetim düşüncesinin genelleştirilip araştırılması ile “yönetim için danışmanlık” ya da “yönetim danışmanlığı” uzmanlık alanı haline gelmiştir. Çeşitli organizasyonlar ve ortamlara uyarlanabilir metot ve prensiplerin belirlenip açıklanması ve işletmelerin daha iyi kontrol edilebilmesi için, girişimcilerin zorlanması, motive edilmesi gerekmiştir. Ortam 19. yy’ın sonlarında bilimsel yönetim akımının ortaya çıkışına kadar yeterli gelişim için uygun olmamıştır¹³.

1.2.1. 20.Yüzyıl Öncesi Dönem

Muhasebe mesleğinin evrimsel sürecini odak noktamız olarak belirlersek; yönetim danışmanlığının ve danışmanlık hizmetlerinin ilk kez 1744 yılında bir İngiliz muhasebeci tarafından uygulandığı görülür. Alexander Chalmers bir faiz tablosu hazırlamış ve Dullar ve Yetimler Fonu’nun defter tutmasını planlamıştır. 1788’ de bir İskoçyalı tacir; muhasebecisinden iş sorunları ile ilgili tavsiyeler istemiştir. Ne yazık ki 18. yy ve 19. yy’ın büyük bir bölümünde Britanyalı muhasebeciler sadece defter tutma görevlerini yerine getirmekten öteye gitmemişlerdir. İngiliz Şirketler Hukuku 1879’da İş Yasası ve 1883’de İflas Yasası ile profesyonel muhasebecilerin bu defter tutma rollerini denetçilik ile değiştirmiştir. ABD muhasebecileri 20. yy’ın ilk on yılına kadar birincil olarak defter tutma hizmetini vermişlerdir¹⁴.

Bilimsel yönetim anlayışını ortaya çıkaran ve aynı zamanda bilimsel yönetim akımının ilk danışman olarak kabul ettiği kişi Amerikalı bir ayakkabı imalatçısı olan Charles T. SAMPSON’ dur. SAMPSON, 1870’de kalifiye olmayan iş gücünü istihdam etmek için üretim bölümünü tamamen reorganize etmiştir. Bir danışman gibi davranan

¹² Barcus, S.; a.g.e. s.9

¹³ Kubr. M.; a.g.e. s.27

¹⁴ Barcus, S.; a.g.e. s.10

SAMPSON bir yıl sonra tecrübelerini ve know how'ını çamaşırhane sahibi bir girişimciye aktarmıştır¹⁵.

1.2.2. 1900-1918 Yılları Arasındaki Dönem

ABD'deki muhasebecilerin rolleri 20.yy'ın ilk çeyreğinde defter tutmaktan hesapları denetlemeye doğru kaymıştır. Belki de en ünlü danışmanlık; Kamu Muhasebesi Şirketi olan Marwick&Mitchell tarafından yapılan Westinghouse'un 1910'daki Doğu Pittsburg fabrikası araştırmasıdır. Bu araştırma, organizasyonun yeniden gözden geçirilmesi, maliyet muhasebesi ve genel muhasebe sistemi ile üretim metotları ve prim ödeme dengesini içermektedir¹⁶.

Sampson'dan 40 yıl sonra, başka bir uygulamacı Henry FORD düşük karla yüksek miktarlarda satış benimsyerek kemer üretimi ve sanayi kuruluşu ile ilgili başarılı fikirlerini bir danışmanlık hizmetine dönüştürenlerdendir¹⁷. 1913'teki Gelir Vergisi Kanunu'ndaki bir bölümle muhasebeciler ayrıca vergi hizmetini de sağlamaya başlamışlardır.

Bilimsel yönetim anlayışının kurucuları Frederick TAYLOR, Frank GILBERTH, H.L. GANTT, Harrison EMERSON danışmanlığın gelişimine de hız kazandırmışlardır. Üretim sürecinin gelişmesine ve çalışanların verimliliğinin arttırılmasına yönelik çalışmalarında, çelişkiler bulunmasına ve benzerlik olmamasına rağmen hepsi üretim sorunlarının çözümünde bilimsel metot ve yaklaşımlara inanmışlardır. Bu nedenle bilimsel yaklaşımlarını destekleyecek ve işletmelerde uygulanabilirliğini kanıtlayacak bir takım metotlar geliştirmenin de yararlı olacağını biliyorlardı. Yorulmak nedir bilmeden çalışmalar yapmış, kitap ve makaleler yazmış, uygulamalar denemiş ve yöneticilere mümkün olan her şekilde destek sağlamışlardır. TAYLOR daha sonraki yaşantısında

¹⁵ Dünya Bankası-İGEME. Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.3

¹⁶ Barcus, S.; a.g.e. s.10

¹⁷ Dünya Bankası-İGEME. Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.3

yönetim ve verimlilik danışmanı olmayı seçmiştir¹⁸. Dikkatli gözlemlerle ve her aşamanın çalışması, üretim sürecindeki işlemler, bilgilerin analizi ve korelasyonun izlenmesiyle makine ve işçiler için adil çalışma standartları kurabilmiştir. Onun çalışmaları, iş basitleştirmesi, zaman ve hareket etütleri¹⁹ nin temelini hazırlamıştır.

Bu öncü çabalar yönetim danışmanlığında, uzmanlığı ve imajı öne çıkaran önemli bir değişime hız vermiştir. Bilimsel yönetim yaklaşımından etkilenen denetim; fabrika verimliliği, rasyonel iş organizasyonu, zaman hareket çalışmaları, israfi önleme ve üretim maliyetini azaltma çabalarına özellikle eğilmiştir. Bu alandaki çalışmalara “Endüstri Mühendisliği” adı verilmiştir. “Verimlilik Uzmanı” denilen uygulayıcılar özenle çalışmış metodik gelişmeler sağlamıştır. Ancak kökeni sağlam olmayan yaklaşımları nedeniyle müdahaleleri çalışanlar tarafından korku ve tepki ile karşılanmıştır. Pek çok yeni problem ve yönetim alanları türedikçe danışmanlık bir işletmeyi yönetebilmenin normal işlevi haline gelmiştir. Sosyo-kültürel alandaki önemli değişimler çalışanlarca kabullenilmeyen tekniklerin kullanılabilirliğini sınırlamış, işçiler ve diğer çalışanları etkileyecek pek çok kararda uzlaşma ve işbirliği en etkili yöntem olmuştur. Yine de, Verimlilik Uzmanları verimliliği arttırmayı ve kaynakları etkin kullanmayı sağlayan üstün öngörümlemeleri sayesinde olumsuz imajlarını değiştirebilmişlerdir²⁰.

Ne yazık ki sadece endüstriyel faaliyetler, etkinlik ve verimlilik önemsendiğinden işgücü ilişkileri, yönetim organizasyon, piyasaya yönelme gibi konular göz ardı edilmiştir. Ama endüstri mühendisliği ve verimlilik uzmanlığı yaklaşımlarının işletme organizasyonu boyutlarının gelişmesine ve yeni danışmanlık alanlarının doğmasına öncülük ettiği bir gerçektir.

İlk danışmanlık şirketi, belki de 1914’ de Chicago’ da Edwin BOOZ tarafından kurulan “İş Araştırma Hizmetleri” isimli şirkettir. Ed Booz, George Fry ve Carl Hamilton organizasyonlarında insan kaynaklarının önemini fark eden örgütsel planlama, yönetim

¹⁸ Kubr, M.; a.g.e. s.28

¹⁹ Akat İlder ve Üner Nurel: İşletme Yönetimi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.baskı, Doğruluk Matbaacılık, İzmir. 1993. s.34

²⁰ Kubr, M.; a.g.e. s.28

geliştirme ve eğitimi, idari politikalar ve personel idaresi gibi alanlarda odaklanan insan kökenli bir yaklaşım tarzını benimsemişlerdir. Şirket halen BOOZ, ALLEN ve HAMILTON adı altında mevcuttur ve tüm dünyadaki en büyük danışmanlık şirketlerinden biridir²¹.

1.2.3. 1919-1945 Yılları Arasındaki Dönem

Birinci Dünya Savaşından sonra danışmanlık fikri değişmiş yönetim organizasyon üzerine eğilim gözlenmiştir. Artık danışmanların işletme ve ekonomi konularında eğitim görmeleri şart olmuştur. Gelir vergisi oranlarının artmasıyla vergi tavsiyecisi olarak muhasebecinin rolü de beraberinde büyümüştür. Vergi hizmetleri, denetim ile birlikte birçok profesyonel muhasebecinin dikkatini çekmiştir²².

1920'lerde Elton MAYO, Hawthorne deneyleriyle insan ilişkileri araştırma ve danışmanlığına hız kazandırmıştır. İnsan ilişkileri yönetimi ve motivasyon konusunda en önemli danışmanlık hizmeti ise Mary Parker FOLLET tarafından başlatılmıştır. "Satışın Prensipleri" isimli kitabın yazarı Harald WHITEHEAD gibi kişiler pazarlamaya ve daha etkin satışa olan ilgiyi arttırmışlardır. 1920'lerde kurulan pek çok danışmanlık firması işletme organizasyonlarını; tüm imalat, verimlilik ve davranış sorunları ile birlikte geniş bir satış ve büyüme imkanı perspektifinde çözümlemeyi bilmişlerdir²³.

Amerikan Kamusal Muhasebe Şirketleri, yönetim danışmanlığı ve danışmanlık hizmetlerinin potansiyelinin farkına varmışlardır. Gelişmeye başlayan finansman danışmanlığı, yatırım finansmanını ve operasyonların finansal kontrolünü de içerisine almıştır. Bunun sayesinde muhasebe firmaları ile çalışan yeni yönetim danışmanları muhasebecilik konusunda da tecrübe ve alt yapıya kavuşma imkanına sahip olmuşlardır. Danışmanlık hizmeti yerine getirildikçe denetleme yapan muhasebecilere, müşteriler kaliteli çalışma ve ahlaksal idarede güvence sağlamışlardır. Denetçiler, müşteriler ve

²¹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.3

²² Barcus, S.: a.g.e. s.10

²³ Kubr, M.: a.g.e. s.28

onların örgütleri, çalışmaları ve problemleriyle bir benzerliğe sahip olduklarından müşterilerle sürekli iletişimi devam ettirerek profesyonel yönetim kurallarına uygun bir şekilde çalışabilmişlerdir.

Bugün danışmanlık mesleğinin yaratıcılarından sayılan, iş yatırımına yaratıcı bir yaklaşım getiren, genel yönetim yaklaşımının öncüsü; James O. McKinsey 1925’de kendi danışmanlık firmasını kurmuştur²⁴.

Bundan sonraki gelişmeleri bölgesel ve fonksiyonel ölçeklere göre ayırmak mümkündür. ABD’de başlayan bu gelişme, teknik / mühendislik danışmanlığı ile iş danışmanlığının bir kombinasyonuna dayanmaktadır. Böylece karmaşık danışmanlık sözleşmeleri ve ekip yaklaşımlarına ilk adım atılmış olunmaktadır.

1920-1930 yılları arasında yönetim danışmanlığı, ABD haricinde Almanya, İngiltere, Fransa ve Çekoslovakya ve diğer gelişmiş ülkelerde yaygın hale gelmiştir. Ama yine de çalışma alanı dar ve sınırlı kalmıştır. Sunulan hizmetlerden genellikle büyük şirketler yararlanmış, asıl hedef olan küçük ve orta ölçekli işletmeler için bilinmeyen bir hizmet olmaktan öteye gidememiştir. Diğer yandan hükümetlerden de özel istek gelmiş ve böylece kamu sektörü de danışmanlık hizmetlerinden yararlanmaya başlamıştır.

Kamu muhasebecilerinin yönetim danışmanlığı hizmetlerine kaymaya başlamasıyla olaylar raydan çıkmış ve 1930 depresyonu müşterilerin bu hizmetleri alma kabiliyetlerini azaltmış olup II. Dünya Savaşı da danışmanların muhasebe şirketlerinin kapatılmasına yol açmıştır. Savaş, danışmanlık hizmetleri için talebin güçlü ve büyüme eğiliminde olduğunu kamusal danışmanlık şirketlerine göstermiştir. Endüstrideki birçok şirket maliyet muhasebesi sistemleri ve hizmete ilişkin diğer işleri de yapmak için kalifiye ve hali hazırdaki muhasebecileri işe almışlardır.

²⁴ Kubr, M.; a.g.e. s.29; Dünya Bankası- İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.3

İkinci Dünya Savaşı sırasında danışmanlık ordu ve hükümet için önemli rol oynamıştır. Bu dönemde ABD hükümeti zaferi etkin yönetimin sonucu olarak görmüştür. Bu amaca yönelik olarak fazla miktarda kaynak tahsis edilmiştir. Yöneylem araştırması ve diğer teknikler öncelikle askeri ihtiyaçlar için uygulanmıştır. Ancak daha sonra kamu ve özel sektöre uygulanma imkanı doğmuştur. Bu sayede danışmanlık hizmetleri başka bir boyut kazanabilmiştir.

1.2.4. II. Dünya Savaşı Sonrasındaki Dönem

Savaş sonrası yeniden yapılanma teknolojinin değişmesiyle ekonominin ikiye katlanması, gelişmekte olan yeni ekonomilerin ihtiyacı, dünya endüstrisinin uluslararası boyut kazanması, finansman ve ticaret, yönetim danışmanlığını tercih edilebilir hale getirmiş ve talepleri arttırmıştır. İşte bu, günümüzde varolan büyük danışmanlık şirketlerinin pek çoğunun kurulduğu, güç kazandığı ve teknik yeterliliğe kavuştukları dönemdir. Muhasebeci olmayan danışmanlık şirketleri arasında; Booz, Allen&Hamilton, McKinsey&Company, Cresap, McCormick&Paget ve Theodore Barry&Associates sayılabilir. II.Dünya Savaşı sonrasında, kamusal muhasebe şirketleri yönetim danışmanlığı mesleğinin geçirdiği değişiklikleri açıkça yansıtmaktadır. Büyük şirketlerin her biri eşit oranda tutulan denetleme ve vergi bölümlerinin yanısıra yönetim danışmanlığı hizmetleri için ayrı bir bölüm kurmuşlardır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) 1946'da Kamu Muhasebesi Şirketlerinin sağlayacakları hizmetler için makul bir liste yayınlamıştır ve birçok şirketin hizmetleri bütçeleme, maliyet kontrolleri ve ön tahmini içermiştir. Bu hizmetlere 1950'lerde bilgisayar sistem analizi, envanter yönetimi, bilgi ve bilgisayar teknolojisindeki gelişmelere cevap olarak eklenmiştir. Müşteri talepleri doğrultusunda bunları, sermaye bütçelemesi, bilgisayar sistemi denetimi, analiz etme izlemiştir. Hizmetler, temel muhasebe rekabet alanlarının ötesinde genişlemiş ve artık şirketler muhasebeci olmayanları da işe almaya başlamışlardır. Bilgisayar sistem analistleri, programcılar, yönetim mühendisleri, vergi uzmanları ve denetçiler birbirine karışmıştır.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki danışmanlık patlaması sırasında Anglo-Amerikan yaklaşımı üstünlük göstermiştir. Genelde bu yaklaşım hızlı teknolojik ve bilimsel değişmelere, yeni gelişen piyasalara ve ekonomilere ve işin muazzam bir şekilde uluslararası düzeye gelmesine dayalı olmuştur. Bu gelişmelere şirketlerin kendilerinin ayak uydurması mümkün olamamıştır. 60'lı ve 70'li yıllarda Anglo-Amerikan danışmanlık şirketlerinin Avrupa' da başarılı olmalarının en büyük nedeni Avrupalı rakiplerde know how eksikliği olmasıdır. Örneğin, İngiliz şirketi PA 1943'te sadece 6 danışmana sahipken; 1963'te 370, 1983-84'te bu sayı 22 ülkede toplam 1.300 ve 1993'te 1.700 danışmana ulaşmıştır²⁵.

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)' nün Yönetim Geliştirme Programı'nda 1950'li yılların başlarından itibaren üye ülkelerde yönetim danışmanlığının geliştirilmesi ile etkili danışmanlık uygulamalarının promosyonuna büyük ölçüde önem verilmiştir. İLO, üye ülkelerde teknik yardımlaşma projeleriyle ekonominin çeşitli sektörlerinde yerel danışmanlık hizmetlerinin oluşturulmasına ve/veya yönetim danışmanları ve stajyerlerinin geliştirilmesine yardımcı olmuştur²⁶.

1980'lerin sonunda ABD'de tam gün çalışan danışmanların sayısı 100.000 olarak belirlenmiştir. Bu, 1960'lardaki rakamın tam altı katıdır.

Dünyanın en büyük kamu muhasebe şirketleri olarak bilinen “Büyük Altılar” ya da “Büyük Sekizler” 60'lı yıllarda danışmanlık piyasasını araştırmaya başlamışlardır. Profesyonel muhasebe ve denetim ile rekabet edemediği onlarca yıl sonrasında danışmanlık 1960'larda ortaya çıkan büyük sekizlerin gelirinin %20' sine ulaşmıştır. Büyük Sekiz, 1980'lerin sonunda “Büyük Altı” haline gelse de danışmanlık hizmetleri klasik muhasebe ve denetim işlerinin yanında daha çok kazanç sağlamaya başlamıştır. Daha önceden bu işin meslek ahlaklarına uymadığını söyledikleri halde bu girişimde bulunmuşlardır. Bugün, bu altı şirket dünyanın en büyük yedi danışmanlık şirketi

²⁵ Kubr. M.; a.g.e. s.29

²⁶ Bozkurt. R.; a.g.e. s.6

arasındadır. Arthur Andersen, Coopers and Lybrand, Deloitte&Touche, Ernst and Young, KPMG, Price Waterhouse²⁷.

1.2.5. Günümüzde Yönetim Danışmanlığı

Günümüzde yeni danışmanlık şirketleri daha çok gelişmekte olan ülkelerde kurulmaktadır. Yönetim danışmanlığında rekabet son 20 yılda hızlı bir şekilde artmaktadır. Hizmet kalitesinde artış ve yeni hizmet çeşitleri önerileri ile yeni müşteriler aramanın yanı sıra danışmanlık hizmetlerinin tanıtımı ve pazarlaması da gelişmeye büyük ölçüde katkıda bulunmuştur. Pek çok işletme yönetim danışmanlarını etkin bir şekilde kullanmada uzmanlaşmış danışman seçiminde kendi metot ve kriterlerini geliştirip onların yaklaşımlarından ve sonuçları değerlendirmelerinden faydalanmışlardır. Kuşkusuz danışmanlık mesleğinde yaratılan süreç, müşteriler arası rekabeti içeren gelişmeler 80’li yıllardan itibaren ortaya çıkmıştır. Hizmetlerin özelleştirilmesi ile bilgi sistemleri, otomatikleşmiş bürolar, finansal analiz ve örnekleme, bütçeleme ve maliyet kontrolleri, örgütsel yapılar, personel tazminatı, stratejik planlama ve diğer bölümler uzmanlaşmaktadır. İş eğitiminin kalitesi artırılmıştır. Pek çok üniversitede, mezun olanlar ile henüz mezun olmamışlar için yönetim, pazarlama, muhasebe ve istatistik vb. birçok alanda ikinci bir eğitim sağlanmaktadır. II. Dünya Savaşı öncesindeki şirketler genelde sınırlı eğitim ve yoğun deneyime sahip kişilerce yönetilen küçük aile şirketleriydi. Artık yönetim kültürü değişimi yaşanmaktadır. İş dünyasındaki kurumlar gittikçe karmaşıklaşmaktadır. Şirketler çokuluslulaşma yolundadır. Modern teknolojik gelişmelere ayak uydurmak zorunlu hale gelmektedir.

Avrupalı müşteri kuruluşları ise oldukça “Avrupalı” bir yaklaşım talep etmişlerdir. 1992’de, yönetim danışmanlığı piyasası tüm dünya da 28.3 (yaklaşık 30) milyar dolarlık bir gelir yaratmıştır. Pazarın en büyük payı 15.2 milyar dolarlık harcama ile ABD’dedir. Bu miktarın %25’i Avrupa’da 7.6 milyar dolar, %10’dan fazlası 3.2 milyar dolar

²⁷ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.4

harcanmış ve pazarın kalan 2.3 milyarlık bölümünü diğer ülkeler oluşturmaktadır²⁸. Pastadan en büyük dilimi alan ABD’de bile bugün danışman kıtlığı yaşanmaktadır. Kennedy Research Group of Fitzwilliam tarafından yapılan bir araştırmaya göre danışmanlık sektöründe talebin karşılanması için 2.000 yılına kadar 250.000 yeni elemanın istihdam edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır²⁹.

Günümüz pazarı, talebin ancak karşılanabildiği rekabet yoğun bir pazardır. Rekabetin yoğun, yerel ve uluslararası şirketlerin birlikte faaliyet gösterdiği ülke ve sektörlerde danışmanlık hizmetlerinin hızla geliştiği görülmektedir. Müşteriler çok daha seçici olmuş servis kalitesi danışmanları değerlendirmede önemli bir kriter haline gelmiştir. Açıkça liberal bir pazardır. Dış ülkelere giriş - çıkış ve çalışma kolaylaşmıştır. İşletme danışmanlığı için kanuni engellerin oldukça sınırlı olduğu dış ülkelere giriş ve çalışmak artık zor değildir. Dil ve kültürel farklılıklar yaşansa da önemli olan engellerin olmamasıdır.

1990-1992’ de 40 büyük uluslararası danışmanlık şirketi dünya pazarının %60’ını elinde tutmaktaydı. En az 25 uluslararası şirket 1.000’den fazla danışman çalıştırıyordu. 1992’de Andersen danışmanlık tüm İngiltere danışmanlık pazarının %20’sine sahip iken, binlerce bireysel danışman ve bir iki danışman ile iş gören danışmanlık şirketleri mevcuttu³⁰.

Almanya en önemli Avrupa piyasasıdır. Son 5 yılda gelirdeki ortalama büyüme %10 olmuştur. İstihdam edilen danışman oranı ise %6’dır. 44.000 danışmana sahip 9.750 kayıtlı şirketin cirosu ise 1995’de 14 milyar DM olarak gerçekleşmiştir. Almanya’daki en büyük danışmanlık şirketi McKinsey’dir. 1995 yılındaki cirosu 350 milyon DM’dir. Bundan sonra 1995’teki cirosu 310 milyon DM olan Roland Berger şirketi gelmektedir.

²⁸ Kubr, M.; a.g.e. s.31; Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.4

²⁹ Hürriyet Gazetesi: “ABD’de Danışman Kıtlığı”, İnsan Kaynakları, Sayı:29, 3 Mayıs 1998, s.1

³⁰ Kubr, M.; a.g.e. s.31

Sektörde sürekli bir büyüme vardır ve Alman şirketleri uluslararası düzeydeki rekabet güçlerini yeniden kazanmak için çok çaba sarf etmektedirler³¹.

Profesyonelce mücadele edilen bir pazarda talep artışı sürekli bir gelişmeyi beraberinde getirir. Danışmanlık işinde rutin ve sıkıcılık oldukça azdır. Ekonomik, sosyal, kültürel, demografik, coğrafi, çevresel birçok olay; küreselleşme, bilişim ve iletişim teknolojileri, bölgesel ekonomik gruplaşmalar ve özelleştirme danışmanlığa talebi arttırmakla kalmamış aynı zamanda talebin içerik ve kalitesini de beraberinde yükseltmiştir.

Yönetim danışmanları müşterilerinin ilgilenebilecekleri yönetim ve diğer alanlarındaki en son gelişmeleri örneğin; bilgisayar sektöründe bilişim teknolojilerinin kullanımı, iletişim teknolojisi, otomasyon, kalite kontrol, malzeme seçimi, ekonomi bilimi, çevresel koruma ve benzeri konuları takip ettikçe en etkin hizmeti verebileceklerdir.

Türkiye’de yönetim danışmanlığı nispeten yeni bir meslek olarak 80’li yılların ikinci yarısından sonra genel amaçlı danışmanlık veya “müşavirlik”ten ayrılarak kendine özgü bir konum elde etmeye başlamıştır. Son 15 yıldır içinde bulunulan ekonomik ve politik belirsizlikler mesleğin gelişmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyon oranının Avrupa Birliği’ne üyelik ve Gümrük Birliği sürecinde bu birlik içerisinde yer alan ülkeler seviyesine inmesiyle danışmanlık hizmetlerine olan talebin artacağı da kuşkusuzdur.

³¹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.4

1.3. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI MESLEĞİ

Yönetim danışmanlığı mesleği, hızlı bir gelişmeye sahiptir. Mesleğe başlamak için de gerekli olan sermaye oldukça azdır. Yönetim danışmanları, çeşitli beceri ve kaliteye sahipse, teknik ve meslek bilgisi varsa, uygulama standartlarını ve iletişimi sürekli sağlıyorsa, iş ahlakı kurallarına bağlıysa vb. gibi birçok özelliği taşıyorsa mesleği de icra edebilir. Genel muhasebe ya da yargı alanında çalışanların devlet ve hükümet organlarınca onaylı sertifikalara sahip olması da gerekebilmektedir.

1.3.1. Yönetim Danışmanlığı Mesleği Kuruluşları

Yönetim danışmanlığı mesleği ile ilgili kuruluşlar beş grupta toplanabilir³².

1.3.1.1. Serbest Yönetici Danışmanlığı Firmaları

Bu kategori geniş, orta ve küçük ölçekli işletmeleri kapsamakta olup, sayıları kabaca 3.000 civarındadır. Bu firmalar binlerce ya da iki danışman bile istihdam edebilmektedirler. Hizmetleri çeşit açısından zengin olup bazen mühendislik ve bilimsel danışmanlık hizmeti de veren bu tür firmalar, daha çok orta ve küçük ölçekli olanları Yönetim Danışmanlığı Firmaları Derneği (Association of Management Consulting Firms - ACME)'ne de üyedirler. Booz, Allen&Hamilton Inc., McKinsey and Company, Cresap, McCormick and Paget,Inc., Arthur D. Little,Inc. ve Theodore Barry&Assoicates bu kategori içerisinde yer alırlar³³.

1.3.1.2. Genel Amaçlı Muhasebe Firmaları

Geniş, orta ve küçük ölçekli muhasebe firmalarını kapsamakla birlikte 6.000 kadar firma bu kategoride yer almaktadır. Bu firmalar yönetim danışmanlığı ile ilgili hizmetlerinin yanısıra hesap denetimi ve vergilendirme hizmetlerini de vermektedirler.

³² Barcus, S.; a.g.e. s.18-20

³³ Barcus, S.; a.g.e. s.19

Büyük çaplı olanları ayrı bir çalışma bölümleri oluşturmuşlar (Management Advisory and Consulting Services - MACS) ve bu bölümler de tam mesai ile çalışan elemanlar istihdam etmekte hatta bir çoğu mesleki eğitimi almamış muhasebecilerden oluşmaktadır. Birçok muhasebe firması ayrıca bir bölüm oluşturmayı tercih etmeyip müşteri danışmanlık hizmeti istendiğinde part-time olarak hizmet ederler.

Geniş oranda danışmanlık hizmeti veren genel muhasebe firmalarına Büyük Sekizler örnek olarak verilebilir. Price Waterhouse&Co., Arthur Andersen&Co., Arthur Young&Co., Peat, Marwick, Mitchell&Co., Ernst&Whinney, and Deloitte, Haskins, and Sells³⁴. Bu firmaların (Management Advisory and Consulting Services) MACS bölümleri en büyük 30 danışmanlık şirketi arasına girebilecek kadar büyüktür.

1.3.1.3. Şahsi Uygulayıcılar

Genelde tam mesai ve part-time çalışan, danışmanlık firmalarından bağımsız, sayıları binlerce olup çeşitli şekillerde hizmet sunabilen, sınırlı sayıda küçük çaplı müşterilere kendi tecrübeleri ile hizmet veren danışmanlardır. Bunların çoğu üniversite Profesörü olup, her türden müşteriye çok özel öneriler ve danışmanlık servisleri sağlamaktadır. Büyük danışmanlık şirketlerinin katlandığı pek çok gider, bu bireysel danışmanlar tarafından yapılmak zorunda olmadığından çalışmaları çok daha ucuza mal olup ücret talepleri de azdır.

1.3.1.4. İçsel Danışmanlık Grupları

Serbest yönetim danışmanlığı firmaları, genel amaçlı muhasebe firmaları ve şahsi uygulayıcılar dışsal danışmanlar olup hep kendi firmalarının dışındaki firma ya da çalışmalara hizmet edenlerdir. Danışmanlık dışı firmalarda çalışan danışmanlara iç danışman denmektedir. Bu danışmanlar değişik departmanlarda, endüstri mühendisliği, haberleşme sistemleri veya uzun dönem planlama departmanları gibi alanlarda çalışan uzmanlardan oluşurlar. Bazı firmalarda örneğin, Yönetici Hizmetleri Grubu (W.R. Crace

³⁴ Barcus, S.; a.g.e. s.19

Şti'de) ve Birleşik Danışmanlık Hizmetleri (General Electric'de) olduğu gibi geniş tabanlı danışmanlık departmanlarına bağlı da çalışabilmektedirler. Şirketin diğer departmanlarına öneri ve danışmanlık hizmeti sağlayan iç danışmanlar, daha çok kapsamlı işlerle uğraşırlar ve ücretleri dış danışmanlara nazaran daha ucuz olduğundan dolayı daha uzun daha detaylı işlerin adamlarıdır. Fakat bağımsız bakış açısı gerektiğinde ve diğer organizasyonlarda karşılaşılan problemlerden kazanılan deneyimler söz konusu olduğunda dış danışmanlar tercih edilmektedir. Yeni haberleşme sistemlerinin geliştirilmesi, bulguları analiz etme ve sonuçlar elde etme gibi görevlerde hem dış hem iç danışman görevlendirilirken problemi tanımlamada dış çalışanların düşünce ve niyetlerini araştırmada iç danışmanlar kullanılırlar.

1.3.1.5. Araştırma Amaçlı Organizasyonlar

Az sayıda kurum ve diğer organizasyonu içine alan, geniş ekonomik ve sosyal problemler üzerinde çalışan, kamu gelişme ve uygulama projelerine yardımcı olan organizasyonlardır. Hükümet kurumları, bu organizasyonların sürekli müşterileri, ödül kontratları; Kamu sektörü danışmanlık kuruluşlarına da Araştırma-Planlama Kuruluşu (Planning Resources Corporation - PRC) örnek olarak gösterilebilir. Teknik , askeri ve ekonomi alanlarında tavsiye sunan bu kuruluşların müşterileri, hükümet acentaları, işletme firmaları, endüstri dernekleri ya da üniversiteler olabilir ve Rand Birliği ve Araştırma Enstitüsü (The Rand Corporation and Stanford Research Institute - SRI olarak bilinir) bunlara örnek verilebilir.

1.3.2. Profesyonel Yönetim Danışmanlık Dernekleri

Dernekler, yönetim danışmanlık mesleğine çeşitli hizmetler sunmak için kurulmuştur. Yönetim danışmanlığı dernekler sayesinde meslek haline gelmiştir. ABD' de büyük profesyonel yönetim danışmanlığı dernekleri şunlardır³⁵:

³⁵ Barcus, S.; a.g.e. s.21-24

1.3.2.1. Yönetim Danışmanlığı Enstitüsü (Institute of Management Consultants - IMC)

Institute of Management Consultants (IMC), 1968 yılında üyelerinin moral standartlarını geliştirmek ve profesyonel yarışma ile bağımsızlık içinde çalışmalarını garanti etmek amacıyla kurulmuştur. İlk amacına ulaşmak için IMC iş ahlakı kuralları koymuş ve ikinci amacı için de bir sertifika programı uygulamaya geçirmiştir. Bu programa başvuran kişinin; geçerli aktivitesinin yarısından fazlasını genel yönetim danışmanlığı pratiğine adanması ve müşterilerine ücret karşılığı hizmet vermesi gerekir. Beş yıllık tam mesai danışmanlık tecrübesinin en az bir yılını müşterilerinin projelerinde azami sorumlu kişi olarak geçirmiş olmalıdır. Üniversite diplomasının yanısıra bilgi, tecrübe ve kabiliyetinin kalitesi ispatlanmış; 6 referansın 3 tanesini en son 5 yılda çalıştığı yerlerden almış ise ancak Sertifikalı Yönetim Danışmanlığı hakkını kazanabilecektir³⁶. IMC, yeni danışmanlar için geniş profesyonel yetiştirme kursları, tecrübeli danışmanlar için de seminerler ve çalışma grupları aktivitelerini de üstlenmektedir. 1.600 kişinin IMC'ye üye olduğu bilinmektedir. Büyük şehirlerde de şubeleri bulunmaktadır.

1.3.2.2. Yönetim Danışmanları Firmaları Derneği (Association of Management Consulting Firms - ACME;Inc.)

En eski derneklerden olan ACME, 1929'dan beri faaliyette olup 1933'ten bu yana şu anki yapısını sürdürmektedir. IMC gibi ACME de bir çalışma disiplini kurmuş ve kurallarını da üyelerin yoğun ilgisi ile kurallara karşı şikayetleri ve koyulan kurallara açıkça karşı çıkanların araştırılması şeklinde uygulamaktadır. ACME, danışmanlık mesleği için bir araştırma merkez gibi çalışmakta ve bu amacını yönetim danışmanlığı için kütüphane kurarak, yönetim danışmanlığı firması hakkında güncel bilgilerden çalışmalar hazırlayıp araştırmalara sponsorluk ederek gerçekleştirmektedir. Ancak üyelik özel büyüklükteki danışmanlık firmaları ile sınırlı tutulmaktadır. Günümüzde 60 civarında üyesi bulunmaktadır³⁷.

³⁶ Barcus, S.; a.g.e. s.21

³⁷ Barcus, S.; a.g.e. s.22

1.3.2.3. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)

AICPA, profesyonel bir dernek olarak sadece CPA (Certified Public Accountants) sertifikasına sahip olanlara açık olan, ülkemizde yeminli mali müşavirlerin

karşılığı, 50 eyalet ve bazı bölgelerde faaliyette bulunan bir dernek olarak üyeleri yönetim danışmanlığı yapan muhasebecilerden oluşmaktadır. Yönetim Tavsiye Servisi (Management Advisory Services - MAS), AICPA'nın bir kolu olarak üyelerine hizmet sunmakta, IMC ve ACME gibi mesleki kurallar koymuş ve bu kuralları MAS Standartları olarak adlandırılmaktadır. Bu standartlar, 1969, 1974, 1981 ve 1982 yıllarında yayımlanmış ve MAS'ın genel ve teknik görüşleriyle ilgilidirler. MAS bölümü bir seri halinde danışmanların müşterilerine hizmetlerinde kolaylık sağlamak amacıyla "Müşterileri Yönlendirmek ve Fon Elde Etmek" ve "Mali Model Hazırlığı" gibi "Pratik Yardım" serileri yayımlamıştır³⁸. 1984/1985 yılı yapısında, Pratik Standartlar ve İdare, Küçük İşletme Danışmanlık Pratiği, Eğitim ve Bilgi, Teknik ve Endüstriyel Pratikler, Bilgisayar Uygulamaları, Teknolojik Araştırma gibi birçok alt komiteler halinde aktivitelerini sürdürmektedir.

1.3.2.4. İç Yönetim Danışmanları Derneği (Association of Internal Management Consultants - AIMC)

AIMC, içsel danışmanlık hizmetleri sürdüren bireylerin derneği olarak, amacı iç danışmanlık mesleğinin itibarını yükseltmek, üyeler arasında bilgi değişimi sağlamak ve meslek standartlarını arttırmak olup yuvarlak masa toplantıları, eğitim seminerleri, araştırmalar vb. ile programlarını yerine getirmektedir³⁹.

³⁸ Barcus, S.; a.g.e. s.23

³⁹ Barcus, S.; a.g.e. s.23

1.3.2.5. Diğer Benzeri Dernekler

“Yönetim Danışmanları Derneği” (The Association of Management Consultants - AMC), orta ve küçük ölçekli firmaları üyeliğe kabul eden ve 20 yıldır da faaliyetlerini sürdürmekte olan bir dernek olup IMC’nin yükselmesi ile itibarını kaybetmiş durumdadır.

“Sistem Yönetimi Derneği” (Association of Systems Management - ASM) ise bilgi sistemleri işlemcileri derneğidir. Birçok üyesi işletme veya işletme dışı firmalarda çalışmalarına rağmen dış danışmanlar da üyeleri arasında yer almaktadır.

“Amerikan Muhasebe Derneği” (American Accounting Association - AAA), bir muhasebeci derneğidir. Üyeleri daha çok üniversite profesörüdür. AAA’nın özel bir bölümü olan “Bilgi Sistemleri/Yönetim Tavsiye Servisleri” (Information Systems / Management Advisory Services - IS/MAS)nin 700 üyesinin yarısı yönetici öneri servisi çalışanı olan yönetim danışmanlarından oluşmaktadır. Bu bölüm, danışmanların istedikleri konularda AAA toplantılarında sunumlarda bulunurlar ve bilgi sistemleri hakkında gelişme ve teknoloji, yönetim danışmanlığı, IS/MAS eğitimleri hakkında makaleleri de içeren “Bilgi Sistemleri” adlı dergiyi yayınlarlar⁴⁰.

1.3.3. Türkiye’deki Yönetim Danışmanları Derneği (YDD)

1991 Nisan’ında kurulan derneğin kurucu başkanı Ulaş Bıçakçı, kurucu üyeleri Yener Tugay, Mehmet Dünder Aytar, Oktay Bora Yağız, İpek Ayşe Altınay, Vahyi Somay, Mehmet Erdoğan Öcal’dır. Bugün başkanlığını Yener Tugay’ın yürüttüğü Derneğin Yönetim Kurulu; Fahrettin Oduoğlu, Murat Yalnızoğlu, Sibel Karakışla, Murat Özbilen, Mustafa Gözalan ve Kıvanç Ersöz’den oluşmaktadır.

Derneğin amaçları; yönetim danışmanlarını bünyesinde toplayarak, yönetim danışmanlığı hizmetinin mesleki, teknik, ahlaki ve profesyonel standart, kural, düşünce ve uygulaması olan bir meslek olarak gelişmesine yardımcı olmak, hizmetin kalitesini ve

⁴⁰ Barcus. S.: a.g.e. s.24

mesleğin gerek icra edenler, gerekse hizmeti kullananlar nezdinde saygınlığını geliştirmek ve yaymaktır. Böylece gerçekleştirilen hizmetlerle ülke ekonomisi düzeyinde verimlilik ve etkinliğin artırılmasına katkıda bulunulabilecektir⁴¹.

Derneğe üye olabilmek için, bağımsızlık, uzmanlık, mesleki ahlak, kıdem ve yeterliliğin yanında şu an Yönetim Danışmanlığı yapıyor olmak şarttır. Günümüzde derneğin üye sayısı 1997 yılında 100 civarında olup 1998 yılı için hedef 120 üyedir.

Derneğin faaliyetler içerisinde her yıl düzenlenecek bir “Yönetim Danışmanlık Forumu” planlanmaktadır. Türkiye’de önde gelen 40-50 danışmanın çabalarıyla notlar hazırlanmış ve yayın haline getirilip satışa sunulacaktır.

1.3.4. Yönetim Danışmanlığı Şirketleri

Dünya üzerinde danışmanlık hizmeti sağlayan kuruluşlar, uluslararası şirketler ve yerel danışmanlık kuruluşlarından oluşmaktadır. Uluslararası danışmanlık şirketlerinin çoğunlukla faaliyetlerine mali denetim ve vergi danışmanlığı ile başlamış oldukları, 1970’lerden sonra yönetim danışmanlığını çalışma alanlarına kattıkları ve bu faaliyetlerini 1980’li yıllarda büyüttükleri görülmektedir. Günümüzde bu şirketlerin yönetim danışmanlığı gelirleri ve büyüklüklerinin genellikle mali danışmanlık gelirlerinin üzerine çıkarak, ana işleri haline gelmiştir⁴².

Uluslararası şirketlerin çoğu yönetim danışmanlığının hem sektörel (finans, üretim, sağlık, iletişim vs) hem de işlevsel alanlarında (strateji, insan kaynakları, bilgi teknolojisi, yeniden yapılanma vs.) faaliyet göstermektedirler. Yerel firmalar ise gelişmiş ülkelerde faaliyet gösterenleri genellikle belli bir sektörel veya işlevsel alana yoğunlaşmışlardır.

⁴¹ Tahiroğlu, Figen; “Yönetim Danışmanları Derneği (YDD)”, Human Resource İnsan Kaynaklar ve Yönetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:6, İstanbul, Nisan 1997, s.24-27

⁴² Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); MCA0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997. s.24

Bugün, Amerika Birleşik Devletleri'nde dünyanın en büyük iki danışmanlık ve muhasebe şirketi olarak bilinen Price Waterhouse ile Coopers&Lybrand gibi birleşmeler gerçekleşmiştir ve yeni logoları "PRICEWATERHOUSECOOPERS" olmuştur⁴³.

ABD'de zirvedeki yirmi beş yönetim danışmanlığı şirketinin 1996 yılındaki durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir⁴⁴.

	Yönetim Danışmanlığı Karları (mil. \$)		Dünyadaki danışman	Danışman başına
	Dünya	ABD	sayısı	kar(1000\$)
Andersen Consulting	3.115	1.590	43.808	71
McKinsey&Co	2.100	800	3.944	532
Ernst & Young	2.100	1.400	11.200	188
Coopers & Lybrand Consulting	1.918	1.005	9.00	213
KPMG Peat Marwick	1.380	770	10.764	128
Arthur Andersen	1.380	766	15.000	92
Deloitte & Touche	1.303	821	10.000	130
Mercer Consulting Group	1.159	707	9.241	125
Towers Perrin	903	659	6.262	144
A.T. Kearney	870	530	2.300	378
Price Waterhouse	840	481	6.230	135
IBM Consulting Group	730	530	3.970	184
Booz - Allen & Hamilton	720	540	5.685	127
Watson Wyatt Worlwide	656	417	3.730	176
The Boston Consulting Group	600	180	1.550	387
Gemini Consulting	600	218	1.470	408
Arthur D. Little	574	299	1.939	296
Hewitt Associates	568	538	3.807	149
Aon Consulting	473	318	4.370	108
Bain &Company	450	240	1.350	333
American Management Systems	440	300	2.960	149
Woodrow Milliman	350	188	1.150	304
Grant Thornton	306	66	886	345
Sedgwick Noble Lowndes	262	78	3.142	83
The Hay Group	259	119	1.035	250

⁴³ Radikal Gazetesi, "Logoya 416 Milyar Lira", 16.06.1998, s.17

⁴⁴ "Yönetim Danışmanlığı". POWER Ekonomi dergisi eki, The Economist dergisi için uzmanlarca hazırlanan araştırma, Mayıs 1997, s.4

1.4. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI HİZMETİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Yönetim danışmanlığı hizmetinin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.4.1. Yüksek Kaliteli Hizmet Sunmak

Yönetim danışmanı, her müşterisinin gereksinimlerinin farklı olacağını bilerek, öneri ve hizmetlerini doğrudan müşterisinin gereksinimlerine göre hazırlayabilecek bilgi, deneyime sahip olması gereken bir kişidir. Yöneticiden daha çok yönetsel ve ticari problemlere yönelik bilgi ve yeteneğe, örgütsel performansı geliştirecek tecrübeler, analiz ve sentez yaparak teklif getirmek için insani ilişkilerde başarıya, değişime karşı dirençle başedebilmek için insanları motive edecek güce sahiptir. Ayrıca yönetim danışmanı, müşterilere hizmet sunarken, müşteri çıkarını korumak amacıyla adapte ettiği çok sayıda prensibi de gözlemleyip müşterilere kendilerine güvenebileceklerini de gösterir.

1.4.2. Tavsiyelerde Bulunmak

Danışmanlar bir işletmeyi yönetmek ya da yöneticilerin yerine hassas kararlar vermek amacıyla kullanılmazlar. Yönetim danışmanlığının sorumluluğu sadece doğru tavsiye vermek değil aynı zamanda doğru şekilde, doğru insanlara ve doğru zamanda sunmaktır. Ayrıca müşterinin de danışmanın önerilerini alma ve kullanma yeteneğine sahip olması gerekir⁴⁵.

1.4.3. Tarafsızlık ve Bağımsızlığını Korumak

Danışman herhangi bir durumu yansız bir şekilde takdir ederek doğruları söyleyip kendi çıkarlarını gözetmeksizin müşteri örgütünün ihtiyaçları doğrultusunda açıkça ve objektif tavsiyelerde bulunarak bağımsız bir hizmet vermektedir. Danışmanın bir teknik fikri formüle ederek ve müşterinin beklentisi ve duymak istediğinden bağımsız olarak

⁴⁵ Bozkurt, Rıdvan; “Yönetim Danışmanlığı”, Anahtar dergisi, MPM yayını, Yıl:5, Sayı:53, Ankara, s.6

tavsiye sağlaması onun teknik bağımsızlığını; müşterinin yapacağı faaliyetlerden hiçbir çıkarı olmaması finansal bağımsızlığını; müşterinin altında çalışan bir birim olmaması ve müşterinin alacağı yönetsel kararlardan etkilenmemesi yönetsel bağımsızlığını; müşteri organizasyonu tarafından politik güç ve politik parti üyeliğine zorlanamaması politik bağımsızlığını; iş sürecinde arkadaşlık ilişkilerini işten ayırt etmesi de duygusal bağımsızlığını göstermektedir. Yönetim danışmanı çalışmalarında kendi bilgi ve deneyimi çerçevesinde müşterisine en fazla katkıyı sağlayacak öneri ve hizmetlerde bulunmaktadır⁴⁶.

1.4.4. Geçici Hizmet Vermek

Müşteriler, teknik uzmanlıklarının olmadığı alanlarda ya da profesyonel insan gücünün geçici olarak gerektiği durumlarda belli bir zaman sürecinde sağlanacak yardım için danışmana başvururlar.

1.4.5. Ücretini Hizmetine Dayandırmak

Ticari hizmet; danışmanlık hizmetinin ücrete tabi olması gereğidir. Yönetim danışmanı ücretini, bilgi, deneyim ve hizmetinin müşterisine yarattığı katkıya göre oluşturmaktadır. Hizmetten sağlanacak yarar ile maliyeti karşılaştırılırsa; yarar sağlayan hizmetin seçileceği ve bunun da bedava olmayacağı açıktır.

1.4.6. Gizliliğe Özen Gösterme

Yönetim danışmanı çalışmaları sırasında müşterisi ile ilgili tüm bilgileri gizli bilgi olarak kabul etmektedir. Bu bilgiler o müşterinin yetkili olmayan çalışanlarına hatta üçüncü şahıslara müşterinin izni olmadan asla verilmez. Bilgilerin gizliliği çalışmalar sona erdikten sonra da devam etmektedir. Kamuya mal olmayan hiçbir bilgi açıklanamaz⁴⁷.

⁴⁶ Kubr. M.; a.g.e. s.14 ; Bozkurt, R.; a.g.e. s.6

⁴⁷Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); MCA0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997 s.11

1.4.7. Mesleğin Saygınlığını Korumak

Yönetim danışmanı, tüm hizmet ve davranışlarında mesleğin kamuoyundaki saygınlığını yükseltmeye çalışır. Bu yüzden her zaman için güncel bilgileri yakalayıp bunları deneyim ve kanıtlanmış yaklaşımları ile desteklemektedir.

1.5. KİMLER YÖNETİM DANIŞMANI OLABİLİRLER?

Birçok mesleğin önceden belirlenmiş bir eğitim ve belgeleme standardı bulunmaktadır. Örneğin; doktorlar ilk önce tıp fakültesinde okurlar bitirince “Tıpta Uzmanlık Sınavı” (TUS) na girerler, başarılılarsa uzman başaramazlarsa pratisyen olarak kalırlar; Avukatlar ise hukuk fakültesini bitirdikten sonra stajlarını tamamlayıp baroya kayıt olurlar ve ancak bundan sonra mesleklerini icra edebilirler; bir kişinin şoför olabilmesi ehliyete sahip olması; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavirlik yapabilmek için lise ve/veya fakülteden sonra her biri için ayrı ayrı staj yılı ve daha sonra aşılması gerekli olan sınavlar vardır. Oysa, danışmanlık mesleğine girişte hiçbir kısıt bulunmamaktadır. Danışmanlar, deneyim, beceri, bilgi, yaratıcılık ve çalışmaları ile müşterilerinin iş performansını arttırdıklarından diğer katı kuralları olan mesleklerde çalışanların birçoğundan daha fazla kazanç elde edip bu sayede daha geniş bir kitleye hitap edebilecek etki alanının sahibi olurlar.

Yönetim danışmanlığı yapabilmek için, başta çeşitli bilgi, beceri ve kişisel gereksinimlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar⁴⁸;

1.5.1. Bilgi Gereksinimleri

Yönetim danışmanlığı kapsamına giren alanların bir veya daha fazlasında uzmanlık sahibi olmak; yönetim teknikleri, bilgi teknolojisi, ölçüm ve kontrol metotları, analiz, finansal yönetim ve planlama konularında temel bilgilere sahip olmak; yönetim ve organizasyon teorisini iyi bilmek; işletmelerin çalışmalarında ortaya çıkan insan faktörü ile

⁴⁸ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD), MCA0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.8

ilgili motivasyon, takım çalışması, iletişim vb hakkında bilgi sahibi olmak; şirket kültürü ve geleneklerin değişim süreci üzerindeki etkilerini kestirebilecek anlayış ve deneyime sahip olmak; iş idaresi, muhasebe ve genel ticaret uygulaması ile ilgili temel bilgiler gerektirir.

Bir yönetim danışmanının, ekonomik, sosyal, politik ve kültürel vb. genel bilgiye; bankacılık, tekstil, tarıma dayalı sanayi, pazarlama, maliye, üretim gibi uzmanlaşmış sektörel ve/veya teknik bilgiye sahip olması gerekmektedir⁴⁹. Sadece üniversite eğitiminin yeterli gelmeyeceği aynı zamanda deneyimlerden elde edilen bilgilere gereksinim olduğu açıktır. Müşterinin bir yönetim danışmanına yeniden iş vermesi ya da onu başkalarına önermesinin nedeni danışmanın sadece üniversite diploması değildir, onun ikna kabiliyeti ve yaratıcılığıdır.

1.5.2. Beceri Gereksinimleri

Bir yönetim danışmanın; karmaşık ortamlarda analitik yöntemleri kullanarak temel öğeleri belirleyebilmek için analitik yeteneğe; verilerden ve nedenlerden yola çıkarak sorunların çözümü veya olanaklardan faydalanmaya yönelik değerlendirme yapabilme yeteneğine; veri ve bulguları değerlendirerek çözüm veya fayda sağlama yönteminin saptanmasında karar verebilme yeteneğine; yapılan önerilerin kabulünü sağlamak için ikna yeteneğine; bulguları, sonuçları ve önerileri yazılı veya sözlü olarak tutarlı olarak aktarabilmeye; hizmetlerin isteneceği pazarları belirleyebilme, müşterileri saptama, tekliflerin kabulünü sağlamak için pazarlama ve satış yeteneklerine sahip olması gerekir. İletişim, konuşma, görüşüp anlaşma, gözlem yapma ve fikrini kabul ettirebilme gibi sosyal ve kültürel becerilere sahip olması önem taşımaktadır.

⁴⁹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.16

1.5.3. Kişisel Gereksinimler

Danışmanın kişiliği, müşterisinin korku ve beklentilerine uygun bir şekilde cevap vermesini sağlamalıdır. Tarafsızlık, sır saklayabilme, esneklik, öğrenmeye açık olma, sabır, kendine güven, dinamiklik, inisiyatif ele alma eğilimi, disiplin, yaratıcılık, hedefe yönelik olma, ekip halinde çalışabilme⁵⁰, özgüven, kararlılık vb. önemli kişisel özelliklere sahip olması danışmana avantaj sağlayacaktır.

Kişilik; analitik, itici yapan, duygusal ve sevimli olarak dört grupta değerlendirilebilir⁵¹. Analitik kişilikte; kişi kontrollü, dikkatli, kurallara yönelik, düzenli, eksiksiz, mantıksal düşünceyle rizikoları azaltıcıdır fakat aşırı derecede mükemmeliyetçi, kendine güveni olmayan bir kişilik sergilemektedir. İtici kişilik; durumlara ve insanlara hakim olan, hızlı karar ve sonuçlara ihtiyaç olduğunda tercih edilen, bağımsız olup uzun vadeli planlama konusunda sorun yaşayan, işleri devretmede ve yardım almada başarısız olan bir kişiliktir. Duygusal kişilik; yakınlarını uyaran, onları kendi fikri hakkında ikna eden, insan becerileri iyi olan, olumlu ortam yaratabilen, konuşmayı seven, dışa dönük, iyimser ve kendine güvenen, ama yalnız başına çalışamayan, sürekli övgü bekleyen, zamanı yönetemeyen bir kişilik örneğidir. Sevimliler ise; sabırlı, güvenilir, sadık, çalışkan, üretken, bir yere ait olma hissi taşıyan, uzun süreli hizmete dayanaklı, dengeli, arkadaş canlısı, ama ne yazık ki aciliyet hissi taşımayan, çalışmış olmak için çalışan kişilik özelliğidir. Danışmanın, bu kişiliklerinin hepsine birden aynı anda bürünmesi ya da içinde bulunulan duruma göre seçim yapması gerekebilir.

⁵⁰ Dünya Bankası-İGEME. Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.17

⁵¹ Dünya Bankası-İGEME. Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.20-23

1.6. YÖNETİM DANIŞMANLARINDA AHLAK

Ahlak, mutlak olarak iyi olduğu düşünülen ya da belli bir yaşam anlayışından kaynaklanan davranış kuralları topluluğudur. Yönetim danışmanları, tanımlanmış etik kurallarına göre danışmanlık hizmetlerini yerine getirirlerken nelerin doğru nelerin yanlış davranış olduğunu bilmelidirler. Çünkü ahlak kuralları toplumda kanundan daha fazla etki yaratır. Müşteri daima danışmanın profesyonel meslek ahlakına sahip olduğunu düşündüğünden ona güven beslemektedir.

Yönetim danışmanlarındaki ahlakın kişisel bağımsızlık, güvenilirlik, bütünlük ve saygı gibi ana unsurları taşıması gerekir. Yönetim danışmanlarının yapması ve yapmaması gereken birtakım şeyler vardır⁵².

Yönetim danışmanlarının yapmaması gereken şeyler;

- Diğer hizmetler için aracılık yaptığında komisyon almak,
- Müşterinin çalışanlarını başka bir iş aramaya teşvik etmek,
- Daha önceden ücret konusunda bir anlaşmaya varmadan fatura kesmek,
- Kendi yetkinlik alanı dışında bir görevi kabul etmek,
- Müşterinin rakipleri ile olan ilişkilerini gizli tutmak.

Yönetim danışmanlarının yapması gereken şeyler;

- Kendi menfaatinden çok müşterinin menfaati için çalışmak,
- Danışmanın faaliyetlerini etkileyen tüm faktörler hakkında müşteriye bilgi vermek,
- Müşteri kuruluşu hakkındaki bilgileri gizli tutmak,
- Hizmetleri bağımsız ve tarafsız olarak vermek,
- İş sahiplenmek ve en modern bilgilere göre hareket etmek.

⁵² Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.15

Yönetim danışmanının etkili hizmet verebilmesi için yukarıda sıralanan maddelere özenle uyması gerekmektedir. Aksi takdirde kendisinden beklenen hizmeti layıkıyla yerine getiremeyebilir.

1.7. YÖNETİM DANIŞMANI KULLANMANIN NEDENLERİ

Yöneticiler işletmede bir sorunla karşılaştıklarında, yardıma ihtiyaç duydukları için danışmanlara başvururlar. Günümüz rekabet koşullarında rekabet edebilme gücüne kavuşabilmek için dünya standartlarına uygun bilgi, beceri, teknoloji, deneyim ve daha hızlı iletişime ihtiyaç duyulduğundan, doğma, büyüme, olgunluk ve düşüş tüm yaşam sürecinin dönüm noktalarında, belli sınırlı görüş ve alan aşılma istendiğinde, kaynakların tam zamanlı ve etkin kullanımının sağlanmasında vb. birçok stratejik olguda danışmanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Danışmanlara ihtiyaç duyulmasının nedenlerini birkaç noktada toplayabiliriz⁵³.

1.7.1. Özel Nitelikler

Bir organizasyonda herhangi bir sorunun üstesinden aynı başarı şansıyla gelinemeyeceği durumlarda danışmanla işbirliğine gidilebilir. Çoğunlukla da bu durumlar, danışmanın uzmanı olduğu özel teknik ve yöntemlerde ortaya çıkmaktadır⁵⁴. Deneyimli bir yönetim danışmanı özel bilgiler, yetenekler ve birtakım kişisel niteliklere sahip kişidir.

1.7.2. Geçici Profesyonel Hizmet

Bazı durumlarda arzu edilen teknik beceriler organizasyonda varolabilir; ancak orta düzey yöneticiler ya da uzman personelin belli bir sorun ya da proje üzerinde derinlemesine uğraşacak zamanları olmayabilir. Yönetim, günlük problemlerle uğraşmaktan ciddi olanlarını göremeyebilir. Bu gibi durumlarda yönetim danışmanları

⁵³ Barcus, S.; a.g.e. s.5

⁵⁴ Bozkurt, Rıdvan; "Yönetim Danışmanlığı", Anahtar Dergisi, MPM yayını, Yıl:5, Sayı:54, Ankara, Haziran 1993, s.14

geçici olarak kısa bir süre için profesyonel yardımda bulunabilir. Danışmanların kullanımı muhtemelen uzun dönemde yeni yöneticiler ya da işçiler işe almaktan daha az maliyetli olacaktır⁵⁵.

1.7.3. Organizasyonu Yansız Algılayabilme

Organizasyondan bağımsız bir birey ya da danışmanlık şirketi olması ve örgüt kültürünün etkisi altında olmaması nedeniyle bir yönetim danışmanı olaylara objektif olarak bakabilmektedir. Danışman etkili bir şekilde sorunun gerçek nedenini görmek için ve ulaşılabilir ya da ulaşamayacak çözümleri organizasyondan bağımsız bir kişi olduğundan görme şansına sahiptir.

1.7.4. Danışmanlık Yolu İle Öğrenme

Yönetim danışmanlığındaki gelişmelere önemli oranlarda katkıları olan Lyndan Urwick' göre; bir danışmanın gerçekleştireceği en değerli çalışma, müşterilerine ve onların personeline kendilerini daha iyi nasıl yöneteceklerini öğretmesidir⁵⁶. Modern danışmanlık kavramında bu boyuta çok önem verilmektedir. Müşteriler; artık danışmanların bir soruna çözüm bulmalarını değil aynı zamanda özel teknik bilgi ve sorun tanımlama ile değişiklikleri görüşme, teşhis, iletişim, geri-besleme, değerlendirme vb. uygulama yöntemleri hakkında da bilgi isterler. Müşteri ve personel danışmanın deneyimlerinden yararlanırken danışman da müşteriden aldığı bilgilerle kendi bilgi ve deneyimini arttırmaktadır.

⁵⁵ Barcus, S.; a.g.e. s.6

⁵⁶ Bozkurt, R.; "Yönetim Danışmanlığı", Anahtar Dergisi, MPM yayını, Yıl:5, Sayı:54; Ankara, Haziran 1993, s.14

1.8. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ AMAÇLARI

Yönetim danışmanlığının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralanabilir⁵⁷:

1. Müşteri için bilgi sağlamak,
2. Müşterinin problemlerini anlamak,
3. Problemin yeniden tanımlanmasını gerektirebilecek bir teşhisi koymak,
4. Öneriler oluşturmak,
5. Bir çözüm önerisinin uygulanmasında etkin destek sağlamak,
6. Uzlaşma sağlamak,
7. Değişime karşı olan direnci aşmak,
8. Müşteriyi doğru yönlendirmek,
9. Müşterinin öğrenme kabiliyetini geliştirmek,
10. Firma sahibinin etkinliğini kalıcı olarak düzeltmek.

1.9. YÖNETİM DANIŞMANLARI NE İŞ YAPAR?

İşletmeler, canlı organizmalar gibi doğar, büyür ve ölürler. Onların da bir hayat çizgisi vardır⁵⁸. Pek çok şirket bir insan ömrünün yarısına bile ulaşmadan yok olup gidiyor. Pek azı yetmiş beş yaşına gelebiliyor. Bazılarının yaşamları kuruluş, büyüme ve gelişme aşamasından sonra tasfiye ile sonuçlanabilir. İşletme, iflas tehlikesiyle karşı karşıya kalabilir. Bu tür şirketlerin kurtarılması ya da yaşlanan firmaların yeni bir yaşama başlaması için yönetim danışmanlarına ihtiyaçları vardır. Fakat her durumda danışmanlık hizmeti her yönetim zorluğunu gideremeyebilir. Çünkü, danışmanlar yangınları sihirli güçlerini kullanarak söndüremezler. Danışmanlar kesinlikle sihirbaz değildirler. “Bir danışman görevlendirildiğinde sorunlara çözüm bulur” düşüncesiyle yönetim gevşememelidir. Bunlar hiç kimsenin yardım edemeyeceği durumlar da olabilir. Eğer yardım hala mümkünse, etkili bir danışmanın problemi bulup analiz etmesi ve çözüm

⁵⁷ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.8

⁵⁸ Alpay, Yurdakul; “İşletme Doktorları - Yönetim Danışmanları”, Dünya Gazetesi, 10 Şubat 1996

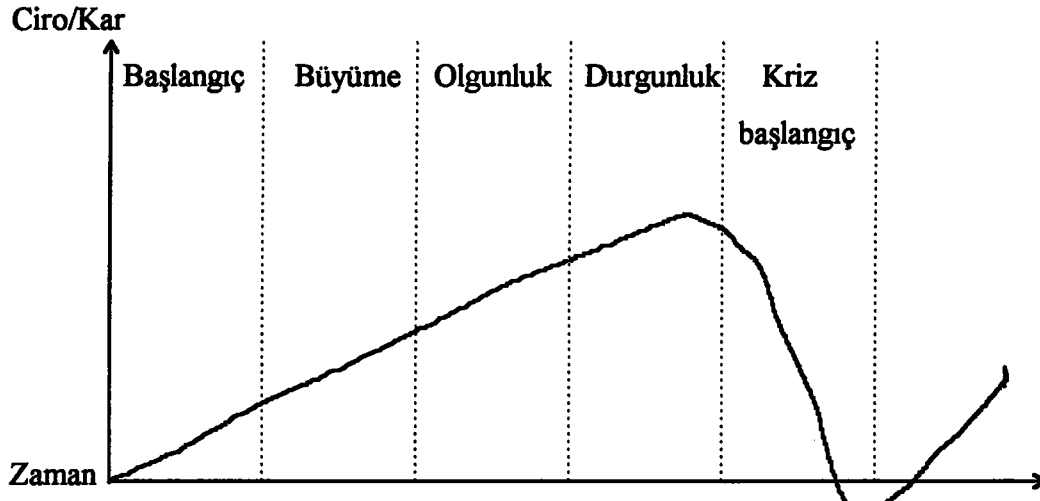
önerileri geliştirmesi istenirse bunları sistematik ve disiplinli bir şekilde uygulamaya koymasına gereksinim duyulacaktır⁵⁹.

Yönetim danışmanı, yönetim danışmanlığının amaçlarına ulaştıkça, rekabet gücündeki artış, uluslararası pazarlara giriş, iç organizasyonun güçlenmesi, maliyetlerde azalış, ciroda artış, stratejik yönetim tekniklerini geliştirilmesi, finansal kaynak alanlarını yaratılıp sektöre ilişkin genel ve özel bilgi ile müşteri portföyünün iyileştirilmesi, fizibilite çalışmalarının hazırlanması, verimliliğin arttırılması, vergi yükünün azaltılması, ISO 9000 sertifikası almaya hazır hale gelme, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi gibi birçok işi de müşteri için yerine getirecektir.

1.10. İşLETMELER NE ZAMAN BİR DANIşMAN TALEP EDERLER?

Bütün canlılar doğar, büyür ve ölürlür. Canlıların hayat çizgileri yaşamlarının çeşitli aşamalarında nasıl bir gelişme seyri izliyor ise işletmeler de aynı şekilde gelişim eğiliminde olacaklardır. Bir işletme, yaşam evresi boyunca dönüm noktalarında danışmana ihtiyaç duymaktadır. Genelde işletmeler, büyüme aşamasında danışmanlık hizmeti talep ederler. Oysa, yönetim danışmanlığı hizmeti işletmenin kuruluşundan önce başlayıp yaşam evresinin her aşamasında verilebilmektedir. İşletmenin yaşam evresi şekil 1’de gösterilmiştir.

⁵⁹ Bozkurt, R.:”Yönetim Danışmanlığı”, Anahtar Dergisi. MPM yayını, Yıl:5, Sayı:53, Ankara, Mayıs 1993, s.6



Şekil 1 İşletmenin Yaşam Evresi

Başlangıç Aşaması: İşletme, kuruluş aşaması için sermayeye ihtiyaç duyar ve çeşitli giderlere de katlanmak zorundadır. Örneğin, kuruluş yerini seçerken müşteriye, pazara, hammadde kaynaklarına mı yakın olmak daha avantajlı karar verilir. İşletmenin, yaşam evresi boyunca gelişme bozukluğu göstermemesi için daha başlangıç aşamasında sağlam temellere oturtulmuş olması gerekir. İşletme doktoru⁶⁰ olarak bilinen yönetim danışmanlarına da ihtiyacı olacaktır. Bu aşamada işletmenin cirosu yavaşça artmaktadır ve hemen hemen hiç kar yoktur.

Büyüme Aşaması: Büyüme ve gelişme beraberinde karmaşıklığı getirir. Yöneticilerin günde 8 saat yerine 10-12 saat çalışmaya başladıkları dönemdir. Bu aşamada en fazla yönetim danışmanından yardım alınmaktadır. İşletme pazarın kaymağını alacak konumdadır. Büyüme aşamasında, ciro hızla artan oranlarla artmakta ve karlar da beraberinde artış göstermektedir.

Olgunluk Aşaması: Bu aşamada, ciro yavaşça artar ve karlar sabit kalır. Rakip işletmeler piyasaya çıkınca işletme rekabet ortamı ile karşı karşıya kalır. İşletmenin cirosu doruk noktasına ulaşmaktadır. Toplam karı da oldukça yüksektir. Olgunluk aşamasında tutundurma çabalarına ağırlık verilerek firma imajı yaratılmalıdır.

⁶⁰ Yurdakul, Alpay; "İşletme Doktorları - Yönetim Danışmanları", Dünya gazetesi, 10 Şubat 1996

Durgunluk Aşaması: İşletme faaliyetlerinde duraksamanın yaşandığı aşamadır. Ciro durgun ve karlar azalmaktadır.

Kriz Aşaması: Ciro ve kar sürekli azalma eğilimindedir. İşler bozulmaya başlayınca ve koşulların baskısı arttıkça danışmana başvurma gereksinimi de artacaktır. Oysa bu durumlarda çok geç kalınmış demektir. Günümüzde halen bazı yöneticiler tarafından danışmanlar “Şirket doktoru”, “Sorun Çözücüler”, “İş Kurtarıcılar”⁶¹ olarak görüldüğünden bu aşamaya gelince danışman kullanmak ihtiyacı duymaktadırlar.

1.11. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ ALANLARI

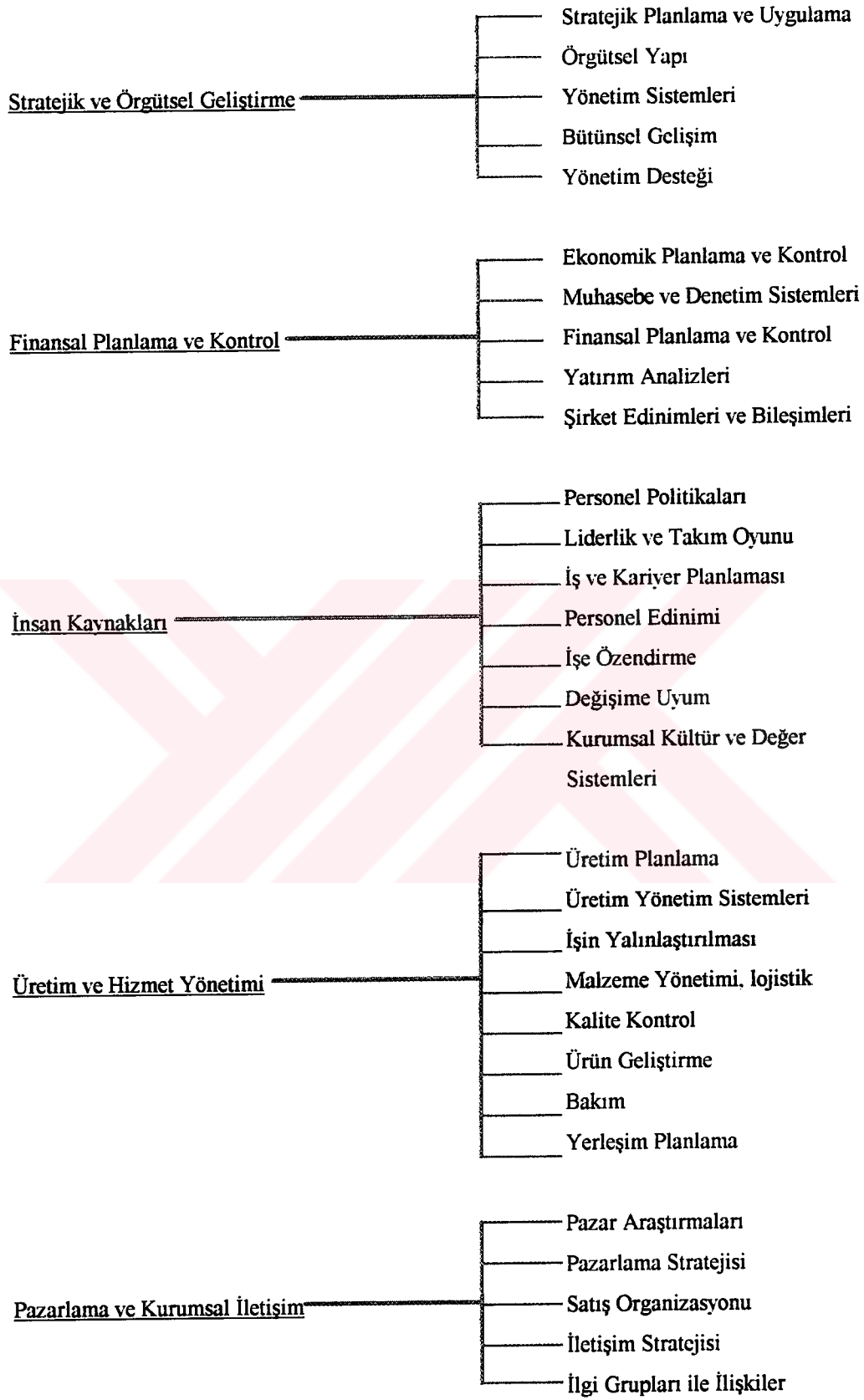
Yönetim Danışmanlığının çeşitli alanları bulunmaktadır. Bunları sistematik olarak şu biçimde sıralayabiliriz;

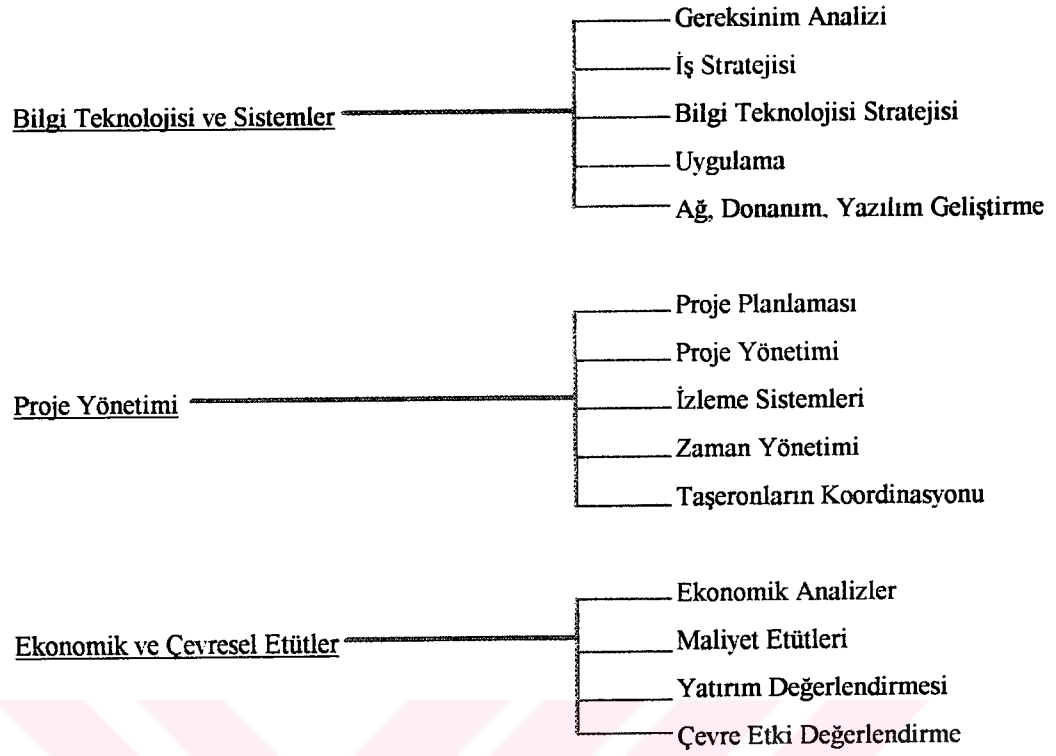
- Stratejik ve Örgütsel Geliştirme
- Finansal Planlama ve Kontrol
- İnsan Kaynakları
- Üretim ve Hizmet Yönetimi
- Pazarlama ve Kurumsal İletişim
- Bilgi Teknolojisi ve Sistemler
- Proje Yönetimi
- Ekonomik ve Çevresel Etütler

Bu çalışma alanları kendi içlerinde daha detaylı bir biçimde incelenebilir. Bu detaylandırma şekil 2’deki gibi yapılabilir⁶².

⁶¹ Bozkurt, R.; “Yönetim Danışmanlığı”, Anahtar Dergisi, MPM yayını, Yıl:5, Sayı:54, Ankara, Haziran 1993, s.14

⁶² Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); MCA0101, “Yönetim Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.5-7

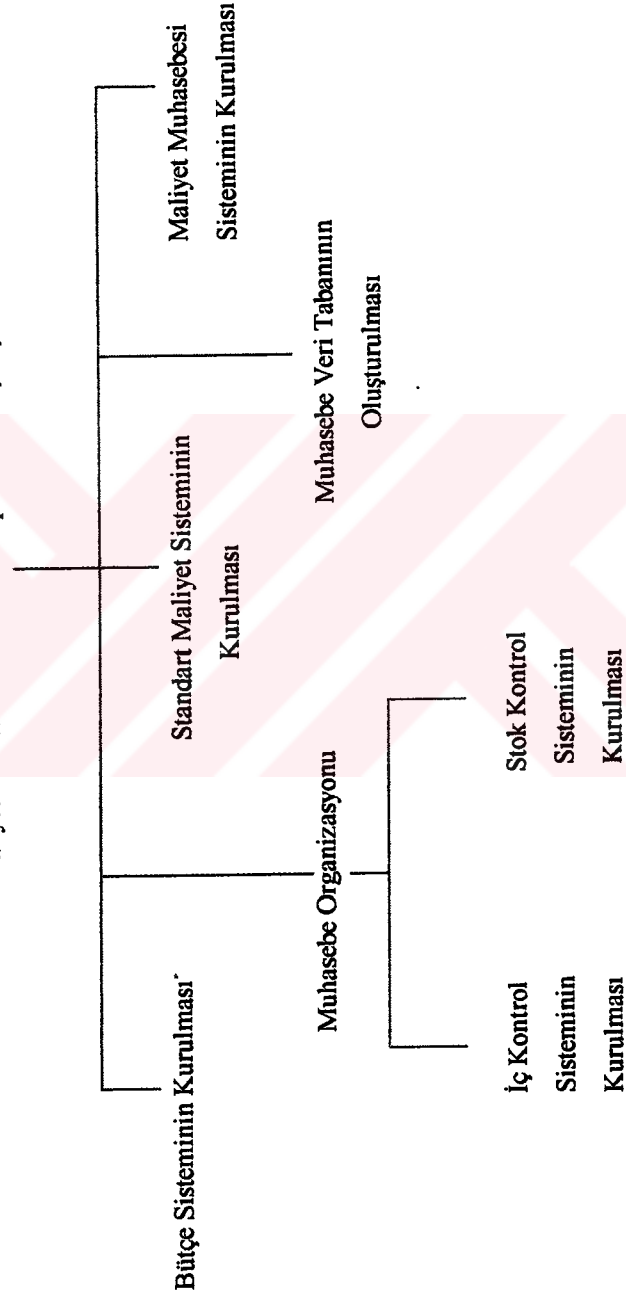




Şekil 2 Yönetim Danışmanlığı Alanları

Tez konusunun çalışma alanı “Finansal Planlama ve Kontrol” alanına girmektedir. Bu alanda “Muhasebe ve Denetim Sistemleri” çerçevesinde maliyet muhasebesi alanında yapılacak çalışmalar içinde değerlendirilebilir.

**“Muhasebe ve Denetim Sistemleri” çerçevesinde
Maliyet Muhasebesi Alanında Yapılabilecek Çalışmalar**



Şekil 3 “Muhasebe ve Denetim Sistemleri” çerçevesinde Maliyet Muhasebesi Alanında yapılabilecek çalışmalar

1.12. DANIŞMANLIK YAKLAŞIMLARI

Danışmanlıkta üç yaklaşım yani hizmet verme şekli söz konusu olabilir⁶³. Bu yaklaşımları şöyle sıralamak mümkündür.

1.12.1. Bire-bir Yaklaşım

Danışman bir girişimciye bir defada bireysel olarak hizmet verir. Bu talep üzerine ya da düzenli olarak yapılabilir. Bu yaklaşımın avantajı; spesifik problemlerin ya da durumların ele alınabilmesi ve danışmanla girişimci arasında iyi bir ilişkinin oluşturulabilmesidir. Zamanla danışman, işletmeyi ve işletmenin güçlü - zayıf yönlerini öğrenecektir. Bu tür danışmanlığının etkili bir şekilde uygulanabilmesi için yeterli fona ve profesyonel elemana ihtiyaç duyulmaktadır.

1.12.2. Grup Danışmanlığı

Bire-bir yaklaşımdan farkı, bu yaklaşımda bir grup işletmecinin aynı zamanda ele alınmasıdır. Konular, daha çok spesifik ya da genel içerik taşımaktadır. Aynı özelliklere sahip belirli sayıdaki işletmenin aynı bölgede bulunması nedeniyle girişimcilerin problemleri hakkında açıkça konuşmak ve başkalarının fikirlerini çalmalarından ya da kendi zayıflıklarından faydalanmalarından korkmamaları gerekmektedir. Bire-bir yaklaşıma göre daha az maliyetli bir yaklaşımdır.

1.12.3. Eyleme Yönelik Yaklaşım

Son zamanlardaki en popüler yaklaşım olan eyleme yönelik yaklaşım; girişimci gruplara yönelik olup, danışmanın daha az müdahalesini gerektiren, girişimciler arasında güven ortamının yaratılmasını ve deneyimlerin paylaşılmasını sağlayan, çok düşük maliyetle uygulanabilen bir yaklaşımdır. Genelde girişimciler kendi kendilerine yardım

⁶³ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi. II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.12

ederler, danışmanın ise tartışmalara liderlik etme, problemi belirleme, grup iletişimini sağlanması vs. tekniklerin de eğitime görevlerini yerine getirmesi gerekir. Girişimciler bilgilenmek istedikleri konularda danışmana başvurup onun bunları sağlamasını beklerler.

1.13. YÖNETİM DANIŞMANLIĞININ OLUMLU VE OLUMSUZ YÖNLERİ

Yönetim danışmanlığında kariyer çok çekici gelebilir, yetenekler, kabiliyetler ve beceriler sonuna kadar kullanıldığında cesaret kazanılması da muhtemeldir, çalışma saatleri sabah 8:00 akşam 17:30 gibi rutin ve zorlayıcı değildir. Yönetim danışmanlığı oldukça ödüllü de olabilir, başka kişilere yardım etme ve problemleri çözme memnuniyet yaratabilir⁶⁴, stratejik planlar ve başarılı bilgi sistemleri kurmadaki çabaların meyvesini görmek de büyük bir mutluluk kaynağıdır. Yapılan işten dolayı alınan ücretin tatminkarlığı, bir ya da daha fazla sayıda teklifin alınması, hatta küçük bir taleple başlayan daha sonra yüksek pozisyona ve meblağa ulaşan danışmanlık yönetim danışmanlığının olumlu yönleri olarak sıralanabilir.

Yönetim danışmanlığının tüm bu olumlu yönlerine rağmen danışmanın karşılaşacağı olumsuzluklar da vardır. Düzensiz yaşam şartlarına dayanma, uzun çalışma günleri ve evden uzak kalma, korkunç derecedeki iş baskıları, stres vb. Birçok unsur sağlığı, düşünceleri etkileyebilir ve aileyle olan ilişkileri bozabilmektedir. Ancak bir yönetim danışmanın ihtiyaç duyduğu bilgi, tecrübe, beceri ve kişisel özelliklere, eğitime sahip olunabilirse tüm bu olumsuz durumlarla başedilebilir ve etkili yönetim danışmanlığı hizmeti verilebilir.

⁶⁴ Barcus, S.: a.g.e. s.15

1.14. DANIŞMAN- MÜŞTERİ İLİŞKİSİ

Öncelikle danışman ve müşteri ilişkileri üzerinde durmak yararlı olacaktır.

Danışmanlık süreci danışman ve müşteri olmak üzere karşılıklı iki tarafı içermektedir.

Yönetim danışmanı; yönetim danışmanlığı sahasında tam ya da kısmi zamanlı olarak danışmanlık fonksiyonlarının tamamını ya da bazılarını gerçekleştiren kişilere denir. **Müşteri;** herhangi bir özel ya da kamu sektöründe yönetim danışmanlığı hizmetlerini kullanan organizasyonun yöneticisine denir⁶⁵.

Danışmanlık-müşteri ilişkisinde öncelikle danışmana ihtiyaç duyulma nedeni kesin bir biçimde belirlenip danışmanlık süreci sonucunda ulaşılabilecek nokta ile her iki tarafın da beklentileri doğrultusunda görüş birliğine varılması, daha sonra danışmanlık sürecinin nasıl yürütüleceğine değinilmesi ve üstlenilecek rollerin belirlenmesi gerekir.

1.14.1. Danışmanın Roller

Danışman, kaynak ve yöntem rolü olmak üzere iki temel rolü üstlenmektedir. **Kaynak rolünde,** müşteri namına veya müşteri için bir şeyler yaparak ve teknik uzmanlık sağlayarak müşteriye yardım eden danışman, bilgi, örgüt teşhisi sağlar, fizibilite çalışmalarını yüklenir, yeni bir sistem yaratır, yeni bir teknikte kurmay yönetici yetiştirir, yönetim tarafından istenen yeni bir proje üzerindeki yorumları, diğer değişiklikleri ve örgütselliği önerir.

⁶⁵ Bozkurt, Rıdvan; "Yönetim Danışmanlığı", Anahtar Dergisi, MPM Yayını, Yıl:5, Sayı:53, Ankara, Mayıs 1993, s.6

Yöntem rolünde danışman; örgütü, yöntemlerden, onların yaklaşık sonuçlarından ve teşvik için gereken aracılık tekniklerinden haberdar ederek problemlerini çözmek için yardım eden değişen teşebbüslerin acentesi gibidir. İlk önce teknik bilgileri aktarır ve çözüm önerme yerine müşteri örgütünün kendi problemlerini düzeltebilmek ve kendi kendini tanıyabilmek için değerleri, metotları ve yaklaşımları belirler.

Kaynak danışmanı, neyi değiştirebileceğine müşterisini ikna etmeye çalışırken, yöntem danışmanı kesinlikle nasıl değiştireceğini gösterir.

1.14.1.1. Direktifli Ya Da Direktifsiz Süreçte Danışmanın Çeşitli Roller

Gordon ve Ronald Lipitt'e göre danışmanın müşteriye ne yapacağını anlattığı veya hareketi başlattığı, liderlik pozisyonunda olduğu yerdeki davranışlarını direktifli veya danışmanın müşterinin kullanacağı ya da kullanmayacağı bilgileri sağladığı direktifsiz süreçte danışmanın çeşitli rolleri bulunmaktadır. Bu roller, bir şekil üzerinde gösterilecek olursa⁶⁶;

⁶⁶ Kubr, M.; a.g.e. s.61; Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.57

İnceleyici	Yöntem	Gerçekleri	Alternatif	Problem	Eğitimci	Teknik	Avukat
	Uzmanı	Bulan	Aydınlatıcılar	Çözümünde		Uzman	
				İşbirliği			
MÜŞTERİ							DANIŞMAN

PROBLEM ÇÖZÜMÜNDE DANIŞMAN FAALİYETİNİN DÜZEYİ

Direktifsiz	Direktifli
Düşünce için sorular toplar.	Problem çözen yöntemler ve feedback sağlar
Bilgi toplar ve düşünmeyi teşvik eder	Müşteri için alternatifleri, kaynakları açıklar ve sonuçların değerlendirilmesine yardım eder.
	Alternatifleri sunar ve kararda rol oynar.
	Müşterisini yetiştirir ve öğrenilen tecrübeleri planlar.
	Pratik kararlar ve politika için bilgi, tavsiye sağlar
	Problem çözümü yöntem için kılavuzluk önerir, ikna eder, çözer

Şekil 4 Danışmanın Çeşitli Roller

Avukat: Danışman bu rolde müşteriye etkilemeye çalışır. İki tip avukatlık rolü vardır. Tutumsal veya bağımlı avukatlık, özel değerleri kabul etmede veya özel mallar seçmede müşteriye etkilemeye çalışan bir roldür. Yöntemsel avukatlık, müşterisinin problem çözücü olarak aktif olmasına, kesin problem çözme metotlarını kullanmasını özendiren bir roldür. Bu rolde danışmanın metotsal ve gerçek sorunlar üzerindeki durumu inandırıcı ve değer verici olmaktan ayrılması gerekir.

Teknik Uzman: Özel bilgiye, yeteneğe, profesyonel tecrübeye sahip uzman danışmanın geleneksel rolüdür. Müşteri danışmanın objektiflerini tanımlama ile sorumludur. İlişki ilerledikçe danışman yapmış olduğu tavsiyelerin yerine getirilmesinde katalizör gibi davranır.

Eğitimci: Yetişmiş ve diğerlerinin potansiyelini geliştirici yeteneklere sahip danışman sürekli olarak eğitim verip tecrübelerini bilgi ile aktarır.

Problem Çözümünde İşbirlikçi: Problemi çözmede ihtiyaç duyulan, algılanan ve hareket eden yöntemlerde müşteri ile işbirliği yapılır. Problemin nedenini etkileyen gerçek bağımlı ve bağımsız değişkenler tanımlanır. Sentez yapar ve etkin kararların alınmasında birlikte çalışılır.

Alternatif Tanıtıcılar: Karar verirken probleme uygun çözümün seçiminde alternatifler hem müşteri hem de danışman tarafından araştırılır. Danışman alternatiflere değer biçmek için ilgili ölçütleri kurar ve uygun stratejiler geliştirir. Danışman direkt karar vermez uygun alternatifleri bulup getirir.

Gerçekleri Bulan: Danışman gerçeği bulur ve bilgi kaynaklarını seçerek araştırmacı gibi çalışır.

Yöntem Uzmanı: Problem çözen yöntemleri ve geri bildirimi sağlayıcıdır.

İnceleyici: Danışman durumu değiştirmeye, aydınlatmaya yarayan inceleyici sorular sorarak müşteriye karar almaya teşvik edicidir.

1.14.1.2. Hizmeti Müşterilere Sağlama ve Nedensellikte Yaklaşılan Danışmanlık Roller

Danışmanlar tarafından sergilenen roller, hizmeti müşterilere sağlama ve nedensellikte yaklaşım roller olmak üzere iki grupta toplanabilir⁶⁷:

Danışmanın hizmeti müşterilere sağlamadaki roller, profesyonel danışmanlık ve avukatlık, nitelikli kaynak ve değişim ajanıdır.

a) Profesyonel Danışmanlık ve Avukat: Danışman bir profesyonel yani bir mesleğin standartlarını karşılayıcı, bilgiler efendisi, eğitimsel gereksinimleri tamamlamış yönetsel danışmanlık yardımı içeren hizmetleri sağlayıcıdır.

b) Nitelikli Kaynak: Bir yönetim danışmanı organizasyonda yönetici ya da idarecidir. İhtiyaç duyulduğu için işe alınan bir kaynaktır. Bu durumda yönetim danışmanı bir bilgisayar sisteminin satıcısına benzemektedir. Ayrıca, danışman tavsiye ve yönetsel danışmanlık yardımını içeren hizmetler de sağlamaktadır.

c) Değişim Ajanı: Değişim organizasyonda, prosedürlerde, iş sorumluluklarında olabilir. Önemli olan bu değişikliklerden etkilenen yöneticiler ve çalışanların değişimi kabullenmeleridir.

Nedensellikte yaklaşılacak roller ise; karar verici, ürünlerin satıcısı ve standart hizmetlerin paketleyicisidir.

⁶⁷ Barcus, S.: a.g.e. s.6

a) Karar Verici: Yönetim danışmanı tavsiye ve danışmanlık hizmeti sağlar. Çoğu danışman müşteri örgütlerinin yöneticileri için kısa kararlar verirler. Uygulayacak olan yöneticidir.

b) Ürünlerin Satıcısı: Bazı kamusal muhasebe şirketleri özel bilgisayar hardware ve software ürünlerini desteklerler. Danışmanların kimisi bilgisayar destekli ürünlerin müşterilerin bilgi sistemlerini arttıracığına inanırken eğer danışman bu ürünlerin üreticilerinden maddi bir kazanç sağlıyorsa o zaman danışmanın bağımsızlığı açısından bir sorun doğacak ve önyargılar danışmanlık hizmetinin değerini düşürecektir.

c) Standart Hizmetlerin Paketleyicisi: Danışmanın bir haftalık bilgisayar destekli seminer vermesi sistem kurma eğitiminde gerekliken bazı projeler normal olarak çözümleme ve yaratıcılık gerektirmektedir. Artık eğitim programı kurma standartlaşmıştır ve bu tür danışmanlıkta uzun bir süre hizmet verilmemesi gerekir.

Müşterinin gereksinimlerine göre danışman bu rollerden herhangi birini üstlenebilmektedir. Önemli olan, danışmanın sadece kendisini sorun çözücü olarak görüp bir eğitmen, uzman ya da analist gibi rolleri üstlenmesi değil daha çok işbirlikçi, aktif yönlendirici, sonuç yaratıcı gibi rolleri taşımasıdır.

1.14.2. Müşterinin Beklentileri ve Korkuları

Müşterilerin danışmanlık hizmetinden olan beklentileri ve korkuları aşağıdaki gibi incelenebilir.

1.14.2.1. Müşterinin Beklentileri

Müşterinin asıl beklentileri; eksiklikleri saptamak, problemleri çözmek, verilebilecek kararları hazırlamak, taslaklar geliştirmek ve tekliflerin realize edilmesidir. Personelin motivasyonunun iyileştirilmesi, maliyetin düşürülmesi, rekabet gücünün artırılması, yenilikçi düşünce tarzını özendirmek, pazar payının artırılması, verimliliğin

yükseltilmesidir. Bunun yanında; danışmandan bizzat uzmanlık konusunda tecrübe, analitik düşünce tarzı, güvenilirlik, gizlilik, bağımsızlık, ikna yeteneği, ilişki kurma kabiliyeti, anlaşılabilir ifade tarzı, yaratıcılık vb. beklenmektedir. İşletme ise; yeni pazarların oluşturulmasını, uluslararası ortaklıkları, ihtisaslaşmayı, sektörde güçlenmeyi, know how gibi genel beklentiler içerisindedir.

1.14.2.2. Müşterinin Korkuları

Müşterinin korkuları; bilimsel/entelektüel, sosyal/duygusal, değer/kültür yargıları olarak üç grupta toplanabilmektedir⁶⁸.

1.14.2.2.1. Bilimsel / Entelektüel Korkular

Müşterinin korkularından bilimsel/entelektüel korkular aşağıdaki gibidir:

- Hedef, metodik ve uygulamalar üzerine eksik bilgi,
- Hedef ve tekniklerin makul olarak görülmemesi,
- Teknik yöntemlerin uygulanmasının makul görülmemesi,
- Tanımların ve tariflerin anlaşılabilmesi,
- Günlük iş hacminin yanında yeterince zaman ayıramaması,
- Projenin en önemli safhalarında yer almama,
- Yeniliklerin ortaya çıkaracağı sonuçları görememe,
- Daha önceki projelerden edinilen deneyime göre doğabilecek direnç,
- Hedef ile hareket planlamasının uyumsuz hale gelmesi,
- Ulaşılması istenen hedeflerle yeniliklerin tezat oluşturması.

⁶⁸ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi. II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.49-51

1.14.2.2.2. Sosyal / Duygusal Korkular

Sosyal/Duygusal korkuları şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Kendi prestij ve çıkarlarının tehdit edildiği izlenimi,
- Yan kademelerin/bölümlerin yeterince irdelenmemesi,
- Yan kademelerin tepki göstermesi,
- Personele karşı olabilecek çekingenlik,
- Kendisinin konuyu daha iyi bilme düşüncesinde olma,
- Değişiklikten/yenilikten yenik çıkılacağına dair korkular,
- İşyerini kaybetme veya gelir düzeyinin azalması ya da başka bir iş yerine tayin olma gibi korkular,
- Değişimden korkma,
- Yeni ve bilinmeyen her türlü olaya karamsar bakma,
- Dıştan gelen her türlü olaya tepki gösterme.

1.14.2.2.3. Değer / Kültür Yargıları

Bilimsel/Entelektüel ve Sosyal/Duygusal korkulardan başka bir korku unsurunu da Değer/Kültür yargıları oluşturmaktadır.

- Kendi prestij ve çıkarlarının tehdit edildiği izlenimi,
- Varılmak istenen hedeflerde anlaşılamama (örneğin; personel indirimi),
- Kendini gösterme ve yaptığı işteki tatminkarlığın ekonomik başarının üstünde tutulması,
- Personelin muhtemel bir yönetim değişikliği için veya yönetime etki aracı olarak kullanılması.

1.14.2.3. Beklentiler ve Korkular Neticesinde Çıkabilecek İhtilaflar

Müşterinin beklentileri ve korkuları sonucunda üç türden ihtilafla karşılaşabilmektedir⁶⁹.

1.14.2.3.1. Yetersizlikten Dolayı Oluşabilecek İhtilaflar

Bu tür ihtilaflar müşterinin/işletme sahibinin/yöneticisinin dışarıdan bir danışmanı görevlendirmesi ile kendisinin problemi çözmekte yavaş ve yetersiz kalmasından dolayı meydana gelebilecek ihtilaflardır. Buna bağlı olarak kendi bilgi, tecrübe ve yeteneğinin yetersiz kaldığı izleniminin ortaya çıkması ve yabancı bir kişinin danışmanlığından dolayı oluşabilecek psikolojik eziklikler de bu grupta sayılabilir.

1.14.2.3.2. Güç/Kuvvet İhtilafı

Danışmanın uzmanlık yeteneği ile müşterisinin karizmatik gücünün birbirleri ile çakıştığı noktadır. Özellikle pozisyon ve imajdan dolayı oluşabilecek ve her iki taraf içinde geçerli olabilecek ihtilaftır.

1.14.2.3.3. Çıkar İhtilafı

Danışmanın bizzat müşterisi ile çıkar çatışması ve müşteriye olan finansal açıdan bağımlılığın yol açtığı ihtilaf türüdür. Bu tür ihtilaf, danışmanlık hizmeti veren çeşitli şahsiyet ve farklı tecrübe sahibi olan kişilerin oluşturduğu grubun içinden de çıkabilir.

⁶⁹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.52

1.14.3. Johari Penceresi

Bireyin, öteki kişilerle etkileşim dinamiklerini en iyi biçimde açıklığa kavuşturan yaklaşım olan Johari penceresi, adını buluşçuları olan Joseph Luft ve Harry Ingham'dan almaktadır. Bu yaklaşımda, bireyin “kendisi” dört bölüme ya da pencereye ayrılmıştır. Bu dört pencere şunlardır:

- a) umumi alan
- b) gizli alan
- c) kör alan
- d) karanlık alan

	Kişi Tarafından Bilinen	Kişi Tarafından Bilinmeyen
Başkaları Tarafından Bilinen	UMUMİ	KÖR
Başkaları Tarafından Bilinmeyen	GİZLİ	KARANLIK

Model, temelde farklı kişiler arası stilleri, bu stillerin özelliklerini ve sonuçlarını, kişi ile öteki bireyler arasında oluşabilecek çatışma biçimlerini açıklamaya yönelmektedir. İki kişi arasında kişiler arası bir ilişki söz konusu olursa kişi (ben) öteki kişi (sen) olarak ele alınabilir. Bu başkaları içinde aynı şekilde geçerlidir. Kişi başkalarına ilişkin bazı şeyleri bilir, bazı şeyleri ise bilemez⁷⁰.

⁷⁰ Bumin, Birol; İşletmelerde Organizasyon Geliştirme ve Çatışmanın Önemi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F., Adım Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, Mart 1990, s.74

Bu alanları aşağıdaki gibi açıklamak olanaklıdır.

Umumi Alan: Bu alan kişi tarafından ve başkaları tarafından bilinmektedir. Hayatın bu penceresine açık alan da denilmektedir. Bu alandaki davranışın savunulmasına gerek yoktur. Hem kişi hem de başkaları bu alandaki tutum ve alışkanlıkları bilmektedirler. Sosyal özellikler, üslup vs. bu alana girmektedir.

Gizli Alan: Kişinin kendi hakkında bildiği fakat başkalarının bilmediği her şey bu alandır. Bu alana saklı alan da denir. Kişi başkalarının tavırlarından korktuğundan kendi hakkındaki sırları saklama ihtiyacı duymaktadır. Bu nedenle öteki kişilerden saklanır. Öteki kişilerin nasıl tepki vereceklerini bilmemektedir. Kişi gerçek duygu ve tutumlarını saklı tutarak öteki kişilere açıklamayacaktır⁷¹. Sakladığı bu sırlar, düşüncelerin yanında duygular, tutumlar ve davranışlar da olabilir.

Kör Alan: Başkalarının bildiği ama kişinin kendisinin farkında bile olmadığı alandır. Kişi farkında olmadan öteki kişiyi etkileyebilir. Öteki kişi ya da kişiler ise kişinin kendisini tanıması için yardımcı olmak istese de kişinin duygularını rencide etmekten korkabilirler. Başkaları kişiyi incitmekten korktuklarından kişiyi haberdar edemedikleri için bu pencere kişi için kör bir alanı oluşturmaktadır.

Karanlık Alan: Bu alandan ne kişinin kendisi ne de başkaları haberdardır. Çünkü bu alan henüz keşfedilmemiştir. Ortaya henüz çıkmamış olan beceriler ve kabiliyetler vardır. Bu alandaki bazı nitelikler hatta kişinin tüm yaşamı boyunca bile ortaya çıkmayabilir.

⁷¹ Bumin, Birol; İşletmelerde Organizasyon Geliştirme ve Çatışmanın Önemi. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F., Adım Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, Mart 1990, s.75

Johari penceresi, danışmanlık süreci boyunca müşterilerle danışmanlar arasındaki iletişimin analizinde yardımcı olmaktadır. Başlangıçta her ikisinin de ve özellikle müşterinin umumi alanı çok küçüktür. Başarılı bir danışmanlık görevi için müşterinin umumi alanını büyütmek ve diğer üç alanda saklı kalmış unsurları ortaya çıkarmak kaçınılmazdır. Güven dolu bir müşteri-danışman ilişkisini oluşturmak için öncelikle danışmanın kendi umumi alanını büyütmesi ve kendi izlenimlerini, niyetlerini ve yetkinliğini açıkça ortaya koyması gerekir. Mümkün olan en erken bir aşamada bu yapılırsa o zaman müşterinin tutum ve alışkanlıkları da daha çabuk değişecek değişime uyum kolaylaşacaktır. Danışman-Müşteri ilişkisinin başladığı andaki Johari Penceresi'nin dört alanı şu şekildedir:

	Kişi Tarafından Bilinen	Kişi Tarafından Bilinmeyen
Başkaları Tarafından Bilinen	UMUMİ	KÖR
Başkaları Tarafından Bilinmeyen	GİZLİ	KARANLIK

Güven dolu bir danışman-müşteri ilişkisinde ise bu alan aşağıdaki şekle dönüşebilir.

	Kişi Tarafından Bilinen	Kişi Tarafından Bilinmeyen
Başkaları Tarafından Bilinen	UMUMİ	KÖR
Başkaları Tarafından Bilinmeyen	GİZLİ	KARANLIK

1.14.4. Danışman- Müşteri İlişkisindeki İletişim

Her iletişimin duygusal ve mantıksal bir unsuru mevcuttur. Duygusal düzey iletişim sürecinin belirleyicisi olarak uyumlu bir ilişkinin olumlu/olumsuz etkisini yaratan tarafıdır. Bu tür iletişim vücut dili kullanılarak kontrol altına alınabilir. Mimik ve el, kol hareketlerinden kişinin kendini rahat hissedip hissetmediği, anlatılanlara ilgi duyup duymadığı, dinlemekten usanıp usanmadığı anlaşılabilir. Ayak hareketlerinin kişinin duygularını kolayca ele veren ve kontrol edemediği nokta olduğunun da unutulmaması gerekir.



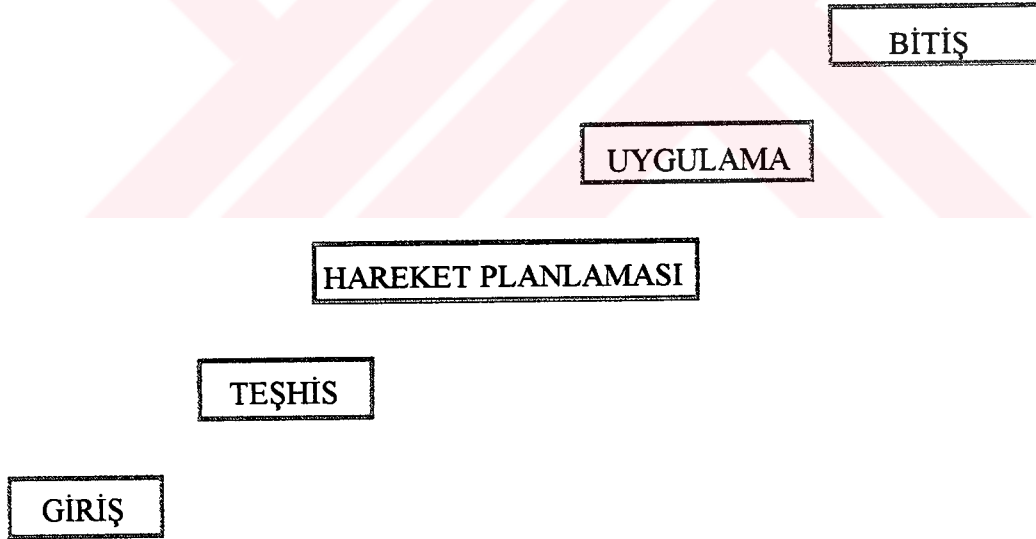
İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM DANIŞMANLIĞI SÜRECİNİN AŞAMALARI VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA KULLANILAN ANALİZ TEKNİKLERİ

2.1. YÖNETİM DANIŞMANLIĞI SÜRECİNİN AŞAMALARI

Danışmanlık aşamaları, danışmanlık işinde yönetim danışmanının ve müşterinin istenen hedeflere ve değişimlere ulaşmak için yapılması gereken faaliyetleri gerçekleştirmelerini engelleyen problemler için bir çözüm bulma ve uygulama hedefini yansıtır. Bu süreçte, bir başlangıç; yani ilişkilerin kurulması, işin başlaması ve bitiş; yani danışmanın işini bitirip ayrılması ile arada izlenen işlemler yer almaktadır.

Yönetim danışmanlığı süreci ; giriş (başlangıç), teşhis, hareket planlaması, uygulama, bitiş (sona erme) olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır.



Birinci Aşama: Giriş (Başlangıç)

Bu aşama, danışmanın müşteri ile ilk temasını, müşterinin hangi amaçlara ulaşmak istediği ve hangi örgütsel değişimleri hedeflediğinin tartışılması ile danışmanın nasıl yardımcı olabileceği, danışmanların üstlendikleri rollerin ifade edilmesini, problem

üzerindeki ön analizlere dayanan görevlerin planlanmasını ve danışmanlık sözleşmesinin hazırlanmasını içerir.

İkinci Aşama: Teşhis

Çözümü ön teşhisle mümkün olmayan derinlemesine teşhis edilmesi gereken problemler ancak teşhis aşamasında çözüm bulabilirler. Bu aşamada, danışman ve müşteri bir araya gelirler. Amaçlar detaylı bir şekilde açıklanır. Eldeki kaynaklar gözden geçirilir. İhtiyaç belirlenir. Hangi verilerin araştırılacağı hangilerinin araştırılmayacağı konusunda karar verilir. Problemi analiz etmede gerçeklerin ne derecede önemli olduğu ve teşhis etmenin gerekliliği üzerinde durulur. Danışmanın veri toplamaya başladığı aşamadır.

Üçüncü Aşama: Hareket (Faaliyet) Planlaması

Bu aşama, çok sayıda alternatif çözümleri, alternatiflerin değerlendirilmesini, uygulama için planın inceliklerinin sağlanmasını ve karar vermesi için tasarımların müşterilere sunulmasını içermektedir. Hareket planlaması hayal gücü ve yaratıcılık ile fizibilitesi yüksek alternatiflerin tanımlanmasını sağlayan saçma ve gereksiz değişimler konusundaki tasarımların gerçekleştirilmesini eleyen ve ne tür çözümlerin uyumlandırılabilceğine karar verilmesini sağlayan sert ve sistematik bir yaklaşımı gerektirir. Hareket planlamasının en önemli boyutunu değişimin uygulanması, değişime karşı direnç ve değişim stratejileri oluşturmaktadır.

Dördüncü Aşama: Uygulama

Bu aşama başlamadan biten bir aşama olmaktadır. Danışmanlık işi, faaliyet planlarından sonra hemen bitebilir. Bazı kişiler için önemli olan hazırlanmış rapordur. Çok iyi hazırlanmış bir plan her zaman her problemi çözemeyebilir. Uygulamadan hiç bir şey görülemez. Ama ne yazık ki çoğu müşteri sadece hazırlanmış rapora önem vermektedir.

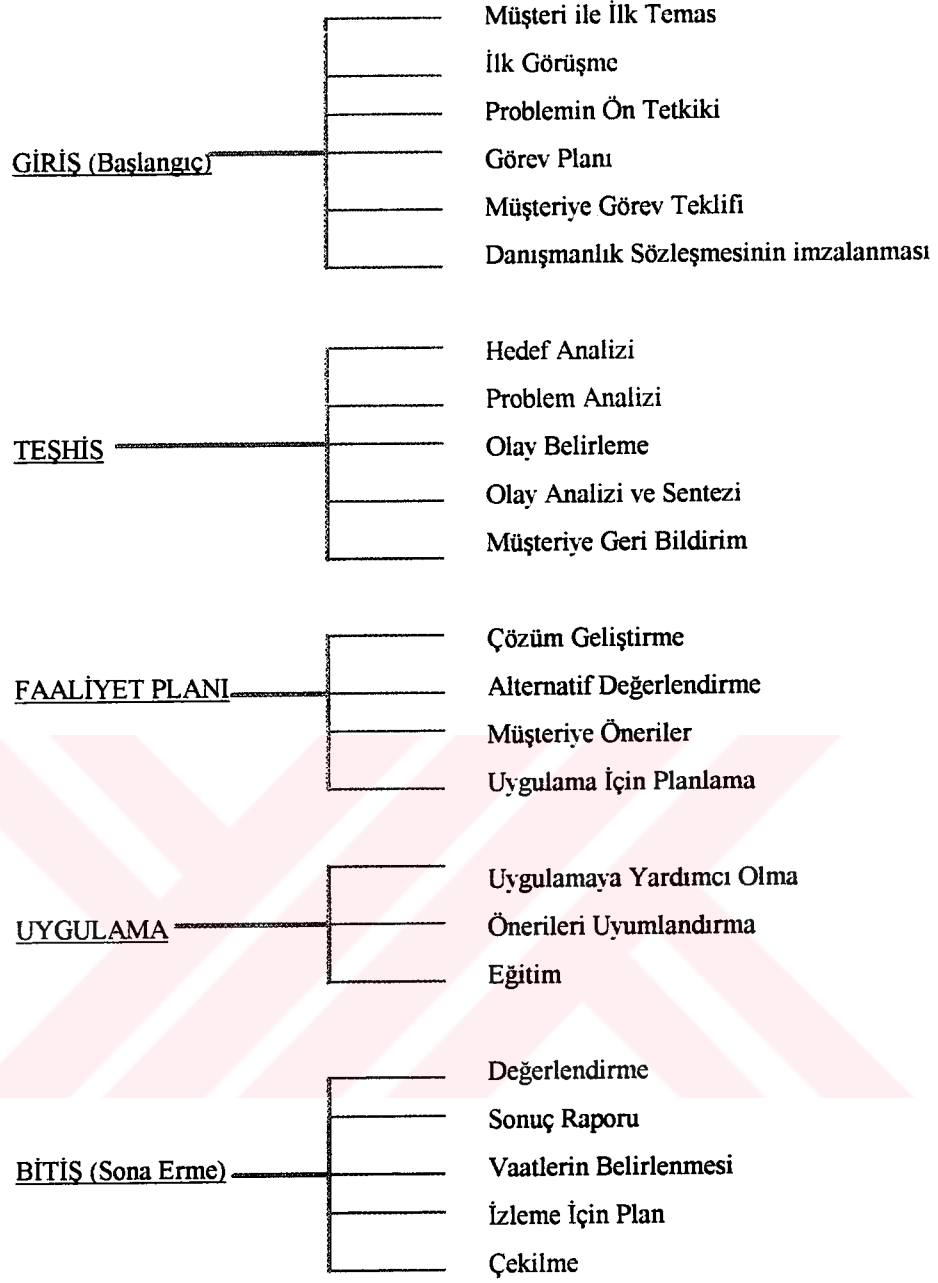
Beşinci Aşama: Bitiş (Sona Erme)

Danışmanlık sürecinin son aşamasıdır. Final raporu sunulur ve değerlendirilir. Bitiş karşılıklı anlaşmaya bağlıdır.

Bu aşamalar, bir yönetim danışmanın danışmanlık işini yerine getirirken hangi konularla ilgilenip ilgilenmediğini, hangi aşamaları izlediğini ve neler yaptığını gösterir. Ama bu beş aşama her zaman aynı sırada izlenecek anlamına gelmez. Örneğin; uygulama hareket planı hazırlanmadan önce başlayabilir veya detaylı bir teşhis gerekmeyebilir ya da tasarımın gelişimi ile şekillenebilir. Söz konusu aşamaların yerine ve zamanına göre uygulanması gerekir.

Danışmanlık sürecinin aşamaları şekil 5’de olduğu gibi detaylandırılabilir⁷².

⁷² Kubr. M.: a.g.e. s.22



Şekil 5 Yönetim Danışmanlığı Sürecinin Aşamaları

Yönetim Danışmanlığının aşamaları aşağıdaki gibi detaylı incelenebilir.

2.1.1. Giriş Aşaması

Giriş aşaması; yönetim danışmanlığının aşamalarının ilkinin oluşturur. Bu aşamada, danışman ile müşteri ilk kez karşı karşıya gelir. Birbirleri hakkında daha önceden bilgi edinmiş olabilecekleri gibi edinememiş de olabilirler. İşte bu ilk temasta problemin anlaşılması oldukça güçtür.

Müşteri doğru danışmanı seçtiğinden emin olmak ister. Çünkü ortada çözülmesi gereken bir sorun vardır ve bu sorunun çözümünü gerçekleştirecek olan da danışmandır. Başlangıçta danışman ile müşteri arasında bir güven ilişkisinin oluşması, bu sürecin daha sonraki aşamalarının uygulanmasında taraflar açısından kolaylık sağlayacaktır. Danışmanlık faaliyetini talep eden müşteri ile danışman arasındaki danışmanlık-müşteri ilişkisi ilk defa gerçekleşiyorsa, giriş aşaması yeni müşteri ve yeni yardım konularını içerir. Ancak, danışmanlık yapan firma daha önce müşterisi ile bir iş ilişkisinde bulunmuş da olabilir. Böyle bir durumda, eski müşteri ile olan ilişki yeni müşteri ile olan ilişkiden daha farklı boyut kazanır ve bu danışmanlık ilişkisinde eski müşteri ile yeni yardım konuları ortaya çıkacaktır.

2.1.1.1. İlk Temas

Yönetim danışmanlarının iş alma süreci ya danışmanın bizzat kendisi ya da müşteri tarafından başlatılır.

2.1.1.1.1. İlk Temasın Danışman Tarafından Yapılması

Potansiyel müşteri ile ilk temas, yüz yüze olabileceği gibi bir telefon görüşmesi ile de yapılabilir. Yapılan telefon görüşmesi sonucunda müşteri üzerinde olumlu bir etki bırakıldığı ve ardından bir danışmanlık sözleşmesinin gerçekleştirilebildiği de görülmektedir.

Danışmanlık, bireysel düzeyde yapılabileceği gibi bir danışmanlık firması tarafından da gerçekleştirilebilir.

Danışman, müşterisi hakkında bilgi edinmiş ve söz konusu problemi ya da problemleri ön görmüş bir biçimde ilk temasa gider. Bu durumda müşteri, problemlerin çözümünde danışmanın / danışmanlık firmasının önceden bilgi edinmiş olması nedeniyle olumlu yönde etkilenebilir ve kendisine en uygun danışman/danışmanlık firması ile çalışacağı kanaatine varacaktır. Diğer yandan, danışman müşteriyi bir toplantı ve/veya ortak tanıdık vasıtasıyla tanımış da olabilir, yani eski bir müşteri danışmanı yeni müşteriye önermiş olabilir. O zaman müşteri, danışman hakkında olumlu bir düşünce ile ilk temasa gelecektir.

2.1.1.1.2. İlk Temasın Müşteri Tarafından Yapılması

Genelde ilk temas, müşteri tarafından gerçekleştirilir. Bu durum aynı zamanda onun işletmedeki yönetim sorununu fark edip bir öneriye ihtiyacı olduğuna ve bir yönetim danışmanından yardım almaya karar verdiğini de gösterir.

Bir müşterinin o danışmanı tercih etmesinin değişik nedenleri olabilir. Bunlar⁷³;

- Danışmanın mesleki yönü ve profesyonel yeteneği hakkında çok iyi bilgiler edinmiş olması,
- Bir iş arkadaşının danışmanın verdiği hizmetlerden memnun kalmış olması ve sık sık onu tavsiye etmesi,
- Müşterinin danışmanı bir rehber ya da kayıttan bulması,
- Danışmanın yayınlarının veya bir yönetim konferansında ele aldığı konuların müşteriyi etkilemiş olması,
- Müşterinin daha önce danışman tarafından arandığını hatırlaması,
- Müşterinin geçmişteki çalışmalarından tatminkar sonuçlar alınan bir danışmana tekrar yönelmesi.

⁷³ Kubr. M.: a.g.e. s.142

Danışman her türlü koşul altında, müşterinin neden kendisini tercih ettiğinin farkına varacaktır ve bunu ortaya çıkarması hiç de zor olmayacaktır.

2.1.1.2. İlk Görüşme/Toplantı

Müşteri-danışman ilişkisinde “İlk Görüşme/Toplantı” her iki taraf için de büyük önem taşımaktadır. Bu ilk toplantıda/görüşmede, müşteri ile belirli bir problem için gerekli olan yardım üzerinde müzakerelerde bulunulur. Burada, aslında danışman, danışmanlık hizmetini pazarlamaktadır. Genellikle yapılan bu ilk toplantılar, müşterinin güvenini kazanmaya yönelik olmaktadır.

Görüşmeyi sosyal bir konu ile başlatmak gerekir. Örneğin; trafik yoğunluğu, çevre kirliliği, iklimdeki değişikliklerden bahsetmek gibi.

Müşterinin bir danışmanlık firmasından danışman talep etmesi üzerine, müşteri ile olan görüşmeyi gerçekleştirecek olan danışman kişi / firma müşterinin yetki düzeyine göre belirlenir. Eşit düzeyde olmaları önemlidir. Örneğin, görüşmede müşteri tarafını genel müdür temsil ediyorsa, danışmanlık firmasını da genel müdür seviyesinde biri temsil eder.

Danışman/danışmanlık firması, ilk toplantıya katılmadan önce bir hazırlık aşamasından geçer. Toplantıya katılacak olan ve dolayısıyla danışmanlık firmasını temsil edecek olan kişi başlangıç toplantılarına sürekli devam eder. Danışman ilk etapta çok fazla ayrıntıya girmeden müşteri ve danışmanlık faaliyetinin gerçekleştirileceği yer hakkında belirgin sorunların neler olduğu konusunda incelemeler yapar. Başka bir yerde başka bir müşteriye verilen hizmet ile yeni müşteri ve yeni çözümler bekleyen sorunlara ilişkin sunulacak olan hizmet aynı olmayabilir. Bu nedenle, danışmanlık hizmeti gerçekleştirilirken her müşteri ve firması sahip olduğu özellikler ve içinde bulunduğu koşullar göz önünde tutularak kendi içinde değerlendirilir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi danışmanın ilk toplantıda işletme hakkında elde etmek isteyeceği genel bilgiler şu şekilde sıralanabilir⁷⁴;

- Müşteri (kişi/kurum/kuruluş)'nin yaptığı iş,
- İşletmenin kullandığı teknoloji,
- İşletmenin içinde bulunduğu piyasanın yapısı ve durumu,
- Kullanılan ilk madde ve malzemenin cinsi ve kaynağı,
- İşletmenin kullandığı özel iş metotları ve uygulamaları,
- Faaliyet alanında uygulanan kanun, kural ve gelenekler,
- İşletmenin yaşam evresindeki yeri,
- İşletmenin mevcut ekonomik durumu ve yaşadığı temel problemler.

Bu bilgilerin çoğu ticari gazeteler ve hükümet yayınlarından sağlanabilmektedir. Müşteri, teknolojilerden daha ziyade danışmanın bu tür konuları çok iyi bildiği ya da en azından temel özelliklere ve trendlere aşina olduğu beklentisi içindedir.

Danışmanın, müşterinin işi hakkında ilk görüşmeye/toplantıya tüm bilgilerle donatılmış olarak katılması her zaman mümkün olmamaktadır⁷⁵.

Genelde ilk görüşme/toplantı, karşılıklı tanışma, genel bilgi alışverişi yaklaşımları çözümüleme toplantısıdır. İlk görüşme/toplantı, tarafların birbirleri hakkında bilgi edinmelerine fırsat veren, araştırmaya yönelik bir görüşmedir. Konuşmanın çoğunu müşterinin yapması için danışman müşteriyi sürekli teşvik eder. Danışman, müşteriyi dinleyip sorunları ortaya koyarken, müşterinin ihtiyaçlarını, idari yaklaşımını ve iş uygulamasına yönelik kişisel alanlardaki anlayışı ile danışmanın kendisi ile birlikte çalışırken değişik tiplerdeki rolleri üzerine almaya hazır olup olmadığını da değerlendirmektedir. Sorunların anlaşılır bir biçimde ve müşterinin eğitim düzeyine uygunluk göstermesi gerekir.

⁷⁴ Kubr, M.; a.g.e. s.143-144

⁷⁵ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); Edr0101, "Yönetim Danışmanlığı İş Yapısı", İstanbul, 1997. s.3

Danışmanın toplantıdaki temel amacı ve hedefi, müşteriye doğru seçim yaptığına ikna etmektir.

İlk toplantıda danışmanlık ücretinin gündeme gelmesi de söz konusudur. Bazı müşteriler daha ilk toplantıda standart ücretin ve diğer masrafların ne kadar olduğunu sormayı tercih ederken bazıları ise danışman bir teklif hazırlayıp sunana kadar bu soruyu bekletirler. İşte bu yüzden danışman toplantıya bu konularının da gündeme gelebileceğini düşünerek hazırlıklı gider.

Müşteri, teşhis ve planlama uygulamalarının hızlı bir biçimde geçilmesini isteyebilir. Bu durumda danışman, bu uygulamaların problemin çözümünde önemli bir yere sahip olduğunu ve dolayısıyla görmezden gelemeyeceğini müşteriye ikna ederek açıklar.

Görüşme esasında dikkat edilecek önemli bir nokta ise; müşterinin danışmanın yeterli işi olmadığı için bu işe şiddetle ihtiyacı olduğu izleniminin yaratılmamasıdır⁷⁶. İlk toplantıdan sonra danışman tartışılan sorunlara ve konulara ilişkin bir analiz yapıp müşterisinin de hemfikir olduğu bir iş planı hazırlar. Müşterinin sorunun çözümü için değişik danışmanlardan alternatif çözüm önerileri almış olabileceği düşüncesiyle danışman müşteriye sunacağı teklifi kararlaştırdıkları tarihte sunmalıdır.

2.1.1.3. Başlangıç Sorununun Teşhisi ve Kullanılan Bilgi Kaynakları

Başlangıç sorunun teşhis amacı; sorunun çözümünde ölçüler önermek değil, bu etkiye sahip danışmanlık yardımı ve projesini belirlemek ve planlamaktır. Başlangıç teşhis alanı, sorunun doğru anlaşılıp danışmanın tecrübelerinin incelenmesi, müşterinin faaliyetleri, başarıları, hedefleri ve diğer mevcut ve potansiyel iş ve yönetim sorunlarını daha geniş bir perspektif içerisinde görebilmek ve müşteriye yardım için fırsatları gerçekçi şekilde değerlendirmek gibi gerekli bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi ile sınırlanır⁷⁷.

⁷⁶ Kubr, M.; a.g.e. s.146

⁷⁷ Kubr, M.; a.g.e. s.147

Başlangıç sorunu teşhisine ayrılan süre oldukça kısadır. Kural olarak bir günden dört güne kadar süreye ihtiyaç duyulur. Müşterinin işinin değişik kesimlerini kapsayan daha karmaşık yardımlar için beş günden on güne kadar süreye ihtiyaç duyulur. Daha genişletilmiş bir teşhis araştırması isteniyorsa, bu artık başlangıç teşhisi olmaktan çıkar ikinci aşama olan teşhis aşamasına girilmiş olunur⁷⁸.

Başlangıç teşhisleri, müşterinin faaliyetleri, perspektifi ve performansı hakkındaki bilgilerin derlenmesi ve değerlendirilmesini aynı zamanda seçilmiş yöneticiler, diğer anahtar kişiler ve hatta müşteri kurumunun dışındaki bazı kişiler ile yapılan görüşmeleri içermektedir. Burada danışman detaylarla ilgilenmek yerine ana trendler, ilişkiler ve görüşmeleri araştırmaktadır. Danışman ancak deneyim sahibi ise; görünürdeki detayların arkasına gizlenmiş birtakım potansiyel sorunları veya fırsatları hissedebilir. Asıl önemli olan, kurumun kendisi, çevresi, kaynakları, hedefleri, faaliyetleri, başarıları hakkında detaylı bir görüş açısına sahip olarak mevcut durum ve planları etkileyecek muhtemel gelecekteki şartları öngörümleyebilmektir.

Genellikle danışmanların genelden özele doğru işlemlere başladığı görülür. Genelden özele bir yaklaşım izlemek danışmanın daha az efor sarf etmesini ve kritik meselelerle daha yakından ilgilenmesini, müşteri kuruluşu incelenirken temel ilişki ve önerilere odaklanmasını sağlar.

Uygulamada, başlangıç teşhisinde müşterinin danışmanı ücretlendirmesinden daha çok danışmanın kendini ücretlendirdiği görülmektedir.

Bir problemin saptanmasında dikkat edilmesi gereken noktalar şöyle sıralanabilir⁷⁹:

⁷⁸ Kubr, M.; a.g.e. s.148

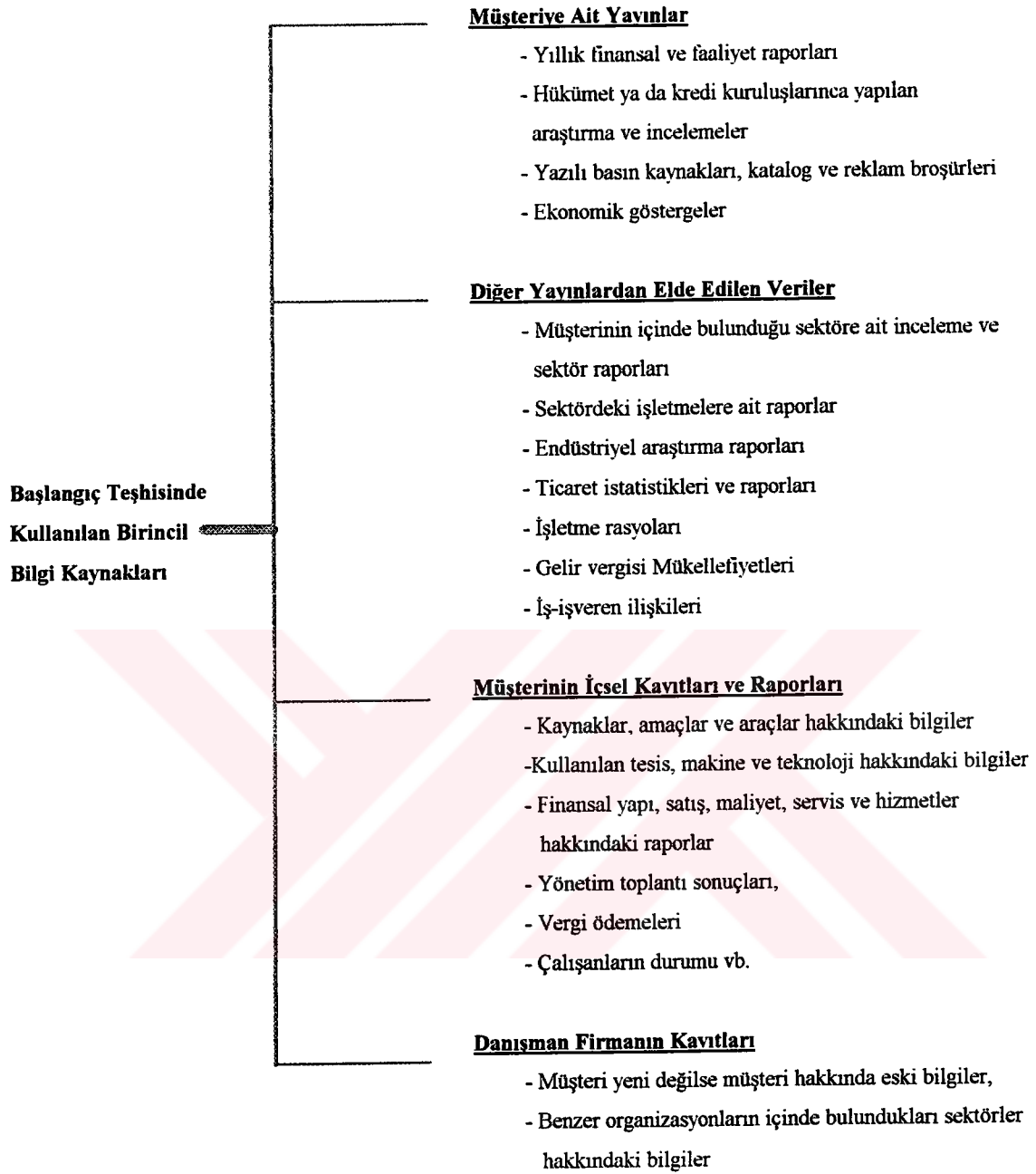
⁷⁹ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); Edr0101, "Yönetim Danışmanlığı İş Yapısı", İstanbul, 1997 s.4

- Ön yargılardan uzak durmak,
- Belirti veya sebepler problem olarak gösterilebilir,
- Kişisel yaklaşım,
- Problemin, organizasyonunun diğer birimlerinde nasıl görüldüğü,
- Sorun saptanmasında genelden özele gidilir.
- Görüşme yapılan kişilerin tekli, ikili, çoklu ilişkileri, davranış biçimleri, yaklaşımları, işbirliği istek ve yetenekleri, alt-üst ilişkileri, para ve müşteri yaklaşımları, çevre ile ilgili görüşleri göz önüne alınması gerekir.
- Müşterinin, bilerek veya bilmeyerek sorunları olduğundan daha küçük göstermesi, müşterinin “yanlış yönlendirme tuzağı”dır. Böyle bir tuzağa düşmek çözümü çok zor veya imkansız bir işi almak ve/veya işin kapsamını dar tutup olması gerektiğinden daha düşük fiyat teklifi vermekle sonuçlanır.

Başlangıç teşhisinde; müşteri organizasyonu, çevresi, kaynakları, hedefleri, politika, strateji ve ulaşılan noktalar ve bu noktalar arasındaki dinamizm hakkında geniş bir görüş elde etmek esastır.

Başlangıç teşhisinde danışman, genelde kendisine yakın çevreden bilgi kaynaklarına ulaşmayı tercih eder. Başlangıç teşhisinde kullanılan birincil kaynaklar; yazılı materyaller ve kayıtlar, danışmanın yaptığı gözlemler, görüşmeler, müşteri hakkında dışarıdan yapılan soruşturmalardır. Bunlar şekil yardımı ile şöyle özetlenebilir⁸⁰:

⁸⁰ Kubr. M.: a.g.e. s.153



Şekil 6 Başlangıç Teşhisinde Kullanılan Birincil Bilgi Kaynakları

Gözlem yapma ise; görüşülecek kişilerin doğru seçimi, detaylı ve yararlı bilgiler toplanması için en önemli unsurdur. Müşterinin içerisinde yer aldığı ortamda yapılacak bir gezinti, insanları iş başında görme, organizasyonun çalışması ile ilgili ilk elden bilgi toplama, çalışanlar arasındaki ilişki ve çalışma tarzının ne olduğu gibi konularda sağlam bilgiler toplanmasını sağlar. Bu tür bilgiler kayıtlarda yer almayan ancak gözlemlere

dayalı olarak ortaya çıkarılabilecek faaliyetler ile ilgili gerçekçi ve doğru verilerdir. Gözlem konusu teşhis aşamasında daha detaylı inceleneceğinden başlangıç teşhisinde sadece birincil kaynak olarak verilen kısa bilgiler ile yetinilecektir.

2.1.1.4. Anlaşma Planı

Danışman, ilk görüşmeden sonra topladığı bilgilerin genel bir değerlendirmesini yaptıktan sonra genel çalışma ve anlaşma şartları üzerinde bir rapor hazırlar. Bütün bu işlerin yapılmasının, müşterinin beklediğinden daha geç de bitirilmemesi gerekir.

Kontrolü mümkün kılabilmek için iş planı, her aşamanın çıktısını belirtmek ve işin hangi aşamasında müşteriye hangi raporun sunulacağını tanımlayacaktır. Uzun ve karışık işlerde kısa ve (kesin olmayan) ara raporlar her alt aşamanın sonunda veya periyodik olarak (aylık, üç aylık) gelişmenin izlenebilmesini sağlamak ve danışmana düzenli ödemelerin yapılabilmesi için gerekebilir.

2.1.1.4.1. Anlaşma Planının Temel Elemanları

Anlaşma planının temel elemanları aşağıdaki gibi incelenebilir.

Problem Belirlenmesinin Özeti: Problem teşhisine yönelik olarak yürütülen çalışmalar sonucunda elde edilen tüm veriler ve detaylar özetlenerek herkesin anlayabileceği bir dilde sunuma hazır hale getirilir. Müşteri, sunulan açıklamaları daha detaylı isteyebilir ya da sınırlar veya ortaya çıkabilecek sorunlara ilişkin bir teklif ve çalışma taslağını hazırlatabilir.

Ulaşılmak istenen amaçlar ve girilen faaliyetler: Hedeflenen amaçlar ve bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak araçlar ile araçların nerede ve nasıl kullanılacağı belirtilir. Niteliksel ve sosyal faydalar detaylı ve anlaşılır bir dilde aktarılır. Planlamada daha önceki dönemlerin verileri elde bulunuyorsa, kesin sonuç yerine yaklaşık oransal ifadeler kullanılması tercih edilebilir.

Rol Tanımlaması: Danışman problemin ve müşterinin personelinin motivasyonuna ve kapasitesine en uygun olarak gördüğü bir danışmanlık stilini önerecektir. Kesin düzenlemelerin hazırlanıp sunulması gereklidir. Bu düzenlemeler şu noktalara açıklık getirmelidir:

- Hangi faaliyetlerin müşteri tarafından hangilerinin danışman tarafından yapılacağı,
- Hangi veri ve dokümanlar kim tarafından hazırlanacak,
- Hangi tür toplantılar, çalışma partileri, proje grupları ve diğer iş grupları kullanılacak ve bunlara kimler dahil olacak,
- Ne tür eğitim ve bilgilendirme faaliyetleri yürütülecek.

Ayrıntılı rol tanımlarından sonra, danışman işin her adımında gerekli olacak kaynakları belirleyebilir. Hazırlanması gereken bu kaynaklar⁸¹;

- Danışman tarafından (danışma zamanı, materyalleri, memur desteği (sekreter vs) özel hesaplama (bilgisayar vs.) araştırma, hukuki tavsiye, diğer hizmetler) ve bunların maliyetleri,

- Müşteri tarafından (yönetim ve diğer idari personelin zamanı, işbirliği yardımlaşma ayarlamaları, yönetim desteği, ofis tesisleri, test yapmak için kaynaklar, deneyime dayalı çalışmalar, hesaplama vb) hazırlanmalıdır.

2.1.1.4.2. Ön Teşhisle İlgili Yazılı Rapor

Raporun amacı; müşteri şirketinin en önemli ekonomik ve teknik verileri hakkındaki bilgilerin verilmesi, işletmenin en önemli problemlerinin neden-sonuç ilişkisi içinde gösterilmesi, söz konusu olan danışmanlık alanlarının geliştirilmesi ve gelecek

⁸¹ Kubr. M.: a.g.e. s.159

danışmanlık adımları için öneriler, bir danışmanlık sözleşmesinin yapılması için temel ilkelerin oluşturulmasıdır⁸².

Raporun; kısa, ulaşılabilir, anlaşılabilir ve ikna edebilir olması gerekir. Raporda mutlaka dikkat edilmesi gereken hususlar olacaktır. Bunlar; işletmenin yeni ilişkilerinin gösterilmesi; kelime seçiminin ve stilinin işletmecinin anlayışına uygunluğu sadece masada kalmayıp sunuşla tanıtımı bundan sonraki aşamalar için önerilerin önemlidir.

2.1.1.5. Teklifin Sunumu

Teklif, yönetim danışmanı için danışmanlık hizmetinin pazarlaması aynı zamanda yapılacak işin planıdır. Teklif edilen iş, onaylama ve karar için doküman biçiminde açıklamalı olarak müşteriye sunulur. Teklife; survey raporu, teknik rapor, proje dokümanı, proje planı, anlaşma teklifi de denilmektedir. Bazı müşteriler danışmandan daha önceden belirlenmiş bir formatta bunun sunulmasını isteyebilir. Bu, müşterinin değişik danışmanlardan alacağı teklifleri değerlendirmesinde kendisine yardımcı olacaktır⁸³.

Müşteriye sunulan teklif önemli bir satış aracıdır. Danışman için görevi nasıl yürütüp uygulayacağına ilişkin açık bir vizyona sahip olmak onu tamamıyla başarıya ulaştırması için yeterli olmayacaktır. Danışman bu vizyonu açık ve anlaşılır bir şekilde kağıt üzerinde diğer insanların anlayabileceği şekilde sunmak zorundadır. Bu açıklama aynı zamanda danışmanı müşterisini ilk ziyaretinde tanıma fırsatı bulamayan insanların, danışman ve teklifi hakkında temel fikir oluşturmasında da yardımcı olacaktır.

2.1.1.5.1. Teklif İçin Ön Hazırlık

Teklif vermeden önce teklife yönelik bir ön hazırlık yapılır. Teklif sunumundan önce değerlendirilmek ve karar verilmek durumunda olunan konular şunlardır:

⁸² Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.66

⁸³ Kubr, M.; a.g.e. s.159

- İşle ilgili araştırma gerekiyorsa ne kadar zaman alacağı ve masraf dökümü,
- Müşteri tarafından konulan zaman sınırlamalarına uyulup uyulamayacağı,
- Tespit çalışmalarına harcanacak zaman, yapılacak işler ve masraf dökümü,
- Tespit raporunun sunulması ve tartışılmasının zamanlaması,
- Tespitlerin değerlendirme ve çözümlerin üretilme zamanlaması ve masraf dökümü,
- Çözüm önerileri ön raporunun sunulması ve tartışılmasının zamanlaması,
- Final çözüm önerileri ve tartışma planının sunulması,
- Uygulamanın planlanması ve değerlendirmesi,
- İşin tamamlanmasında görev alacak uzman ve yardımcı danışmanların iş planlarının, proje iş planına uygunluğu,
- Müşteriyi etkileyecek sunuş formatı.

Müşteri teklifin teknik yönünden etkilenir ve iş teklifi sunumu yönüyle de memnun kalır. Kazandıran teklifler yazmak hiç bir danışmanın inkar edemeyeceği önemli bir sanattır.

2.1.1.5.2. Teklifin Bölümleri

Bir çok durumda müşteriye sunulan tekliflerde şu dört bölüm bulunmaktadır⁸⁴:

- Teknik bölüm
- Kadrolama bölümü
- Danışmanın öz geçmişi ve referansları bölümü
- Finansal ve diğer şartlarla ilgili bölüm

Teknik bölüm; danışmanın problem hakkındaki ilk değerlendirmesini yani ön teşhis, ulaşılabilecek amacı, kullanılacak yaklaşımı ve izlenecek programı içerir. Danışmanın hazırladığı ayrıntılı rapor ile kendi uzmanlığı konusunda tecrübelerini ücret almadan müşteriye henüz işi almadan sunuyor olması önemlidir.

⁸⁴ Kubr, M.; a.g.e. s.160: Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.68

Kadroalama bölümü; danışmanın işi yürütmesinde kendisine yardımcı olacak personelle ilgili olarak isim ve profil bilgilerini verir. Bu aynı zamanda müşterinin organizasyonundaki ekip çalışmasını yönlendirecek üst seviye danışmanlarının (ortaklar, proje yöneticileri) bilgilerini de içerir. Kural olarak, teklif sınırlı belli bir zaman için var olan ve kullanılabilecek kişilerin varlığını garanti eder.

Danışmanın öz geçmişi bölümü; müşteri açısından danışmanın/danışman firmanın tecrübelerini ve belli konulardaki yetkinliklerini açıklar. Bütün müşterilere sunulacak standart genel bir alt kısım olabilir ve daha önce gerçekleştirilmiş benzer işler bir diğer alt kısım olabilir ve bu kısım danışmanın bu tür işler için doğru kişi ya da kuruluş olduğunu destekleyen kanıtı oluşturur. Daha önceki müşterilerle ilgili referanslar ancak müşterilerin önceden izinleri alınarak kullanılabilir.

Finansal ve diğer bölümler; hizmetlerin maliyetini, maliyetlerdeki olası değişiklik ve artışları, ücretleri ve diğer giderleri ödeme konusundaki zaman tablosunu ve kararlaştırılan bütün taahhütleri belirtir.

Eğer danışman iş yapma süre ve standartlarına sahip ise bunu da teklifinde sunar. Bazen de müşteri zamanlama sürecini belirleyebilir.

Teklif hazırlanırken; teklifin bir pazarlama aracı olduğu ve bu nedenle de müşteriye yönelik olunması gerektiğinin unutulmaması gerekir. Teklifin müşteriye bizzat danışmanın kendisi tarafından yapılması oldukça önemlidir. Danışman; toplantıda müşterisine önce kısa bir sözlü tanıtımla ve ardından özet bir rapor sunumu ile görsel araçlar kullanarak raporu teslim edebilir. Müşteri de istekli ve başlamaya hazır ise hemen sözleşme yapılabilir. İyi bir danışman, müşteriye ikna etme konusunda teklif sunum aşamasında yapması gerekenleri iyi yapıp yapmadığını bilir ve müşterinin evet ya da hayır diyeceğini de az çok kestirecektir.

2.1.1.5.3. Teklifte Yer Almayan Noktalar

Danışman, müşteri için teklif hazırlığını sürdürürken kendisi için de müşterinin organizasyonu ile ilgili olarak notlar alır ve bu konularda izleyeceği yaklaşımları not eder. Tanışılan yöneticilerin isimleri ve bunlardan toplanan bilgiler, organizasyonel ilişkiler, yönetim stili ve kültürel normlar ile değerler hakkında tavsiyeler, müşteri firmadaki değişik insanların danışmana karşı davranışları, iç bilgi kaynakları, teklifin sunulduğu problemle ilgili ek yorum ve veriler, belirlenen diğer potansiyel problemler vb. müşteri organizasyonu hakkındaki özel birtakım bilgiler teklifin içerisinde yer almayabilir.

2.1.1.5.4. Pazarlık

Danışmanlığın pazarlamasında fiyat konusunda belli bir standart oluşmamıştır. Pazarlık konusu açıldığında; kapsam ya daraltılır ya da genişletilir; ödeme planı ve iş planlaması esnekleştirilebilir; ancak uzman ücretlerinin (adam-saat veya adam-gün başına) tartışılmaması gerekir. Diğer taraftan, birçok danışman, danışmanlık ücretlerinin sunulacak yüksek kaliteli hizmetler için oldukça adil olduğunu savunur ve pazarlığa açık olmadıklarını vurgularlar.

2.1.1.6. Danışmanlık Sözleşmesi

Eğer danışman ve müşteri iş veya proje üzerinde birlikte çalışma konusunda hemfikir olarak anlaşma imzalamışlarsa; danışmanlık sürecinin başlangıç aşamasının başarıyla tamamlandığı söylenebilir.

Bir danışmanlık sözleşmesinin içermesi gereken noktalar şunlardır⁸⁵:

1. Tarafların danışmanlık görevi süresince temsil edileceği kişiler,
2. Amacı, çalışma şekli, başlangıç tarihi, zaman ve çalışma hacmini içeren bir iş tanımı,

⁸⁵ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.67

3. Rapor edilecek konular,
4. Danışman ve müşterinin yükümlülükleri,
5. Danışmanın ücreti ve yaptığı harcamaların karşılanması,
6. Fatura verme ve ödeme işlemleri,
7. Görev sırasında üretilen raporlar için telif hakkı,
8. Bitiş işlemleri.

Danışmanlık sözleşmesinde, sözel anlaşma, anlaşma mektubu ve yazılı anlaşma olmak üzere üç temel anlaşma formu bulunmaktadır.

Sözel Anlaşma: Sözel anlaşma, müşterinin ya danışmanın yazılı teklifini inceledikten sonra ya da incelemeden danışmanın kendisi için yeterli profesyonel yeteneğe sahip olduğunu hissetmesiyle sözlü olarak hizmet almayı kabul etmesidir. Danışman ve müşteri arasında karşılıklı güven ilişkisi söz konusuysa sözel anlaşma tercih edilecektir. Bu tür anlaşma yeni müşterilerden daha çok tekrar eden işlerde daha sık kullanılmaktadır. Yazılı olmayan, karşılıklı güvene dayalı bir güven anlaşmasını en zorlayıcı hüküm dahi değiştiremeyecektir.

Anlaşma Mektubu: Anlaşma mektubu anlaşmaya dayalı profesyonel hizmetler için bir çok ülkede yaygın olarak kullanılan bir yoldur. Danışmanın teklif mektubunu alan müşteri, sunulan şartlarda mutabık kaldığını ve anlaşmayı kabul ettiğini bildiren bir onay mektubunu danışmana gönderir. Bu mektupta müşteri, danışmanın teklifinde bazı değişiklikler yapabilir ya da danışmanın sunduğu teklife bazı eklemeler yapabilir. Bu durumda sunulan değişiklik ya da eklemeleri kabul edip etmediğini karşı tarafa bildirecek olan danışmandır.

Yazılı Anlaşma: Danışman ve müşteri farklı iş alanlarından ve hukuksal ortamlardan geliyorlarsa birbirlerinin niyet ve davranışlarını yanlış anlamalarını önlemek için yazılı formun seçilmesi en isabetli karar olacaktır. Danışman, tarafların birden fazla olduğu büyük ve karışık işlerde tercihini yazılı anlaşmada kullanacaktır. Anlaşma

yapmanın amacı, her iki tarafın da çıkarlarının korunabileceği şekilde birlikte çalışmanın düzenlenmesi ve uyumlaştırılmasıdır.

2.1.2. Teşhis Aşaması

Danışmanlık sürecinin ikinci safhası olan teşhis ilk tam operasyonel evredir. Teşhisin amacı, müşteri tarafından karşılaşılan problemi ve hedeflenen amaçları derinlemesine ve detaylı olarak incelemek, probleme neden olan ve ona etki eden güçleri ve faktörleri tanımlamak ve problemin çözümü ile ilgili çalışmayı nasıl yönlendirileceğine karar vermek için ihtiyaç duyulan bütün bilgiyi hazırlamaktır. Aynı derecede önemli bir diğer amaç da, müşterinin örgütü tarafından ulaşılan sonuçlar ve global hedefler ile sorgulanan problem arasındaki ilişkileri incelemek ve müşterinin değişiklikleri yapma ve problemi etkili bir şekilde çözme potansiyelini ortaya koymaktır⁸⁶.

Teşhis safhasının başlangıcı ile giriş (başlangıç) safhasının sonu arasında ve müşterinin durumuyla düşüncenin oluşumu arasında birkaç aylık ara olabilir.

Herhangi bir örgütte danışman önem ve doğası farklı pekçok sayıda problemle karşılaşır. Bunlar, teknik ve insani, açık ve gizli, önemli ve önemsiz, güncel ve potansiyel olabilir. Danışman, problemlerin neler oldukları ve çözümlerinin neler olması gerektiği konusunda çok sayıda eleştiri içeren görüş işitir. Problemi teşhiste, danışman sürekli olarak yanlış yöne gitme, diğerleri tarafından ifade edilen görüşlerden aşırı etkilenme, kompleks bir problemin önemli boyutlarını veya ilginç yeni fırsatları gözden kaçırma ve hayati olayları dışarıda bırakırken gereksiz olaylar hakkında bilgi toplama riskine maruz kalabilir.

Danışmanlık ahlakı gereği her müşteri ve firmasına ilişkin bilgiler özel gizliliğe sahiptir. Örgüt içinde biçimsel iletişimin yanı sıra bir de sarmaşık adı verilen biçimsel olmayan iletişim kanalları vardır ki bunlar gizli bilgileri yayarak danışmanı zor durumda bırakabilir.

⁸⁶ Kubr, M.; a.g.e. s.167

Teşhis, güçlükler içindeki bir örgütte acı dolu bir egzersiz olmaktadır. Çünkü, teşhis aşaması sayesinde örgütte müşterinin gurur duymayacağı ilişkiler veya durumlar ortaya çıkabilir. Bu pozisyonda bulunan kişi veya kişiler bu durumla başa çıkamaz ve hatta bu durumu saklarlar.

2.1.2.1. Hedefler ve Problemlerin Teşhisi

Problemle ilgili çalışmanın hedeflerini tanımlamak, harcanan çabalar, yaratacağı etkilerin en büyük olduğu alanlara uygulanırsa ancak başarı sağlanacaktır. *Problemler*, gerçek durum ile gelecek/geçmiş durum arasındaki farkları gösterir. Müşterinin problemi beş temel boyutu ile tanımlanabilir⁸⁷:

a) **Öz ya da kimlik.** Problemin özü ya da kimliği betimlenir (düşük başarımlı; boş sermayenin nasıl değerlendirileceği konusunda fikir eksikliği; satış sonrası hizmetleri iyileştirme arzusu). Karşılaştırmanın temeli olarak neyin kullanıldığı ortaya konur. Performansın neden düşük olduğu belirtilir.

b) **Örgütsel ve fiziksel konum.** Problem hangi örgütsel birimlerde (bölümler, departmanlar, bağlı kuruluşlar) ve fiziksel birimlerde (fabrikalar, binalar, bürolar, mağazalar) gözlemlenmektedir? Bundan diğer hangi birimler etkileniyor ya da etkilenebilir? Problem ne kadar yaygın? Çevreyle olan (örneğin, müşteri veya tedarikçilerle) ilişkileri etkiliyor mu?

c) **Problemin “sahipleri”.** Hangi insanlar-yöneticiler, uzman personel, işçiler-problemin var olmasından etkilenmekte ve birincil olarak onu çözmekle ilgilenmektedirler? Kimin güçlükler çıkarması muhtemeldir?

d) **Mutlak ve göreceli önem.** Problem mutlak manada (örneğin, kaybedilen para ya da çalışma zamanının miktarı, atıl kalan üretim kapasitesi) ne kadar önemlidir? Göreceli manada (örneğin diğer problemlerle karşılaştırıldığında) ne kadar önemlidir? Bulunduğu

⁸⁷ Kubr. M.; a.g.e. s.172

konumu ve ona sahip olan insanları nasıl etkilemektedir? Bir bütün olarak örgüt için ne kadar önemlidir? Eğer problem çözüme kavuşturulacak olursa örgütün kazancı ne olacaktır?

e) Zaman perspektifi. Problem ne zamandan beri mevcut? Problem bir defa mı birkaç defa mı, yoksa sürekli olarak mı gözlemlenmekte? Hangi aralıklarla ortaya çıkmakta? Eğilim ne yönde; problem durağan mı, artıyor mu, azalıyor mu? Problemin gelecekteki seyri bakımından nasıl bir tahmin yapılabilir? Bir gelecek problemi bekleniyor mu?

Teşhis aynı zamanda şunları da ortaya koyar⁸⁸:

Problemin Nedenleri: Teşhiste anahtar görevlerden biri de probleme neden olan güç ve faktörleri tanımlamaktır. Amaç bir ya da daha fazla suçluyu göstermek değil, olayı anlamaktır.

Diğer Önemli İlişkiler: Herhangi bir yönetim ve iş problemi diğer problemlerle iç içedir ve problemin neden veya nedenleri ile onun arasındaki ilişkilere ek olarak ortaya konabilecek diğer ilişkiler vardır. Problemin direkt nedeni olmaksızın problemi büyüten faktörler mevcut olabilir. Problemin çözümünü az ya da çok güçleştirebilirler.

Müşterinin Problemi Çözme Potansiyeli: Müşteri problemi çözmek için gerekli olan materyale, mali kaynaklara ve teknik uzmanlığa sahip mi? Eğer sahip değilse, danışmanlık bu potansiyeli geliştirmek ve gerektiğinde müşteriye yardım etmek zorunda olacaktır.

Daha İleri Adımların Olası Yönleri: Teşhisin amacı kuşkusuz üçüncü aşama olan hareket planına hazırlıktır. Araştırma boyunca, problemin nasıl çözülebileceği ve bunun müşterinin amaçlarına ulaşmaya ve onun işini iyileştirmeye nasıl katkı sağlayacağı konusundaki fikirler ve bilgi, problemin nedenleri ve doğası ile ilgili verilerde olduğu gibi

⁸⁸ Kubr. M.; a.g.e. s.173

kararlılık ve dikkatle toplanacak, kayıt edilecek ve analiz edilecektir. Bu bir sonraki aşama olan hareket planlaması aşamasına bağlantı sağlayacaktır.

Sadece müşteriler tarafından değil, aynı zamanda bazı danışmanlar tarafından da problemlerin tanımlarında yapılan ortak bazı hatalar vardır. Bunlar⁸⁹;

- **Belirtilerin Problem Olarak Algılanması**

Bu en çok rastlanan hatadır. Yönetimi endişelendiren bazı çok bilinen konular (örneğin, satışların düşmesi, Ar-Ge departmanında yenilikçi fikirlerin eksikliği, işe gelmeme), sadece çok daha derin güçlüklerin muhtemel belirtileri olabilse de problem olarak görülürler.

- **Problemlerin Nedenleri Hakkında Algılanılan Fikirler**

Bazı yöneticiler ve danışmanlar, deneyimlerine göre problemin nedenini belirlemekteler.

- **Problemlere Sadece Bir Teknik Açıdan Bakmak**

Eğer teşhis güçlü bir alt yapısı olan bir alana önyargılı bir yönetici ya da bir danışman tarafından yapılıyorsa ve eğer yönetim problemlerinin içsel bağımlılıkları göz ardı ediliyorsa bu hata sık sık ortaya çıkar. Teşhis, teknik bilgisi iyi olan ama yönetimin disiplinler arası özelliğini göremeyen bir danışman tarafından yapıldığında bu sorunla karşılaşılır.

⁸⁹ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.70

- **Örgütün Değişik Kesimlerinde Problemin Nasıl Algılandığını Göz Ardı Etmek**

Örneğin, danışmanın problemin yönetimin alt kademeleri tarafından nasıl algılandığına bakmaksızın üst yönetim tarafından yapılan tanımı kabul etmesi.

- **Tamamlanmamış Problem Teşhisi**

Zaman darlığı ve maliyet darboğazı ya da başka sebeplerle danışman teşhis çalışmasını erken bitirmeye teşebbüs edebilir. Bu şekilde danışman müşterinin sunduğu orijinal konuyla direkt ilişkisi olabilecek fırsatları ve problemleri ortaya çıkaramayacaktır.

- **Odak Amacı Netleştirmede Başarısız Olma**

Danışman çok fazla probleme birden bakarak zamanı ve enerjiyi harcayabilir. Danışman yanlış problem veya tamamıyla gerçekçi olmayan öneriler üzerinde çalışabilir.

2.1.2.2. Olay Belirleme

Olaylar bir danışmanlık çalışmasının temel taşlarıdır. Danışmanların, durumun net bir fotoğrafını elde etmeleri, problemin net bir tanımına ulaşmaları ve önerilerini gerçekle ilişkilendirmeleri için çok sayıda olay belirlemeye ihtiyaçları vardır. Teşhis başladığında, başlangıç safhasında ön eleyici problem teşhisini yapan iş arkadaşlarınca operasyonel danışmanlara belli miktarda veri iletilir.

Olay belirlemek için öncelikle veri toplanır, sonra bu verilerin planlaması, içeriği, detay derecesi, zaman aralığı, kapsamı ile son olarak da organizasyonu ve tablolştırılması yapılır.

2.1.2.2.1. Veri Toplama

Profesyonel danışmanlar, teşhis aşamasında iş görüşmeleri ve başlangıç teşhisin ihtiyaç duyulan verilerden daha detaylı bilgi toplayacaklarının bilincindedirler. Ama veri elde etmenin maliyetini de göz ardı etmemek gerekir. Eğer veriler hazır değilse ve bunları elde etmek için gözlem, mülakat, özel kayıt tutma gibi özel faaliyetlerin yapılması gerekiyorsa maliyetine de katlanacaktır.

Veri elde etmek uzun bir süre alabilir ve kompleks bir olayda belli bir mantık izlenmesi gerekebilir. Danışman, eldeki problemle bir şekilde ilişkili olabilecek olayları, durumları ve sorunlarla ilgili belli bazı verileri niçin elde etmek istediğini müşterisine açıklamak durumu ile karşı karşıya kalabilir.

Toplanacak verilerin müşteriyle en yakın işbirliği içinde belirlenmesi gerekir. Böylece, hangi kayıtların ne amaçla tutulduğu, ne kadar güvenilir oldukları, başka hangi kaynakların aranılması gerektiği gibi birçok konu bilinecektir. Verinin içeriği, detay derecesi, zaman aralığı ve kapsamı da önemle üzerinde durulması gereken konulardan diğerleridir.

Verinin İçeriği; görünüşte tıpatıp birbirinin aynı olan veri tiplerinin farklı örgütlerde farklı anlam ya da içeriğinin olabileceğini her deneyimli danışman çok iyi bilir. Yönetici, teknisyen, gözetleyici, yönetsel personel, üretim ve diğer işçiler vb. çalışanların kategorilerinin belirlenmesi de değişkenlik gösterebilir.

Değişik örgütlerin yönetiminde kullanılan verilerin birliği muhasebe ve raporlamanın devlet kurallarına uymak zorunda olduğu ülkelerde daha üst düzeyde olacaktır⁹⁰.

Detay Derecesi; teşhis aşamasında kullanılan verilerin detayının başlangıç teşhisinde kullanılan verilerinkinden farklı olacağı açıktır. Genel bir teşhiste toplam

⁹⁰ Kubr. M.; a.g.e. s.177

rakamlar elde edilirken değişikliklerde daha detaya inilir. Veriler ne kadar detaylandırılırsa, onları toplamak da o kadar zaman alacaktır. Danışman, veriyi toplamadan önce zayıf ve güçlü yönleri analiz edecektir.

Zaman Aralığı; aylar, haftalar aynı sayıda çalışma gününü içermesi esastır. Ancak bu şekilde zaman aralıkları karşılaştırılabilir. Beklenmeyen olayların ortaya çıktığı zaman aralıkları, farklı değerlendirilip yeni durumlara uydurulur.

Kapsam; danışman toplayacağı verinin kapsamını da belirler. Tümüyle üzerinde mi çalışacak yoksa seçilen örnek üzerinde mi? buna karar vererek kapsamı çizer.

2.1.2.2.2. Verinin Organizasyonu ve Tablolaştırılması

Olayın elde edilmesi için yapılan hazırlık çalışmalarından sonra sıra veri organizasyonu ve tablolaştırılmasına gelir. Örneğin; kaza sayıları için, zaman, sıklık, neden, etki; insanlarda, yaş, cinsiyet, uyruk, ailenin statüsü, hizmet süresi, kazançlar; malzeme ve üründe, ölçek, değer, teknik karakterler gibi özelliklere bakılarak gruplamalara gidilir ve buradan elde edilen veriler tablolaştırılır⁹¹.

Danışmanın dokümanlarını düzgün bir şekilde tutması ve yeniden bilgi elde etmek üzere onları dosyalaması, ona iş akışının düzgün olmasında yardımcı olacaktır. Tutulan notlar, ortaya çıkan olayın oluşumu anında yazılanlar kadar gerçeği yansıtacak nitelikte olur. Hiçbir rakamsal sonucun, onu oluşturan kalemlerce açık bir biçimde sağlanmadıkça kayıt edilmemesi gerekir.

⁹¹ Kubr. M.; a.g.e. s.179

2.1.2.2.3. Olay Belirleme Yolları ve Kaynakları

Genelde danışmanlar olaya şu üç biçimde ulaşabilirler⁹²:

- kayıtlar
- olaylar ve koşullar
- hatıralar

Bu kaynaklardan herhangi biri örgüt içi ya da örgüt dışı elde edilmiş olabilir. **Kayıtlar**; çevrilebilir ya da okunabilir formlar içine yerleştirilmiş bilgilerdir. Bunlar; dokümanları (dosyalar, raporlar, yayımlar), bilgisayar dosyalarını, filmleri, mikro filmleri, teypleri, çizimleri, resimleri, grafikleri, vb.ni içerirler. **Olaylar ve koşullar**; gözlemlenebilen hareketler ve onları çevreleyen öğelerdir. Dolayısıyla bu tür gerçeklikler gözlemlenerek elde edilir ve gözlemlerin sonuçları kayıt edilir. **Hatıralar**; müşteri örgütünde çalışanlar veya onunla bağlantılı olanlar ya da sadece danışmana kullanım bilgisi sağlayabilen insanların aklında kayıt edilmiş bilgilerdirler. Bu bilgi ansiklopedisi kanıtlanması güç olan olayları, tecrübeleri, görüşleri, inançları, izlenimleri, önyargı ve kavramaları kapsar.

2.1.2.2.3.1. Kayıtlı Verileri Yeniden Elde Etmek

Danışman, verileri diğer kaynaklardan elde etme yollarına başvurmadan zaten mevcut olan bilgileri kullanıma gidecektir. Kayıtların yeniden elde edilmesinde bazı kaçınılması gereken belli aldatıcı hususlar olabilir. Örneğin; makine arızaları ve iş durmaları gibi bir çok durumda kayıtlarda olay saptırılmış olabilir. Özel sektör veya kamu sektöründe çeşitli departmanların aynı faaliyet, girdi-çıktılarla ilgili olarak farklı kayıtlara sahip oldukları görülebilir. Eğer bilgi hemen hazır değil ya da mevcut olan bilgi güvenilirmez ise özel kayıt tutulur. Danışman, müşterinin örgütündeki bireylerden veya ekiplerden kaynaklanan problemin belli yönleri ile ilgili düşünceler üretip özel bir rapor şeklinde önerilerini kayıtlara dökebilir.

⁹² Kubr, M.; a.g.e. s.180

2.1.2.2.3.2. Gözlemlene

Yönetim danışmanlığı sürecinin aşamalarında danışman, probleme ilişkin olan personel ve yönetim toplantılarına katılarak gözlem yapar. Genellikle gözlem bireysel değil gruplara yönelik yapılır. Ancak, amaç bir bireyin performansını iyileştirmesine yardım etmekse, gözlemlene temelde bireyin üzerine odaklanabilir. Örneğin, örgütteki üst düzey bir çalışanın kişiler arası problemler yaşadığı bir durumda gözlemin ağırlık noktasını bu kişi oluşturacaktır.

Danışmanın genelde gözlemlerle elde ettiği bilgi şunları içerir⁹³:

- Fabrikanın, depoların ve ofislerin krokileri,
- Operasyonların, malzemelerin ve insanların akışı,
- Çalışma yöntemleri, çalışma yeri ve disiplini,
- Çalışma koşulları (gürültü, ışık, sıcaklık, havalandırma, düzenlilik ve temizlik),
- Üst düzey ve orta düzey yöneticilerin, gözetleyicilerin, uzman personelin ve işçileri davranış ve tutumları,
- Kişiler arası ve gruplar arası ilişkiler.

Gözlem esnasında insanların rahatsızlık duyabilecekleri göz önünde tutularak danışman tarafından daha önceden onların uyarılması gerekir. Gözlem altındakilerle, onların faaliyeti ya da iş ilişkilerini etkileyen faktörleri ortaya koymalarına izin vererek ve iyileştirme için onları öneriye davet ederek, bir görüş alışverişi muhtemelen onların işbirliğini sağlayacaktır. Çalışanların gözlem esnasında her zaman gösterdikleri performanstan daha hızlı veya daha yavaş, daha kötü veya daha iyi olmaları yerine normal davranış göstermeleri beklenir. Danışman gerekli olduğu kadar insanların önyargılarını, tercihlerini ve eğilimlerini gözlemlemektedir. Gözlem, danışmanın ilk izlenimlerini edindiği başlangıç toplantılarıyla başlamaktadır. Danışman daha çok tecrübe, inanç, kendi kendine güven derecesi, tutkular, hoşlanmalar, hoşlanmamalar, özel ilgiler, saygı duyulan veya duyulmayan insanlar, sosyal olma, işbirliği yapma isteği, yönetim tarzı, düşünme

⁹³ Kubr, M.; a.g.e. s.182

gücü, yeni fikirlere karşı olan açıklık derecesi, değişim için motivasyon, yaratıcılık, liderlik, olaylara yaklaşım yönü vb. kişisel özellikler ve tutumlarla ilgilenirse müşterinin değişime karşı tutumunu ve değişimi etkileyecek faktörleri görme şansına sahip olacaktır.

2.1.2.2.3.3. Anket Formu

Anket formlarındaki amaç; birbirinden uzakta bulunan çok sayıda kişiden bilgi sağlamaktır. Anket formu ilgililere, onu doldurmaları ve geri göndermelerini isteyen açıklayıcı bir notla iletilebilir veya anketörlerce sorular direkt sorulabilir ve cevapları forma geçilebilir.

Anket tekniği kullanılarak, zaman tasarruf sağlanarak kısa bir sürede çok sayıda bilgi edinilebilir. Ayrıca uygulaması da can sıkıcı değildir ve katılımı sağlayıcıdır. Ama anket formundaki sorular çok geniş ve ayrıntılıysa amaçtan uzaklaştırıcı olacaktır⁹⁴. Bu nedenle anket formu oluştururken danışman tam olarak hangi tür bilgiyi istediğine, onu nasıl kullanacağına, cevapları nasıl özetleneceğine ve sınıflandırılacağına karar verir. Anket formunda mümkün olduğunca evet veya hayır ya da sayısal cevapların bulunması gerekir. Uzun cevaplı ve çok fazla açık uçlu sorular sormak daha sonraki aşamalarda değerlendirme zorluğu yaratacaktır. Soru sorulan kişi önceden anketin amacı hakkında bilgilendirilirse anketi cevaplama oranı da artacaktır. Sorular mantıki olarak birbirini izler sırada, anlamlı, açık ve kısa olursa daha kolay anlaşılacaktır. Cevabı içeren ve öneri getiren soruların ankette bulunmaması gerekir. Sorular; kapalı, çoktan seçmeli, ölçek üzerinde değerlendirmesi yapılan, sayısal bilgi isteyen vb. olabilir.

2.1.2.2.3.4. Mülakat Yapma

Yönetim danışmanlığında mülakat yapma kayıtlı verilerin yeniden elde edilmesiyle birlikte en fazla kullanılan veri toplama tekniğidir.

⁹⁴ Aldemir, M. Ceyhan, Ataol, Alpay, Budak Solakoğlu. Gönül: Personel Yönetimi, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, I.baskı, 1993, s.68

Mülakat esnasında soru sormanın anket formuna göre büyük bir avantajı vardır. Verilen her bir cevap test edilebilir ve detaylandırılabilir. Sorular birbirini tamamlayıcı ve destekleyici niteliktedir. Mülakatta soru listesinin bir grubu gerekli veriyi üretmede başarısız olursa, başka biri denenebilme imkanı da bulunmaktadır. Bunu mülakat edilen kişinin vermiş olduğu cevaplardan çıkarmak mümkündür. Danışman, yorumlardan ve görüşlerden, tutumlar ve vücut dilinden hareket ederek de bilgilere ulaşabilmektedir. Aynı zamanda danışman mülakat esnasında hangi gerçekleri, kimden, ne zaman, nerede ve nasıl elde etmek istediğini saptamaktadır.

Etkili bir mülakatın temel prensipleri üç temel başlık altında toplanabilir⁹⁵:

a. Mülakattan Önce;

- Gerekli olayların ortaya çıkarılması için olası sorular hazırlamak,
- Danışmanın kendisini mülakat edilen kişinin kişiliği ve işi hakkında bilgi edinmesi,
- Mülakat edilecek kişiye görüşmenin amacı hakkında bilgi verilmesi gerekir.

b. Mülakat Süresince;

- Mülakat edilen kişiye başlangıçta daha detaylı açıklamalar yapıp ve ondan problemin çözümü konusunda yardım istenebilir.
- Mülakatı rahat ve hoş bir atmosferde başlatıp başından itibaren buzlar kırılabilir.
- Gerekli olan bilgiye doğru götürmesi olası sorular sorulup kişinin kendi düşüncesini gözden geçirilen konudan çok uzaklaşmadıkça ve önemsizleşmedikçe izlemesine izin verilebilir.
- Daha da ileri giderek mülakat edilen kişinin ifadelerini destekleyen uygun yorumlar yaparak ve gülümseme, başla onaylama, bilginin gerçekten yeni olduğunu ortaya koyma vb. ile anlık bilgi akışı cesaretlendirilebilir.

⁹⁵ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.75-77

- Heyecan ve şaşırma gibi ifadeler hariç konuşanın sözü yarım bırakılmadan ve işlerin yapılmakta olduğu yöntemlere eleştiri getirmeden, tartışmalara girmeyip iyileştirmelerle ilgili öneriler de ortaya atılmaması gerekir.
- Danışmanın sözsöl olmayan mesajlara, hislere ve izlenimlere duyarlı olması beklenir.
- Mülakat süresince olayları ve görüşleri not edip (bilgi verenle görüş birliğine varmak), izlenimlerin ve hislerin mülakattan sonra ayrıca not edilmesi gerekir.
- Ayrılmadan önce not edilenler kontrol edilir. Bilgi verene yardımı için teşekkür edilip, dolayısıyla zorunlu olması durumunda daha ileri mülakatlar için kapıyı açık bırakılır.

c. Mülakattan Sonra;

- Mülakat notlarına göz gezdirilip, kontrol edilecek noktaları listelenip ve güvenilir bilgiler sınıflandırılmış veri kaydına geçirilir.
- Eğer uygunsa, doğrulamak için daktilo edilmiş özet mülakat edilen kişiye gönderilir.
- Bir mülakattan elde edilen bilgiler diğer mülakatlara sorular hazırlamak (Örneğin, Çapraz kontrol) için kullanılacaktır.

Mülakatta herkes tarafından anlaşılabilir, belli bir cevabı içermeyen, ayrıntılı bir cevap için açık olan, hitap edilen kişiyi düşünmeye sevk eden sorular yöneltilirse mülakatın yapıldığı kişi/kışiler severek ve isteyerek soruları cevaplarlar. Evet/hayır, cevabı içeren, yöneltici cevapl, alternatif sunulan, doğru/yanlış ve de yanlış cevapları öneren sorulardan uzak durulması gerekir. Bunun yanında kişinin gerçekten doğru cevaplar verdiğini öğrenmenin bir yolu da arada bir tuzak sorular yöneltmektir.

Mülakat sırasında daha çok kişisel nitelikleri gözlemlemek için gözlem yapılacağını bildirmeden yani gizlice, çalışandan bazı prosedürleri yerine getirmesini isteyerek aktif katılıma yönelterek arandın bilgileri seyrine bırakarak yapmak en doğrusu olacaktır.

Mülakatta, danışman beklenmedik bir dirençle karşılaşabilir. Bu çok sayıda değişik biçimde dile getirilebilir. Örneğin; sorulara cevap verilmez, cevaplar geçiştirici

veya çok genel, danışmanın yaklaşımı hakkında şüpheler dile getirilebilir. Değişime gösterilen direnç ilerleyen konularda daha detaylı bir biçimde ele alınacaktır.

2.1.2.2.3.5. Veri Elde Etme Toplantıları

Teşhiste, danışman için diğer bir yol da özel bir toplantı ayarlamaktır. Böyle bir toplantının amacı, eldeki probleme ilişkin veri oluşturmaktır. Ancak bu tür toplantılarda dikkatli olunması gerekebilir. Çünkü, yeterli veri elde edilmeden toplantıdaki tartışmanın genel ve detaylı olası çözümlere yönelmesi de mümkündür⁹⁶. Bir veri elde etme toplantısında, kişi sayısının az veya çok olması mevcut bilginin paylaşılmasını önleyecektir.

2.1.2.2.3.6. Tahminleme

Tahmin, gerçek verinin yerini asla alamaz. Tahminlenmeye çalışılan konu, birden fazla kaynaktan elde edilerek kontrolü de yapılırsa daha sağlıklı tahmin elde edilmiş olunur. Tahmin saptırıcı ise o zaman test, gözlem ve özel kayıt devreye girer.

Danışman, net olmasına ihtiyaç duyulan mevcut durumun yönleri ile ilgili olarak (örneğin; genel yönetim giderlerinin toplam maliyetler içindeki yüzdesi, bu maliyetlerin yakından kontrol edilip edilmemesine karar vermek için); daha fazla gözlemin işe yarayıp yaramayacağıyla ilgili olarak (Örneğin; mamul ürünlerinde stoksuzluk ya da makine arızası olayları); iyileştirmelerden elde edilen faydaların daha hassas olarak ölçülmelere değip değmeyeceğinin hesaplanmasında (Örneğin, ikame malzemelerden elde edilen tasarruflar veya ürün tasarımında değişiklik); tahminlerin test edilebileceği alanlarda (Örneğin, eğer üretim planlaması ve kontrolü için kullanılan operasyon zamanlarının tahmini müşterinin normal bir karla satışına izin verecek bir sonuca yol açacaksa) ancak müşterinin tahminlerini kabul edebilir.

⁹⁶ Kubr, M.: a.g.e. s.186

Tahminler daha çok pazar fiyatları, enerji fiyatları, taşıma tarifeleri, döviz kurları, faiz oranları, enflasyon gibi verilerle ilgilidir. Bu tahminlerin çoğu, hükümet birimleri, bankalar, işletme araştırma enstitüleri ya da mali ve pazar analistleri gibi yetkin uzmanlaşmış kaynaklardan elde edilebilmektedir.

2.1.2.2.4. Veri Toplamada Kültürel Faktörler

Çoğu ülkede mülakat esnasında ev sahibi veri toplarken, bir içki ikram ederek başlangıç yapar.

Kültürel önyargılar, veri toplama tekniğinin kullanımını engelleyici yönde de olabilir. Örneğin, İngilizce'nin ana dil olmadığı bir ülkede bir danışman geniş bir insan topluluğuna yöneltilecek bir anket formunu hazırlamada her zamanki adımları kullanacaktır. Veriler gözden geçirildiğinde, cevapların aynılığı şaşırtıcıdır. Danışman bunu müşteri örgütünün bazı üyeleri ile görüştüğünde, ankete cevap verenlerce anketi yapanlara onların istediklerini sandıkları bilgileri vermenin bir gelenek olduğunu keşfeder. Aksini yapmak kabalık olacaktır. Yanıt verenler bütün kurnazlıklarıyla danışmanın isteyeceği cevapları saptamış ve onları sağlamışlardır. İşte bu gibi durumlarda veri toplanan ülkenin kültürel özellikleri devreye girmiş ve danışmanı yanıltmış olabilir.

2.1.2.3. Olay Analizi ve Sentezi

Analizin amaçları arasında; olayın doğru bir tanımlaması, müşterinin sahip olduğu potansiyel ve öngörülen değişikliklerden gelecekte elde edilecek faydaların neler olacağını ortaya koymak yer alır. Sentez ve analiz arasında keskin sınırlar yoktur. Elde edilen bilgilerin analiz edilebilmesi için önce ayıklanması, sınıflandırılması ve anlaşılır hale getirilmesi gerekecektir. Sentez sistem içinde parçaların analizinden bütüne ulaşma, sonucu ve çözümü oluşturmaktır. Parçalardan bir bütün inşa etmek anlamında sentez, olay analizinden sonuçlar çıkarır ve hareket önerileri geliştirir, olay analizi boyunca bir yerlerde başlar. Bu nedenle olay analizi yavaş yavaş sentez analizine dönüşür.

Profesyonel bir danışman için analiz ve sentez bir madalyonun iki yüzü gibidir ve o ikisini eş anlı olarak uygular⁹⁷. Analiz ve sentez birbirine bağlı işlevlerdir.

Tespit ve analiz çalışması sonucunda genellikle bir ara rapor hazırlanır. Bu rapor, tespitleri objektif, gerçekçi, sebep-sonuç ilişkileriyle ortaya koyar. Ancak böyle bir raporda çözüm önermek yanlış olur.

2.1.2.4. Sunuşun Hazırlanması ve Sunuş

Anlaşılır bir sunuş, üç kısımdan oluşur. Bunlar; sunuşun amacının belirtildiği ve bundan sonra gelecek olanlar hakkında kısa bir bilginin verildiği giriş kısmı; üzerinde durulan noktaların belirtildiği ana kısım ve temel noktaların özetlendiği sonuçların çıkarıldığı sonuç kısmıdır.

Sunuşun iyi yapılabilmesi için öncelikle bazı kurallara uyulması gerekecektir. Bu kurallar şu şekilde sıralanabilir:

1. Sunuşa konum belirlenip, tüm gerekli argümanlar toplanarak önceden belirlenmiş sunuş yaklaşımıyla ve de dinleyicilerin kimler olduğunu göz önünde bulundurarak hazırlıklı gidilmesi son derece önemlidir.
2. Sunuşa uygun gösterişli fakat rahat bir giyim tarzı tercihtir.
3. Sunuşun yapılacağı mekan önceden görülüp sunumun yapılması düşünülen araç-gerecin ortama uygunluğunun kontrol edilmesi gerekir.
4. Tek bir noktada yoğunlaşmadan etraf gözlemlenir.
5. Dinleyicilerin ilgisini toplayabilmek için şakalar yapılabilir ya da fıkra anlatılarak boğucu hava ortamdan uzaklaştırılabilir.
6. Dinleyicilerin de sunuşu dinleyip dinlemediklerinden emin olmak için arasıra sorular yöneltilecek dinleyici kontrolü sağlanabilir.
7. Sunum sırasında görsel ve sözsöz araçların beraber kullanılması daha iyi sonuçlar verecektir.

⁹⁷ Kubr. M.; a.g.e. s.190

8. Sunumu tane tane herkesin anlayabileceği gibi ne çok yavaş ne de çok hızlı ritmik bir havada ahenkli bir şekilde yaparak ilginin başka bir yere kaymasının da önüne geçilebilir.
9. Asıl verilmek istenen mesaj üzerinde yoğunlaşmak en iyisidir.
10. Sunuşun süresinin önceden belirlenip bu süreye uyulması gerekir.

Geribildirim

Müşteri ve onun personeli işin nasıl gittiğini, hangi olayların ortaya konmuş olduğunu, hangi çözümlerin şekillendiğini ve hangi bulguların, hareket için temel teşkil edecek kapasitede ön eleyici ya da nihai eleyici olduğunu bilme ihtiyaçları vardır. Danışman ve müşteri geri bildirimini tüm teşhis aşaması boyunca mümkün olduğunca elde etmeye özen gösterirler.

2.1.3. Hareket Planlaması Aşaması

Danışmanlık sürecinin üçüncü aşaması hareket planlamasıdır. Bu aşama, tespit edilen problemlerin çözümlerinin geliştirilmesi, alternatif çözümler arasından seçilmesi, muhtemel olanların müşteriye sunulması ve müşteri tarafından seçilen çözümlerin yerine getirilmesi ve tamamlanması için hazırlanmayı içermektedir.

Müşterinin bu noktaya kadar ki çalışmaları iyi anlamış ve çözüm önerilerini dinlemeye ve uygulamaya hazır olması gerekir. Müşterinin bu motivasyonu sağlanamamışsa bundan sonraki çözüm arayışlarının bir anlamı yoktur. Çözüm önerileri üzerinde yapılacak tartışmalara müşteri ve personelinin katılımı sağlanamazsa değişim kararlarını alma da ve uygulamanın başarıya ulaşmasında engellerle karşılaşabilir; hatta uygulanamadan rafa bile kaldırılabilir.

Verimli bir hareket planlamasının temellerinde; müşterinin organizasyonunda değişim sürecine engel olan problemlerin analiz ve belirlenmesi ile mükemmel teşhis çalışmalarının depolanması yatmaktadır. Hareket planlamasında önemli olan şey

yaratıcılık ve yeniliklere açık olmaktadır. Ama ne yazık ki danışmanlar, zaman zaman müşterilerin şartlarının özelliği ve farklı oluşunu göz ardı ederek başka organizasyonlarda çalışılmış olan çözümleri mekanik bir yolla danışmanlık yaptığı firmaya uygulamaya kalkışabilirler. Bu onların yapabilecekleri en büyük danışmanlık hatası olacaktır.

Hareket planlamasında, alternatif çözümler denenip müşteriye de ters düşmeyen alternatif kabul edilir. Bu aşamada, en üst düzeydeki yeteneklerin hareketlendirilmesi, tüm yeni fikirlerin denenmesi ve incelenmesi yapılmaktadır. Katılım son derece önemlidir. Hareket planlaması sayesinde müşteri için fırsatlar öğrenilir ve bu fırsatların kaçırılması engellenmiş olur. Hareket planlamasının kısıtı zamandır. Çünkü, projenin bir an önce bitirilmesi gerektiğinden danışmana alternatifler hazırlamak ve çözüm geliştirmek için çok sınırlı bir zaman dilimi düşecektir.

Müşteri danışmanının problem için en iyi çözümlerini bulup sunacağını umar. Böyle bir çözüme hemen ulaşmak mümkün olsa bile genelde birçok iş ve yönetim problemleri için birden fazla ve çok alternatifli çözümler vardır ki bunlar oldukça karmaşıktır. İçinde bulunulan durumun orjinallliği ve karmaşıklığı öyle olabilir ki kişinin aklına bir türlü kesin ve açık bir çözüm gelmeyebilir. Bu nedenle yeni durumlar için eski yaklaşımlar kullanılamaz. Yönetim danışmanlarının çok hızlı değişim gösteren bir alanda çalıştıkları yadsınamaz.

Hareket planlaması doğal olarak probleme uygun çözümler için bilgi, düşünce ve fikir araştırması ile başlamaktadır. Amaç, tüm ilgili ve mümkün olan alternatiflerin belirlenmesidir. Önerideki ayrıntılı tasarım ve planlamanın başlamasından önceki ön hazırlık aşaması çok önemlidir. Danışman, müşteriye problemin en iyi çözümünü önerip ve müşteri de kendini danışmanının mümkün olan diğer çözümleri göz ardı ederek sanki tek çözüm yolu varmış gibi bunu kabul etmeye zorlanmadığından emin olup birbirlerine destek verirler. Müşteri ile işbirliği içinde olan danışman mümkün olan çözüme kaynakları yönlendirip yönlendirmemeye karar verdiğinde yeni çözüm ile ne elde edilecek? Mevcut durum ne gibi farklılıklar gösterecek? Muhtemel etkileri sürekli mi olacak? Çözüm nerede? Başka ortaya çıkabilecek zorluklar neler olabilir? Bu durumdan

kim ya da kimler etkilenecek? Değişim için en iyi zaman nedir? gibi birçok soruya da cevap araması gerekli olacaktır⁹⁸.

Danışman bu aşamada önceki iş ve müşterilerden, danışmanlık şirketinin dosyalarından, meslektaşlarından, sistem yazılımı ve ekipmanları üretenlerin çalışmalarından ve tecrübelerini paylaşmaya hazır olan diğer organizasyonlardan yararlanarak ve kendi deneyimlerini kullanarak alternatif çözüm önerileri sunabilmektedir. Müşterinin belirli bir probleminin çözülmesi için şirketin bilgi kaynaklarının, birikmiş uzmanlıklarının kullanılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

2.1.3.1. Yaratıcı Düşünme

Günümüzde danışmanlık için tecrübe ve bilgilerin sadece belli problemlere çözüm sunabildiği görülmektedir. Artık tüm danışmanlar yeni bir yaklaşım geliştirmenin gerekliliğini kabullenmektedirler.

Yaratıcı düşünce, “Daha önceden ilişkili olmayan şeylerin ve düşüncelerin ilişkilendirilmesi” olarak tanımlanabilir⁹⁹. Daha önce aralarında ilişki kurulmamış nesneler ya da düşünceler arasında ilişki kurulmasıdır. Yaratıcı düşünce sert ve katı analitik yaklaşımlar ile sezgisel ve düşünsel olanları birleştirir. Yaratıcılık öğrenilebilir fakat öğrenilmesinin çok zor olduğu da açık bir gerçektir.

Yaratıcı düşünce analitik düşünceden farklılıklar arz eder. Analitik düşünce mantıksaldır ve tek bir yanıt ya da uygulanabilirliği olan az sayıda çözüme ulaşır. Yaratıcı düşünce ise, hayal gücü gerektirir ve insanı pek çok muhtemel yanıt, çözüme ya da düşünceye götürür. Her ne kadar bu iki düşünme biçimi farklı ise de biri bir diğerinin tamamlayıcısı olduğu için birbirlerine bağlıdırlar. Bu özellikle yaratıcı düşüncenin oluşturduğu fikirler dizisi içinden uygulanabilir olanlarını saptamak için analitik yöntemlerin kullanılması gerektiğinde kendini belli eden bir durumdur. Analitik düşünce,

⁹⁸ Kubr. M.; a.g.e. s.208

⁹⁹ Kubr. M.; a.g.e. s.209

fikirleri ve uygulamaları birleştirir ve eğer ciddi bir ilerleme kaydetmek isteniyorsa yaratıcı düşünceyle desteklenmesi gerekir¹⁰⁰.

Yaratıcılık, yeni olan bir fikrin oluşturulmasıdır. Yaratıcılık; yeni ve geçerli fikirler yaratılmasıyla sonuçlanan fikrîsel bir süreçtir¹⁰¹. Yenilik ile karıştırılmaması gereken bir kavramdır. Çünkü, yenilik yaratıcı fikirlerin pratikte uygulanmasıdır. Yaratıcı düşünce, insanın doğuştan sahip olduğu bir yetenektir ve ayrıca öğrenilebilen ve günlük problem çözmede kullanılabilen beceriler dizisidir.

Öğretilen yaratıcı düşüncenin ana özellikleri şöyle sıralanabilir¹⁰²:

a) Basit Düşünce: Karmaşık çözümler aramak yerine basit düşünmek gerekir. İnsanlığın en önemli buluşları basittir. Örneğin, tekerlek.

b) Sınırların Ötesinde Düşünmek: Düşünmemiz sürekli olarak alışkanlık, eğitim, bilgi, deneyim ve kültürümüzle sınırlanmaktadır. Yaratıcılık ancak bu sınırların ötesine gidilebildiğinde mümkün olmaktadır.

c) İmkansızlıklara Açık Olmak: Genelde bazı şeylerin mümkün olmadığını düşündüğümüzden, düşüncemizi daha ileriye götüremeyiz. Yaratıcı düşünce, ilk bakışta mümkün değilmiş gibi görünen şeylere kendimizi açmak anlamına gelir.

Yaratıcı düşüncenin oluşturulması sürecinde başarılı bir sonuca ulaşabilmek için geçilmesi gereken hazırlık, çaba, kuluçka, fikrin doğuşu ve değerlendirme safhaları olmak üzere beş aşama vardır¹⁰³.

¹⁰⁰ Rawlinson, J.Geoffrey; Yaratıcı Düşünme ve Beyin Fırtınası, Rota Yayın Tanıtım, Çeviren: Osman Değirmen, İstanbul, 1995, s.16

¹⁰¹ Akat, İlter, Budak Gönül, Budak Gülay; İşletme Yönetimi, İzmir, 1997, s.370

¹⁰² Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.86

¹⁰³ Rawlinson, J.G.; a.g.e. s.33-37

a) Hazırlık: Bilinen tüm gerçekleri kabul edip uymak, çözülecek sorunla ilgili mümkün olduğu kadar analitik düşüncenin uygulanması, belirlenen problemi farklı şekillerde ele almak yani problemi ve amaçları yeniden oluşturma bu aşamada gerçekleştirilir. Sorunun yeniden tanımlanması, diğer insanların o sorunla ilgili görüşlerini belirtmelerine ve yöneticinin bu fikirleri kabul edebilmesine olanak sağlayan bir mekanizmadır.

b) Çaba: Çözüm bulamamanın sıkıntısı, konuğun adını anımsayamamanın sıkıntısına benzer. Çözüme ulaşmak için daha çok çaba harcanması gerekir. Hayal kırıklığı çaba aşamasının önemli bir özelliğidir. Sıkıntı ve hayal kırıklığı, yaratıcı çalışmaların bir parçasıdır ve bunları aşmanın yöntemleri vardır. Çaresizliğin getirdiği sıkıntıyı aşmak kolay değildir ama yeterli çaba gösterildiğinde hep ödüllendirici sonuçlara ulaşılır.

c) Kuluçka: Başka bir şey yaparken ya da başka sorunlar üzerinde düşünürken problem bilinç altına atılır. Sorunun zihinde bilinçli olmaksızın onunla uğraşmadan yatıldığı bu dönem, aynı zamanda engellemeleri ve hissi blokları yeni fikirlere karşı zayıflatma şansı da verir ve bu süre zarfında duyulan ve görülenlerden elde edilen diğer ek fikirlerin de toplanması için bir şanstır.

d) İçe Doğuş (Fikrin Doğuşu): Sorunun çözümünde kullanılacak düşüncenin bir anda kendini belli ederek birden parlayan bir aydınlık ve ışık gibi cevap vererek problemin mümkün olan çözümlerine götürdüğü dönemdir.

e) Değerlendirme: Mümkün olan bir ya da daha çok çözümün bulunabilmesi için son üç aşamada sahip olunan tüm fikirlerin analiz edildiği ve muhtemel sonuçlara ulaşmak için değerlendirildiği aşamadır.

Bu aşamalardan ikisi hazırlık ve değerlendirme analitik düşünme, diğer üçü çaba, kuluçka dönemi, içe doğuş ise havada kalmış yargılar ve serbest hareket gerektirir.

Böylece çok sayıda fikir ortaya çıkar. Başarılı yaratıcı düşüncenin anahtarı, fikir değerlendirmenin ayrımını bilinçli ve ağır ağır yapmaktır.

2.1.3.1.1. Yaratıcı Düşünme Teknikleri

Yaratıcı düşünme teknikleri;

- Beyin Fırtınası,
- Sinektik,
- Karakteristik Özelliklerin Listelemesi,
- Zoraki İlişkiler,
- Yapısal (Morfolojik) Analiz,
- Yan Düşünce ve PO,
- Kontrol Listeleri,
- Altı Düşünce Şapkası,
- Atılım Düşüncesi olmak üzere dokuz tekniği içermektedir¹⁰⁴.

Bu tekniklere, Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği'ni de onuncu olarak eklemek mümkündür.

Beyin Fırtınası: 1930'lu yıllarda New York' ta bir reklamcılık bürosunda çalışan Alex Osborn tarafından geliştirilmiştir. Çok sayıda fikri, bir grup insandan, kısa sürede elde etme tekniklerinden biridir. Beyin fırtınasının amacı çok miktarda fikir üretmektir.

Beyin fırtınası seanslarında, sorunun belirtilip tartışılması, sorunun yeniden tanımlanıp tanımlarından birinin temel alınması, sorunun kaç şekilde çözüleceği, ısınma turu ve ardından beyin fırtınası ile akla gelmeyecek düşünce gibi altı kademeye sırasıyla uyulması gerekmektedir¹⁰⁵. En az 5-6, ideal olarak 8-12, 20'yi aşmayan bir grup bir problemi alarak serbest bir düşünce ortamında çözüm için fikirler üretirler. Bu kişilerin

¹⁰⁴ Kubr, M.; a.g.e. s.210-212

¹⁰⁵ Rawlinson, J.G.; a.g.e. s.48

bir kısmı sorun hakkında en ince detayına kadar bilgi sahibi iken, bir kısmı teknik, diğer bir kısmı da kuruma tamamen yabancı yüzeysel bilgi sahibi olarak seçilirler. Yargılar ilk bakışta havadadır ve özgür olarak cesaretlendirilir. Kalıplara sokulamaz. Yeni tanımlamalardan biri ya grup yöneticisi tarafından otokratik olarak ya da katılımcılarla birlikte demokratik olarak seçilip temel alınmaktadır. Isınma turları havayı yumuşatıcı etki yaparlar.

Beyin fırtınası seansında üretilen fikirler büyük duvar kağıtlarına numara sırası verilerek çok hızlı bir şekilde yazılır ve aynı şekilde üretilerek herkesin fikirleri kolayca görüp okuyabileceği bir yere ya da panoya asılır. Kalın keçeli kalemlele doldurulan büyük kağıtlar söylenen bütün fikirlerin sürekli göz önünde bulundurulmasıyla katılımcılara yeni fikirler üretmek üzere şevk verecek bir görsel etki de yaratacaktır. Ortalama saatte iki yüz'ün üzerinde fikir üretilebilir. Başlangıçta çılgınmış gibi görünen fikirlerin sonradan yaratıcı ve uygulanabilir fikirler olduğu ortaya çıkabilir. Kahkahalı ve gürültülü bir ortamın varlığında fikir üretimi daha da hız kazanmaktadır. Tempo düşünce bir dakikalık sessizlik yöntemiyle katılımcıların en yakınlarında bulunan kağıtlara bakarak fikirleri okuyup yeni fikirler üretmeleri sağlanabilmektedir. En akla gelmeyecek fikir ile seans bitirilerek mükemmel fikirlere ulaşılabilir. Seansın herkesin girip çıktığı yerlerden uzak, telefonların rahatsızlık vermediği bir ortamda yapılması ve katılımcıların U şeklinde oturtularak grup yöneticisinin de açık uçta yer alması, zaman kısıtı getirmeksizin önceden bitiş saati bildirilmeden yapılması gerekir. Seans bitince sıra ya tüm katılımcılar ya da 3-4 kişilik ekip ile değerlendirmenin yapılmasına gelir. Değerlendirmenin, seansın ardından birkaç gün ara verdikten sonra yapılması daha iyi olacaktır.

Bu teknik en çok bilinen ve en yaygın biçimde kullanılan bir tekniktir. Dezavantajı; tüm fikirlerin değerlendirilmemesidir. Çoğu saçma, anlamsız ve konu ile ilgili değildir. Amacın gerçekten iyi fikre ulaşmak olduğu yerde bu tür anlamsızlıklar saf dışı bırakılacaktır.

Beyin fırtınası seansında yapılması ve yapılmaması gerekenler şunlardır¹⁰⁶:

Yapılması gerekenler

1. Gürültülü, kahkaha sesleri dolu uyarıcı bir seans ortamı yaratmak,
2. Tüm fikirleri büyük kağıtlara yazıp sıra numaraları vererek kaydetmek,
3. Akla yakın olmayan uçuk fikirler de dahil olmak üzere tüm fikirleri kabul etmek
4. Çalışmayı hep akla gelmeyecek düşünce ile bitirmek,
5. Eski kuralları yıkmak,
6. Isınma turundan yararlanmak.

Yapılmaması gerekenler

1. Hemen değerlendirme yapmak,
2. Vazgeçmek,
3. Utanmak,
4. Daha önce bahsedilen fikirleri tekrarlamak,
5. Eleştiri yapmak, katılımcılarla dalga geçmek,
6. Teyp kullanmak, karatahtadan ve asetattan yararlanmak,
7. Fiilen katılımcı olmayan başka kimselerin seansı izlemesine izin vermek,
8. Üzeri dolan kağıtları ters çevirip arkasını kullanmak.

Sinektik: ABD’de 1950’li yılların sonunda W.J.J.Gordon ve George Prince’in çabalarıyla ortaya çıkan ve geliştirilen bir düşünce yaratma ve sorun çözme tekniğidir. Syntetics Inc. adlı şirket bu ikili tarafından kurulmuştur. Bugün dünyanın pek çok yerinde bu tekniği lisansla kullananlar vardır. Bir sinektik çalışması grubu, bir grup yöneticisinden, bir müşteriden ve altı kadar katılımcıdan oluşur. Grup lideri yalnızca sinektik yönteminin prosedürlerinin uygulanmasından sorumludur ve görevi sadece prosedüre uygun davranılmasını sağlamaktır.

¹⁰⁶ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.85

Süreç esnasında, müşterinin taleplerinin karşılanması gereklidir ve eğer müşteri önerilen bir fikir üzerinde durmayı ve onu derinlemesine incelemeyi istemiyorsa, veto etme hakkı da vardır. Seansa katılımcı olarak girenlerin sorunla ilgili teknik bilgilerinin olması gerekli değildir. Yöntem aynı zamanda müşterinin kendisi için bulunan çözüm doğrultusunda hareket etmeyi taahhüt etmesini sağlamayı da amaçlamaktadır. Sinektik seansı kısa süreli analitik ve yaratıcı yaklaşım süreçlerinin birbirini izleyecek şekilde sıralanmasıyla, yaklaşık 45 dakikalık bir süre içinde müşterinin sorununa bir çözüm bulmayı amaçlamaktadır. Ardışık olarak sıralanan, değişimli analitik ve yaratıcı yaklaşım süreçlerinin hiçbirisi 5-10 dakikadan fazla sürdürülmeyip üzerinde çalışılan çözümün onun amaçlarına uygun olup olmadığı konusunda, sürekli olarak müşterinin fikri de alınmaktadır¹⁰⁷.

Karakteristik Özellikleri Listeleme Yöntemi: Genellikle fikirlerden daha çok somut işlerde kullanılan bu yöntemde önce ele alınan nesnenin karakteristik özellikleri tanımlanır ve kaydedilir. Daha sonra bu özelliklerin değiştirilip, geliştirilmeye ne kadar uygun olduğu açısından bakılarak ayrı ayrı değerlendirilir. Örneğin; bir tornavidanın karakteristik özellik listesi tahta tutacağı, çeliğin hazırlanması, ucun düzeltilmesi ve birleştirilmesidir. Her biri sorgulanır ve değişimler önerilir böylece gelişme sağlanır.

Zoraki İlişkiler: Bu teknik de farklı nesneler ya da fikirler alınarak ve sorular sorulup iki veya daha fazla birbirinden farklı ürün ele alınıp birleştirilerek, başlangıçtakilerden tamamen farklı yeni bir ürün ortaya konabilmektedir. Örneğin; üzerinde saatin yanı sıra kronometre, takvim ve hesap makinesi bulunan dijital kol saati veya elektrikli pantolon ütöleme preslerinin, kenarlarında pantolonların cebinden çıkabilecek para, evrak, kimlik ve benzerlerinin konulabileceği küçük çekmeceleri olan mobilyalar vb.

Yapısal (Morfolojik) Analiz: Analize, eldeki tüm bilgiler bir matrikste toplanarak ve yeni şekil için birleştirilmesiyle başlanır. Matriks bütün mümkün

¹⁰⁷ Rawlinson, J.G.; a.g.e. s.113

alternatifleri vermese de birçok mevcut kombinasyon oluşturulabilmektedir. Elde edilenlerin çoğu atılsa da aralarından kullanışlı, pratik çözümler de çıkarılabilir.

Yan Düşünce ve “PO”: Eğer problem analitik olarak ele alınırsa oldukça detaylı araştırma gerekecektir. Fikir ya reddedilecek ya da kabul edilecektir. Bu dikey düşüncedir. Verilen problem dışındaki tüm alanlar dahil olmak üzere operasyonların değerlendirilmesi yan düşünce içerir. Erken yargıda bulunmayı engellemek için kullanılan bir yöntem olarak kolay kabul edilmeyeceği düşünülen fikirlerin önünde şifreli bir sözcük kullanılarak, dinleyicileri gelen fikre hazırlanmaları ve hemen yargıda bulunmaya kalkmamaları için uyarmaktadır. Edward De Bono yargıyı geciktirmeyi öğütlemektedir. PO harfli bir fikrinin yazılması ile başlar ve bu harfler fikir şansı ver onu hemen öldürme, çünkü seni yararlı bir fikre götürebilir anlamına gelmektedir. Böyle bir şifreli sözcük, çalışmalar zor bir aşamaya veya bir tıkanma noktasına geldiğinde bir çıkış yolu bulmak için de kullanılabilir.

Kontrol Listeleri Yöntemi: Düşüncelerin kolaylıkla üretilmesine katkı sağlamak ve oluşturulan düşüncelerin unutulmamasına yardımcı olmak amacıyla listeler oluşturulur ve Alex P. Osborn’un geliştirdiği “genelleştirilmiş liste” en çok bilinenidir. Bu listedeki ana başlıklar; başka amaçlarla kullanılabilir mi? Uyarlanmaya uygun mu? Değiştirilebilir mi? Küçültülüp, büyütülebilir mi? Yerine başka şeyler koyulabilir mi? Yeniden düzenlenebilir mi? Başka şeylerle birleştirilebilir mi? vb. listeler özellikle kısıtlamalar ile engellenen yaratıcı düşüncenin olduğu durumlarda tercih edilerek kullanılırlar.

Altı Düşünce Şapkası: Yaratıcı Düşünce gurusu olarak kabul edilen Edward de Bono, geliştirdiği “Paralel Düşünme” yöntemiyle, herkesin aynı anda aynı düşünce metodunda olduğunu şapkalarla açıklamaktadır. Bono, her düşünceyi farklı renkteki bir şapkanın altında toplamıştır ve her şapka bir çeşit düşünce biçimini ifade etmektedir¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Radikal Gazetesi; “Edward de Bono ve 6 Düşünce Şapkası”, 24.01.1998, s.16

Beyaz Şapka (Bilgi): Bu düşünce şapkasını takan kişiler bilgi arayışı içindedir. Gereken, mümkün olan ve kayıp olan bilgilerin arayışı içinde olunur. Beyaz kağıdı, bilgisayar çıktısını düşünürseniz kağıt tarafsızdır ve bilgi taşır.

Kırmızı Şapka (His): Bu şapka duyguları, sezgileri ve hisleri ifade eder. Kırmızı ateş ve sıcaklıkta kırmızı insanın içindeki ateşle ilgili demektir.

Siyah Şapka (Tedbir): Edward de Bono'ya göre insanların en çok kullandıkları şapka bu şapkadır. Tehlikeden uzak durma, dikkatli olma, kritik etme ve riskten kaçınma anlamına gelmektedir. Bu şapka insanların en fazla, hatta gereğinden fazla kullandıkları bir düşünce biçimidir. Siyah şapka mantıksal olumsuzluk taşır. Hakimler giydikleri siyah cüppeleri ile konuları ciddi bir ihtiyatla ve mantıksızlığa izin vermeden değerlendirirler.

Sarı Şapka (Pozitiflik): Bu şapka mantıksal pozitifliği ifade eder. Sarı şapkayı takarak düşündüğümüzde, faydalar ve değerler gibi olumlu yanları görürüz. Bu şapka altındaki kişi değerlere karşı daha duyarlı olup pozitif düşünmektedir. Eğer fikir üretebiliyor ve bu fikirlerdeki değerler görülemiyorsa o zaman düşünceler boşa gitmiş demektir. Bu nedenle değerlere karşı duyarlı olmak yaratıcılığın önemli bir parçasıdır. Güneş ışığını ve iyimserliği düşünün. Güneşli havalarda insan nasıl da kendisini olumlu hisseder.

Yeşil Şapka (Yaratıcılık): Bu şapka insanların yaratıcı düşüncelerini ifade etmektedir. Şapkayı takan insanlar yeni düşüncelerin, alternatiflerin, değişimlerin, olasılıkların ve teşviklerin arayışı içinde olurlar ve böylece batı teknolojisi açısından ilerlemeler kaydedilerek olasılıkların farkına varılabilir. Yeşil büyüme, filizlenme ve enerjidir. Bu nedenle yeni fikirlerin yeşermesidir.

Mavi Şapka (Sonuç): Düşünce üzerinde durur ve düşünce yöntemini ifade eder. Mavi özellikle gök mavisi tepeden genel bir bakışı ifade eder. Serinkanlılığı ve bağlantısızlığı çağırıştırır.

Ortaya atılan bir fikrin önce herkes olumlu yönlerine, daha sonra aynı anda olumsuz yönlerine, hissi yönlerine ve dikkat edilmesi gereken yönlerine bakmaktadır. Bu şekildeki bir düşünce yapısıyla, geleneksel düşünce yapısındaki gibi karşı ataklarla insanların birbirleri ile çatışmaları önlenmektedir. Ayrıca bu düşünce yoluyla kişilerin egoları ile baş edebilmek de mümkündür. Çünkü kişiler kendi egolarıyla düşündüklerinde; eğer bir fikri benimsemezlerse, o fikirdeki sadece olumsuz yönleri görürler. Bu altı düşünce şapkası yöntemi ile bunlar engellenmiş olmaktadır. Yöntemin en önemli avantajı, basit olması, kolay öğrenilmesi ve işe yaramasıdır.

Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği: Şapkalar düşünmek, ayakkabılar da uygulamak içindirler. Bir defada sadece bir şapka takılabilir. Ancak aynı anda farklı iki tek ayakkabı giyilebilir. Bu bir avantajdır. Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği'nde altı çift ayakkabı vardır. Bunlar¹⁰⁹;

1. Lacivert Resmi Ayakkabı,
2. Gri Spor Ayakkabısı,
3. Kahverengi Yürüyüş Ayakkabısı,
4. Turuncu Lastik Çizme,
5. Pembe Terlik,
6. Mor Binici Çizmesi'dir.

Lacivert Resmi Ayakkabı: Lacivert renk, rutinleri, talimleri ve resmiyeti çağrıştırır. Rutinler bir şeyin en iyi şekilde nasıl yapılacağını belirten kemikleşmiş yol gösterici yöntemlerdir. Onlar belirli bir konunun her seferinde yeniden düşünülmesi ihtiyacını ortadan kaldırırlar. Hata riskini azaltırlar. Lacivert Ayakkabılı Uygulama tarzı, ordudaki talimler ve rutinler gibi formaliteye ve rutinlere ağırlık verir. Bazı zamanlarda rutinler güvenliği sağlamak ve hatalara engel olmak için çok gereklidirler. Ancak aşırı rutin kullanımı kişisel teşebbüsleri ve esnekliği sınırlar¹¹⁰. Bunun yanı sıra özgürleştirici

¹⁰⁹ Bono, Edward de; Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği, Çeviren: Ercan Tuzcular, Remzi Kitabevi, I. Basım, İstanbul, Nisan 1998, s.31-37, 181-190

¹¹⁰ Bono, Edward de; Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği a.g.e. s.53

yanı da vardır. Çünkü belli bir konuyu iki de bir de düşünme zahmetinden kurtarıp başka konular üzerinde düşünme imkanı sağlar.

Gri Spor Ayakkabısı: Gri renk insan beyninin ana maddesi olan gri hücreleri ve boz maddeyi çağrıştırır. Çünkü insanın beynini kullanılması kasların kullanılmasından daha önemlidir. Gri aynı zamanda sisi, dumanı çağrıştırır. Ayakkabının biçimi, resmiyet-dışılığı, sessizliği ve dikkat çekmemeyi, rahatlığı gösterir¹¹¹. Gri spor ayakkabısı uygulama tarzı, araştırma, inceleme ve delil toplama ile ilgilidir. Amaç, bilgi toplamak ve bilgiyi kullanmaktır. Bilgi gri rengin çağrıştırdığı sis ve duman için kullanılır.

Kahverengi Yürüyüş Ayakkabısı: Kahverengi toprağı, zemini ve ayağın yere sağlam basmasını çağrıştırır. Yürüyüş ayakkabıları zor koşullarda kullanılabilecek pratik ve sağlam ayakkabılardır. Yürüyüş ayakkabıları kalın ve dayanıklı ayakkabılar olup birçok yerde kullanılabilirler. Akla uygun ve pratik olan şeyler yapılır. Davranışı, hedefler, öncelikler, temel değerler ve temel ilkeler yönlendiricidir. Planlardan daha çok geliştirilen kişisel inisiyatifler belirleyicidir.

Turuncu Lastik Çizme: Turuncu renk tehlikeyi patlamayı, dikkat çekmeyi ve uyarıyı çağrıştırır. Lastik çizmeler ise itfaiyeciler ile ilk yardım uzmanları tarafından giyilir. Turuncu lastik çizme tehlike ve aciliyet demektir. Krizlerle ve tehlikelerle ilgilidir. Amaç tehlikeleri azaltmaktır. Bu nedenle uygulamaya hemen geçilir. Öncelik sırasına karar vermek ve uygulamaya geçmek cesaret işidir.

Pembe Terlik: Pembe sıcaklığı ve duyarlılığı ifade eder. pembe genelde kadınsı ve nazik bir renktir. Ev yaşamını, aileyi, insancılığı ve sevecenliği, rahatlığı çağrıştırır. Pembe ev terliği, korumayı, acımayı, insanların duygu ve hassasiyetlerine karşı duyarlı olmayı sağlar. Asıl olan insanların insanca bir ilgiye layık oldukları fikridir.

¹¹¹ Bono, Edward de; Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği a.g.e. s.74

Mor Binici Çizmesi: Mor, Roma İmparatorluğu'nu temsil eden görkemli bir renktir ve yetkiyi çağırıştır. Binici çizmeleri ata binmeyi akla getirir. Burada liderlik ve hakimiyet unsuru söz konusudur. Kişi kendi yetenekleriyle değil, resmi bir yetkiyle hareket eder. Uygulamalar, rolün içerdiği göreve, yükümlülükler ve beklentilere uygun olmalıdır. Resmi bir sıfatla hareket edileceği açıkça belirtilmelidir.

Ayakkabı kullanmanın avantajı, normalde ayakkabıların çift olarak giyilmesindedir. Gerçek yaşamda aynı anda bir pembe ev terliği ile bir turuncu lastik çizme giyilmese de duruma göre bunun gibi iki uygulama tarzı çok rahat bir biçimde birleştirebilir.

Atılım Düşüncesi: Gerald Nadler ve Shozo Hibino tarafından geliştirilmiş bir yöntemdir. Üç ayrı atılım tipinin bir tanesinin ihtimalinin artırılması için sürekli olarak atılım ihtimalleri araştırılır.

1. Parlak bir yaratıcı düşünce
2. Daha iyi sonuçlar getirecek bir çözüm
3. Sürekli bir sistem ya da çözümün meyvelerinin alınması

Yaratıcı düşünce ile ilgili teknikler üzerinde çalışmalar halen devam etmektedir. Örneğin; gün-hayalleri ve Grup-dehası adlı teknikler üzerinde çalışılmaktadır. İkincisinde birçok farklı tekniği kullananlar bir grup oluşturur ve bunları birleştirirler. Birincisi bir problem üzerinde çok yoğun olarak uzun çalışılırsa yenilikçi çözümler yaratılamaz der ve böyle durumlarda hayal gücü ve dinlenme ile de yaratıcı düşünce açığa çıkartılabilir denir.

2.1.3.1.2. Yaratıcı Düşünme Karşısındaki Engeller

Pek çok insan analitik düşünme için eğitilmiş bilgilendirilmiş olmalarına rağmen bunların çok azı ancak bu yeteneklerini kullanabilirler. Yaratıcı düşünmenin önündeki engeller;

- İnsanların kendi kendilerine koydukları engeller,
- Kalıplar,
- Muhafazakarlık,
- Açıkça görülen şeyleri sorgulamama,
- Fazla hızlı değerlendirme,
- Aptalca gözükmek korkusudur.

Tanınması güç olan aritmetiksel bilgiden veya bilinçli / bilinçsiz insanların kendi kendilerine koydukları engeller var olabilir. Belli bir yanıt verme biçimi oluşturanlar için çözümlerinde tutucu olup aynı derecede geçerli olabilecek başka çözümleri aramaktan vazgeçmeleri yani kalıplar ve tek bir geçerli sonuç bulma zorunluluğu engeli ile karşılaşılabilir. Birçok yöneticinin çalıştığı kurumdaki meslektaşları ve kendisinden önceki yöneticiler tarafından oluşturulmuş davranış standartlarına uymak zorunda olduklarını hissetmelerinden kaynaklanan muhafazakarlık da bir başka engeli oluşturmaktadır. Alışlagelmişin dışına çıkmaksızın açıkça görülen şeyleri sorgulamama engelini yanı sıra bir de aşılması pek de kolay olmayan bir engel olan yeni fikirlerle karşılaşıldığında otomatikman yanıt verme yani fazla hızlı değerlendirme söz konusu olabilir. Üstesinden gelmesi en zor ve en köklü olanı aptalca gözükmek korkusudur¹¹². Yaratıcı düşüncenin önündeki engellerin farkında olmak önemlidir. Bu durumlar yok edilirse ancak o zaman yeni fikir ve çözümler ortaya çıkabilme imkanına erişmiş olacaktır. Aşırı bireysellik de önemli bir engeli oluşturmaktadır. Grup çalışmasının başarıyı arttıracığı şüphesizdir. Grup yaratıcılığının teşviki için;

- Fikirler yaratılırken yorumu sonraya bırakıp ve yargılara izin vermek,
- Serbest hareketi cezalandırmak,
- Tüm fikirleri kaydetmek,
- Yaratıcılığı destekleyici sorular sormak,
- Mizah anlayışı içinde hayal gücünü kullanmak gerekebilir.

¹¹² Kubr, M.; a.g.e. s.212; Rawlinson, J.G.; a.g.e. s.23-32

2.1.3.2. Alternatiflerin Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesi

Yeni fikirler, seçilip tartışıldıktan ve gözden geçirildikten sonra sınıflandırılırlar. Çok sayıda fikir üretildiği için alternatif arasında değerlendirmeden önce bir ön seçim yapmak gerekebilir. Çalışmaya iki veya üç alternatif ile başlanıp bir ön proje çizilebilir. En yüksek öncelik derecesine sahip olan fikrin geliştirilmesinden başlanması gerekir. Belli bir düzeye gelindikten sonra ikinci alternatife geçilebilir. Hareket planlaması başladığında, müşterinin ve danışmanın detaylı çalışma yaptığı alternatif sayısını azaltmak ve fikirleri elimine etmek için bir çok adımda ön değerlendirme yapılabilir. Tüm kriterlere göre ideal olan kriterler zor bulunur ve bir çok alternatifin olumlu-olumsuz sonuçlarının karşılaştırılması gereklidir. Kriter sayısı yüksek olup, çevresel, kültürel ve politik kriterlerin zor olmalarından dolayı sınıflandırılmadıkları da görülmüştür. Değerlendirme yaparken direkt olarak ilişkilendirilemeyen kriterler seçilir. Kriterlerin önem derecesine göre değerlendirme yapmak akıllıcadır.

2.1.3.3. Hareket Planlamasının Amaçlarının Müşteriye Sunumu

Alternatifler değerlendirildikten sonra danışmanın dikkat etmesi gereken bir nokta da zaman ve müşteriye prezentasyon yani sunum şeklidir. Genelde bu sunum üstlenilen işin tipine ve müşterinin özel ve yönetsel çalışanları ile iş ilişkilerine bağlıdır. Danışman uzun ve karmaşık işlerde, stratejik çıkışlar ve maliyetli yatırımlarda belirli noktalarda sürekli bilgi verirse bilinmeyen bir sonucun sunulmasını da engellemiş olur. İyi hazırlanmış bir sunum için gerekli olan insanlara verilecek tam anlamı ile yeni fikirler taşıyabilmektir.

Danışmanların çoğu, sunumu görsel ve işitsel yardımcılarını da kullanarak sözel yapmayı tercih ederler. Danışman daha önce müşteriden aldığı dokümanları bir sonraki toplantıda müşterinin anlaması için detaylı olarak sözel olarak açıklayabilir ya da müşteri bu bilgileri sunumdan önce okuyarak gelmek isterse yazılı olarak önceden verebilir. Sunuma, danışmanlık grubu, müşteri ve katılımı belirlenen elemanlar katılır. Sunum sonrası konu hakkında müşteride kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde sunuş yapıldığından

emin olunması gerekir. Seçilen alternatif çözümün daha önce hiç kullanılmamış olması, gerçek yatırım maliyetlerinin tahmin edilenden daha fazla gerçekleşmesi gibi riskler ortaya çıkabilir. Önerilen çözüm gelecekte kapasite genişlemesi, diğer firmalara transferler, sert çevre önlemleri vb. yol da açabilir. Bu nedenle sözlü yapılan sunum ardından yazılı olarak bir sonuç kararını da içerir biçimde hazırlanması gerekir. Burada danışmanın esas görevi, yönlendirme ve tavsiye etmektir.

Çoğu zaman sunumda eksik kalan bir kısım da, önerilerin gerçekçi ve uygulanabilir planlarının sunulmayışdır. İstenilen şartlara ulaşmak için çok uzun bir yol ve birçok alternatif olabilmektedir. Danışman, müşterinin kişisel bilgilerini ve karar verme sürecini etkileyen organizasyondaki kültürel ve diğer faktörler konusunda önceden bilgi sahibi olursa kabul edilmeyeceğini bildiği öneriler de sunmayacaktır.

2.1.4. Uygulama Aşaması

Danışmanlık sürecinin dördüncü aşaması olan uygulama, danışmanın ve müşterinin ortak çabaları ile son noktaya erişmeleri anlamına gelmektedir. Müşterinin önerilen alternatif çözümlerden birine karar vermesinden sonraki aşamadır. Uygulama; sorun veya sorunlara sebep olan sistem ve metotların yeni sistem ve metotlarla değiştirilmesidir¹¹³. Müşteri için gerçek bir gelişme olan değişimlerin gerçekleşmesi danışmanlık görevinin temel amacıdır. Gerçekleşmiş bir durum yoksa danışmanlık süreci tamamlanmamış demektir. Bu durumda müşterinin hareket planlaması sonucunda verilen öneriyi kabul etmediği de ortaya çıkmaktadır. Ayrıca danışman müşterinin sorunu için herhangi bir çözüm bulamamış da olabilir. Belki de problemin çözümü yoktur ve yeni yönlendirmelere ihtiyaç vardır.

¹¹³ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); Edr0101, “Yönetim Danışmanlığı İş Yapısı”; İstanbul, 1997. s.20

2.1.4.1. Uygulamada Danışmanın Rolü

Uygulamada en büyük ve en son sorumluluk danışmada değil müşterinin kendisindedir. Çünkü, yönetim kararlarını alacak olan, sonuçlarını ve etkilerini bizzat yaşayıp görecektir olan müşteridir. Eğer problem çok basitse, daha önceki aşamalarda problem çok iyi anlaşılmışsa, hareket planlamasındaki araştırma maliyetleri çok fazla gerçekleşmişse danışmanın uygulamaya katılmasına gerek kalmayacaktır. Danışmanın uygulama sürecine katılmayışı hem danışman hem de müşteri açısından hayal gücü eksikliği yaratacaktır. Danışmanın katılımı her zaman yüksek bedellere neden olmaz. Danışman grubu küçükse, hatta öneri ve yeni ek bilgiler verecek tek bir danışman varsa, sadece süreci kontrol etmek ve gerektiğinde yol göstermek için müşteri ziyaret ediliyorsa ve de müşterinin ihtiyacı olduğunda gidiliyorsa danışmanın katılımının maliyetinin de düşük olacağı açıktır.

2.1.4.2. Çalışmaları Planlama ve Ölçme

Planlama sayesinde uygulama süresi de kesinleşir. Uygulama aşaması ile eski iş ve ilişkiler değişikliğe uğrayacak ve yeni ilişkilerle görevler doğacaktır. Uygulamanın planlanması ve çizelgelenmesi zamandan da tasarruf sağlayacaktır. Daha karmaşık ve yaratıcı çalışmaların daha büyük fırsatları yaratacağı ve de çalışmada esneklik sağlanırsa düzenlemelerin daha kolay yapılacağı açıktır. Yeni bir teknoloji geliştirildiyse o zaman takip edilecek prosedürler ile ilgili kılavuz bir el kitabının hazırlanması da normaldir. Bu aşamada müşteri personelinin de belirli teknikler için eğitilmesi gereklidir.

2.1.4.3. Danışmanlık ve Değişim

Değişim, bir durumda, kişide, organizasyonda ya da ilişkide zaman içinde peşpeşe gelen noktalarda algılanabilir bir farklılığın göstergesidir. Yani mevcut durumun farklı tanımlanmış bir duruma dönüşümüdür.

Örgütsel değişme, örgütün elemanlarında, alt sistemlerinde, bunlar arasındaki ilişki kalıplarında ve örgütle çevresi arasında meydana gelebilecek her tür değişimi içermektedir. Yönetim danışmanları, müşterilerine yeni karmaşıklık ve çevresel değişimin dinamiklerini ve bunlar tarafından sağlanan fırsatları anlatarak değişim için onları harekete geçirip paha biçilmez bir hizmet verebilirler. Fakat değişim belirsizlik yaratabileceği gibi sosyal ve ekonomik kayıplara neden de olabilir veya olmasa da çeşitli rahatsızlıklara yol açabileceğinden değişime karşı bir direnç söz konusu olacaktır. Değişime karşı olan direncin yaklaşık %80'i tutum, alışkanlık, tutuculuk, korku, önyargı vb. kişisel özelliklerden kaynaklanır.

Kişilerdeki değişim dört farklı düzeydedir ve örgütsel değişim ile kişiler arasındaki ilişki bilgi, tutum, bireysel davranış, örgütsel/grup davranış değişiklikleri şeklindedir¹¹⁴.

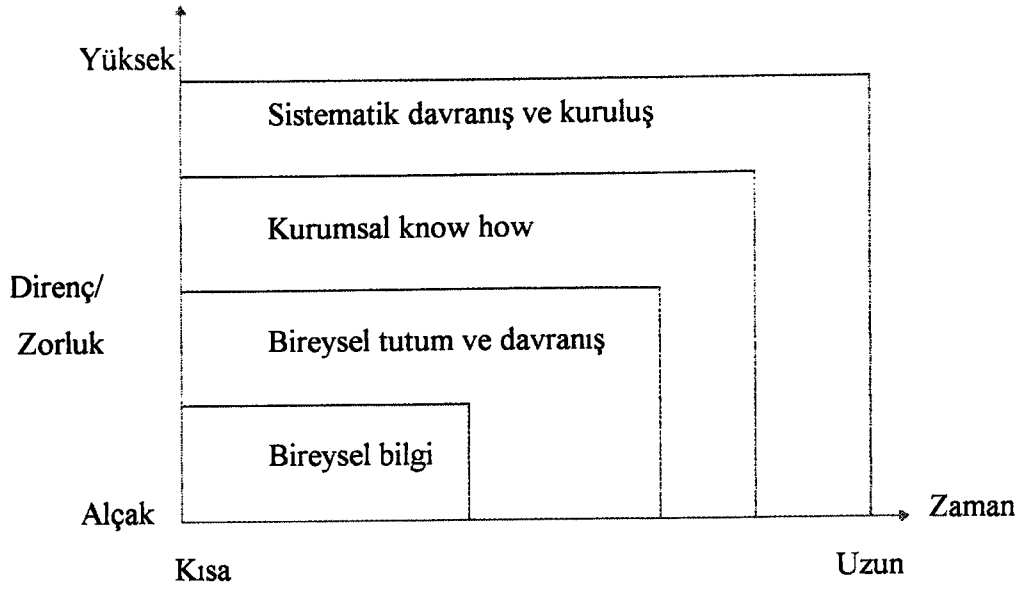
Bireysel bilgi kafadadır, bu nedenle teknik / fonksiyonel direnç en başta yer alacaktır.

Bireysel tutum ve davranış ise, sadece kendisinde değil şirkette de değişim olduğunu gösterir.

Kurumsal know how , tüm şirketi kapsamaz sadece bilgi kısmını içine alır ve henüz bu aşamada uygulama yoktur.

Dördüncü düzeyde ise artık tüm şirket, sistem söz konusudur.

¹¹⁴ Dünya Bankası-İGEME. Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi. II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.137



Şekil 7 Değişimin 4 düzeyinin Direnç ve Zaman grafiğinde gösterimi

Kurt Lewin 1950’de insanları değiştirmek için bir model geliştirmiştir ve planlı değişimin gerçekleştirilmesinde çözme, değiştirme, yeniden dondurma olmak üzere üç safhadan söz edilebilir¹¹⁵.

1. Donukluğu açma (çözme) evresi: Endişe ve memnuniyetsizlik, normalden daha fazla bir miktarda gerilimi içeren evredir. Örgüt içinde denge bozulunca, eski davranış kalıplarını çözmenin amacı, kişi/grubu teşvik etmek ve değişikliğe hazırlamak olacaktır.

2. Değişme evresi: Modelin merkezi olan yönetimin, çalışanların, yeni ilişkilerin, metotların, davranışların artık değişime yönelik olduğu aşamadır. Bu süreç zor ve genellikle hatırı sayılır bir çaba, büyük bir miktarda sabır, danışmanın değişimde yardım ettiği bölümde hayal gücü ve yaratıcılık, önerilen değişikliği kabul etmek için dönüşümler

¹¹⁵ Dinçer, Ömer, Örgüt Geliştirme: Teori, Uygulama ve Teknikler. İz yayıncılık San. Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1994, s.36-39

gerektirebilmektedir. Kişi değişikliğe uymada ya benzeme ya da benimseme davranışlarını gösterir¹¹⁶.

3. Yeniden Donma evresi: Danışman, değişimi teyit ettiğinde ortaya çıkan, alt süreçleri destekleyici ve sevk edici çevre gerektiren, göreve devam edilmeyecekse rekabet etmeye başlanan dönemdir. Gerekli davranışın sürekliliği tavsiye edilir. Yeni davranışlar ve tutumlar ya desteklenecek ya reddedilecek ya terkedilecektir.

İnsanlar, hayat şekilleri, kişisel güç kaynakları, ilişkiler, gelir düzeyleri, çalışma şartları, işleri açısından şimdikinden daha kötü bir duruma sevk edecek değişikliklerden kaçınırlar ve direnç gösterirler. Değişime direncin nedenlerini şöyle sıralayabiliriz¹¹⁷:

Değişimin gerekli olduğuna inanmama: Eğer insanlar yeterli bilgi sahibi değilseler ve onlara değişimin amacı açıklanmamışsa, mevcut durumu muhtemelen yeterli görüp bir değişiklik yapma çabasını ise gereksiz ve sıkıntı verici olarak algırlarlar.

Zorla kabul ettirilen değişikliklerden hoşlanmama: Genelde insanlar kendilerine pasif bir nesne gibi davranılmasını istemezler. Onlara empoze edilen değişiklikleri geri gönderirler ve onun için hiçbir görüş ifade edemezler.

Süprizleri sevmeme: İnsanlar hazırlanan herhangi bir değişiklik hakkında karanlıkta bırakılmayı istemezler ve örgütsel değişiklikler eğer sürpriz şeklinde gelirse beğenilmezler.

Bilinmeyen korkusu: İnsanlar genelde belirsizlik içinde yaşamayı sevmezler ve mükemmel olmayan bir mevcut durumu bilinmeyen ve belirsiz olan bir geleceğe tercih ederler.

¹¹⁶ Bumin, Birol; İşletmelerde Organizasyon Geliştirme ve Çatışmanın Önemi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F., Adım Yayıncılık, Ankara, Mart 1990, s.42

¹¹⁷ Kubr, M.; a.g.e. 77; Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.140

Sevilmeyen konularla ilgilenmede gönülsüzlük: Yöneticiler ve diğer kişiler sık sık memnuniyetsizlik verici hareketlerden sakınmaya çalışırlar. Hatta bunlardan sonsuza kadar kaçınamayacaklarını anlasalar dahi böyle davranmaya devam ederler.

Başarısızlıktan ve yetersizlikten korkma: Birçok insan değişime uyum sağlama kabiliyetleri konusunda kaygı duymaktadır. Bazıları kendilerini güvensiz hissederler ve yeni beceriler öğrenmek ve yeni performans düzeylerine erişmek için kendi kabiliyetlerinden şüphe duyarlar.

Uygulamaların, alışkanlıkların ve ilişkilerin alt üst olması: Örgütsel değişim sonrası, iyi kurulmuş ve tamamen iyi bir şekilde uygulanan faaliyetler ve alışkanlıklar gereksiz hale gelebilir ve bilinen ilişkiler değiştirilebilir ya da tamamen ortadan kaldırılabilir.

Değişimi sağlayan kişiye saygının ve güvenin eksikliği: İnsanlar güvenmedikleri ve saymadıkları bir yöneticinin önerdiği değişikliğe karşı şüphe duyarlar. Niyeti ve yetkinliği tam bilinmeyen ve anlaşılamayan dışarıdan gelen bir kişinin önerdiği değişikliğe de şüphe duyulmaktadır.

Değişimin hayata geçirilmesi, başarıya ulaşması ve dinamik bir şekilde devamının sağlanması, zor olduğu kadar yapılan işin aynasıdır da. Bazı müşteriler uygulamayı kendileri üstlenmek isteyebilir, ancak işin doğrusu bu aşamanın da yönetim danışmanı tarafından yönlendirilmesidir. Değişim programına başlamadan önce ilgili her kişinin ve kesimin yeni sistem ve metotlar konusunda çok iyi bilgilendirilmesi, değişime ve sonuçlarına inandırılması, uygulamaya katılımının sağlanması ve uygulama başarısına paralel ödüllendirme ve cezalandırma sisteminin oluşturulması gerekir¹¹⁸.

¹¹⁸ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); Edr0101, “Yönetim Danışmanlığı İş Yapısı”, İstanbul, 1997. s.19

Değişime özellikle köklü değişime önderlik etmenin **KOLAYI**¹¹⁹ akronimindeki harflerin her biri değişim esnasında atılacak adımları simgelemektedir.

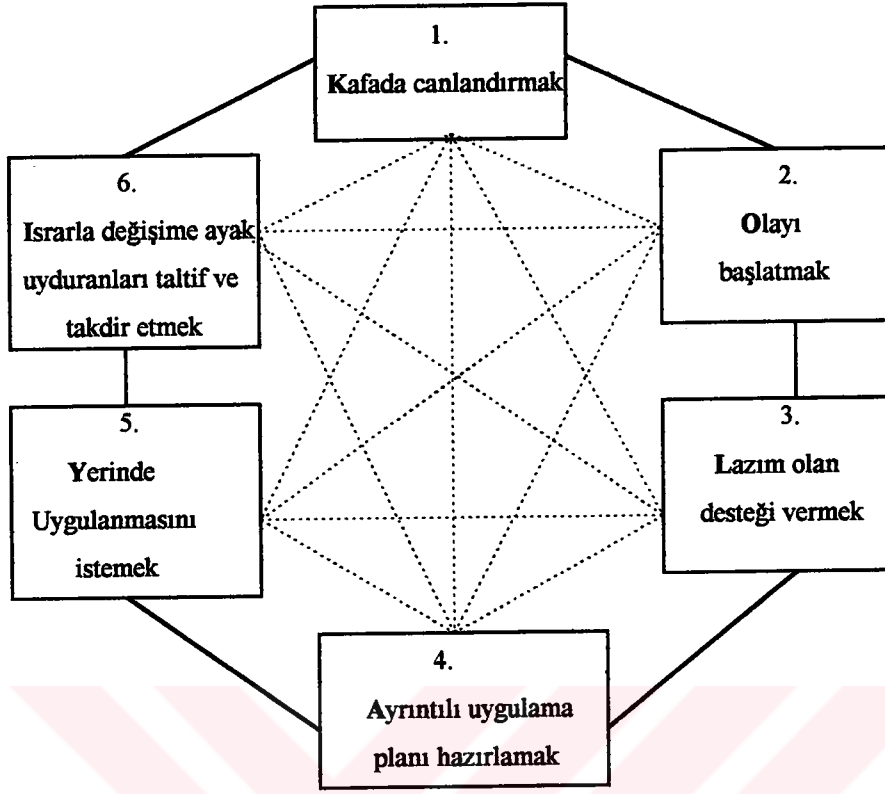
Kafada canlandırmak, Olayı başlatmak, Lazım olan desteği vermek, Ayrıntılı uygulama planı hazırlamak, Yerinde uygulanmasını izlemek, Israrla değişim sürecine katılanları onurlandırmak

Değişime önderlik etmenin “KOLAYI” yaklaşımı, iki ana başlık altında toplanmaktadır. İlk üç öge yani Kafada canlandırmak, Olayı başlatmak ve Lazım olan desteği vermek liderliğin karizmatik ve davranışsal yönünü oluştururken, Ayrıntılı uygulama planı hazırlamak, Yerinde uygulanmasını izlemek ve Israrla değişim sürecine katılanları onurlandırmak ise ilk üç ögenin etkin bir şekilde eyleme dönüştürülmesini sağlayan yürütme ile ilgili öğeleridir.

Köklü değişime önderlik etme yaklaşımının KOLAYI şekil 8’de gösterilmektedir¹²⁰. Liderliğe önderlik etmek için adım adım bu yaklaşım izlenir. Kesik çizgiler ile de her adımın diğer adımla paralel yürüdüğü, bir önceki adımın tekrar gözden geçirilmesi gerektiği sağlanabilir.

¹¹⁹ Hussey, D.E.; How To Manage Organisational Change, I. Baskı . London. 1995, s.51; Hussey, D.E.; Kurumsal Değişimi Başarmak. Çeviren: Tülay Savaşer, rota yayınları, İstanbul, 1997, s.61

¹²⁰ Hussey, D.E.; How To Manage Organisational Change, a.g.e. s.53; Hussey, D.E.; Kurumsal Değişimi Başarmak, a.g.e. s.63



Şekil 8 Köklü değişime önderlik etme yaklaşımının KOLAYI

Kafada canlandırmak; vizyonu yani kurumun geleceğe yönelik hedeflerinin bir köprü şeklinde geleceğe uzanan tutarlı bir bakışı net bir şekilde açıklamak, değişime önderlik etmekte çok önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Vizyonunu başkaları için bir şeyler ifade edecek kadar açık bir şekilde ifade edemeyen bir lider, herkesin işe aynı yönde asılmasını sağlamakta zorluk çekecektir.

Bu modelde Olayı başlatmak; kurumdaki diğer kişilerin vizyonu anlamalarını, desteklemelerini ve paylaşımlarını sağlamaktır. Başlangıç olarak yapılacak ilk iş, uygulama aşamasında aktif rol oynayacak kilit personel arasında görüş birliği sağlamaktır.

Lazım olan desteği vermek; insanlara ne yapacaklarını söylemenin yerine onlara ilham vererek, gayretlendirerek, normal şartlarda yapacaklarından daha fazlasını yapmalarını sağlamak ve bunun olması için de gerekli olan moral gücünü ve uygulama desteğini vermektir.

Ayrıntılı uygulama planı hazırlamak; bir hayali gerçeğe dönüştürmek için hazırlanması gereken ayrıntılı planlar ve programlarla, değişimin doğasına ve değişimi başarmak için zamanın ne kadar uygun olduğuna bağlı olarak kullanılacak araçların değişeceğini asıl nedenin değişmeyeceğini göstermektedir.

Yerinde uygulamasını izlemek; izleme ve denetim yöntemleri ile uygulama aşamasında eylemleri düzenli ve zamanında bilgi alabilmek için denetim mekanizmaları oluşturulabilir.

Israrla değişimden etkilenenleri değerlendirmek; amaç olarak belirlenen değişimi güçlendirmek ve ilerlemeyi engelleyen etkenleri ortadan kaldırabilmek için sonuçları olumlu ya da olumsuz olsa da değerlendirme yapmaktır.

2.1.4.4. Yeni Denemenin Kontrolü ve Devamlılık

Yeni bir plan ortaya konduğunda bu yeni planın hayatta kalabilmesi için maliyetlere oranla daha çok kar getirmesi isteniyorsa doğal tehlike ve kazalara karşı da korunması gerekebilir. Bir danışman için önemli olan uygulamanın kontrol edilme sürelerinin tam olarak belirlenmesidir. Çok sık kontroller değişimin hayata geçmesinden hemen sonra gerekli olacaktır. Finansal açıdan bu kontroller bütçelemin bir parçasıdır. İşçi performansı kontrolleri haftalık olabilir. Çalışanlara yeterli bilgi verilmezse onların direnci önemli tehlike kaynağı olabilir. Kontrol aşamasında müşterinin kontrole karşı tutumu da önemlidir. Uygulama aşaması boyunca basit bir şekilde uygulanabilir ve kabul edilebilir olan gelişmeler olacaktır. Eski sistem ve metotlar yok edilirse geriye dönüş imkanı ortadan kalkacaktır. Kontrol prosedürlerinde devamlı kontrol, düzeltme yeni şartlara uyum organizasyona dinamizm kazandırır. Uygulamaya geçmeden önce yeni sistem ve metotlarla ilgili pilot bir çalışmanın yapılması yerinde olacaktır.

2.1.5. Bitiş (Sona Erme) Aşaması

Danışmanlık sürecinin beşinci ve son aşamasıdır. Bir müşterinin organizasyonuna yapılan danışmanlıktan hangi şartlarda ve durumlarda geri çekilme kararının verilmesinde en büyük sorumluluk danışmandadır.

Danışman, işin tamamlanması, işin devam etmemesi ve yardımın tatmin edici olup fakat belli bir aşamadan sonra danışmanın organizasyonun veya şirketin işin kalan kısmını kendi imkanları ile tamamlayabileceği kanısına varması gibi sebeplerden dolayı geri çekilebilir¹²¹. Bunların dışında danışman organizasyon ile olan kişisel ilişkilerden dolayı yapmakta olduğu danışmanlık hizmetine son verebilir. Bu durum projenin devam ettirilmesindeki danışmanlık hizmetini de olumsuz yönde etkileyecektir. Danışmanın hiçbir zaman kişisel duygu ve düşüncelerini işine karıştırmaması gerekir. Tarafların en uygun fiyatla, en profesyonel hizmetinin verildiğine karşılıklı olarak inanmaları ve güvenilir bir ilişki düzeyinin tüm danışmanlık hizmeti boyunca sürdürülmesi çok önemlidir. Bitiş aşamasının son derece önemli olmasının nedeni daha sonraki danışmanlık hizmetleri için organizasyonun kapılarını ardına kadar açık bırakmasında yatmaktadır.

Proje tamamlanamazsa, organizasyon belli aşamadan sonra kendi imkanları ile projeyi tamamlayabileceğine karar verirse, finansal açıdan yetersizlik ortaya çıkarsa ve danışman da bir başka projeye başlamak için acele ediyorsa projeden geri çekilmeler görülecektir. İşte bu yüzden ki danışmanlık anlaşmasının ne kadar süreceği, sona ermeden önce hangi amaçların elde edilmiş olduğu sürekli olarak takip edilmesi gereken konulardır.

Anlaşmanın hemen bitirilmesi yerine aşamalı olarak sona erdirilmesi daha iyi bir yöntemdir. Organizasyon anlaşmayı sona erdirmeden önce ya açık bir şekilde ya da üstü kapalı olarak tutum ve davranışlarıyla bazı sinyaller gönderebilir. Yapılan toplantıların azaltılması, artık proje için yeterli zamanın harcandığına dair sözler vb. Önemli olan bu sinyalleri zamanında ve doğru bir şekilde algılamaktır. Organizasyonun danışmanın

¹²¹ Kubr. M.; a.g.e. s.237

şirkette gereğinden fazla kaldığına kanaat getirerek ona alenen “git” demesi danışmanın imajını zedeleyebilecek en önemli unsurdur¹²².

2.1.5.1. Değerlendirme

Değerlendirme bir anlaşmanın sona erdirilmesiyle ilgili en önemli kısımdır. Eğer değerlendirme yapılmazsa ne organizasyon ne de danışman yaptıkları işten ders alamazlar. Değerlendirme, anlaşmayı yapanla, anlaşma yapılan arasındaki ilişkinin en hassas ögesini oluşturmaktadır. Danışmanın yaptığı işten dolayı organizasyonun memnun kalmış olması önemlidir. Projenin başarıya ulaşp ulaşmadığını görmek için değerlendirme yapmak bunun içinde zaman ve işe göre bütçeden harcamalar yapılmaktadır. Organizasyon tarafından yapılan değerlendirmede sadece yapılan iş değil aynı zamanda danışmanın performansı hakkında da bilgi edinilmiş olacaktır. Danışman değerlendirmeyi yaparsa, aynı şekilde hem kendisinin hem de müşterinin performansını değerlendirmiş olur.

Değerlendirme ile çalışma sonucunda istenilen amaca ulaşıldı mı?, Müşteri için hangi avantajlar sağlandı?, Neden düşünülen sonuçlara ulaşamadı?, Beklenmedik sonuçlara da varıldı mı? vb. sorulara cevaplar aranmaktadır.

Genelde yönetim danışmanlığı çalışmalarında altı çeşit yenilik olduğu söylenebilir. Bunlar¹²³,

Yeni Yetenekler: Danışmanlık ile etkilenen bazı belirli alanlardaki özel teknik ve yönetim becerileri, teşhis ve diğer problem çözme becerileri, iletişim becerileri ve farklı yönetim becerileri gibi müşterinin yeni edindiği yeteneklerdir. Ayrıca, harekete geçme yeteneği, yaratıcılık, girişimci ruh, yenilikçilik, çevre ile ilgili konulara duyarlılık vb. özellikleri de içermektedir.

¹²² Kubr. M.:a.g.e. s. 239

¹²³ Kubr. M.: a.g.e. s.241

Yeni Sistemler: Yeni haberleşme sistemleri, pazarlama sistemleri, üretim ve kalite yönetim sistemleri, personel toplama ve değerlendirme gibi birçok sistem tanıtılır.

Yeni İlişkiler: Yeni stratejik anlaşmalar ve anlaşmaları uygulamak için konsorsiyum gibi danışmanlık hizmeti, müşterinin diğer ilişkilerinde ve yeni bir iş kurmasında yardımcı olacaktır.

Yeni Fırsatlar: Yeni potansiyel pazarlar, daha ucuz hammadde kaynakları, yeni teknolojiler vb. olabilir.

Yeni Davranışlar: İşyerindeki bireysel davranışlar ile kişilerarası ilişkileri kapsar.

Yeni Performans: Yüksek performansa ulaşmak istenen bir amaçtır. Ekonomik, finansal, sosyal ve diğer belirleyici alanlarda yukarıda sayılan beş yeniliğin birtakım gelişmeler üretmesi sonucunda yeni bir performans doğacaktır.

Kısa ve Uzun Süreli Avantajlar: Etkili kısa süreli sonuçlar için gelecekteki beklenti ve ihtiyaçlar göz ardı edilebilir ya da çalışma sadece uzun süreli avantajlar üzerine yoğunlaştırılabilir.

Danışmanlık sürecinin değerlendirilmesi yapılırken işin başlangıcına gidilir. Nasıl ve kim tarafından danışmanlık ihtiyacına karar verildi? Danışman nasıl seçildi? Sözleşmenin şekli müşterinin ihtiyaçlarına ve belirli şartlara uygun, gerçekçi ve açık mı? Amaçlar ulaşılabilir miydi? Danışmanlık tarzı tam olarak tanımlanmış, tartışılmış ve üzerinde mutabakata varılmış mıydı? İnsanlar görev ve sorumlulukları hakkında bilgilendirildiler mi? Müşteri çalışma için gerekli kaynakları sağladı mı? Danışman-müşteri ilişkisinin yapısı nasıldı? Karşılıklı güven, anlayış, sevgi ve destek ortamı var mıydı? Doğru danışmanlık modeli seçildi mi? Bilgi ve becerinin müşteriye aktarılması için neler yapıldı? Danışman, mesleğinin etik ve davranışsal normlarını dikkate aldı mı? Danışman firma çalışmayı nasıl yönetti? Kontrol ne şekillerde yapıldı? Zamanlamaya uyuldu mu? Gerektiğinde rapor ve değerlendirilmelere gidildi mi?

Değerlendirmede, ölçme ve sayısal verilerin toplanıp incelenmesinin yanında karşılıklı görüşmeler, algılama, anket ve toplantılarda tartışma gibi klasik teknikler kullanılmaktadır. Son değerlendirme raporunun bir parçası haline gelebilecek ya da ayrı olarak sunulabilecek şekilde değerlendirme kısa bir rapor halinde özetlenebilir. Danışmanın da kişisel olarak değerlendirmesini yapması gereklidir. Danışmanın müşterilerden geri bildirim ile veri toplanıp değerlendirilme yoluna gittiği bile görülmektedir. Anketler en çok tercih edilen değerlendirme araçlarıdır. Sonra görüşmeler, tartışmalar, devamlı ziyaretler vb gelmektedir. Değerlendirmenin ISO 9001 standartlarına göre müşterilerden alınan geri bildirim verilerine göre yapılması zorunlu hale gelmiştir¹²⁴.

2.1.5.2. İzleme

İlerde yapılacak olan bir çalışma şu anda yapılmakta olan çalışmayla ilgili ise buna izleme denir. Takip etme hizmeti, çalışmayı uygulamanın gerçek etkileri için ve danışmanlık, müşterisinin şirketinde ortaya çıkan herhangi bir problem için gerekli çok değerli bir bilgi kaynağıdır. İzleme esnasında belirli bir ödeme yapılırsa hiçbir maliyeti olmayan bu ziyaretler sonucunda yeni danışmanlık çalışmaları için de anlaşmalar doğabilir. Böylece yeni problemler çok fazla büyümeden ortaya çıkacak ve yeni fırsatlar çabuk fark edilip değerlendirilecektir. Sınırlı bir süreyi içerecek bir izleme anlaşmasının yapılması bile mümkündür.

Bir izleme sistemi ile faaliyetlerin plana göre yerine getirilip getirilmediği, plandan olan sapmaların anında görülüp düzeltici önlemlerin alınması, dış faktörlerin ve risklerin değişimleri, faaliyetlerin ve kaynak kullanımındaki etkinlik gözden geçirilerek müşteriye yardımcı olunmaktadır. Aynı zamanda danışmanlık firması için veri tabanı oluşturulup hizmetler de iyileştirilebilmektedir.

¹²⁴ Kubr, M.: a.g.e. s.244-245

İzleme ve değerlendirme birbirlerine çok benzemekle birlikte farklılıklar göstermektedirler. Değerlendirme hedefe, izleme yönetime yöneliktir. Değerlendirme etkinlik ve etkililiği kontrol ederken izleme sapmaları gözler ve aynı zamanda düzeltici önlemleri almaktadır. Değerlendirmede düzenli ya da düzensiz tutulan raporlar ve analizler, izlemede ise düzenli raporlar ve gözlem temel kaynaktır. İzlemede, değerlendirmedeki gibi denetimci ya da üst düzey danışman değil bizzat fiilen çalışan danışman sorumludur. Girdi ve kaynak kullanımı izlemede, çıktılar ise değerlendirmede ana kaygıyı yaratmaktadır. Faaliyet ve finans ile ilgili yönetim kararları için kısa vadeli, stratejik planlama için ise uzun vadeli izleme ve değerlendirme yapılmaktadır.

İzleme ve değerlendirme sisteminin temeli faaliyetlerin planlanmış durumu ile gerçek durumu arasındaki karşılaştırma olduğundan, bu sistemin kurulmasının ön şartı yeterince somut, ayrıntılı ve işleyen bir planlama eksersizi olmasıdır¹²⁵.

2.1.5.3. Final Raporu

Danışmanlık final raporunda amaç, yapılan danışmanlığın ve elde edilen sonuçların belgelenmesi, sürecin toparlanması, elde edilen etkinin değerlendirilmesidir. Raporun, kısa, kapsamlı, anlaşılabilir olması gerekir.

Danışmanlık süreci boyunca birçok ara raporlar sunulabilir. Başlangıç teşhis araştırmasına dayanan rapor, problem tanımlamada ve çalışma planı için değişiklikleri içeren rapor, uygulamadan önceki karar için önerilerle ilgili rapor vb. Final raporu geçmişte tüm sayılan raporlarla ve sonuncu rapor yazılıncaya kadar ortaya çıkan olaylarla ilgili her ayrıntıyı içerir biçimdedir. Yapılan uygulamalar sayesinde elde edilen yararlı sonuçlara ve müşterinin uygulaması gereken önerilere ve gelecekte hangi durumlardan kaçınılması gerektiğine kadar. Rapor ayrıca çalışma sonucunda oluşan yeni yetenekler, sistemler, fırsatlar ve davranışların da tanımını yaparak daha iyi bir performans etkilerini de göstermelidir.

¹²⁵ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.89

Final raporunun danışmanlık süreci ile ilgili değerlendirmeyi kapsayıp kapsamaması duruma göre değişiklik göstermektedir. Eğer danışmanlık sürecinde, müşterinin gelecekteki çalışmaları için öğreneceği bir durum varsa ya da elde edilen başarılı veya standardın altındaki sonuçların sebepleri müşterinin danışmanlık sürecinde gösterdiği davranışlar sonucunda oluşmuşsa, bu durumun danışmanlık süreci değerlendirmesinin final raporunda yer alması uygun olacaktır¹²⁶. İş tamamlanmış olsa bile, danışman müşterinin şirketini ilerideki gelişmeler, fırsatlar, darboğazlar, riskler ve geciktirilmeden uygulanması gereken eylemler açısından görüp öneriler verebilir. İzleme anlaşması varsa bunlar da ayrıca raporda yer almalıdır. İyi bir danışmanlık raporunun müşteriye öğrenme ve danışmanlık kaynağı olabilecek bir niteliğe sahip olması gerekir. Final raporuna ek olarak bir çalışma referansı ve değerlendirme raporu da hazırlanabilir.

Danışmanlık final raporunun içeriği; genelde giriş, danışmanın görevi, teşhisin sonuçları, danışmanlık sürecinde yapılan faaliyetler, danışmanlığın yarattığı etki, öneri, yönetici özeti ve ekler olmak üzere sekiz bölümden oluşur¹²⁷. Bu aşamalar aşağıdaki gibi incelenebilir:

Giriş: İşin alınmasına neden olan talep ve erişilecek hedefin özetlenmesi giriş bölümünde yapılır.

Danışmanlık görevi: Önerilen ve üzerinde danışman ile müşterinin mutabakata vardığı iş, girişten sonra final raporunda belirtilir.

Teşhisin sonuçları: Teşhis sürecinin tanımlanması, kullanılan yöntemler ve yapılan teşhisin sonuçları da raporda yer alması gerekli olan diğer bir unsurdur.

Danışmanlık sürecinde yapılan faaliyetler: Teşhis aşamasından sonraki hareket planlaması ve uygulama aşamasındaki gelişmeler ve elde edilen sonuçlar, danışmanlık sürecinin değerlendirilmesi için belirtilmesi gereken konulardandır.

¹²⁶ Kubr, M.; a.g.e. s.248

¹²⁷ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.96

Danışmanlığın etkisi: Nihai raporda, danışmanın müşteri organizasyonunda iyileşmeye yönelik yaptığı katkılar ve bunların yarattığı değişim etkisine açıklık getirilmektedir. Danışmanlık görevinin yarattığı yeni kapasiteler, yeni sistemler, fırsatlar ve davranışlar ve bunların daha iyi bir performansa olan etkisinin de açıklanması gerekir.

Öneriler: Final raporunda, müşteriye kurulan yeni sistemlerin ve değişikliklerin danışman gittikten sonra nasıl devam ettirileceğine, kontrol edileceğine ve geliştirileceğine dair tavsiyeler de bu bölümde yer almaktadır. Buna ek olarak iyileştirilmesi gereken durumlar, fırsatlar ve darboğazlar vb. hakkında da önerilerde bulunulabilir.

Yönetici özeti: Raporun en önemli kısmını oluşturan yönetici özeti, belki de bu raporda okunacak tek sayfadır ve bu özeti bir sayfayı geçmemesi istenir.

Ekler: Yönetim danışmanlığı sürecinde hazırlanan tüm ilgili belgeler burada gösterilir.

2.2.YÖNETİM DANIŞMANLIĞINDA KULLANILAN ANALİZ TEKNİKLERİ

Yönetim danışmanlığında; SWOT Analizi, Mantıki Çerçeve Analizi, Delta Diyagramı, Gannt Diyagramı ve Zihin Haritası gibi çeşitli analiz tekniklerinden yararlanılmaktadır.

2.2.1. SWOT Analizi

Günümüzde birçok işletme durum analizlerini **SWOT Analizi** yöntemi ile değerlendirmektedir. **SWOT** kelimesi İngilizce'deki Strength (güç, güçlülük), Weakness (zayıflık, zayıf yönler), Opportunities (fırsatlar) ve Threats (Tehditler) kelimelerinin baş harflerinin bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur.

SWOT Analizi, işletmenin güçlü ve zayıf yanlarını ortaya koyarken, aynı zamanda işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede elde edebileceği fırsatları ve karşı karşıya kalabileceği tehlikeleri de belirler¹²⁸.

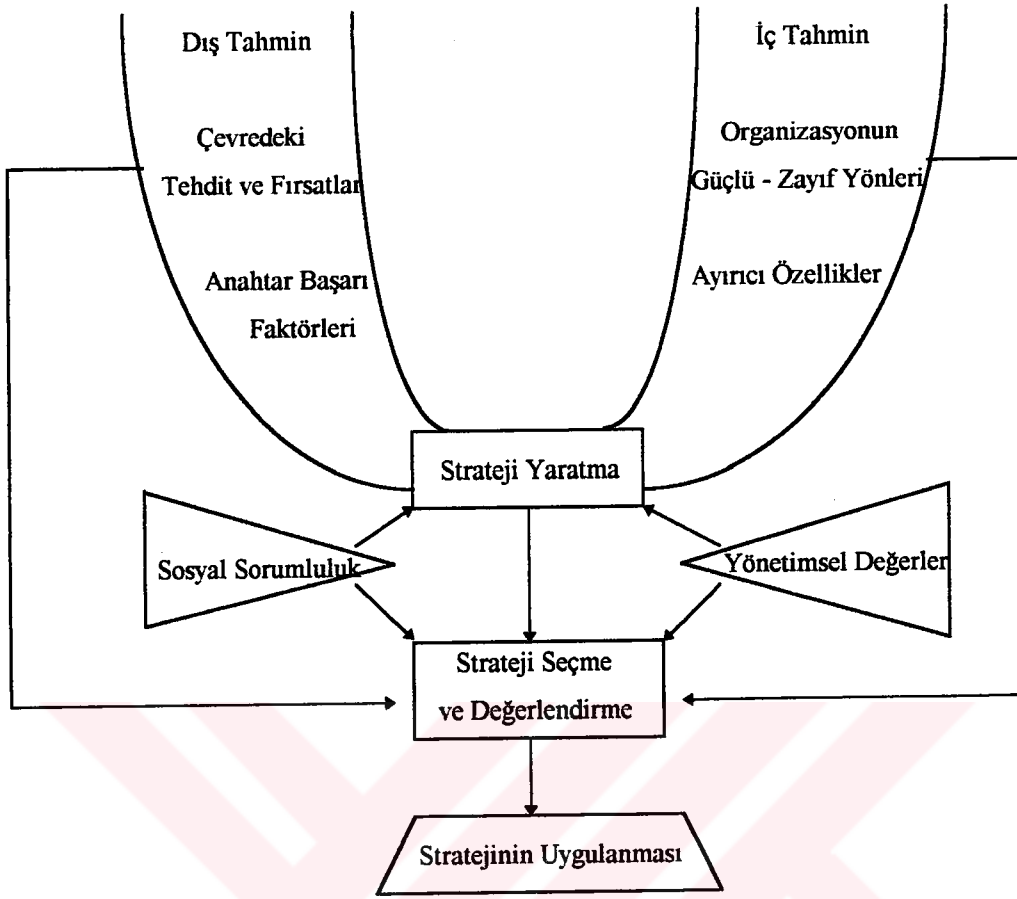
Her iş için ayrı ayrı SWOT analizi yapılır. SWOT analizi'nde öncelikle iş tanımlanır sonra o anda iş kolundaki mevcut fırsat ve tehditler daha sonra da işkolunun başarı anahtar faktörleri yani fırsatlardan maksimum yararlanmayı tehditlerden minimum etkilenmeyi sağlayan alanlar ve işlemler tanımlanmaktadır. Dış çevrede meydana gelen değişimler kimi firma için yeni başarı fırsatlarını beraberinde getirirken kimileri için ise yeni tehditleri yaratacaktır. Özellikle, kritik çevre faktörlerinin iyi belirlenmesi firmaya olumlu veya olumsuz etki yapan olaylar ve güçlerin iyi tanımlanması ve etkilerinin tahmin edilmesi gerekir¹²⁹.

Güçlü - Zayıf yönler ile Fırsatlar - Tehditler stratejik sürecin rasyonel bir modeli içerisinde şekil 9¹³⁰'daki gibi gösterilmektedir.

¹²⁸ Oral, Saime, Kurgun, Osman Avşar; Otel İşletmeciliği, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 1997, s.67

¹²⁹ Dündar, Kıvanç; "SWOT Analizi", Verimlilik Dergisi, MPM Yayını, Sayı:1989/3, Ankara, s.197-200

¹³⁰ Hatch, Jo Mary; Organization Theory, Modern, Symbolic and Postmodern Perspectives, New York, Oxford, 1997, s.106



Şekil 9 Stratejik sürecin rasyonel bir modeli

SWOT analizinde işletmeler kendisi için en önemli sayılabilecek güçlü ve zayıf yanlar ile fırsatlar ve tehditleri belirlemektedirler. Güçlü ve zayıf yönler örgüt içinde kontrol altında tutulabilirken, fırsatlar ve tehditler daha çok kontrol edilemeyen faktörler olup işletme dışından kaynaklanmaktadır. Güçlü ve zayıf yönleri ortaya çıkarmak için performans trendleri, kaynaklar ve kabiliyetler analiz edilebilir. Tehdit ve fırsatlar ise işletmenin daha çok misyon ve amaçlarının belirlenip çevresel faktörlerin taranması ile değerlendirilebilir¹³¹. Bu analiz ile stratejik boşluklar bulunup bu boşlukların doldurulması sağlanabilmektedir. Bir stratejik plan oluşturulmadan önce yöneticilerin şirketin Güçlü ve Zayıf yanlarını, belli başlı rakipleriyle de karşılaştırması gerekir¹³².

¹³¹ Tek, Ömer Baybars; Pazarlama İlkeleri, Global Yönetimsel Yaklaşım ve Türkiye Uygulamaları, Genişletilmiş 7. Baskı, Cem Ofset Matbaacılık Sanayi A.Ş., İzmir, Şubat 1997, s.97-98

¹³² Dündar, Kıvanç; "SWOT Analizi", Verimlilik Dergisi, MPM Yayını, Sayı:1989/3, Ankara, s.226

SWOT analizi yaparken Güçlü ve Zayıf yönler ile Fırsatlar ve Tehditler olmak üzere dört noktayı içerecek şekilde bir matriks oluşturulur. Bu matriks aşağıdaki gibi gösterilebilir¹³³.

	Olumlu Faktörler	Olumsuz Faktörler
İçsel/kontrol altında	S Güçlü Noktalar	W Zayıf Noktalar
Dışsal/Kontrol altında	O Fırsatlar	T Tehditler

Şekil 10 Güçlü-Zayıf ve Fırsatlar-Tehditler (SWOT) Matriksi

Güçlü noktalar; girişimcinin kontrolü altındadır ve zayıf noktaların ortadan kaldırılması içindir. Bu noktalar mutlaka vurgulanması gereken noktalardır.

Zayıf noktalar; girişimcinin kontrolü altında fakat eksik olan şeylerden oluşur ve mümkün olduğunca yok edilmesi gerekir.

Fırsatlar; müşteri şirketinin hayatta kalma kabiliyetini arttıran olumlu faktörler olup genelde girişimcinin kontrol edemediği faktörlerdir. Fırsatlar darboğazlar ile karşılaşılmadan önce fark edilirse ancak o zaman yararlanılabilmektedir.

Tehditler; girişimcinin önlem almazsa işini kötü bir şekilde etkileyecek hatta üstesinden gelinemeyecek olan olumsuz faktörlerdir ve kontrol dışındadırlar.

¹³³ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.110

Bu konuda uygulamadan şöyle bir örnek verilebilir¹³⁴: Kaynak-Su firması(1991) için;

Güçlü Yanları

1. Dağıtım şirketi çok güçlü,
2. Kaynak isminin Türkiye'deki imajı çok iyi,
3. Kaynak-Su lezzetli ve beğenilen bir su,
4. Ürün paleti zengin,
5. Satışın yoğun olduğu bölgelere yakınlık var,
6. Piyasada öncü bir kuruluş,
7. Bilgi birikimi var,
8. Hem cam şişede hem plastik şişede üretim yapılmakta ,
9. Güçlü bir dış ticaret şirketi var,
10. Fabrika ve tesisleri Türkiye'nin 4 milyon nüfuslu büyük bir şehrine 30 km mesafede,
11. Büyük bir holdingin üyesi,
12. Türkiye'de TSE belgeli tek ve ilke firma konumunda (1991)
13. Plastik şişe üretiminde atıl kapasitesi var (Tukaş'a bile fason şişe üretmektedir).

Zayıf Yanları

1. Kaynak kirası yüksek,
2. Kaynağı sınırlı,
3. Özel idareye kısa vadeli anlaşmalar ile bağımlılık,
4. Cam şişe dağıtım araçlarının eskimesi,
5. Göl sahası içinde olması,
6. Yatırımların pahalılığı nedeniyle teknolojik gelişmelere ayak uydurmakta gecikme,
7. A.Ş. statüsünde olduğu için piyasa koşullarına fazla uygun davranamama,
8. Çevreciler tarafından beğenilmeyen plastik ambalajda da üretim yapma (1991).

¹³⁴ Tek, Ömer Baybars; Pazarlama İlkeleri. Global Yönetimsel Yaklaşım ve Türkiye Uygulamaları, Genişletilmiş 7. Baskı, Cem Ofset Matbaacılık Sanayi A.Ş., İzmir, Şubat 1997, s.97-98

Fırsatlar

1. Şehirlere göç devam etmektedir, dolayısıyla alt yapı yetersizlikleri ve buna bağlı olarak sağlıklı içme suyu gereksinmesi de artmaktadır.
2. İnsanların kültür düzeyleri yükseldikçe kaliteli içme suyuna olan talepleri de artmaktadır.
3. Turizmin giderek artması talebi de beraberinde arttıracaktır.
4. Nakliye fiyatlarının artışı özellikle cam şişede büyük maliyet artışına neden olacak bu ise, bulunan şehire ve bölgeye dışarıdan gelen firmalar için dezavantaj oluşturacaktır.
5. Dünyada gerek doğal kaynakların kirlenmesi gerekse alkolsüz içeceklere yönelme nedeniyle ambalajlanmış suya karşı talep artmaktadır.
6. Şehirde Metap ve Tamsa gibi kuruluşların kapanmasıyla yakın bölgeye fason plastik şişe yapan herhangi bir firma kalmamıştır.

Tehditler

1. Haksız rekabet (özellikle hijyenik olmayan koşullarda üretim ve dağıtım yapan, faturasız, sigortasız eleman çalıştıran, ucuzcu korsan firmalar)
2. Çevre sorunları (Fabrikanın, örneğin, bir baraj veya göl yakınında olması dolayısıyla kirlenme riski)
3. Fabrikanın taşınması olasılığı,
4. Finansman yönünden güçlü rakiplerin değişik ambalaj çeşitlerine giderek beğeni toplamaları
5. Aşırı rekabetten etkilenme.

İşletmede maliyet muhasebesi ilişkin SWOT analizi uygulandığında aşağıdaki gibi bir görünüm ortaya çıkabilir.

	Olumlu Faktörler	Olumsuz Faktörler
İçsel / Kontrol altında	<u>S</u> Üretim hattı kontrol edilebiliyor Şirket mali açıdan güçlü Patron istekli ...	<u>W</u> Hesap Planı kötü Raporlama sistemi yok Yetişmiş eleman eksik Bütçeleme sistemi yok Stok kontrolu yok
Dışsal/ Kontrol altında	<u>O</u> Müşavirler bilgili Eğitim olanakları var ...	<u>T</u> Vergi cezası ödenebilir Mevcut elemanlar kaçırılabilir Rakipler her yönüyle daha iyi Kayıtlar gecikiyor ...

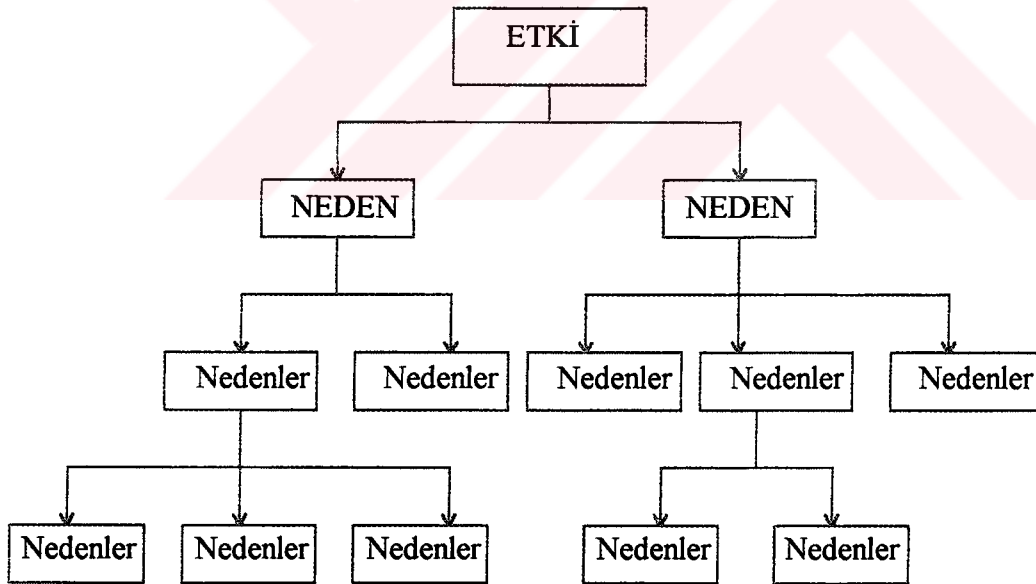
Şekil 11 İşletmede Maliyet Muhasebesine İlişkin SWOT analizi

2.2.2. Mantıki Çerçeve Analizi (Logical Framework I)

Mantıki Çerçeve 1970’li yıllarda geliştirilmiş bir yöntemdir. Bu yöntemde öncelikle analitik problemin nedenlerini açıklamak için analitik bir süreç izlenir, sonra da bu sürecin sonuçları sunulur ve otomatikman mantıki olarak projenin amaçları ve ana elemanları elde edilir. Mantıki Çerçeve Analizi’nde amaç; bir durumun olumsuz unsurları arasında neden-etki ilişkilerinin ortaya çıkarmaktır. Bu aşamada problemler sadece müşterinin katkılarına dayanarak belirlenmiştir. Mantıki Çerçeve Analizinin uygulanması, gerçek darboğazların belirlenmesinde ve problemin gerçekçi olarak tanımlanmasında

yardımcı olmaktadır¹³⁵. Mantıki Çerçeve Analizinde bir problem ağacı çizilir. Bu ağacın en tepesine problemin etkisi yazılır ve sonra ağaç dallandırılarak her dala deneyime, kapasiteye ve profesyonel niteliklere göre gerçeklerle karşılaştırılacak bir hipotez şeklinde nedenler sıralanır.

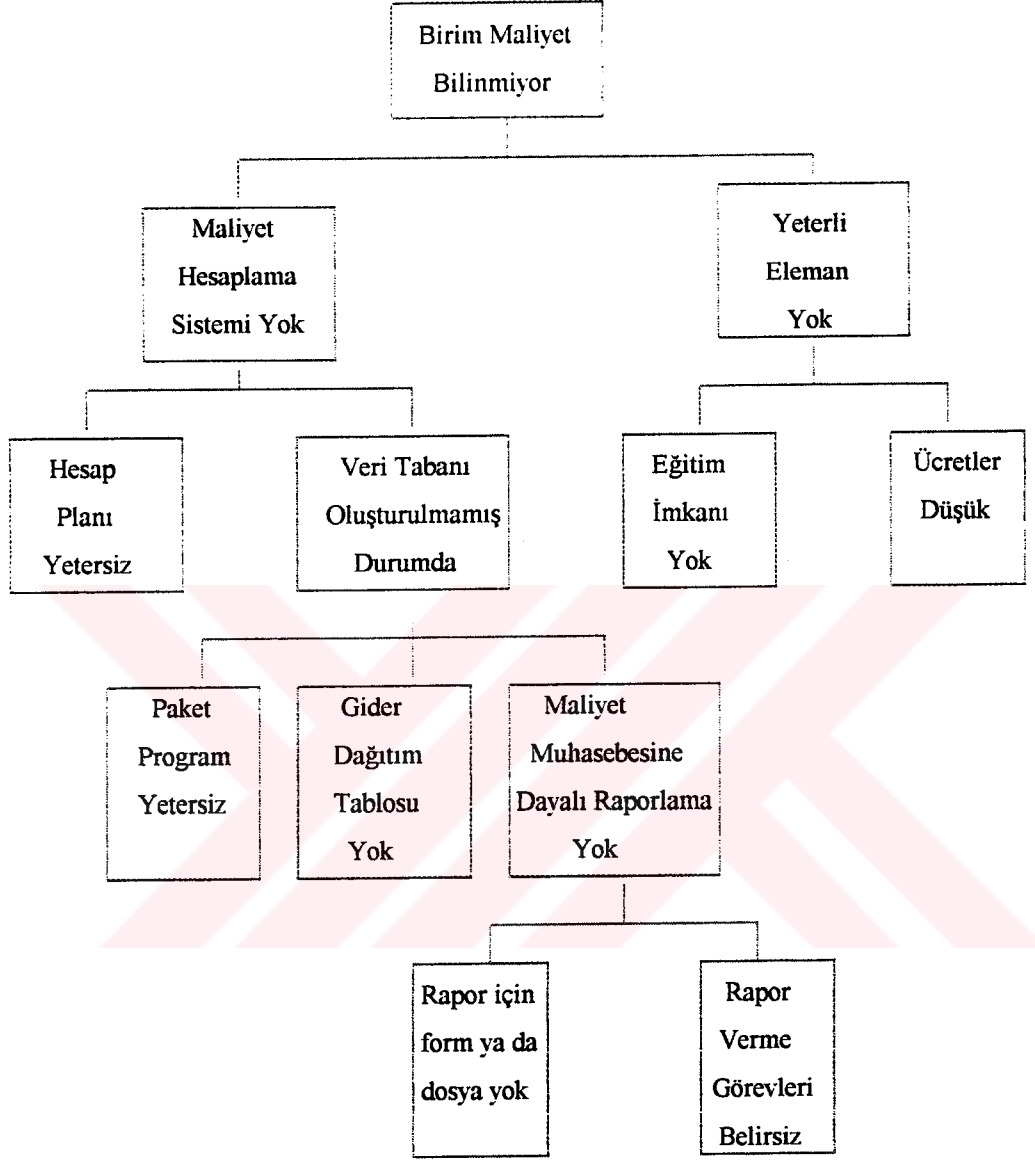
Mantıki Çerçeve Analizinde dikey ve yatay mantığı izlemek gerekir. Dikey mantık; belli bir etkiden sorumlu olan nedenlerin her zaman etkinin altına geldiği anlamına gelmekte ve analiz süreci boyunca da mümkün olduğunca derinlemesine gidilmesi gerekmektedir, olumsuz etkinin doğrulanmış nedenlerini yaratan esas faktörler aranmaktadır. Yatay mantık ise; bir tek etkinin nedenleri ile ilgili olup nedenler toplu olarak bu etkiden sorumlu tutularak, tüm nedenlerin birbirinden bağımsız olduğu, nedenler olumsuz faktör olarak da açıklandığı bir mantıktır. Doğru olarak uygulanması durumunda uygun bir çözümün ana elemanlarını bulmak da kolaylaşacak ve neden pozitif bir şekilde ifade edilecektir. Bu mantığa göre Mantıki Çerçeve Analizi şekil 12'deki gibi gösterilebilir:



Şekil 12 Mantıki Çerçeve Analizi Problem Ağacı

¹³⁵ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı, İzmir, Mart-Haziran 1997, s.131-132

İşletmede maliyet muhasebesi ilişkin Mantıki Çerçeve Analizine aşağıdaki gibi örnek verilebilir.



Şekil 13 İşletmede Maliyet Muhasebesi İlişkin Mantıki Çerçeve Analizi

2.2.3. DELTA Diyagramı

Delta diyagramı, müşteri için seçilmiş olan bir çözümü mantıki bir eyleme ve bütçe planına dönüştürmektedir. İstenen değişikliği sağlayabilmek için müşteri ve danışmanın gerçekleştirmesi gereken adımlar da bunun içinde gösterilir. Mantıki Çerçeve Analizi gibi Delta Diyagramında da dikey ve yatay mantık esastır. Dikey Mantık; amaç-Sonuçlar-Faaliyetlerden oluşur. Tepeden başlayarak, amaç- yani öngörülen değişim-değişim sürecinin gerçekleştirilmesi için gereken tüm sonuçlara bölünür. Aynı şey Sonuç-Faaliyet düzeyi için de geçerli olup sonuca ulaşılması için gerekli tüm faaliyetlerin ifade edilmesi gerekir. Amaç-Sonuçlar-Faaliyetler mantığı hem danışman hem de müşteri için geçerli olup danışman sonuçların başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinden sorumludur. Yatay Mantık ise; Müşteri-Değişim/Danışman-Mücadele mantığından ibarettir. Müşteri değişimden sorumlu, danışman da bunu müdahalesi ile kolaylaştırmaktan sorumludur. Her ikisi de bu durumda birbirlerine bağımlıdır ve planlama doğru yapıldıysa amaç doğrudan gerçekleşmiş olacaktır. Eğer amaç gerçekleşmediyse o zaman ya planlamada gerekli adımlar atılamamıştır ya da müşteri ve danışman faaliyetleri uygun bir şekilde gerçekleştirememişler demektir.

Delta diyagramında bir de göstergeler ve bütçe yer almaktadır. Amacın ve sonuçların yerine getirilmesi ancak tanımlanmış göstergelerle ölçülebilmektedir. Bunlar daha çok danışmanlık sürecinin değerlendirilmesi ve izlenmesi için ve sözleşmenin yerine getirildiğine dair belgelemede kullanılmaktadırlar. Bütçeleme, müşterinin değişim maliyetinin yatırıma ve ard arda gelen ek işlem maliyetlerine bölümünü gösterir. Danışman açısından bütçe, danışman hizmetleri için mevcut olan kaynak yeterliliğini doğrulamaktadır. Delta Diyagramı, Dünya Bankası-İGEME Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi II. Ek Yönetim Danışmanlık Seminer Programında örnek olarak verilen Kurutom Vakasına ilişkin dikey ve yatay mantığı ile şekil 14'deki gibi gösterilebilir¹³⁶. Şekil 15'de ise maliyet muhasebesine ilişkin uygulamaya bir örnek verilmiştir.

¹³⁶ Dünya Bankası-İGEME, Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II. Ek Yönetim Danışmanlık Programı, İzmir. Mart-Haziran 1997, s.116

HEDEF	Değişim	Göstergeler/Bütçeleme	Müdahale	Belgeler/Bütçe tahsilatı
	Tedarik hızlandırılması ve dengelenmesi	Vakaların %90'ında domatesler fabrikaya sipariş alındıktan 7 gün sonra teslim edilmektedir.		Nihai rapor
Sonuçlar				
1. Sonuç	İç bilgi akımı işliyor	6 ay sonra vakaların 1/10'undan azında şikayet var	Etkin bilgi akımı için uygun prosedür sağlanması	
2. Sonuç	Dış iletişim modernize edildi	Fakslara cevap 24 saat içinde veriliyor	...	
3. Sonuç	Aracı sistemi çeşitlendirildi	Farklı bölgelerden en az 3 aracı strekli olarak teslimat yapıyor	Yeni aracı temasları sağlanıyor	Enformasyon sistemi kitapçığı
4. Sonuç	...		...	Adayların yazılı olarak önerilmesi
.....				
Faaliyetler				
1. Sonuç	a) Düzenli bölüm toplantılarının kurulması b) Rapor görevlerinin ve zamanlarının belirlenmesi c) Dosya ve formların sağlanması d) Veri işleme için sekreter tayin edilmesi e) Strekli kullanmanın denetlenmesi	a) 360 MTL/y b) - c) 10 MTL/y d) 120 MTL/y e) 150 MTL/y	i) Bilgi akım tablosunun tasarlanması ii) Rapor görev ve zamanlarının tasarlanması iii) Gerekli form ve dosyalama sisteminin tasarlanması iv) Veri işleme prosedürünün tanımlanması v) Kullanıcılar için eğitim önerilmesi vi) Denetim prosedürü tasarlanması vii) Bunların yürürlüğe sokulmasında refakat etmek	i) 1 adam/gün ii) ½ adam/gün iii) 2 adam/gün iv) 1 adam/gün v) ½ adam/gün vi) ½ adam/gün vii) 8 adam/gün
2. Sonuç	a) 3 faksın satın alınması b) Araçlara faks verilmesi c) Köyde telefon bağlantısının kurulması	a) 150 MTL b) - c) 50 MTL		
3. Sonuç	a)			
4. Sonuç				
.....				
BÜTÇE	Yıllık Giderler	MTL/y		
	Yatırım	MTL		adam/gün x % bütro

Şekil 14 Delta Diyagramı

	Değişim	Göstergeler/Bütçeleme	Müdahale	Belgeler/Bütçe tahsilatı
HEDEF	Stok kontrol sisteminin kurulması	Mal/mamul tespiti yapılmaktadır.		Raporlar
Sonuçlar				
1. Sonuç	Stok kartları açıldı	Kartlar kullanılıyor.	Tüm stok kartlarının oluşturulması	
2. Sonuç	Fili stok sayımları yapıldı	Mal kontrolü yapılıyor.	Tüm en az stok ile en çok stok miktarlarının bilinmesi	
3. Sonuç	Mal akışı tasarlandı	Stoklar türleri itibarıyla izlenebiliyor		
4. Sonuç	...		...	
.....				
Faaliyetler				
1. Sonuç	Belgelerin düzenlenmesi	a) 425 MTL/y	i) Belge düzeninin tasarlanması ii) Ekonomik sipariş miktarlarının hesaplanması iii) Sipariş süreçlerinin hesaplanması	i) 50 saat çalışması ii) 1.500 saat çalışması iii) 1 stok kontrol elemanının konulması
2. Sonuç	Meveut personelin eğitimi	a) 225 MTL/y	i) Personel için eğitim önerilmesi	i) 200 saat çalışması
3. Sonuç				
4. Sonuç				
.....				
BÜTÇE		MTL/y		
		MTL		

Şekil 15 İşletmede Maliyet Muhasebesine İlişkin Delta Diyagramı

2.2.4. GANNT Diyagramı

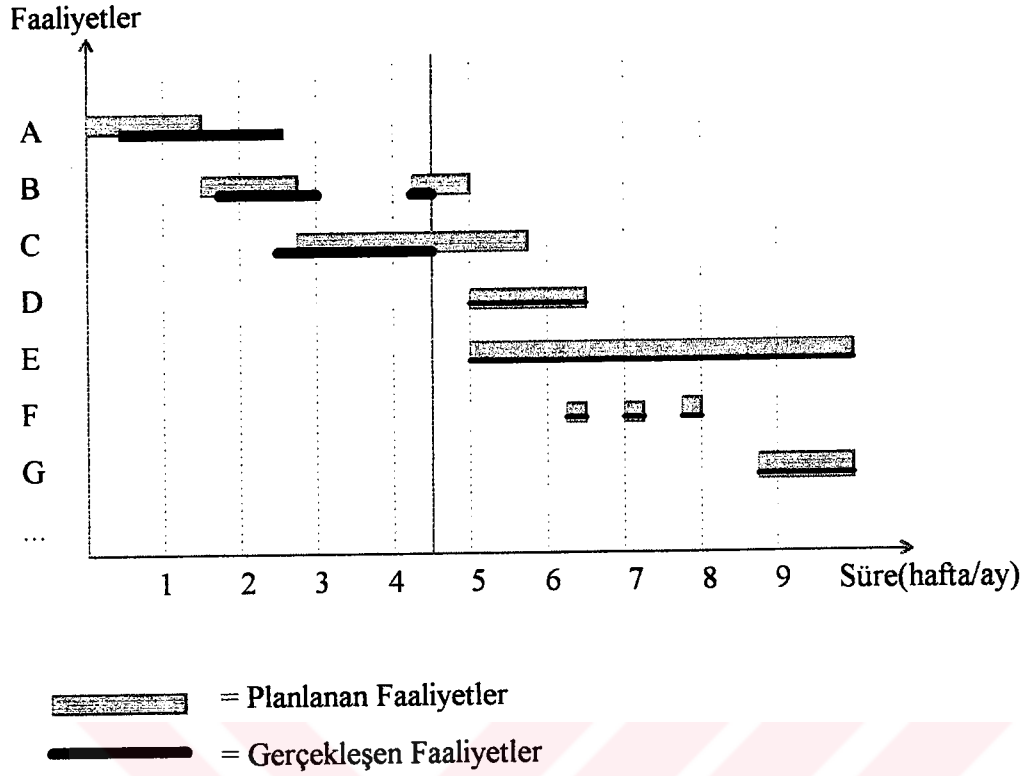
Henry L. Gannt tarafından geliştirilen ve onun adını taşıyan Gantt diyagramı, günümüzde basit ve kullanışlı olması nedeniyle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde önemli bir araç olma niteliğini sürdürmektedir¹³⁷.

DELTA diyagramında belirtilen faaliyetlerden zaman planlaması ve proje yönetimi için bir Gannt diyagramı oluşturulmaktadır. GANTT çizelgesi, üretim ve iş saati olarak ortaya çıkan bu iki veriyi de “Planlanan ve Gerçekleştirilen” olarak ikiye ayırır. Planlananla gerçekleştirilen karşılaştırılır, aradaki farklılığın nedenleri araştırılır. İlerideki yönetim çalışmalarında bu nedenler göz önünde tutularak, planlananlar ve gerçekleştirilenler arasındaki ayrımların nedenleri de simgeler aracılığı ile gösterilir. Bu toplu verilerden başka, GANTT çizelgesi günlük, saatlik, haftalık vs cari birim sayıları ile kümülatif sayıları bir arada gösterir¹³⁸.

Süreçleri zamansal olarak görselleştirmeyi amaçlayan bir planlama aracı olan GANNT Diyagramı şu şekilde oluşturulabilir:

¹³⁷ Kobu, Bülent; Üretim Yönetimi, İşletme Fakültesi Yayını No:260, İşletme İktisadi Yayın No:153, 8. Baskı, İ.Ü., İstanbul, 1994, s.437

¹³⁸ Demir, Hulusi, Gümüšoğlu, Şevkinaz; Üretim/İşlemler Yönetimi, Gözden Geçirilmiş, genişletilmiş 4.baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul,1994



Şekil 16 Planlanan Faaliyetler ve Gerçekleşen Faaliyetler (GANTT Diyagramı)

Henry L. Gantt, işletme çalışmalarını, zaman ve gerçekleşme açılarından çubuklar biçiminde çizilmiş çizelgelerle göstererek planlanmış olanlarla gerçekleşmiş olanların karşılaştırmalarını yapmayı sağlamıştır. Ancak GANTT çizelgeleri, işletme çalışmalarında çalışma giderlerinin bireysel görevleri açısından değerlendirilmesine uygun olmadığından, daha gelişmiş yöntemlere gerek duyulmuştur¹³⁹.

Maliyet Muhasebesine alanına ilişkin olarak Gider Dağıtım Tablosunun hazırlanması, Hesap Planı çıkartılması, Belge ve Dokümanların hazırlanması için geçen zamanı gösteren bir Gantt diyagramı çizilebilir.

¹³⁹ Demir, Hulusi, Gümüsoğlu, Şevkinaz: Üretim/İşlemler Yönetimi, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994

2.2.5. Zihin Haritası

Tony Buzan'ın geliştirdiği ve “Zihin Haritaları” adını verdiği yeni bir öğrenme, teknoloji olarak bilginin daha iyi kaydedilip hatırlanmasını ve uygulamaya konulmasını, ürün/hizmet hakkında bilinmesi gereken her şeyi tek bir sayfaya dökkebilmeyi sağlayan basit bir düşünme aracıdır. Ezber yönteminin aksine oldukça eğlenceli olan Zihin Haritası, çok kolay görünmekle beraber aslında çok zaman alıcı ve çok eksersiz yapılması gereken alışılmışın dışında bir özetir.

2.2.5.1. Zihin Haritası Oluşturmadaki Beş Adım

Zihin Haritası, beş adım izlenerek kolayca oluşturulabilir¹⁴⁰:

İlk adım; beyaz boş bir sayfa seçip işe sayfanın tam ortasına ürün/hizmetin resmini çizmek ile başlamaktır. Görüntü ve resimler beyinde güçlü bir etki yaratırlar ve hatırlanmaları da sözcüklere oranla daha kolaydır. Burada önemli olan şey, merkezi görüntüde üç veya daha fazla renk kullanarak görüntüye boyut kazandırmaktır. Başlangıç adımında hiç bir görüntünün çerçeve veya baloncuk içine alınması değildir.

İkinci adım; tıpkı ağacın dalları gibi Zihin Haritasına temel fikir veya konuları yansıtan dalları koymaktır. Dallar, merkezi görüntünün bir uzantısı olup gövde kısmı kalın uçlara doğru incelen bir şekilde çizilir. Tüm dalların merkeze bağlantılı olması beynin daha çabuk hatırlamasını sağlar. Her dala tek bir sözcüğe/görüntüye sıkıştırılmış temel fikir/konu çizilir ve harita sözcüklerin kolayca okunması için dik bir şekilde yazım gerektirir.

Üçüncü adım; akla gelen yeni düşünceleri dalcıklara sözcük, resim, renk, sembol ya da şifre kullanarak eklemektir. Sözcük ve fikirler ilişkilendirildikçe bağlar daha kolay anlaşılacaktır.

¹⁴⁰ Buzan, Tony; The Mind Map Book, BBC Publications, Basım yeri belirtilmemiş, 1993, s.92-95

Dördüncü adım ise; farklı noktaları vurgulamak ve haritanın farklı dalları arasındaki ilişkileri göstermek için renk, resim ve şifre kullanmaktır. Mümkün olduğunca çok resim ve görüntü kullanmak yaratıcılığı teşvik eder.

Beşinci ve son adım; zihin haritasını hızlı bir şekilde oluşturup hızla bir yavaşlama görüldüğünde yeni düşünceleri teşvik edici boş çizgileri ekleyerek veya bir sonraki dala geçerek anlamlı gelecek bir şekilde temel kavram ve fikirleri bütünleştirmektir. Bunun içinde renk, sayı, ok, farklı yazı büyüklükleri, çizgi ve görüntü, şifre veya dalları kalınlaştırma yöntemleri kullanılabilir. Her dal içinde ve arasında ok ile bağlantı kurabilir. İşte beş adımda Zihin Haritası artık hazır ve tek bir sayfada ilk merkezi görüntüden tüm resme dek görülebilmektedir.

2.2.5.2. Zihin Haritasının Kuralları

Zihin Haritası ile beynin resimleri, görüntüleri ya da anahtar sözcüklerinin hatırlaması uzun ve karmaşık cümleleri hatırlamaktan daha kolay bir şekilde sağlanmaktadır. Çünkü, renk, resim ve temel sözcükleri kullanmak sözcük sayısını belki de %90 oranında azaltıcı rol oynar. Zihin Haritalama, yöneticiler, müdürler, satıcılar, danışmanlar, üniversite ve lise öğrencileri hemen hemen herkesin bilgiyi alma ve hatırlama becerilerini hızla geliştirmekte kaliteli bilgide birkaç gün ve birkaç eksersizden sonra ustalaşmayı sağlamaktadır. Zihin Haritası kurallarına uyulduğu sürece verimli olacaktır.

Zihin Haritasının kurallarını üç şekilde özetlemek mümkündür¹⁴¹:

a) Merkezi görüntü, tüm Zihin Haritası'nda görüntü, her merkezi görüntüde üç ya da daha fazla renk, görüntülere boyut katma, duyuları birleştirme, yazı büyüklüğü, çizgi ve görüntülerde çeşit mutlaka vurgulanarak Zihin Haritası çizimin gerçekleştirilmesi gerekir.

¹⁴¹ Buzan, Tony; The Mind Map Book, BBC Publications, 1993, s.96

b) Dallar içinde ve arasında oklar ile bağlantı kurmanın, renk ve şifre kullanımının ilişkilendirilmesini sağlamak diğer bir kuraldır.

c) Her çizgide yalnızca bir anahtar sözcük kullanımı, tüm sözcüklerin kitap harfleriyle yazılması, temel sözcüklerin çizgilerin üzerinde yer alması, çizgi uzunluğunun sözcük uzunluğuna uygunluğu, çizgilerin diğer çizgilerle bağlanması, merkezi çizgilerin kalınlığı ve ağaç dalları gibi kıvrıklığı, sınırların ana dal hatlarını kucaklayışı, yazının dikliği Zihin Haritasının açık olması sağlayan önemli unsurlardır.

2.2.5.3. Zihin Haritası İle Müşteri Tabanı Oluşturma

Danışman-müşteri ilişkisi açısından bu tekniği kullanarak müşterilerle olan ilişkileri geliştirecek basit bir Zihin Haritası oluşturulabilir. Her denemede önemli bilgileri hatırlamak daha da kolay hale gelecek ve bellek güçlendikçe daha az çabayla bu teknik uygulanabilecektir.

Yaratıcı zihin haritası kullanmak, yaratılan fikirlerin sadece çok fazla sayıda olmasını değil, aynı zamanda otomatikman kendi içinde bağlantılı ve mantıklı düzenlerde yerlerini almalarını sağlayacaktır¹⁴².

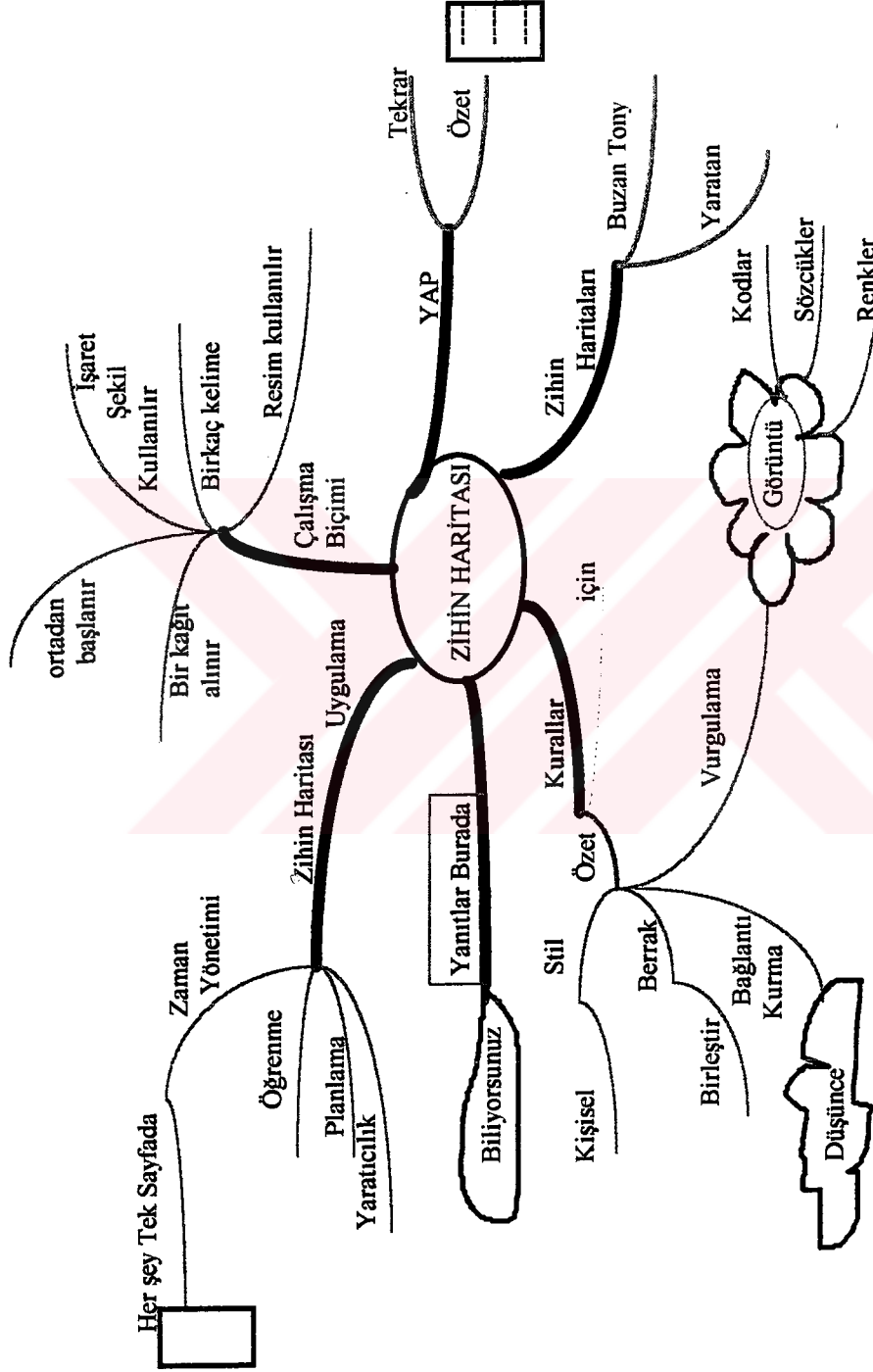
Müşteri profili Zihin Haritası hazırlamak sadece birkaç dakikayı alır. Öncelikle boş, beyaz ve çizgisiz bir kağıdın tam merkezine müşterinin açık bir görüntüsü oluşturulur. Merkezi görüntüden temel konuları gösteren dallar çıkartılıp eldeki tüm bilgiler bu dallara yazılır. Renk, resim, şifre ve sembol kullanarak tüm anahtar sözcükler ilişkilendirilir. Sonra sıra fikirleri bütünleştirme aşamasına gelir. Böylelikle kolayca ulaşılabilecek bir müşteri dosyası elde edilmiş olur. Hazırlanan haritaya arasıra göz atarak müşteri hakkındaki bilgiler tazelenir ve en küçük bir ayrıntı bile hatırlanabilir. Yeni gelişmeler meydana geldikçe bunları eklemek o kadar çok zaman almayacaktır. İlk hazırlanan haritanın zamanla ve olaylar geliştikçe güncelleştirilmesi gerekecektir.

¹⁴² Buzan, Tony; Make The Most of Your Mind (Aklını En İyi Şekilde Kullan), Arion yayınevi. Çeviren: Banu Ergüder, 2. Baskı, Eylül 1997, s.167

Acer Computers; Interpolis; Associatian International Management; Hewlett Packard; Temple Marketing; CuCo's Mexican Restaurants; Institute of Chartered Accounts; Electronic Data Systems; Boeing Aircraft Zihin Haritası Uygulamalarına birkaç örnek olarak verilebilirler¹⁴³.



¹⁴³ Buzan, Tony; The Mind Map Book, BBC Publications, İngiltere, 1993, s.105-107



Şekil 17 Zihin Haritası

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ ALANINDA YÖNETİM DANIŞMANLIĞI

Danışmanlık faaliyetlerinin ve projelerinin tümünün temelinde finans ve muhasebe verilerinin kullanımı yatar. Bütün yönetim danışmanları, uzmanlık alanları ne olursa olsun muhasebe ve finans konuları, uygulamaları ile ilgilenmek zorundadırlar. Bu iki sebebe bağlanabilir. Birinci neden; finansman ve muhasebenin işletmenin çalışma dili olması, işlemleri ve karmaşık organizasyon problemlerini finansal bilgiler olmaksızın analiz etmenin imkansızlığıdır. İkinci neden ise; muhasebe-finance fonksiyonuyla diğer fonksiyonel bölümler arasındaki yakın ve karmaşık ilişkinin varlığıdır. İşlem hattının herhangi bir aşamasında alınan kararlar (bu kararlara örnek olarak, işçilere sağlanan sosyal yardımların arttırılması verilebilir) her şeyden önce işletmenin finansal pozisyonunu etkileyecektir. Bu durum mevcut finansal plan ve bütçelerde bir revizyon gerektirebilir. Benzer bir biçimde, bütünüyle finansal görünen kısa vadeli banka kredilerinin azaltılması gibi bir karar çalışma sermayesinde bir azalmaya neden olabileceği gibi diğer faaliyet bölümlerine özellikle üretim ve pazarlama bölümlerine bir takım zorlamaların getirilmesi sonucunu doğurabilir.

İşte bu tür nedenlere bağlı olarak maliyet muhasebesi alanında yönetim danışmanlığı ile diğer alanlardaki danışmanlık hizmetlerini birbirinden bağımsız düşünmek yanlış olur. O halde bir sistem söz konusudur ve sisteminin elemanlarından biri de muhasebedir.

3.1. SİSTEM KAVRAMI VE MALİ - İDARİ SİSTEMLER

Sistem yaklaşımı, her sistemin kendini içine alan bir sistemin alt sistemi olduğu ve/veya birtakım alt sistemlerden oluştuğu temeline dayanmaktadır. Sistem, mali ve idari olarak iki ana alt grupta incelenebilir.

3.1.1. Sistem Nedir?

Sistem, genellikle yönetimin çok çeşitli ve değişik karakterdeki fonksiyonlarını düzenlemek için alınan tedbirleri açıklamada, bilgi üretmek için yapılan bir dizi işlemi belirtmekte kullanılmaktadır. Bilginin cinsi, biçimi, üretim zamanları (bilanço gibi) önceden belirlenmiş olabilir.

Sistem kavramı; aralarında herhangi bir şekil, ilişki veya bağımlılık bulunan bileşenlerin oluşturduğu bir bütün olarak tanımlanabilmektedir¹⁴⁴. Sistem yaklaşımı, her sistemin kendini içine alan bir sistemin alt sistemi olduğu ve/veya birtakım alt sistemlerden oluştuğu temeline dayanmaktadır.

Her işletme küçük, orta veya büyük ölçekli olsun kanuni yükümlülüklerini yerine getirmede birtakım sistemlere sahiptir. Danışmanın etkili olacağı sistemler ise işin gelişmesini ve ne şekilde yapıldığının kontrolünü sağlayacak olan sistemlerdir¹⁴⁵. Bu sistemlerin sayısı, tipi ve biçimi ile ürünleri işletmeden işletmeye değişiklikler gösterebilir. Bir tek ürün üretilip bunu satan bir işletmenin satış kontrol ve maliyet muhasebesi sistemi ile birden fazla ürün üreten işletmenin sistemi arasında farklılık olacağı muhakkaktır.

3.1.2. Sistem Danışmanlığı

Danışman, işe işletmenin her bölümüne gelen ve bu bölümlerden başka bölümlere giden bilgileri tespitle başlayabilir. Bir sisteminin işleyişinin ürünü olan üretilen bilgilerin sisteminin karakteristiğine de uygun olması gerekir. Danışman, sistemin özelliklerini ortaya koyarken ve tanımını yaparken; Ne yapılıyor? Ne zaman yapılıyor? Kim yapıyor? Nasıl yapılıyor? Gerekli araç-gereçler nelerdir? Yazılı talimatlar var mı? vb. sorulardan yararlanmaktadır. Sistem tanımlandıktan sonra da ne yapılmış ve elde edilmiş? Başarıya

¹⁴⁴ Şakrak, Münir; Maliyet Yönetimi, Maliyet Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa yayınları, İstanbul, 1997, s.5

¹⁴⁵ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD), FINADM, “Mali ve İdari Sistemler Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.3

ulaşılmış mı? Yapılmaya devam edilmeli mi? Daha iyi nasıl yapılabilir? gibi ek sorulara da ihtiyaç duyulabilir.

Genellikle iyi yönetilen işletmelerde bu sistemlerin işleyiş talimatlarının bir el kitapçığında toplandığı görülmektedir. Bu talimatlarda, danışman aradığı pek çok cevabı bulabilir. Talimatların olmadığı işletmelerde ise danışmanın önemli bir görevi bu talimatların hazırlanmasını sağlamaktır. Yazılı talimatlar sistemlerin doğru bir şekilde işlemesi için bir sigorta görevi yaptığından basit, kolay anlaşılabilir ve kısa olması gerekmektedir.

Sistemi, mali ve idari olarak iki ana alt grupta incelemek mümkündür.

3.1.3. Mali ve İdari Sistemler

İşletme yönetiminde önemli bir araç konumunda olan muhasebe, işletmeler için salt finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan öte, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için temel bilgi sistemini oluşturur. Öncelikle muhasebe sisteminin de içinde yer aldığı mali sistemlere değinmek yerinde olacaktır.

3.1.3.1. Mali Sistemler

Mali sistemler, işletmenin gereksinmelerine göre danışman tarafından saptılır. Muhasebe sistemi, maliyet muhasebesi sistemi, nakit akım sistemi, iç denetim sistemi ve bütçe sistemi vb. gibi beş alt bölümde toplayabiliriz.

3.1.3.1.1. Muhasebe Sistemi

Bir işletmenin muhasebe sistemi, muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi ve bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi amaçlarına yönelik olarak işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan oluşur¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Şakrak, Münir, a.g.e. s.8

Sistem olarak muhasebe, “kurum, işletme ya da tüm hesapsal kişilerde belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, sonucun çıkartılması, mal oluşun belirtilmesi, işletmenin ölçümlenmesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümüdür”.

İşletme iç ve dış çevresindeki çeşitli grupların temel amacı, belirli ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramları altında muhasebeleştirilmiş mali boyutu olan kurumsal veya bireysel faaliyetlerin yansıtıldığı mali tablolardan en fazla bilgiyi alabilmek ve en doğru kararı verebilmektir. Günümüzde muhasebe vergi, denetim, finansman ve sistem geliştirme ile iç içe yaşamak zorunda kalan ve geliştikçe alt uzmanlık konuları oluşturan bir çalışma alanı haline gelmiştir.

Yönetim danışmanları, müşteri işletmelerin büyük ve günlük defter kayıtları, bunların yanısıra çeşitli bilgilerin kaydedilmesi, toplanması, sınıflandırılması vasıtasıyla muhasebe sistemlerini geliştirmelerine yardım ederler. Nitelikli muhasebeci ve danışmanlar ayrıca, müşterilerine bu alanda profesyonel yardım sağlamayı da tavsiye edebilirler¹⁴⁷.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çalışması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebede standartlaşmayı beraberinde getirmişlerdir. Örneğin, Amerika’da AICPA (American Institute of Certified) ve AAA (American Accounting Association) gibi birçok kurum muhasebe ilkeleri, maliyet muhasebesi teknikleri, finansal sistemler gibi konularda çalışmalar yaparak muhasebe disiplinine kişilik ve özgünlük kazandırmışlardır. Böylece halka açık şirketlerin izlenebilmesi, yatırımcıların korunabilmesi, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerinin tek standart altında denetlenmesi, modern ve gelişen teknikler aracılığı ile mümkün olmuştur¹⁴⁸.

Türkiye’de vergi tahakkuku ve tahsilatının gölgesi altında başlayan muhasebe fonksiyonu, son 10 yıl içinde çok gecikmeli de olsa kimliğini bulma çabalarına girmiştir.

¹⁴⁷ Kubr. Milan; a.g.e. s.284

¹⁴⁸ Yönetim Danışmanları Derneği (YDD), FINADM, “Mali ve İdari Sistemler Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.13

Muhasebeci yetiştirme ve mevcut muhasebecileri eğitme çalışmaları hızla devam etmektedir.

Türkiye’de son yıllarda Maliye Bakanlığı, tüm ticari kurumları Tekdüzen Hesap Planı kullanmaya zorunlu kılarak, muhasebede standardizasyonu sağlamaya çalışmaktadır. 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayınlanan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile ülkemiz açısından çok önemli sayılabilecek bir adım atılmıştır. 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı ise özel sektörde hesap planındaki karışıklığı gidermiş ve genelde bir standartlaşmanın oluşmasını sağlamıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak söz konusu bu tebliğ ile; Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında yeniden düzenlemeler yapmıştır¹⁴⁹. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı ile ayrıntılı açıklamalar bölümün izleyen konuları içerisinde yer almaktadır.

Muhasebe fonksiyonunun disiplin altına alınması yönünde en önemli gelişmelerden birisi de muhasebecilerin bir meslek odası olarak örgütlenmesidir. Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuş ve meslek kanununda birliğin görev ve sorumlulukları da ayrıca belirtilmiştir¹⁵⁰.

13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede kabul edilen 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirlik” kanunu ile meslek yasal kimliğine kavuşarak şirketlerin muhasebe düzenleri belirli bir sistem ve düzen altına alınmıştır. Kabul edilen kanun meslek uygulayıcılarına taşıdıkları niteliklere göre; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanlarını vermiştir. Bu kanun çerçevesinde faaliyet gösteren

¹⁴⁹ Özal, Özcan, Yıldırım, Oya, Tek Nergis; Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Bilim Ofset Basım yayın, 8. Baskı, İzmir, 1998, s.21-22

¹⁵⁰ Özal, Özcan, Yıldırım, Oya, Tek Nergis; a.g.e. s.21

meslek mensuplarının, belirli mükellefiyetleri üstlenmeleri ve belli şartları yerine getirmeleri durumunda, bağımsız denetim firmaları olarak örgütlenmelerine izin verilmiştir. Bu kararla halka açık şirketlerin şeffaflaşmasına imkan sağlanmıştır. Mali sistemlerden ilki olan muhasebe sisteminden sonra muhasebenin de bir alt sistemi olan maliyet muhasebesi sistemine değinmek gereklidir.

3.1.3.1.2. Maliyet Muhasebesi Sistemleri

Maliyet muhasebesi sistemi, her şeyden önce üretim ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçümlenmesi ve analizine yöneliktir¹⁵¹.

Maliyet muhasebesi sisteminde, finansal muhasebeden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken; finansal muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkartılması da maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak bilgiler yardımıyla olanaklı bulunmaktadır.

Maliyet muhasebesi sistemi, işletmelerin en önemli sistemlerinden birisidir. Her işletmenin kendine uygun bir maliyet muhasebesi sistemi vardır. Bu sistemin tasarımı, geliştirilmesi ve uygulaması oldukça güçtür. Sistemin pek çok yerden veriye ihtiyacı olup bu veriler sağlanamazsa sistem doğru bir şekilde işleyemez. Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında mamul/hizmet türleri ve bunların üretim tekniklerindeki farklılıkları, işletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı ve üretim teknolojisine göre en uygun maliyet sisteminin kurulması gerekir. Her işletme için maliyet sistemi yapısının kurulmasında, uygulanacak biçim, yöntem, yaklaşım ve kuralların belirlenmesi şarttır. Bir maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle, maliyet ölçümlemesinde seçilecek yöntem ve yaklaşımların tanımlanması, çeşitli amaç ve etkenlere dayalı olarak seçilecek yöntemlerin kombinasyonu farklı maliyet sistemi modellerine kaynaklık edecektir. Sisteminin başarıya ulaşması için üst yönetimin de desteğine ihtiyaç duyulur. Ayrıca üretim planlama ve kontrol sistemindeki başarı da maliyet muhasebesi sistemini doğrudan etkileyecektir.

¹⁵¹ Şakrak, Münir: a.g.e. s.10

Bölümün izleyen konuları içerisinde maliyet muhasebesi ile ilgili olarak daha ayrıntılı bilgilere yer verilecektir. Bu nedenle bu aşamada üçüncü bir sistem olan nakit akım sistemi üzerinde durulacaktır.

3.1.3.1.3. Nakit Akım Sistemleri

Yıl içinde işletmenin elinde birikmesi muhtemel nakit veya kıymetli senedin birikim tarihlerini ve ne şekilde değerlendirileceğini gösterir. Yöneticilere borçlanma gereksinimlerini işaret ederek daha önceden tedbirlerin alınmasını mümkün kılar. Bankalarda ve kasada mevcut nakit, senet veya çekler, işletmenin verdiği senet veya çekler, ödeme tarihleri ve miktarları, bankalarda mevcut kredi imkanları, leasing ve factoring imkanları, kesilen faturalar, teslim edilmiş ve faturası kesilmemiş mallar, günlük tahsilat neticeleri nakit akımında veri olarak kullanılırlar¹⁵². Bu sistemin işlemesi için pazarlama ve satış ekipleri, satın alma bölümü, idari bölümün çok iyi bir işbirliği içerisinde olması gerekir.

Yönetim danışmanın görevi, müşterisine işletmesi ile ilgili kendisine has işlem sürecinin tanınmasına, sürecin kısaltılmasına ve nakdin korunması için işlem sürecinin etkinliğinin artırılmasına yardımcı olmaktır. Gelişme ve iyileştirmeler çerçevesinde nakit kullanımı da değişime uğrayacaktır. Eğer işletmedeki yönetici finansal olmayan alanlardaki nakit akışlarının sonuçlarının, işletme faaliyetleri üzerindeki etkileri konusunda bilgi sahibi değilse, iş danışmana düşecektir¹⁵³. Nakit akımı kadar nakit yönetimi de göz ardı edilmeyecek bir konudur. Bu konuda bankalar uzmandırlar. Fakat danışman da bankaların müşterilerine sunduğu şaşırtıcı hizmetlerin yanısıra kasa kiralama sistemi, hesaplar arası denge ve müşterinin ihtiyacına göre çözüm bulunması gibi paketler sunabilir.

¹⁵² Yönetim Danışmanları Derneği (YDD). FINADM, “Mali ve İdari Sistemler Danışmanlığı”, İstanbul, 1997, s.9

¹⁵³ Kubr. M.: a.g.e. s.277

3.1.3.1.4. İç Denetim Sistemleri

İç denetim, işletmenin personeli tarafından yürütülen denetim şeklidir. İç denetçiler, bir işletmede kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İç denetimin amacı; organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır¹⁵⁴.

İç denetim, finansal nitelikte olan veya olmayan faaliyetlerin incelendiği bir denetim çeşididir. İşletme varlıklarının korunması, saptanmış politikalara uygunluğunun incelenmesidir. Bu nedenle önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetçiler tarafından denetim sonucu yönetime raporlanır. İç denetim raporları ile verimlilik araştırılarak yönetime bilgi sunulur. Bu denetim, işletme işgörenlerinin, işletme politikalarına, amaçlarına ve yönetmeliklerine ne derece uyum gösterdiklerini inceleyeceğinden davranışlarını olumlu etkileyecektir¹⁵⁵.

Her işletme kendi mali sistemlerini kendisi kontrol etmek zorunda olduğundan mali işlemleri denetleyecek ve bulguların rapor edilmesini sağlayacak bir iç denetim sistemine ihtiyaç duymaktadır.

Danışmanlıkla denetim arasındaki temel fark; danışmanlıkta sorumluluk müşteriye karşı iken, denetimde ortaklar, kamuoyu ve kredi verenlere karşı bir sorumluluk söz konusudur. Çıkarlar arasındaki potansiyel çatışma açıktır. Muhasebecinin yönetim konusunda verdiği bir fikir, bir denetim raporu benzeri gibi üretim konusunda kritik kararların sonuçlarının geliştirilmesinin yerini almamalıdır. Anglo-sakson ülkelerinde bu işlerin bir arada yürütülmesi kabul edilmekle beraber, gerçekte bazı ülkelerde denetim ve danışmanlık işlerinin ayrılması konusunda yasa çıkarılmıştır¹⁵⁶. Büyük işletmeler, yönetim hizmetleri bölümlerini organizasyon yapıları içinde denetim fonksiyonlarından ayırma imkanına sahipken, küçük işletmeler ve bağımsız muhasebeciler bütünüyle bir finansal

¹⁵⁴ Güredin, Ersin; Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın no:32, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı No.14, Avcıol matbaası, 4. Baskı, İstanbul 1989, s.10

¹⁵⁵ Erdoğan, Necmettin; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama; TÜRMOB, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:4, Ankara, 1994

¹⁵⁶ Kubr, Milan; a.g.e. s.274

uzman özelliğinden uzak olup, nakit akışı, maliyetleme, bütçeleme vb. gibi konularda son zamanlardaki yeni gelişmeleri benimseyip uygulamakta zorlanabilirler.

Muhasebe faaliyet sonuçlarını yansıtmaları bakımından bir sistemi denetim ise, bu sistemin sonuçlarını incelemek açısından başka bir sistemi gerekli kılar. Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçildiğinden pek çok işletmenin denetim yapma mecburiyetinden dolayı standart sistemlerin seçimi veya bu sistemin yaratılması ile uygulamanın öğretilmesi işinin bir muhasebe danışmanına yaptırılması yerinde olacaktır.

Denetimde, iç kontrol açısından muhasebe sistemi, belgeler, hesap planı, muhasebe yönetmeliği gibi konular önem kazanmaktadır¹⁵⁷.

Ülkemizde Mali denetim mali müşavirler, Maliye Bakanlığı Uzmanları veya kurum içi denetim uzmanları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bu nedenle danışmanlık hizmetleri yapılan bir müşteriye sunulan rapor, denetim raporundan tümüyle farklıdır; çünkü bir ticari faaliyetin işlevi, bilgi alma sistemi, yönetim, işletme vb. gibi özel bir alanı kapsamaktadır¹⁵⁸.

3.1.3.1.5. Bütçe Sistemi

İşletme bütçeleme sistemi; ilke, prensip, kural ve kavramlarla uzun ve kısa dönemli planlamalarla önce uzun sonra kısa dönemli amaç ve hedefleri kapsar. Çünkü uzun dönemli planların gerçekleşmesi ancak kısa dönemli planlara ulaşılmasına bağlıdır. Bütçeleme sistemi, işletmenin yönetim kontrol sisteminin ilk safhasını oluşturan işletme hedeflerini belirleme işleminin kantitatif olarak ifade edildiği sistemdir¹⁵⁹. Hedefler bütçeler içerisinde rakamlar biçimine dönüştürülür.

¹⁵⁷ Erdoğan, Necmettin; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama a.g.e. s.18

¹⁵⁸ Holmes, Arthur W.; Overmyer, Waynes; Muhasebe Denetimi (Auditing), Standartları ve Yöntemleri 2, Bilimsel Yayınlar Derneği, Çeviren: Oğuz Göktürk, 8. Baskı, 1975. s.537

¹⁵⁹ Yücel, Göksel; İşletmelerde İç Raporlama Sistemi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:48, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1986, s.22

İşletme bütçe sisteminin temel amacı; yönetime, temel fonksiyonlarının yürütülmesinde en etkili biçimde yarar sağlamaktır¹⁶⁰.

Bütçelemeye muhasebe verilerine ihtiyaç duyulur. Geçmiş yıl verileri ölçüdür ve tahmini rakamların elde edilmesini sağlar. Muhasebe geçmişte belli bir dönem için işletme faaliyetlerine ait tüm fiili sonuçları sayısal olarak, özellikle parasal değerlerle ifade ederken, işletme bütçeleri ise gelecekte belli bir dönem için planlanan işletme faaliyetlerini sayısal, özellikle parasal değerlerle belirtir.

İşletme bütçe sisteminin; yönetim desteği, örgüt, katılma, gerçekçilik, esneklik ve sorumluluk muhasebesi sistemi olmak üzere altı temel prensibi¹⁶¹ vardır.

İşletme bütçe sistemi, faaliyet bütçesi, nakit bütçesi ve sermaye (yatırım) bütçesi olarak üç bütçe grubundan oluşmaktadır¹⁶². Faaliyet bütçesi, gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini; nakit bütçesini; aynı dönemdeki beklenen nakit girişleri ve çıkışlarını; sermaye ya da yatırım bütçesi ise işletmenin duran varlıklarında planlanmış değişimleri içerir. Faaliyet bütçeleri de program bütçe ve sorumluluk bütçesi olmak üzere iki gruptan oluşur.

Faaliyet bütçesi; “Satış” ve “Dönem Giderleri” bütçelerinden oluşur. Üretim Bütçesinin, “Direkt İlk Madde ve Malzeme”, “Satın Alma”, “Direkt İşçilik”, “Genel Üretim Giderleri”, “Dönem Sonu Stok Maliyetleri” ve “Satılan Mamul Maliyetleri” bütçeleri tamamlar. Bu bütçe grubu verileriyle de “Nakit Bütçesi”, “Proforma Gelir ve Proforma Bilanço” tablolarına ulaşılır. Konu gereği bütçeler üzerinde çok fazla ayrıntıya girilmeyecektir.

Bir işletmenin en önemli sistemi olan bütçe sistemi, o işletmenin modern işletmecilik prensiplerini uygulanmakta olduğunu da göstermektedir. Bütçe çalışmaları

¹⁶⁰ Yalkın, Yüksel Koç: Yönetim aracı olarak İşletme Bütçeleri; Turhan Kitabevi yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1989, s.9

¹⁶¹ Yalkın; Yüksel Koç: İşletme Bütçeleri a.g.e. s.32-42

¹⁶² Sevgener, A.Sait - Hacırüstemoğlu, Rüstem; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Yönetim Muhasebesi, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998, s.278

yapmayan ve bütçesi olmayan bir işletme ise genelde çok çeşitli problemlerle karşı karşıya kalacaktır. Bütçe mali bir sistem olmakla beraber işletmenin satış, üretim, müşteri servisleri, idari mekanizması, muhasebe ve diğer bölümlerinin müşterek çalışmasıyla oluşturulur. İşletmenin geleceğe ilişkin stratejisini belirler. Bütçeler en az bir yıllık yapılmakla birlikte beş veya daha uzun yılları da kapsayabilir.

Danışman, bütçeleme ve kontrol sisteminin her işletmede farklılık gösterebileceğini göz önünde bulundurarak daha çok işletmenin yapısını yansıtacak bütçelere öncelik vermelidir. İşletmenin finansal yapısına ve kaynaklarına bağlı olarak çeşitli faaliyet alanlarıyla ilgili alınacak kararlarla ilgili kaynak ve fonların kullanımı, işletme likiditesinin pozitif bir nakit akışı sağlayabilmesi için bütün gelir ve maliyet kalemleri planlanmalı ve kontrol edilmelidir. Tüm gerçekleşen gelir, harcama ve maliyet kalemleri bütçe düzeyleriyle karşılaştırılmalı ve sapmalar düzeltilmelidir.

Görüldüğü gibi danışmanlar, bütçelerin gerekli olan kalemleri ve bütçelerin nasıl hazırlanması gerektiğinden daha çok yönetim bilgi sistemi ve bütçe kontrol sisteminin düzenlenmesi gerçeği ile ilgilenmek zorundadırlar¹⁶³. İşletmelerin organizasyon yapısına ve mevcut prosedürlerine dikkat edilerek, büyük işletmelerde çok sayıda kar ya da yatırım merkezlerinin küçük işletmelerde ise basit bir maliyet merkezinin oluşturulabileceği de göz önünde tutulması gereken bir noktadır. Sonuç olarak, yönetim danışmanları bu karmaşık faaliyetler içinde müşterilerine yarar sağlayacak en kalifiye insanlar olacaktır.

Mali sistemler kısaca incelendikten sonra sıra idari sistemlerdedir.

3.1.3.2. İdari Sistemler

İdari sistemler, mali sistemler kadar karmaşık sistemler olmayıp daha çok işletmenin organizasyonuna göre değişmekle birlikte, genelde çalışanlarla ilgilidir. Bu sistemlerin başında çalışanların işe alınması, kanuni bildirimlerin vaktinde yapılması,

¹⁶³ Kubr, Milan: a.g.e.285

gerekirse sağlık muayenesinden geçirilmesi, verilecek creti kararlaştırmak, ay sonunda ücretlerinin tahakkuk ettirilmesi, atamalarının ve terfilerinin yapılması gibi sistemler gelmektedir. Daha büyük işletmelerde, eğitim, iş kazalarından korunma, insan gücü geliştirme, yetenek geliştirme gibi sistemler de olabilmektedir. Tepeden başlayarak en basit çalışana kadar tüm çalışanların ne şekilde gruplandırılacakları, nereden talimat alacakları, işleri ile ilgili bilgileri kime vereceklerini işletme organizasyonu belirler.

Yönetim danışmanın en önemli işi bu organizasyonu yapmaktır. Genelde bazı işletmelerde taşıdığı unvana göre çok daha büyük sorumluluk taşıyan ve sessizce st kademe yöneticilerini bile idare eden elemanlara rastlanmaktadır. Taşıdığı unvanın büyüklüğüne rağmen hiçbir iş yapmadan hayatını geçiren yöneticilerin bulunduğu ortamda danışmanın işi, hizmet verdiği böyle bir işletmedeki hakiki organizasyonu bulup ortaya çıkarmak olacaktır. Yetki kimdedir? Kararları kim alır? Talimatlar stten alta hangi kanallarla aktarılmaktadır? Talimatların uygulanmasını kim denetler? gibi sorulara danışman cevap arar. Ama işletmenin yazılı iş talimatı varsa bu iş daha da kolaylaşacaktır. Işletmelerde her durum değişikliğinde iş talimatlarının ve tariflerinin değiştirileceği düşünülemeyeceğinden organizasyon planlarının esnek biçimde yapılması, iş tariflerinin basit olması az bir çaba ile sağlanabilir. Işletmenin büyüklüğü ne olursa olsun işletme içindeki iş çeşitliliğine ve yönetmeliklere göre bazı idari sistemlere ihtiyaç vardır. Bunların da yazılı olması tercih edilir.

3.2. YÖNETİM DANIşMANLIğI HİZMETİ KAPSAMINDA MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

Maliyet muhasebesi alanında yönetim danışmanlığı hizmeti verebilmek için, öncelikle mevcut durumun saptanması gerekir. Bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulmasına ihtiyaç gözüküyorsa o zaman sistemde eksik kalan yönler tamamlanmalıdır. Eğer mevcut sistem işlerliğini yitirmişe ve yenileme imkanı yoksa yeni bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır. Maliyet muhasebesi sistemi içerisinde yer alması gereken konular; işletmenin mevcut maliyet akış şemalarının gözden geçirilip, Fiziksel

Akımlar Tablosunun düzenlenmesi, maliyet sisteminin işleyebilmesi için gerekli belge düzeninin kurulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hesap planının oluşturulması, işletmede gider türleri ve gider yerlerinin belirlenip gider dağıtım tablosunun oluşturulması vb. gibidir.

3.2.1. Fiziksel Akımlar Tablosu ve Düzenlenmesi

Özellikle endüstri işletmelerinde üretimde kullanılan her türlü ilk madde ve malzeme için ayrı ayrı miktar dengesi kurulması gerekir. Direkt ilk madde ve malzeme satın alındıktan sonra işlenerek üretime tabi tutulur ve daha sonra üretilen mamul, yarımamul ve artıklar satışa sunulur. Bu girdi çıktı dengesini ancak üretim aşamasında ortaya çıkan kayıplar bozabilir.

Miktar dengesinin düzenlenerek üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin fiyatlandırılması, dönem sonu stok bedellerinin hesaplanması, stok kontrolü, maliyetlerin analizleri, firelerin saptanması, döküntü, kırpıntı vb. miktarların sağlıklı ve rasyonel bir şekilde izlenebilmesi ancak doğru miktar kayıtları ile mümkündür¹⁶⁴.

Direkt İlk Madde ve Malzeme için Miktar Dengesi¹⁶⁵;

$$\begin{aligned} &+ \text{Dönem Başı Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Miktarı (birim)} \\ &+ \text{Dönem İçinde Alınan Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı (birim)} \\ &= \text{Toplam Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Miktarı} \\ &- \text{Dönem İçinde İade Edilen Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı (Alış iadeleri)} \\ &= \text{Kullanılabilir Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Miktarı} \\ &+ \text{Dönem İçinde Üretimden İade Edilen Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı} \\ &- \text{Dönem Sonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Miktarı (birim)} \\ &= \text{Dönem İçinde Üretimde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı (Birim)} \end{aligned}$$

¹⁶⁴ Altuğ, Osman; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planına göre Yeniden Düzenlenmiş 11. Baskı, Evrim Yayınevi ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1996, s.271

¹⁶⁵ Hacıüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Ders Kitapları AŞ Tesisleri, İstanbul, Mart 1995, s.87

Dönem içinde üretilip mamul ambarına giren mamulleri, yani üretim miktarını saptamak daha kolay bir iştir.

Mamulde Miktar Dengesi;

$$\begin{aligned} &+ \text{Dönem İçinde Net Mamul Satış Miktarı (birim)} \\ &- \text{Satıştan İadeler Miktarı} \\ &+ \text{Dönem Sonu Mamul Stok Miktarı (birim)} \\ &- \text{Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı (birim)} \\ &= \text{Dönem İçinde Üretilen Mamul Miktarı (birim)} \end{aligned}$$

Ticari işletmeler için ise;

$$\begin{aligned} &+ \text{Dönem Başı Mal Stokları} \\ &+ \text{Dönem İçi Mal Alış Miktarı} \\ &- \text{Dönem İçi Alış İadeleri} \\ &- \text{Dönem İçi Mal Satış Miktarı} \\ &= \text{Dönem Sonu Mal Stok Miktarı} \end{aligned}$$

Bu miktar dengesini tek bozacak unsur, alım, satımda veya depoda kalma süresi dolayısıyla ortaya çıkabilecek normal veya anormal firelerdir. Konu gereği, fireler üzerinde ayrıntılı olarak durulmayacaktır.

İşletme tek bir mamul üretiyorsa veya tek bir safhada üretim gerçekleştiriyorsa miktar dengesini oluşturmak zor olmayacaktır. Fakat işletme safha maliyet sistemini uyguluyorsa, bu durumda üretim akışları karmaşıklaşacaktır. Bu nedenle fiziksel akımlar tablosunu düzenlemelidir. Fiziksel Akımlar Tablosunun düzenlenmesi; üretimin fiziksel akışını izlemede kolaylık sağlayacaktır. Fiziksel akımlar tablosu sayesinde birimler nereden geldi? Nereye gitti? Hesaplanan birimler nelerdir? Nasıl hesaplanır? izlenebilir.

Fiziksel akımlar tablosunun düzenlenmesinde her safha için üretime giren miktar ile üretimden çıkan miktar birbirine eşit olmak durumundadır. Aşağıdaki tabloda 4 ve 10 numaradaki miktar birbirine eşit olmalıdır. I. Safhada üretime giren toplam 89.000 birim

üretimden çıkan toplam miktar 89.000 birim olduğu gibi. Miktar hareketlerine ilişkin veriler tabloda her safha için ilgili oldukları yere yazılmalıdır. Fiziksel akımlar tablosu aşağıdaki gibi düzenlenebilir¹⁶⁶:

	<u>I. Safha</u>	<u>II. Safha</u>
1. Dönem Başı Yarımamul	14.000	25.000
2. Üretime Başlanan	75.000	-
3. Önceki Safhadan Devralınan	-	70.000
4. Üretime Giren Toplam Miktar	<u>89.000</u>	<u>95.000</u>
5. Tamamlanıp Sonraki Safhaya Devredilen	70.000	86.000
6. Tamamlanıp Stoğa Alınan	-	-
7. Tamamlanıp Devretmemiş	8.000	5.000
8. Dönem Sonu Yarımamul	6.000	-
9. Fire	5.000	4.000
10. Üretimden Çıkan Toplam	<u>89.000</u>	<u>95.000</u>

Bu tablodaki 9 numarada yer alan fireler, üretimden çıkmayıp buharlaşma, kırılma, dökülme, nedeni ile kaybedilen birimler olup, işletmenin miktar hareketlerini izleyebilmek ve ölçmek için üretimden çıkan toplam içerisine dahil edilmektedir. Görüldüğü gibi I. Safhada 5.000 birim II. Safhada 4.000 birim fire bulunmaktadır.

Fiziksel akımlar tablosunu düzenlerken bir başka dikkat edilecek husus da, önceki safhanın “tamamlanıp sonraki safhaya devredilen” (5) birimler ile izleyen safhanın “önceki safhadan devir alınan” (3) birimlerin hep birbirine eşit olmasıdır. Bu nedenle I. Safhada (5) numaradaki 70.000 birim II. Safhadaki (3) numaradaki 70.000 birim ile eşit olmak zorundadır.

¹⁶⁶ Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir, 1998, s.324

3.2.2. Maliyet Muhasebesi Sisteminin İşleyebilmesi için Gerekli Olan Belge Düzeninin Kurulması

Üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetini oluşturan üretim giderleri Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve Genel Üretim Giderleri'dir.

Maliyet Muhasebesi Sisteminin işletilmesinde kullanılması söz konusu olan belgeler ve dokümanlardan önce bunlara ilişkin temel bilgilerin ve tanımların verilmesinde yarar bulunmaktadır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri; üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamulün bünyesine giren, hangi mamul/mamul grupları için ne miktarda tüketildiği kolaylıkla izlenebilen maddelerdir.

Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ise, Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri dışında kalan mamul veya mamullerin üretilmesinde kullanılan, ancak mamul veya mamuller için ne miktarda tüketildiği kolayca saptanamayan maddelerdir. Endirekt İlk Madde ve Malzeme, yardımcı madde ve işletme malzemesi olmak üzere ikiye ayrılır. Yardımcı madde, üretilen mamul veya mamullerin bünyesine giren, üretilmesine yardımcı olan, fakat miktar ve değer olarak direkt ilk madde ve malzemeye göre daha önemsiz olan maddelerdir. Konfeksiyon sanayinde düğme gibi. İşletme malzemesi ise; üretilen mamulün bünyesine girmeyen, üretimin kesiksiz yürütülmesini sağlayan, mamul üretilmesini kolaylaştıran malzemedir. Örneğin, elektrot, zımpara, yağlar vb.

Direkt İşçilik Gideri; esas üretim gider yerlerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren, işçilere ödenen işçilikler olup belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen maliyet giderleridir.

Endirekt İşçilik Gideri; direkt işçilik dışında kalan ve üretilen mamul veya mamullere doğrudan doğruya yüklenemeyen üretimle ilgili ortaya çıkan tüm işçiliklerdir.

Genel Üretim Giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan diğer tüm maliyet giderleridir.

3.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderine İlişkin Belge ve Dokümanlar

Direkt İlk Madde ve Malzemenin işletmede akışı, satın alma, stoklama ve üretime sevk şeklindedir. İşletmeler bu süreci kontrol edebilmek için birtakım fiş, form ve kartlar kullanırlar.

3.2.2.1.1. Satın Alma İstek Fişi

Satın alma işleminde ilk düzenlenecek belge “Satın Alma İstek Fişi”dir. Genellikle ambar muhasebe bölümü veya servisinde düzenlenen satın alma istek fişi, herhangi bir ilk madde ve malzemede önceden belirlenen emniyet stok miktarında azalmalar görüldüğünde düzenlenerek satın alma departmanına gönderilir. Satın alma istek fişinde, fiş numarası, isteği yapan ambar, istek tarihi, malzemenin kodu, miktarı, cinsi, ne kadar acil alınması gerektiği ve isteği yapan ambar sorumlusu hakkında bilgiler yer almalıdır.

Fiş No:		Tarih:/...../.....	
İsteği Yapan Ambar:			
KOD NO	MİKTAR	CİNSİ	AÇIKLAMA
İSTEYEN :		ONAYLAYAN	

Şekil 18 Satın Alma İstek Fişi

3.2.2.1.2. Satın Alma Fişi

Satın alma departmanı, satın alma istek fişini aldıktan sonra, ilk madde ve malzemeyi hangi satıcıdan satın alınacağını kararlaştırır daha sonra “Satın Alma Fişi” düzenleyerek bu belgeyi satıcıya gönderir. Satın alma fişinde, fiş numarası, tarih, satın alma istek fişi numarası, isteği yapan satın alma sorumlusunun adı, nakliye biçimi, malzemenin kodu, cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarı yer almalıdır.

Fiş No:					Tarih:/...../.....	
İsteği Yapan Ambar:						
Satın alma İstek Fiş No:						
Nakliye Biçimi:						
Satıcı Adı- Unvanı:						
Geliş Tarihi:						
KOD NO:	MİKTAR	CİNSİ	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TUTAR	
FİŞİ DÜZENLEYEN:			SATINALMA SORUMLUSU:			

Şekil 19 Satın Alma Fişi

3.2.2.1.3. İlk Madde ve Malzeme Giriş Fişi

İlk madde ve malzeme satıcıdan geldiğinde satın alma koşullarının istenen kaliteye uygunluğu ambar bölümünce saptandıktan sonra istenilen özellikte ise “İlk Madde ve Malzeme Giriş Fişi” düzenlenir. İlk madde ve malzeme giriş fişinde; fiş numarası, satın alma fişi numarası, teslim alım yeri, teslim edenler, teslim tarihi, sayımı yapanlar, sayımı kontrol edenler, onaylayanlar, ilgili maddenin kod numarası, miktarı, cinsi, satın alma fiyatı, satın alma ile ilgili diğer giderler, satıcının adı gibi bilgilerin bulunması gerekmektedir.

Satın alma veya üretim bölümünün istediği ölçü, nitelik ve kaliteye uymayan ilk madde ve malzeme satıcılara iade edilir. Satın alma bölümü iade edilen miktarın tutarı kadar borç dekontunu satıcıya gönderir. Satın alınan Direkt İlk Madde ve Malzemenin depoya yerleştirildikten sonra da iadesi söz konusu olabilir. Bu durumda yine borç dekontu çıkarılır ve stok kartında iadeler (-) ya da kırmızı ile gösterilir¹⁶⁷.

Fiş No: Satın alma Fiş iş No: Teslim Alınan Yer: Teslim Eden: Teslim Tarihi:			
KOD NO	MİKTAR	CİNSİ	AÇIKLAMA
SAYIMI YAPAN:		ONAYLAYAN	
SAYIMI KONTROL EDEN:			

Şekil 20 İlk Madde ve Malzeme Giriş Fişi

3.2.2.1.4. İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı

Teslim alınan her türlü ilk madde ve malzeme ambara getirildiğinde ilk madde ve malzeme giriş fişleri yardımıyla “İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı”na işlenirler. İşletmenin çalıştığı sektöre bağlı olarak işletmede kullanılmak üzere alınana her türlü ilk madde ve malzeme için ayrı ayrı stok kartlarının tutulması gerekir. İlk madde ve malzeme stok kartı’nda giren, çıkan ve kalan olmak üzere üç kolon vardır. İlk madde ve malzeme stok kartı; malzemenin kodu, adı, cinsi, en az ve en çok stok miktarları, kart numarası, giren, çıkan ve kalan kolonlarının her birinde birim, fiyat ve tutarın yer aldığı bir karttır.

¹⁶⁷ Hacırüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Ders Kitapları AŞ Tesisleri, İstanbul, Mart, 1995, s.71

Malzeme Kodu:						Kart No:			
Malzeme Adı:									
Malzeme Cinsi:									
En Az Stok Miktarı:									
En Çok Stok Miktarı:									
	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Birim	Fiyat	Tutar	Birim	Fiyat	Tutar	Birim	Fiyat	Tutar

Şekil 21 İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı

3.2.2.1.5. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi

Üretimden sorumlu olan kişilerce üretim akış planına uygun olarak ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemeleri stoktan çekebilmek için “İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi” düzenlenir ve bu belge de ambar stok sorumlusuna gönderilir. İlk madde ve malzeme istek fişi’nde, fiş numarası, isteği yapan üretim bölümü, isteği yapan ve bu isteği onaylayan üretim sorumluları, istek tarihi, ilk madde ve malzemeye ilişkin sipariş numarası, malzemelere ait kod numarası, miktar, fiyat, tutar ve diğer açıklamalar yer alır. İlk madde ve malzeme istek fişi iki nüsha olarak düzenlenir, bir nüshası isteği yapan üretim bölümünde, diğer nüshası ise ambar sorumlusundadır.

Fiş No:					Tarih: .../.../...	
Üretim Bölümü:						
Sipariş No:						
KOD NO:	MİKTAR	CİNSİ	AÇIKLAMA	BİRİM FİYAT	TUTAR	
İSTEĞİ YAPAN				ONAYLAYAN		

Şekil 22 İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi

3.2.2.1.6. İlk Madde ve Malzeme Teslim Fişi

Ambar sorumlusu ilk madde ve malzeme istek fişi'ndeki bilgilere göre ambardan çıkışı yapılacak olan ilk madde ve malzeme için "İlk Madde ve Malzeme Teslim Fişi" hazırlar. Bu fişte; ilk madde ve malzeme istek fişinde yer alan bilgilerin yanısıra teslim alan ve teslim eden sorumluların da isimleri ve imzaları yer almaktadır.

3.2.2.1.7. İlk Madde ve Malzeme İade Fişi

Ambardan üretime fazla gönderilen veya yanlış gönderilen ilk madde ve malzemenin üretimden ambara iade edilmesinde "İlk Madde ve Malzeme İade Fişi" düzenlenir. Fişte; tarih, fiş numarası, gider türü, gider yeri, stok numarası, miktar, fiyat, tutar yer alır. Üretimden ambara yapılan iadeler; stok kartının çıkan bölümüne (-) veya kırmızı ile yazılırlar¹⁶⁸.

3.2.2.2. İşçilik Giderlerine İlişkin Belge ve Dokümanlar

Direkt işçilik giderlerinin saptanması için öncelikle direkt işçilik süresinin, daha sonra direkt işçilik ücretinin ve bunlar yardımıyla hesaplanan işçilik giderinin mamul veya hizmet üretim maliyetine yüklenmesi aşamalarından geçilir.

İşçilik süresinin izlenmesi¹⁶⁹; işçinin işletmede fiilen bulunduğu süre ve bu sürede hangi gider yerinde hangi işlerde bulunduğunun bilinmesidir.

İşçilik giderlerinin saptanmasında kullanılan kartlar; işçilik zaman kartı ve günlük işçilik raporu'dur.

¹⁶⁸ Hacırüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri, İstanbul. 1995, s.73

¹⁶⁹ Akıncı, Nejat - Erdoğan, Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uyarlanmış, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1. Basım, İzmir. 1995, s.103

3.2.2.2.1. İşçilik Zaman Kartı

İşçinin işletmede fiilen bulunduğu süre “İşçilik Zaman Kartı” aracılığı ile saptanır. Bu karta giriş-çıkış kartı da denir.

İŞÇİLİK ZAMAN KARTI						
Sicil No :						
Adı Soyadı :						
Tarih :						
Gider Yeri	Sabah Giriş	Öğle Çıkış	Öğle Giriş	Akşam Çıkış	Fazla Mesai Giriş	Fazla Mesai Çıkış
Toplam Saat:		Normal Mesai:			Fazla Mesai:	

Şekil 23 İşçilik Zaman Kartı

3.2.2.2.2. Günlük İşçilik Raporu

İşçinin işletmede bulunduğu süre içerisinde hangi gider yerine ve hangi mamul grubu için çalıştığı “Günlük İşçilik Raporu” adlı karttan saptanabilir. Bu kartta direkt ve endirekt süreler saptanarak maliyetler direkt işçilik ve genel üretim giderlerine aktarılır¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Hacırüstemoğlu, Rüstem: Maliyet Muhasebesi, Ders Kitapları AŞ Tesisleri, İstanbul, 1995, s.123

GÜNLÜK İŞÇİLİK RAPORU							
Sicil No : Adı Soyadı : Tarih :							
Gider Yeri	Direkt İşçilik Süre	Ücret	Tutar	Endirekt İşçilik Süre	Ücret	Tutar	Açıklama
Kontrol:				Yetkili:			

Şekil 24 Günlük İşçilik Raporu

3.2.2.3. Genel Üretim Giderlerine İlişkin Belge ve Dokümanlar

Genel Üretim Giderlerine ilişkin belge ve dokümanlar Makine Saatlerinin İşlem Cetveli ve Enerji, Su ve Benzeri Tüketimlerin İzlenmesine İlişkin Belge ve Dokümanlar olmak üzere ikiye ayrılabilir.

3.2.2.3.1. Makine Saatlerinin İşlem Cetveli

Siparişlere göre yüklenen başlangıç ve bitiş makine saatleri esas alınarak kullanım miktarı ile tarih ve sipariş numaralarına göre makine saatlerinin işlem cetvelleri aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

Tarih	Başlangıç Makine Saati	Bitiş Makine Saati	Kullanım	Sipariş Numarası
01.06.1998	12.500	17.500	5.000	101
02.06.1998	15.000	22.500	7.500	103
03.06.1998	11.000	12.500	1.000	105
09.06.1998	400	500	100	110
11.06.1998	7.500	11.500	4.000	112
15.06.1998	3.750	9.500	5.750	114
21.06.1998	2.000	3.500	1.500	117
22.06.1998	5.950	8.000	2.050	118
28.06.1998	4.000	4.700	700	124

Şekil 25 Makine Saatlerin İşlem Cetveli

3.2.2.3.2. Enerji, Su ve Benzeri Tüketimlerin İzlenmesine İlişkin Dokümanlar

Sayaç göstergesi olarak alınan kw/sa ile bir dönem boyunca kullanılan Enerji, Su ve Benzeri Tüketimlerin İzlenmesine yönelik veriler aşağıdaki şekil 26'dan izlenebilir.

GİDER YERLERİ	Dönem Başı Kw/sa (1.6.1998)	Dönem Sonu Kw/sa (30.6.1998)	Kullanım miktarı
10. Esas Üretim Gider Yerleri	<u>1.970</u>	<u>4.520</u>	<u>2.550</u>
Rafine	1.050	3.000	1.950
Dolum	<u>920</u>	<u>1.520</u>	<u>600</u>
20. Yardımcı Üretim Gider Yerleri	<u>1.406</u>	<u>3.156</u>	<u>1.750</u>
Kazan Dairesi	<u>1.406</u>	<u>3.156</u>	<u>1.750</u>
30. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	<u>571</u>	<u>1.127</u>	<u>556</u>
Bakım Onarım	451	876	325
Kalite Kontrol	<u>120</u>	<u>251</u>	<u>131</u>
40. Yatırım Gider Yerleri	<u>1.081</u>	<u>4.771</u>	<u>3.690</u>
50. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	<u>1.453</u>	<u>3.842</u>	<u>2.389</u>
Planlama	<u>1.453</u>	<u>3.842</u>	<u>2.389</u>
60. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri	<u>658</u>	<u>1.728</u>	<u>1.070</u>
70. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri	<u>895</u>	<u>1.455</u>	<u>560</u>
80. Genel Yönetim Gider Yerleri	<u>470</u>	<u>1.880</u>	<u>1.410</u>
Muhasebe	<u>470</u>	<u>1.880</u>	<u>1.410</u>
TOPLAM	<u>8.504</u>	<u>22.479</u>	<u>3.975</u>

Şekil 26 Enerji, su ve benzeri tüketimlerin izlenmesine ilişkin doküman

3.2.3. Hesap Planı

Hesap Planı; bir işletme veya teşebbüste tutulan bütün hesapların sistemli bir şekilde ve türlü gruplara ayrılmış olarak yürütülmesi için düzenlenen ve aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir cetveldir¹⁷¹.

Hesap çerçevesi ise; bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve

¹⁷¹ Yalkın, Yüksel Koç; Genel Muhasebe, İlkeleri ve Uygulaması, genişletilmiş 9. Baskı, Turhan Kitabevi yayını, Ankara, 1995, s.99

açıklayan genel bir yönergedir¹⁷². Hesap çerçevesi, hesapları sınıflara, sınıfları da gruplara ayırır.

Hesap planı, işletmenin içinde bulunduğu ve geçmiş dönemlerini, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeler arasında bir karşılaştırma yapma imkanı sağlamaktadır. Ayrıca, yönetim planlaması, kontrolü ve değerlendirmesinde etkinliği arttırmaktadır.

Hesap planı hazırlarken ve planda yer alacak hesaplar seçilirken şu konulara özen gösterilmelidir¹⁷³:

- Hesap planı, öncelikle bilanço ve gelir tablosunun istenilen zaman ve nitelikte hazırlanmasına olanak verecek bir şekilde olmalıdır. Bu nedenle hesapların; bilanço ve gelir tablosunda belirtildikleri sıraya göre yer almaları sağlanmalıdır.
- İşletmenin ilgi çevresi geniş olduğundan, gerek bunların bilgi gereksinimlerini karşılamak ve gerekse işletme içinde kullanılacak bilgi ve raporların muhasebe dışı işlem yapılmadan elde edilmesinin sağlanması için, hazırlanacak planda işletmenin muhasebe organizasyonundan isteyebileceği bilgilerin niteliklerinin göz önünde bulundurulması gerekir.
- İşletme, faaliyet konusu ve amaçlarını göz önünde tutarak gereksinim duyduğu kadar “Ana” ve “Yardımcı” hesaplardan oluşan bir hesap planı hazırlamalı, bu planda yer alacak hesapların kapsadıkları değer hareketleri açıklayıcı özellik taşımalıdır.
- Hesap planında işletmenin yapısına uygun bir kod sistemi kullanılması gerekir.

¹⁷² Özal, Özcan, Yıldırım, Oya, Tek Nergis; Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, 8.baskı, İzmir, 1998, s.58

¹⁷³ Özal, Özcan, Yıldırım, Oya, Tek Nergis; a.g.e. s.59

- Hesap planı, işletmede söz konusu olabilecek herhangi bir değişikliği karşılayabilecek ve gereksinimlere göre geliştirilebilecek derecede dinamik bir yapı göstermelidir.

01.01.1994 tarihinden itibaren “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Planı” adıyla ülkemiz muhasebe uygulamalarına girmiş olan Tekdüzen Hesap Planı; bilanço ve gelir tablosu gibi iki ana mali tablo temel alınarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemede hesaplar niteliklerine göre sınıflandırılmıştır.

VARLIKLAR (AKTİF)

1. DÖNEN VARLIKLAR: 1 yıl içinde veya izleyen bilanço döneminde paraya çevrilebilen veya kullanılabilen varlıklardır.
2. DURAN VARLIKLAR: 1 yıldan veya izleyen bilanço döneminden daha uzun bir sürede paraya çevrilebilecek veya kullanılabilecek varlıklardır.

KAYNAKLAR (PASİF)

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: 1 yılda veya izleyen bilanço döneminde ödenmesi gereken borç ve yükümlülüklerdir.
4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR: 1 yıldan veya izleyen bilanço döneminden daha uzun bir sürede ödenmesi gereken borç ve yükümlülüklerdir.
5. ÖZ KAYNAKLAR: İşletme varlıklarının işletme sahipleri (ortaklar vb) tarafından karşılanan bölümüdür.
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI: Tüm işletme hasılatı, gelir ve karları ile maliyet gider ve zararlarına ilişkin gelir gider hesaplarıdır.

7. **MALİYET HESAPLARI:** Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.
8. **SERBEST HESAPLAR:** İşletmelerin özel gereksinimleri nedeniyle açılacak hesaplardır (örneğin, yönetim muhasebesi çalışmalarıyla ilgili olan hesaplar)
9. **NAZIM HESAPLAR:** Bilanço Hesapları dışında kalan hak ve yükümlülüklerin, sorumlulukların, bilgilerin izlendiği hesaplardır.

Tebliğ’de hesap planında yer alan yukarıda sayılan tüm hesaplara ve bu hesapların işleyişine ilişkin bilgi bulunmakla beraber konu gereği sadece maliyet muhasebesine ilişkin hesaplardan 7/A ve 7/B seçenekleri üzerinde durulacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde maliyet ve giderlerin izlenmesi 7 no’lu hesap grubunda ele alınmıştır. 18 Eylül 1994 tarihinde yayınlanan 3 sıra no’lu tebliğe göre de 7/A seçeneğinde Maliyet Hesapları ve 7/B seçeneğinde Maliyet Hesapları şeklinde kesin çizgiler ile ayrılmıştır. Gider çeşitleri, Gider Yerleri ve Gider Taşıyıcıları mantığı sistemde eş zamanlı kayıt yönteminin esasını oluşturmaktadır. Burada giderler yapıldıkları anda büyük defter hesaplarına Fonksiyon Esasına göre kaydedilirken aynı anda yardımcı defterlere gider çeşidi ve gider yerine göre yazılır¹⁷⁴.

3.2.3.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

7/A seçeneğinde giderler defter-i kebir (Büyük Defter)de fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu şekilde, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına,

¹⁷⁴ Hacırustemoğlu, Rüstem : Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. M.S.U.G.T. Göre, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997, s.1

büyükliklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır¹⁷⁵. 7/A seçeneğinde; eş zamanlı kayıt yönetiminin kullanılması ile giderler yapıldıkları anda ilgili defteri kebir hesaplarına “Fonksiyon Esasına” göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenmektedir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun bir biçimde yürütülmüş olacaktır.

7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları şöyle sıralanabilir:

Mamul Üretimi İle İlgili Üretim Giderleri:

71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

72. Direkt İşçilik Giderleri

73. Genel Üretim Giderleri

Hizmet Üretimi İle İlgili Gider:

74. Hizmet Üretim Maliyeti

Faaliyet Giderleri:

75. Araştırma Geliştirme Giderleri

76. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77. Genel Yönetim Giderleri

78. Finansman Giderleri

¹⁷⁵ Altuğ, Osman; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş 11.Baskı, Evrim Yayınevi ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1996, s.305

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek Gider Çeşitleri 0-9 sayılı kodlarda, Gider Yerleri ise 10-99 sayılı kodlarda gösterilir¹⁷⁶.

3.2.3.2. Gider Yerleri ve Gider Türlerinin Belirlenmesi

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Gider Yerleri ve Gider Türleri belirlenerek Gider Dağıtım Tablosunun düzenlenmesi sağlanacaktır.

3.2.3.2.1. Gider Yerleri

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu örgütün bir birimi veya birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider yerleri; çeşitli üretim faktörlerinin kullanmak suretiyle mamullerin üretildiği ve destek hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir. Kısaca, giderlerin oluştuğu örgüt birimlerine Gider Yerleri denir¹⁷⁷.

Gider yerleri, maliyet giderlerinin ve bu giderlerle ilgili üretim veya hizmet çalışmalarının ayrıldığı ve toplandığı belirli yerlerdir. İşletmenin organizasyon yapısı, sorumluluk alanları ve giderlerin mamullere yüklenme olanağına göre bölümlenir.

Özetle; gider yerleri ayrımında aşağıdaki ölçütlerden biri kullanılarak 10-99 Gider Yeri ayrımı yapılabilir¹⁷⁸:

- Maliyetlerin mamullere yükleme olanağı,
- Üretim koşullarının tekdüzeliği, aynı tür işlerin yapılması,
- Sorumluluk alanlarının ayrılması, aynı yöneticiye bağlı bulunma,
- Üretim yer olarak dağılışı, yer bakımından aynı olması.

¹⁷⁶ Yükçü, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaacılık, M.S.U.G.T. Göre Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir, 1998, s. 684

¹⁷⁷ Akıncı, Nejat - Erdoğan, Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uyarlanmış, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1. Basım, İzmir, 1995, s.154

¹⁷⁸ Hacırüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi Uygulamaları a.g.e. s.8

Gider yerleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 10-99 şeklinde aşağıdaki gibi gruplara ayrılabilir¹⁷⁹:

- 10. Esas Üretim Gider Yerleri
- 20. Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 30. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 40. Yatırım Gider Yerleri
- 50. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 60. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 70. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 80. Genel Yönetim Gider Yerleri

Esas Üretim Gider Yerleri

Esas Üretim Gider Yerleri üretim işletmesinin asıl faaliyet konusu olan mamul veya hizmetlerin (hizmet üretim işletmeleri için) fiilen üretildikleri yerlerdir. Esas üretim gider yerleri sektörler itibariyle farklı alt bölümlere ayrılabilir. Alt bölümün ayırımına yağ üretimiyle ilgili şu örnekler verilebilir:

- Temizleme
- Linter
- Yağ Prese
- Rafine
- Dolum

Yardımcı Üretim Gider Yerleri

Yardımcı üretim gider yerlerinde üretim yapılmaktadır. Fakat yapılan üretim işletmenin asıl faaliyet konusu olmayıp, daha çok esas üretim gider yerleri için yapılan yardımcı nitelikteki üretimlerin yapıldığı gider yerleridir. Tekstil ve yağ sektöründe buhar

¹⁷⁹ Yükü. Süleyman; a.g.e. s.193-198

önemli bir üretim girdisidir. Buharı öncelikle kazan dairesinde üretilir, sonra esas üretim gider yerlerinde kullanmak gerekir. Aynı şekilde jeneratörde elektrik üretilerek esas üretim gider yerleri ve diğer gider yerlerinde kullanma faaliyetleri de yardımcı üretime örnek teşkil etmektedir. İşletmenin asıl faaliyet konusu buhar veya elektrik üretmek olmamasına rağmen, buhar veya elektriğin işletmenin asıl üretim gider yerlerinde kullanımı gerekli olduğundan bu üretimlerin asıl üretim faaliyetlerinin yanında sürdürülmesi gerekir. Bunlara ilişkin maliyetlerin yardımcı üretim gider yerlerinde izlenmesi ve uygun dağıtım anahtarları aracılığı ile esas üretim gider yerlerine dağıtımı gerekmektedir. Yardımcı üretim giderleri işletmenin özelliğine göre aşağıdaki biçimde alt bölümlere ayrılabilir:

Yardımcı Üretim Gider Yerleri

- Kazan Dairesi (Buhar)
- Elektrik Üretim (Jeneratör)
- Kompresör
- Ozon Üretimi (Ambalajlanmış içme suyu üretiminde)

Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Bu gider yerleri işletmenin esas amacını oluşturan mamul üretiminin fiilen yapılmadığı mamul üretimiyle direkt ilişkisi olmayan, fakat üretimin kesiksiz ve düzenli sürdürülmesine katkıda bulunan, yardımcı hizmetlerin üretildiği gider yerlerdir. Bu gider yerlerinde asıl faaliyet konusu mamul üretilmemesine rağmen üretimde düzeni ve akılcılığı sağlamak amacıyla işletmede bulunması gereken ve hizmet üreten gider yerleridir.

Yardımcı Hizmet Gider Yeri

- Bakım Onarım (Mekanik)
- Bakım Onarım (Elektrik)
- Laboratuvar

- Kalite Kontrol
- Kreş
- Yemekhane

Genelde yardımcı hizmet gider yerleri ile yardımcı üretim gider yerleri birbiri ile karıştırılmaktadır. Halbuki yardımcı hizmet gider yerinde hizmet verilirken, yardımcı üretim gider yerlerinde asıl faaliyet konusu olan mamullerin üretimine yardımcı olan üretim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

Yatırım Gider Yeri

Genellikle uygulamada göz ardı edilen gider yeri olan yatırım gider yeri, genel (finansal) muhasebede 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlenen maliyetlerle ilgilidir. Eğer, işletmede bu gider yeri açılmazsa gider türlerinden pay alması gereken yatırımlara pay verilmeyecektir. Örneğin; herhangi bir bina inşaatı ortak özellikteki elektrik, su, haberleşme ve benzeri giderlerden pay almamış olacaktır.

Yatırım Gider Yerleri

- Batar Kat İnşaatı
- Depo İnşaatı
- Pres Makinesi Yapım
- Asansör Yapım vb

Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim yerleri yönetimi gider yeri genellikle üretimden sorumlu teknik elemanların, teknik müdürlerin kullandıkları ofis vb yerlerde oluşan giderlerdir. Birden fazla gider yeri ile ilgili veya tüm üretim bölümüyle ilgili teknik genel müdür yardımcısı veya üretim müdürünün, planlama müdürünün maaşı, sekreter veya memurların ücretleri ile birlikte oluşturduğu giderlerden oluşan gider yeridir.

Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri

- Planlama
- Teknik Genel Müdür Yardımcısı Ofisi
- Üretim Müdürü Ofisi vb

Araştırma ve Geliştirme Gider Yeri

Gider dağıtım tablosunda ayrı bir gider yeri olarak açılan araştırma ve geliştirme gider yeri 7/A seçeneğinde 750 no'lu hesaptan izlenebilmektedir.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

7/A seçeneğinde 760 no'lu hesapta izlenen pazarlama, satış ve dağıtım gider yeri ihtiyaca göre alt bölümlere ayrılabilir.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

- İstanbul Bölgesi Satış
- İzmir Bölgesi Satış
- İç Anadolu Bölgesi Satış
- Akdeniz Bölgesi Satış

Genel Yönetim Gider Yerleri

Genel yönetim gider yeri, üst düzey yöneticilerinin ofislerinin giderlerinden oluşan gider yeridir. Yönetim kurulu, genel müdürlük, sekreteryaya, muhasebe, finansman, tedarik, insan kaynakları vb gider yerlerinin giderleri, ücretler, malzeme, amortisman, enerji, haberleşme vb giderlerden oluşmaktadır.

Genel Yönetim Gider Yerleri

- Genel Müdürlük Ofisi
- Sekreteryaya
- Tedarik
- Muhasebe
- İnsan Kaynakları

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

3.2.3.2.2. Gider Türleri

Gider türleri, gider yerlerine ve mamullere yapılacak gider dağıtımında temeli oluşturmaktadır.

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde kullanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade etmektedir. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılır. Gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken ve yarı değişken olarak gruplandırılması mümkündür. Gruplar içindeki gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde ayrımı işletmelerin kendi ihtiyaç ve insiyatiflerine bırakılmıştır.

Gider türleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki 0-9 biçimine göre açılmalı ve detayları işletmenin ihtiyacına uygun olarak belirlenmelidir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre gider türleri¹⁸⁰;

¹⁸⁰ Yükü. Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre, Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir, 1998, s.201-206

0. İlk Madde ve Malzeme Gideri
1. İşçi Ücret ve Giderleri
2. Memur Ücret ve Giderleri
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
4. Çeşitli Giderler
5. Vergi Resim ve Harçlar
6. Amortisman ve Tükenme Payları
7. Finansman Giderleri

0. İlk Madde ve Malzeme Gideri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar. 7/A seçeneğine göre 710 no'lu hesapta işletmenin direkt özellik arz eden malzemeleri, 730 no'lu hesapta endirekt özellikteki malzemeler izlenmektedir. Araştırma geliştirme gider yerinde tüketilen malzemeler (çeşitli kimyasal malzemeler ve test malzemeleri), genel yönetim ve pazarlama, satış ve dağıtım gider yerinde tüketilen malzemeler (kırtasiye malzemesi, bilgisayar malzemeleri, kağıt yazıcı mürekkep ve şeritleri), yatırım gider yerinde tüketilen malzemeler (yapım ve inşaat malzemeleri, demir, çimento, taş vb), yemekhane veya kafeterya yardımcı hizmet gider yerlerinde tüketilen malzemeler (un, şeker, çay, sebze, meyve vb) gibi malzemeler de bu gider türü altında izlenmektedir. Bu gider türü, işletmede tüketilen hem direkt hem de endirekt özellikte olan her türlü malzemeyi kapsar.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan "üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler" kapsamına gelinece; ilk madde ve malzemenin tümü veya bir kısmı da dışarıya fason imal ettirilebilir. Fason direkt ilk madde ve malzeme imal ettirmede ipliği vererek dokuma imal ettirmek gibi malzemeyi, imalatı yaptıran işletme verebilir veya imalatı yapan işletme makine üretiminde motor aksamının dışarıdan hazır satın alınması veya fason imal ettirilmesi gibi kendisi tedarik ederek üretim yapabilir. Malzeme vererek dışarıya fason imalat yaptırıldığında; verilen malzeme maliyeti ilk madde ve malzeme gider türünde, fason imalat yaptırılan işin bedeli, dışarıya yaptırılan işler gider türünde

izlenmelidir. Ayrıca, malzeme vermeden dışarıya fason imalat yaptırıldıysa, o zaman hem malzeme hem de işin bedeli ilk madde ve malzeme gider yerinde izlenmelidir.

1. İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (Esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, Sosyal Sigorta Kurumu İşveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.

Mavi yakalı olarak bilinen işçiler genellikle üretim bölümlerinde görev yaparlar, saat ücreti veya yevmiye ücreti alırlar.

2. Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

Memur ücret ve gider türü işletmede memur statüsünde çalışan kişileri yani beyaz yakalıların hak ettiği ücretlerin izlendiği gider türüdür.

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

Tebliğ’de net olarak belirtilmeyen; dışarıya fason imalat yaptırma, danışmanlık hizmeti satın alma, taşeronlara iş yaptırma (mutfak hizmeti, bahçe bakımı, temizlik, işçi servisleri vb.), hazır yemek satın alma vb. gibi hizmetler de dışarıdan satın alınabilir. Özellikle fason imalat yaptırma ve taşerona iş yaptırma çok rastlanan uygulamalar olduğundan bütün bu hizmet maliyetlerinin birinci dağıtımının bu gider türünün altında ilgili gider yerine yapılması gerekir.

4. Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, yolluk giderleri, kira giderleri, dava, icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri, çeşitli giderler gibi giderler bu grupta yer alır.

5. Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

İşletmenin binalarıyla ilgili emlak ve evre temizlik vergileri ve çeşitli kurumlara ödenen resim ve harçlar bu gider türü içerisinde yer alır. İşletmenin bir yıllık faaliyetleri sonucunda tahakkuk eden gelir veya kurumlar vergisi ile her ay ödenen veya tahsil edilen katma değeri vergisinin bu gider türü ile hiçbir ilişkisi yoktur. Çünkü bunlar bir maliyet veya gider niteliğeri taşımazlar.

6. Amortisman ve Tükenme Payları: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gideri ile tükenme paylarını kapsar.

7. Finansman Giderleri: İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyaını karşılamak için yaptığeri kısa veya uzun vadeli harcamaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

İşletme finansman gideri gider türünde izlenen faiz, komisyon ve kur farkı giderlerini 780. Finansman giderleri hesabı'nda izleyerek 660-661 no'lu gelir tablosu hesaplarına aktarmak istendiğinde tebliğde bunu sağlayacak gider dağıtım tablosuna konulabilecek bir gider yeri bulunmaması yüzünden Finansman Gider Yeri eklenmesi gereğeri ortaya çıkmaktadır.

3.2.3.3. 7/B seçeneğinde Maliyet Hesapları

Ticaret işletmeleri, isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular. Bu uygulamada, giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülecek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır¹⁸¹.

Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler. İsterlerse eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek içinde kullanarak, yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu şekilde gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir (büyük defter) hesaplarında izlenirken, aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenerek eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir¹⁸².

7/B seçeneğinde işletmeler 79 No'lu grupta yer alan maliyet hesaplarını kullanırlar. Bunlar;

79. GİDER ÇEŞİTLERİ

790. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791. İşçi Ücret ve Giderleri

792. Memur Ücret ve Giderleri

793. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794. Çeşitli Giderler

795. Vergi, Resim ve Harçlar

¹⁸¹ Altuğ, Osman; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş, 11. Baskı, Evrim Yayınevi ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1996, s.345

¹⁸² Tek, Nergis; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar, Bilim Ofset, İzmir, 1996, s.335

796. Amortisman ve Tükenme Payları

797. Finansman Giderleri

798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799. Üretim Maliyet Hesabı

Hesapların işleyişi hakkında detaya girilmeyecektir.

3.2.4. Gider Dağıtım Tablosu

Her işletmenin özelliğine göre gider yerleri oluşturulur. Gider çeşitlerine göre oluşan giderler üretimle ilgili gider yerlerine (esas üretim gider yeri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim yeri yönetimi) dönem giderlerinin toplandığı gider yerlerine (araştırma geliştirme gider yeri, pazarlama satış ve dağıtım gider yeri ve genel yönetim gider yeri gibi) ve yatırım gider yerlerine dağıtılır. Dağıtım işlemi çeşitli dağıtım anahtarlarından yararlanılarak yapılmaktadır.

3.2.4.1. Dağıtım Anahtarları

Direkt İlk Madde ve Malzeme ile Direkt İşçilik maliyetleri üretilen mamullere direkt olarak yüklendiklerinden gider merkezlerine dağıtılmalarında sorunla karşılaşılmaz. Direkt İlk Madde ve Malzeme Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerine ilişkin çeşitli belge ve dokümanlar ile ve Direkt İşçilik Direkt İşçilik Giderleri ise işçi zaman kartları aracılığı ile yüklenmektedir. Daha önceki konularda bu belge ve dokümanlara ilişkin ayrıntılı bilgi verildiği için tekrar edilmeyecektir. Böylece bu maliyetlerin ne kadarının hangi işlem merkezine ilişkin olduğu kolayca belirlenmektedir.

Genel Üretim Giderlerinde ise; endirekt bir ilişki söz konusu olduğundan bu tür giderler, gider merkezleriyle doğrudan doğruya ilişkilendirilemedikleri için ancak dağıtım anahtarlarından yararlanılmak suretiyle gider merkezlerine dağıtılırlar.

Gider dağıtım anahtarı; gider merkezlerine direkt olarak yüklenemeyen genel üretim giderlerinin, gider merkezlerine dağıtımında kullanılan ölçütlerdir. Gider dağıtım anahtarlarının, ölçülebilir, mantıklı ve pratik olması gerekir. Bir dağıtım anahtarı, ampul sayısı gibi ölçülebilir, dağıtım anahtarı olarak kullanılan ölçünün miktarı ile dağıtılacak maliyet arasında bir ilişkinin varlığı gibi mantıklı, ölçülmesi zor ve maliyetli değilse pratiktir.

Çeşitli genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılabilecek bazı dağıtım anahtarları şunlar olabilir¹⁸³:

Genel Üretim Giderlerin Türü	Kullanılabilecek Anahtar
Makinelerin Amortismanı	Direkt Yükleme. Amortisman cetveline dayanarak
Fabrika Binasının Amortismanı	Direkt Yükleme. Kapladığı Alana (m ²) dayanarak
Fabrika Binasının Sigortası	Kapladığı alana (m ²) dayanarak
Fabrika Binasının Vergisi	Kapladığı alana (m ²) dayanarak.
Makinelerin Sigortası	Direkt Yükleme Tahmini değerine dayanarak
Endirekt İlk Madde ve Malzeme	Direkt Yükleme. İlk Madde ve Malzeme isteklerine dayanarak
Endirekt İşçilik	İşçi sayısına dayanarak
Isıtma Giderleri	Radyatör dilim sayısına ya da kapladığı hacime (m ³) dayanarak
Aydınlatma Maliyeti	Kapladığı alan ya da ampul sayısına dayanarak
Enerji Maliyeti	Kapladığı alan, motorların beygir gücüne dayanarak
Su Maliyeti	Musluk sayısına, m ³ ya da işçi sayısına dayanarak
Telefon ve Telgraf Maliyeti	Edilen telefon ve gönderilen telgraf sayısına dayanarak
Ustabaşı Ücretleri	Ödenen gerçek ücretlere dayanarak
Bakım Onarım Maliyeti	Makine sayısı, direkt işçilik saati ve direkt onarım saatine dayanarak
Sosyal Maliyetler	İşçi sayısına dayanarak
Denetim Maliyeti	İşçi sayısına ya da işçilik saatine dayanarak
Sosyal Sigorta Primleri	Ödenen işçilik ücretine dayanarak
Fabrika Binalarının Bakım ve Onarım Maliyeti	Kapladığı alana (m ²) dayanarak
Binaların Kirası	Kapladığı Alana (m ²) dayanarak

¹⁸³ Üstün, Rıfat; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Eylül 1996, s.189

Kullanılabilecek dağıtım anahtarı, kabul edilen muhasebe kayıt usullerine ve işletme yönetiminin politikalarına dayanarak seçimi dağıtılacak maliyetin toplam tutarına, maliyet taşıyıcısına ve maliyet dağıtımının amacına bağlıdır.

3.2.4.2. Gider Dağıtımı ve Gider Dağıtım Yöntemleri

Gider türleri toplamalarının gider yerine dağıtım işlemine Birinci Dağıtım işlemi adı verilir. Daha sonra yardımcı üretim, yardımcı hizmet, üretim yeri yönetimi yardımcı gider yerlerinde oluşan giderlerin doğrudan doğruya, kademeli, planlı ve matriks yöntemleri kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılması İkinci Dağıtım'dır. Doğrudan Dağıtım Yöntemi; dağıtım yapılacak hizmet gider yerlerinin birbirlerine pay vermeksizin doğrudan esas üretim gider yerlerine anlamlı, pratik, hesaplanabilir, ekonomik, dağıtım anahtarı mantığı ile dağıtılmasıdır¹⁸⁴. Yöntemin en büyük sakıncası hizmet gider yerlerinin birbirleriyle olan ilişkisini dikkate almamasıdır. Kademeli dağıtım yöntemi; dağıtım yapılacak yardımcı hizmet gider yerlerinin en fazla hizmet vereninden başlayarak kendisinden önceki yardımcı ve esas üretim gider yerlerine pay verdiği bir yöntemdir. Planlı dağıtım, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler bütçeler veya tahmin yöntemleriyle tahmin edilerek saptanan dağıtım anahtarlarına göre dağıtılır. Yardımcı hizmet gider yerleri birbirlerine pay vererek esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Dağıtım yapılacak olan planlanmış giderler esas üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtıldığından planlanmış gider ile dağıtılan giderler arasındaki farkla belirlenen yüzdelerle esas üretim gider yerlerine dağıtılmaları söz konusudur. Matriks dağıtım yönteminde ise; yardımcı hizmet gider yerinin giderleri esas üretim gider yerlerine dağıtılırken bu gider yerinin tüm gider yerlerine verdiği hizmet göz önünde bulundurularak, yardımcı hizmet gider yeri sayısına göre bilinmeyenli denklemler kurularak dağıtım yapılır.

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesine Üçüncü Dağıtım denilmektedir. Burada önceden saptanmış yükleme oranları ile dağıtım yapılır.

¹⁸⁴ Hacırüstemoğlu, Rüstem: Maliyet Muhasebesi Uygulamaları a.g.e. s.99

Konuyu daha fazla genişletmemek için yöntemlerin çalışması konusunda örnek verilmemiştir.

3.2.4.3. Gider Dağıtım Tablosunun Oluşturulması

Gider dağıtım tablosu, işletmeden işletmeye farklılık gösterir. Bir gider dağıtım tablosunda¹⁸⁵; dağıtılacak giderlerin çeşitleri, gider çeşitlerine ilişkin dağıtım ölçüsü, gider yerleri, gider yerlerine düşen gider payları bulunur.

Gider Dağıtım Tablosu, aylık olarak düzenlenebileceği gibi, fiili maliyetler ya da tahmini maliyetlerin dağıtılması için yıllık olarak da düzenlenebilir. Dağıtılacak maliyetlerin türü, kullanılan gider merkezlerinin niteliği ve maliyetlerin mamullere yükleme biçimi işletmelerde uygulanmakta olan maliyet sistemlerine göre de farklılık gösterir¹⁸⁶.

Safha maliyet sisteminin uygulandığı işletmelerde direkt ve indirekt maliyetlerin tümü, gider dağıtım tablosunda toplanır. Bu sistemde üretim safhaları gider merkezlerini oluşturduğundan, gider merkezleri oldukça büyük teknik birimlerden oluşur. Bu gider merkezlerinde toplanan maliyetler, buralarda üretilen mamul sayısına bölünerek birim mamul maliyeti ortalama olarak kolayca bulunabilir. Sipariş maliyet sistemini uygulayan işletmelerde ise, gider dağıtım tablosunda sadece genel üretim giderlerinin, genel yönetim ve satış giderlerinin toplanması yeterlidir. Direkt maliyetler, genel üretim maliyetlerine ilişkin yükleme oranlarının hesaplanabilmesi amacıyla tablonun üst kısmına ya da gider merkezlerinin genel üretim giderleri toplamının hemen altına yazılabilir. Bu sistemde birim mamul maliyetlerinin daha doğru bir biçimde saptanabilmesi amacıyla daha fazla sayıda gider merkezi oluşturulur. Bu sistemde safha maliyet sisteminde olduğu gibi mamullere gider merkezlerinden maliyet payı yüklenirken, basit bir bölme işlemi yetersiz kalıp her gider merkezinin yapısına uygun bir maliyet yükleme oranı ya da ölçüsü kullanılır.

¹⁸⁵ Akıncı, Nejat-Erdoğan, Necmettin; a.g.e. s.165

¹⁸⁶ Üstün, Rıfat; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı, Bilim Teknik Yayınevi. Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Eskişehir, Eylül 1996, s. 194

Gider dağıtım tablosunda dikey sütun başlığına gider türleri, yatay kolon başlığında ise gider yerleri sıralanmaktadır. Gider yerlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan biçimi ile sıralanması gerekir.

Birinci dağıtım işleminden sonra birinci dağıtım toplamı gider yerleri itibariyle alınır. İkinci dağıtım işleminden sonra da ikinci dağıtım toplamı esas üretim gider yerleri itibariyle alınır. Esas üretim gider yerlerinde elde edilen toplam maliyetlerin üretim miktarına bölünmesiyle birim maliyetler elde edilebilir.



Gider Yerleri ⇒ Gider Türleri ⇓		Cari Dönem Toplamı	10 Esas Üretim G.Y.	20 Yardımcı Üretim G.Y.	30 Yardımcı Hizmet G.Y.	40 Üretim Yeri Yön. G.Y.	Dağıtılmayacak Giderler G.Y.				Dağıtılmayacak Gider Toplamı
							50 Yatırım G.Y.	60 ARGE G.Y.	70 Paz. St. ve Dağ. G.Y.	80 Gn. Yön. H. G.Y.	
0. İlk Madde ve Malzeme Gideri											
1. İşçi Ücret ve Giderleri											
2. Memur Ücret ve Giderleri											
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler											
4. Çeşitli Giderler											
5. Vergi, Resim ve Harçlar											
6. Amortisman ve Tükenme Payları											
7. Finansman Giderleri											
I. Dağıtım Toplamı											
20 Yardımcı Üretim Gider Yeri											
-											
-											
30 Yardımcı Hizmet Gider Yeri											
-											
-											
40 Üretim Yeri Yönetim Gider Yeri											
-											
-											
II. Dağıtım Toplamı											

Şekil 27 Gider Dağıtım Tablosu

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ ALANINDA YÖNETİM DANIŞMANLIĞI UYGULAMASI

Bu bölümde, Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı hizmetinin verildiği birkaç firmaya ilişkin uygulama örnekleri incelenmiştir. İncelenen işletme isimleri verilmesi yerine X ve Y gibi sembollerle ifade edilmiştir.

4.1. X A.Ş. UYGULAMASI

1949 yılında kurulan X A.Ş. önce İzmir’de faaliyete başlamış, daha sonra Ödemiş’te bir bölüm açmıştır.

İşletmenin çalışma konusu; fındık, fıstık, kayısı, incir, üzüm gibi yaş ve kuru meyve ile baharatların işlenerek ihraç edilmesidir. Ödemiş bölümü, daha çok kayısı üzerinde çalışmaktadır.

Organize olmuş bir aile şirketi olan X A.Ş.’nin ihracat hacmi 1996 yılında 35 milyon \$ civarında gerçekleşmiştir.

İzmir merkez bölümünde yaklaşık 100 kişi çalışmakta, sezonda bu rakam 450-500 civarına ulaşabilmektedir. Ödemiş’te ise, sezonluk işçi sayısı 100 civarındadır.

X A.Ş.’ne verilen danışmanlık hizmeti maliyet muhasebesi sisteminin kurulmasına yöneliktir. Sistemin kurulması için öncelikli olarak mevcut durum incelenmiş işletmede maliyet hesaplarının aylık olarak izlenemediği, miktar hareketlerinin sağlıklı yapılamadığı, istenmeyen stokların miktar olarak dolayısıyla parasal olarak büyük miktarlara ulaşabildiği saptanmıştır.

İşletmede SWOT analizi yapılarak ve gözlem ile mülakat sonucu problemler belirlendikten sonra, söz konusu problemlerin çözümüne yönelik üst yönetimin de desteği alınarak aşağıdaki çalışmalar yapılmıştır:

- İhraç edilen miktarların aylık olarak belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır.
- İşletmenin Ödemiş bölümünde stokların günlük olarak izlenebilmesini sağlayan “Günlük Stok İzleme Formu” oluşturulmuştur. (Ek 1)
- Aylık kümülatif stok durumunun belirlenmesine yönelik “Kümülatif Stok Hareketi” formu oluşturulmuştur. (Ek 2)
- İşletmenin İzmir (Merkez) bölümünde direkt işçilik gideri ve üretim miktarının izlenmesini sağlamak üzere Microsoft Excel programında çalıştırılabilen bir program oluşturulmuştur. (Ek 3)
- Materyal hareketlerinin izlenmesine yönelik “Fiziksel Akımlar Tablosu” oluşturulmuştur. (Ek 4)
- İşletmedeki gider türleri ve gider yerleri belirlenmiş, bu bilgiler kullanılarak Microsoft Excel programında halihazırda çalışır durumda olan “Gider Dağıtım Tablosu” hazırlanmıştır. (Ek 5)
- Muhasebe elemanlarına uygulanan SWOT analizi sonucu, muhasebe departmanının durumu saptanmış, elemanların işi sahiplenmediği ve departmanlar arasında bilgi kopukluğu olduğu belirlenmiştir.
- Muhasebe departmanında çalışan tüm elemanlara eğitim verilmiştir.
- İşletme sahip ve üst düzey yöneticilerine muhasebenin bugünkü durumu ve oluşturulan belgelerin niteliği ve amaçları hakkında prezentasyon yapılmıştır.

X A.Ş. Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı Uygulamasının Değerlemesi

X A.Ş.’de yürütülmüş olan Maliyet Muhasebesi Yönetim Danışmanlığı sonunda hem İzmir hem de Ödemiş işletmelerinde maliyet muhasebesi sistemi kurulmuş, sistemin gerektirdiği belgeler düzenlenmiş, bu belgelerin kullanıcıları saptanmıştır.

İşletmede istenmeyen stoklar saptanmış ve giderilme yolları sunulmuştur. Örneğin; Ödemiş işletmesinde parasal değeri yaklaşık 10 milyar TL olan 25 ton istenmeyen stok saptanmıştır. Bu stokların ortaya çıkmasını önlemeye yönelik “Günlük Stok İzleme” formu oluşturulmuştur.

Ayrıca işletmede, stok hareketlerine ilişkin aylık bazda “Kümülatif Stok Hareketi” formu oluşturularak günlük izlenen stokların bir ay boyunca toplam hareketlerinin düzenli bir şekilde izlenmesi sağlanmıştır.

X A.Ş.’ne en büyük katkıyı sağlayacak olan her ürüne ilişkin ayrı ayrı çalışan saat başına (kg) olarak miktarları da belirtilerek üretim miktarları gösterilmiştir. Bu belge gerek personel giderleri gerekse üretim miktarları açısından verimliliği de test etmektedir.

İşletmede danışmanlık hizmeti öncesinde miktar dengesinin kurulamadığı, miktar hareketlerin sağlıklı izlendiği belirlenmiş. Bunun üzerine işletmeye uygun “Fiziksel Akımlar Tablosu” düzenlenmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre X A.Ş.’ne uygun gider yerleri ve gider türleri belirlenerek “Gider Dağıtım Tablosu” hazırlanmıştır.

İşletmede danışmanlık hizmeti verilmesi sırasında, mevcut durumda görülen aksaklıkların giderilmesi için uygulanan yeniliklerin, değişimin öneminin ve nedeninin kavranması amacıyla üst düzeyden en alt düzeye kadar çalışan tüm elemanların eğitilmesi ve geliştirilmesi hizmetine yer verilmesi çok yerinde bir davranış olmuştur.

X A.Ş.’ye verilen Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı hizmetinin işletmeyi iyileştirici ve geliştirici katkı sağladığı görülmüştür.

4.2. Y A.Ş. UYGULAMASI

1962 yılında kurulmuş olan Y A.Ş., Çınarlı / Çiğli’de bulunan tesislerinde etkinliğini sürdürmektedir. Firmanın sermayesi cari yılda 172.800 Milyon TL’ye yükseltilmiş bulunmaktadır. 1995 yılında Atatürk Organize Sanayi Bölgesinde başladığı teşvik kapsamındaki yatırımları sürdürmekte olan firma, aynı yıl 71.125 Milyon TL’lik yatırım harcaması gerçekleştirmiştir. Tesisin rafine bölümü Ağustos 1996 ayında devreye alınmıştır ve 2 yıl içerisinde de etkinliğinin tamamını burada sürdüreceğini açıklamıştır. Söz konusu yatırımın finansman amacıyla 1995 yılı sonlarında 2.450.000 \$’lık dünya bankası kaynaklı kredi temin edilmiş olup, 1.368.970 \$’lık ilk bölümünün cari yıl şubat ayı içerisinde kullanıldığı belirtilmiştir. Halen firmanın 52 ortağı bulunmakta ve 282 kişi istihdam edilmektedir.

Firma, pamuk çekirdeğinden pamuk yağı ve yan ürünleri, ayçiçek çekirdeğinden rafine ham ayçiçek yağı, ham mısırözü yağından ise rafine mısırözü yağı üretimini gerçekleştirmektedir. Firma 1995 yılında 10.220 ton nötrale yağ üretimini gerçekleştirmiş olup bu miktarın 10.140 tonunu satmıştır. Yine 1995 yılı itibariyle yemeklik rafine yağdan 6.369 ton, küspeden 37.568 ton, yem ve diğer ürünlerden 8.987 ton, rafine mısırözü yağdan ise 2.338 tonluk bir satış gerçekleştirmiştir.

Firma, hammadde olarak kullandığı pamuk çekirdeğini Ege Bölgesi’ndeki çırçır fabrikalarından, ayçiçek çekirdeğini Trakya Birlik ve Marmara Bölgesi tüccarlarından, Ham ayçiçek yağı ile mısırözü yağını ise Romanya ve Arjantin’den tedarik etmektedir. Firma üretmiş olduğu nötr pamuk yağı, rafine pamuk, ayçiçek ve mısırözü yağını başta İsrail olmak üzere Rusya, Almanya, Romanya, Libya, Türki Cumhuriyetleri, Suriye, İran gibi ülkelere; ihraç kaydıyla Yaşar Dış Ticaret, Ethem Özsoy ve Çukurova Dış Ticaret A.Ş.’ne satmaktadır. Küspenin satışı ise yem fabrikaları ve besicilere yapılmaktadır.

Y A.Ş.’nin danışmanlık hizmeti öncesi mevcut maliyet muhasebesi sistemini incelenerek aksayan yönlerinin raporla saptanması ve tespit edilen bulgular çerçevesinde geliştirilen önerilerin uygulamaya konması hedeflenmiştir.

Maliyet Muhasebesi Yönetim Danışmanlığı işi süresince, şirketin üst düzey yöneticilerine SWOT analizi uygulanmıştır. Ayrıca, çalışmalar süresince gözlem ve karşılıklı görüşme tekniklerinden de önemli ölçüde yararlanılmıştır. Saptanan bulgular bir rapor biçiminde Genel Müdür ve diğer üst düzey yöneticilere yapılan bir prezantasyon ile aktarılmıştır.

İşletmeye ait “Üretim Akış Şeması” çıkarılmış ve bu doğrultuda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre gider yerleri ve gider türleri belirlenerek işletme için uygun bir gider dağıtım tablosu oluşturulmuştur. İşletmeye uygun Fiziksel Akımlar Tablosu (miktar dengesi formu), malzeme talep formu ve malzeme çıkış formu oluşturulmuş (bu formların düzenlenmesi daha önceki bölümde verildiği için ekte gösterilmemiştir), sağlıklı maliyetlemenin yapılabilmesi için sipariş maliyet kartı (Bu kart daha fazla ayrıntıya girilmemesi için ekte sunulmamıştır) geliştirilmiştir.

Y A.Ş.’de Maliyet Muhasebesi Yönetim Danışmanlığı’ndan önce maliyet hesaplarının 7/A grubu içerisinde yer alan 710-780 no’lu hesap bakiyeleri ile yılda bir kez yansıtıldığı görülmüştür. Danışmanlık hizmeti süresince ve daha sonrasında bu durum aylık bazda yansıtılmaya başlanmıştır. Hesap planında tekdüzenin sağlanabilmesi için, 710, 760, 770 ve 780 no’lu hesaplar 3-2-3 digit olarak; 720 ve 730 no’lu hesaplar ise 3-3-3 digit olarak kodlanmıştır (Ayrıntılı bir biçimde Ek 6’da sunulmuştur). Danışmanlık hizmetinden önce Y A.Ş.’de gider yerleri ayrımı amacına uygun görünmemekte ve maliyetler gider türleri bazında izlenmemektedir. Gider Dağıtım Tablosu da aylık olarak düzenlenmemektedir. Eş zamanlı kayıt sistemi kullanılarak maliyet kalemiyle ilgili hesaba kayıt yapılırken hangi gider yeri ve gider türü ile ilgili ise belirtilme yoluna gidilmiştir. Yapılan incelemelerde üretime gönderilen pamuk çekirdeği ve ayçiçek çekirdeğinin miktar olarak ölçülmediği görülmüştür ve her aya ilişkin üretimle ilgili miktar dengesinin sağlanması yoluna gidilmiştir.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliği’ne göre Y A.Ş.’de gider yerleri Çınarlı ve Çiğli İşletmeleri için ayrı ayrı dikkate alınmıştır.

Gider Yerleri

Çınarlı İşletmesi

Esas Üretim Gider Yerleri

- Temizleme-Linterleme
- Kırma
- Yağ Prese
- Ekstrasyon
- Nörtlizasyon
- Rafine
- Sabunhane

Yardımcı Üretim Gider Yeri

- Buhar Dairesi

Yardımcı Hizmet Gider Yeri

- Arıtma
- Hava
- Su
- Güvenlik
- Kalite Kontrol Laboratuvarı
- Yemekhane
- Elektrik Bakım Onarım
- Mekanik Bakım Onarım
- Ambalajlama
- Revir

Çiğli İşletmesi

Esas Üretim Gider Yerleri

- Rafine
- Dolum
- Sabunhane

Yardımcı Üretim Gider Yeri

- Buhar Dairesi

Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

- Arıtma
- Hava
- Su
- Güvenlik
- Laboratuvar
- Yemekhane
- Elektrik Bakım Onarım
- Mekanik Bakım Onarım

Y AŞ'nin (Çınarlı ve Çiğli) Ortak Gider Yerleri

- Üretim Yeri Yönetimi
- Genel Yönetim
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım
- Araştırma Geliştirme
- Yatırım Gider Yeri

Y A.Ş.'de Gider Türleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Gider Türleri

0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

- Ham Pamuk Çekirdeği
- Ayçiçek Çekirdeği
- Soya Çekirdeği
- Mısır Çekirdeği
- Ham Yağ
- Nötr Yağ
- Rafine Yağ
- Perlit
- Tuz

- Filtre Toprağı
- Kostik
- Fosforik Asit
- Sulfirik Asit

1. İşçi Ücret ve Giderleri

- Brüt Ücret (Normal)
- Fazla Mesai
- Gece Primi
- SSK İşveren Payı
- TTF İşveren Hissesi
- İkramiyeler
- Yıllık İzin Ücretleri
- Diğer Sosyal Yardımlar

2. Memur Ücret ve Giderleri

- Brüt Ücret (Normal)
- SSK İşveren Payı
- TTF İşveren Hissesi
- İkramiyeler
- Yıllık İzin Ücretleri
- Diğer Sosyal Yardımlar

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

- Elektrik
- Haberleşme
- Yemek
- Bakım Onarım
- Su
- Nakliye
- İşçi ve Personel Servisi
- Müşavirlik Hizmetleri
- Avukat
- Doktor
- Mühendislik Hizmetleri
- Danışmanlık Hizmetleri

- Yakıt
- Kömür
- Fuel-Oil

4. Çeşitli Giderler

- Binek Araç Giderleri (Personel İşleri)
- Malzeme Taşıma
- Yükleyici
- Forklif
- Sigorta Giderleri
- Yolluk Giderleri
- Dava, İcra ve Noter.Giderleri
- İştirak Payı ve Aidat Giderleri

5. Vergi, Resim ve Harçlar

- Emlak Vergisi
- Çevre Temizlik Vergisi
- Diğer Vergiler

6. Amortisman ve Tükenme Payları

- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- Binalar
- Makine, Tesis ve Cihazlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlar
- Haklar
- Şerefiye
- Araştırma Geliştirme Giderleri

7. Finansman Giderleri

Y A.Ş. Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı Uygulamasının Değerlemesi

Önerilen maliyet muhasebesi sistemi, yağ üretiminde verimlilik kayıplarının ortaya çıkarılmasına imkan sağlayıcı ve maliyetlerin daha sağlıklı olarak izlenmesini ve hesaplanmasını mümkün kılıcıdır.

Maliyet Muhasebesi Yönetim Danışmanlığı faaliyetlerine ilişkin kısa ve uzun vadeli öneriler getirilebilir. Kısa vadeli olarak Y A.Ş.'ne üretim departmanı ile muhasebe ilişkisinin daha sıkılaştırılması, ambara ilişkin köklü değişiklikler yapıldığından ambarın 24 saat kontrol altında tutulması, ambara giriş-çıkışların önceki bölümde de ayrıntılı bir biçimde belirtilen belge ve dokümanlarda izlenmesi gerektiği önerilebilir. Uzun vadede ise genel üretim giderlerinin bütçe yoluyla yüklenmesi, standart maliyet sistemine geçilmesi gerektiği vb. gibi öneriler getirilebilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yönetim danışmanlığı, müşteri organizasyonunda, yönetim sorumluluğu bulunmayan, danışmanlık beceri ve niteliklerine sahip örgüt dışı kişiler tarafından karmaşık sistem anlayışına dayanan, işletme problemlerinin belirlenmesi, çözüm önerilerinin getirilmesi ve gerektiğinde uygulama desteğini içeren kişisel beceri ve yeteneklere dayanan bir hizmettir.

Yönetim danışmanlığı mesleğine girişte hiçbir kısıtın, standardın aranmaması ve mesleğin yeni olması mesleğe olan talebi günden güne arttırmaktadır. Bu demek değildir ki herkes isteği an yönetim danışmanı olabilir. Yönetim danışmanı olmak için öncelikle çeşitli bilgi, beceri ve kişisel özelliklerin yanında mesleki ahlaka, yaratıcılığa ve benzeri niteliklere sahip olunması gerekir.

Yönetim danışmanlığı hizmeti süreç içerisinde aşama aşama sunulmaktadır. Bu aşamalarda, danışman-müşteri ilişkisinin iyi bir şekilde yürümesi arzu edilir. Yönetim danışmanı yönetime tavsiyelerde bulunur, bu tavsiyeleri değerlendirecek ve uygulayacak olan bizzat yönetici, müşterinin kendisidir. Eğer müşteri seçimini doğru yapabilirse, danışmanlık hizmetine yapacağı yatırım da boşa gitmeyecektir.

Yönetim danışmanlığı süreci, giriş, teşhis, hareket planlaması, uygulama ve bitiş olmak üzere beş aşamadan oluşur. Müşteri ile ilk temasın, ilk görüşmenin, problemin ön teşhisinin yapıldığı ve danışmanlık sözleşmesinin imzalandığı giriş aşamasını, problemin ve olayın belirlenip detaylı bir şekilde analiz ve sentez edildiği teşhis aşaması izler. Çeşitli alternatif çözümlerden en iyisinin seçildiği ve değerlendirilmesinin yapıldığı, değişime karşı direncin yaşandığı hareket planlaması aşaması hemen uygulama öncesinde yer alır. Bitişten önce gelen ve başlamadan biten bir aşama olan uygulama ve final raporunun sunulduğu bitiş aşaması ile bu süreç son bulur.

Bu aşamalar, bir yönetim danışmanın danışmanlık işini yerine getirirken hangi konularla ilgilenip ilgilenmediğini, hangi aşamaları izlediğini ve neler yaptığını, hangi

rolleri hangi aşamada üstlendiğini göstermektedir. Ama bu beş aşama her işletmede ve her çözüm bekleyen problemde aynı sırada izlenemeyebilir.

Yönetim danışmanı, üzerine düşen görevleri yerine getirirken bu aşamaların da gerektirdiği biçimde çeşitli analiz tekniklerinden faydalanmaktadır. SWOT Analizi, işletmenin içinde bulunduğu iç ve dış çevreye göre durum analizinin yapıp zayıf-güçlü yönlerinin bulunmasını ve işletme için fırsatların-tehlikelerin belirlenmesini sağlayan bir tekniktir. Problem ve nedenlerini belirlemeye yönelik olan Mantıki Çerçeve Analizi bir problem ağacı şeklinde olup problemin etki ve nedenlerini açıkça gösterir. Delta diyagramı, müşteri için seçilmiş olan bir çözümü mantıki bir eyleme ve bütçe planına dönüştürmektedir. GANTT diyagramı, delta diyagramının tamamlayıcısı gibidir. Bir iş için planlanan ve gerçekleşen zamanın grafikte gösterimidir. Zihin Haritaları ise; yönetim danışmanlığının daha çok yaratıcılık isteyen yönünü oluşturur. Müşteri ile ilişkilerin gelişmesinde büyük bir role sahiptir.

Yönetim danışmanları, müşterilerinin ilgilenebilecekleri alanlara göre iletişim ve bilişim teknolojisi, kalite kontrol, insan kaynakları, finansal planlama ve kontrol, pazarlama ve kurumsal iletişim, proje yönetimi ve benzeri konuları kendi bilgi, beceri ve kişisel özelliklerini geliştirerek takip etmeleri durumunda en etkin bir biçimde hizmet sunabilirler.

Günümüzde işletmelerin uluslararası bir nitelik kazandığı, rekabetin yoğun bir hale dönüştüğü, yerel ve uluslararası şirketlerin birlikte faaliyet gösterdiği ülke ve sektörlerde danışmanlık hizmetinin hızla geliştiği görülmektedir.

Türkiye’de yönetim danışmanlığı yeni bir meslek olarak 80’li yılların ikinci yarısından itibaren genel amaçlı danışmanlık veya “müşavirlik” hizmetinden ayrılarak kendine özgü bir konum kazanmıştır.

Yönetim danışmanlığının; stratejik ve örgütsel geliştime, finansal planlama ve kontrol, insan kaynakları, üretim ve hizmet yönetimi, pazarlama ve kurumsal iletişim,

bilgi teknolojisi ve sistemler, proje yönetimi, ekonomik ve çevresel etütler olmak üzere pekçok çalışma alanı bulunmaktadır. Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı bu çalışma alanlarından Finansal Planlama ve Kontrol içerisinde Muhasebe ve Denetim Sistemleri çerçevesinde değerlendirilebilir.

Danışmanlık faaliyetlerinin ve projelerinin tümünün temelinde muhasebenin yattığı bilinen bir gerçektir. Muhasebe ve onun alt sistemi olan maliyet muhasebesi işletmenin adeta bir çalışma dilidir. İşletmeler genelde maliyet muhasebesi sisteminin kurulması amacıyla yönetim danışmanlarına başvurumaktadırlar.

Bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için öncelikle mevcut durum gözden geçirilmeli ve eksiklikler belirlenmelidir. Sağlıksız bir biçimde yürüyen ve aksayan yönler tespit edildikten sonra gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Belge ve doküman düzenlenmesi, materyal hareketlerini izlemek üzere fiziksel akımlar tablosunun oluşturulması, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Tekdüzen Hesap Planının hazırlanması, buna bağlı olarak gider yerleri ve gider türlerinin belirlenip Gider Dağıtım Tablosu'nun oluşturulması vb. düzenlemeler gerekebilir.

İşletme için en uygun maliyet muhasebesi sisteminin seçiminden sonra iş bu sisteminin işlerliğine gelecektir. Maliyet muhasebesi sisteminin kurulmasında Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı hizmeti sadece kısa vadeli düşünülmemelidir. İşletmede köklü değişiklikler ancak uzun vadede etkisini gösterecektir. Genel üretim giderlerinin bütçe yoluyla yüklenmesi, standart maliyet sistemine ya da sipariş maliyet sistemine geçilmesi vb. gibi uzun vadede uygulanabilirlikler için yönetim danışmanlığı hizmetinden uzun süreli yararlanma yoluna gidilecektir.

Maliyet Muhasebesi Alanında Yönetim Danışmanlığı adlı bu çalışma ile literatüre yeni bir bakış açısı getirebileceği ve katkı sağlanabileceği kanısındayız.

Bireysel danışmanların etik standartlara ve cezalara karşı daha da duyarlı olması gereken bugünlerde akademisyenlerin ve yorumcuların da seslerini yükseltmeleri gerekecektir. Eğer yönetim danışmanlığı mesleğinde kalıcı olmak isteniyorsa, parlak bir beyne, yeni fikirlere, yaratıcılığa, global deneyime, bağımsız değerlendirmeye ve geniş bir perspektif açısına sahip olmak gerekir. Yönetim danışmanları her türlü probleme çare olacak beyne ancak saydamlıkla ulaşabilirler.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKAT, İlter, BUDAK, Gönül, BUDAK, Gülay; İşletme Yönetimi, (Yayınevi belirtilmemiş), İzmir, 1997

AKAT, İlter, ÜNER, Nurel; İşletme Yönetimi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Doğruluk Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.

AKINCI, Nejat, ERDOĞAN, Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uyarlanmış, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1. Basım, İzmir, 1995

ALDEMİR, Ceyhan, ATAOL, Alpay, SOLAKOĞLU BUDAK, Gönül; Personel Yönetimi, Barış Yayınları, Fakülteler Kitabevi, I. Baskı, 1993

ALTUĞ, Osman; Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş 11. Baskı, Evrim Yayınevi ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1996

BARCUS, Sam, WILKINSON, J.W.; Handbook of Management Consulting Services, McGraw-Hill, New York, 1986

BONO, Edward de; Altı Ayakkabılı Uygulama Tekniği, Remzi Kitabevi, Çeviren: Ercan Tuzcular, I. Basım, İstanbul, Nisan 1998

BUMİN, Birol; İşletmelerde Organizasyon Geliştirme ve Çatışmanın Önemi, Adım Yayıncılık Ltd. Şti., Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara, Mart 1990

BUZAN, Tony; The Mind Map Book, BBC Publications, (Basım Yeri belirtilmemiş),
1993

BUZAN, Tony; Make The Most of Your Mind (Aklını En İyi Şekilde Kullan), Çeviren:
Banu Ergüder, Arion Yayınevi, 2. Baskı, Eylül 1997

DİNÇER, Ömer; Örgüt Geliştirme: Teori, Uygulama ve Teknikleri, İz Yayıncılık San.
Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 1994

ERDOĞAN, Necmettin; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama,
TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:4, Ankara, 1994

GÜREDİN, Ersin; Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:62, Muhasebe Enstitüsü
Eğitim ve Araştırma Vakfı No:14, Avcıol Matbaası, 4. Baskı, İstanbul, 1989

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri,
İstanbul, Mart 1995

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Muhasebe Sistemi
Uygulama Genel Tebliği'ne Göre, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1997

HOLMES, Arthur W., OVERMYER, Waynes; Muhasebe Denetimi (Auditing):
Standartları ve Yöntemleri 2, Bilimsel Yayınlar Derneği, Çeviren: Oğuz Göktürk,
8. Baskı, 1975

HUSSEY, D.E.; How To Manage Organizational Change, 1. Baskı, London, 1995

HUSSEY, D.E.; Kurumsal Değişimi Başarmak, Rota Yayınları, Çeviren: Tülay Savaşer,
İstanbul, 1997

KOBU, Bülent; Üretim Yönetimi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No:260, İşletme İktisadı Yayın No:153, 8. Baskı, İstanbul, 1994

KUBR, Milan; Management Consulting: A guide to the profession, International Labour Organization (ILO), Third (Revised) Edition, Geneva, 1996

ORAL, Saime, KURGUN, Osman Avşar; Otel İşletmeciliği, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 1997

ÖZAL, Özcan, YILDIRIM, Oya, TEK, Nergis; Muhasebe, İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Bilim Ofset Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., 8.Baskı, İzmir, 1998

RAWLİNSON, J. Geoffrey; Yaratıcı Düşünme ve Beyin Fırtınası, Rota Yayın Tanıtım, Çeviren: Osman Değirmen, İstanbul, 1995

SEVGİNER, A. Sait, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Yönetim Muhasebesi, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1998

ŞAKRAK, Münir; Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997

TEK, Nergis; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Dönem Sonu İşlemleri ve Uygulamalar, Bilim Ofset Basım Yayın Tic. Ltd. Şti., İzmir, 1996

TEK, Ömer Baybars; Pazarlama İlkeleri, Global Yönetimsel Yaklaşım ve Türkiye Uygulamaları, Genişletilmiş 7. Baskı, Cem Ofset Matbaacılık Sanayi A.Ş., İzmir, Şubat 1997

ÜSTÜN, Rıfat; Maliyet Muhasebesi (Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı), Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Eskişehir, Eylül 1996

YALKIN, Yüksel Koç; Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Turhan Kitabevi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1989

YALKIN, Yüksel Koç; Genel Muhasebe, İlkeleri- Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1995

YÜCEL, Göksel; İşletmelerde İç Raporlama Sistemi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:48, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1986

YÜKÇÜ, Süleyman; Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Genişletilmiş 3. Baskı, İzmir, 1998

MAKALELER

ALPAY, Yurdakul; “İşletme Doktorları-Yönetim Danışmanları”, **Dünya Gazetesi**, 10 Şubat 1996

BOZKURT, Rıdvan; “Yönetim Danışmanlığı”, **Anahtar Dergisi**, Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) Yayını, Yıl:5, Sayı: 53, Ankara, Mayıs 1993

BOZKURT, Rıdvan; “Yönetim Danışmanlığı”, **Anahtar Dergisi**, Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) Yayını, Yıl:5, Sayı: 54, Ankara, Haziran 1993

DÜNDAR, Kıvanç; “SWOT Analizi”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) Yayını, Sayı:1989/3, Ankara

**TAHIROĞLU, Figen; “Yönetim Danışmanları Derneği (YDD)”, Human Resources
İnsan Kaynakları ve Yönetim Dergisi, Yıl:1, Sayı:6, İstanbul, Nisan 1997**

DIĞER YAYINLAR

**DÜNYA BANKASI - İGEME; Tarımsal Sanayi Geliştirme Projesi, II.Ek Yönetim
Danışmanlık Programı Seminer Notları, İzmir, Mart-Haziran 1997**

**Hürriyet Gazetesi; “ABD’de Danışman Kıtılığı”, İnsan Kaynakları, Sayı:29, 3 Mayıs
1998**

Radikal Gazetesi; “Yönetim Danışmanı Sihirbaz Değildir”, 23.12.1997

Radikal Gazetesi; “Edward de Bono ve 6 Düşünce Şapkası”, 24.01.1998

Radikal Gazetesi; “Logoya 416 Milyar Lira”, 16.06.1998

POWER Ekonomi Dergisi; “Yönetim Danışmanlığı”, The Economist, Ek, Mayıs 1997

**Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); “Yönetim Danışmanlığı”, MCA0101 İstanbul,
1997**

**Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); “Yönetim Danışmanlığı İş Yapısı”, Edr0101
İstanbul, 1997**

**Yönetim Danışmanları Derneği (YDD); “Mali ve İdari Sistemler Danışmanlığı”,
FINADM, İstanbul, 1997**



EKLER



EK-1

GÜNLÜK STOK İZLEME FORMU

TARİH

STOK GİRİŞ

STOK ÇIKIŞ

SAAT

UP-DATE

STOK CİNSİ

DEVİR

+

GÜNLÜK ÜRETİM

-

DEVREDİLEN =

STOK

Onaylanmamış stk.

Onaylanmış stk.

Kalburlanmış stk.

1

2

3

4

5

Yıkanmış stk.

1

2

3

4

5

SEÇME 1 STK.

Hatasız stk.

1

2

3

4

5

Hatasızlaştırılmış stk.

1

2

3

4

5

Hatasızlaştırılacak stk.



EK-2

KÜMÜLATİF STOK HAREKETİ

KÜMÜLATİF STOK HAREKETİ		
<u>TARİH</u>		
<u>SAAT</u>		
<u>İSLETMEYE GİREN MAL</u>		
Onaylanmamış stok		
Onaylanmış stok		
Üretime giren stok		
TOPLAM STOK		
<u>İDEAL MAL MİKTARI</u>		
<u>MEVCUT STOKLAR</u>		
Kalbur stoğu		
Yıkama stoğu		
Hatasız stoğu		
Hatasızlaştırılmış stoğu		
Hatasızlaştırılacak stoğu		
Yıkama artığı		
Ezik-Yırtık stoğu		
Mor stoğu		
Kurtlu stoğu		
Hastalıklı stoğu		
Jilet eksiği		
Mamul stoğu (kutulanmış mal)		
<u>SATILAN MİKTAR</u>		
Standart üretim		
Kesik kayısı		
İzmir'e gönderilen		
Jilet kesiği satışı		
<u>TOPLAM MİKTAR</u>		BAŞ FARKI



EK-3

TARİH	KAYISI												KAYISI KOPUKL v.b.			
	YIKAMA		AYIKLAMA		DOLUM		DİĞER		İSLEME		ETİKETLEME					
	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg				
1-May-97	31,5	5700	666	7820	72	3937										
2-May-97	17,5	2750	747	4711	72	6233										
5-May-97	54	8100	567	5730	108	5925										
6-May97	36	3000	648	5820												
7-May-97																
8-May-97			96	1000	366	20625										
9-May-97	54	5400	360	3000												
12-May-97			216	2750	195	7500										
13-May-97	24	5500	296	2500	94.5	8255										
14-May-97			284	2000	70	5000										
15-May-97			585	6000			42.5									
16-05-97			409.5	3800	126.5	8925	16									
20-05-97	385	6000	377.5				52									
21-05-97	62		281	2500	45	740	30									
22-05-97			290	3500	121.5	9330.5	11.5									
23-05-97	22,5	6000	162.5	1000	140	5812.5	53									
26-05-97	39		385.5	5840	82.5	6875	15									
27-05-97	45		378	3350	162	7750	27									
28-05-97			352	4500	117	10125	64									
29-05-97			399	3720	78	5687.5	90									
30-05-97	51		375	4000	75	4562.5	50									
TOPLAM	821,5	42450	7875	73541	1925	117283	451	0	0	0	0	0				

TARİH	ÜZÜM				ÜZÜM SELEFON				İNCİR			
	DOLUM		İSLEME		PAKETLEME		ETİKETLEME		YIKAMA		AYIKLAMA	
	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg
1-May-97	351	8662										
2-May-97	396	11830										
5-May-97	360	13230						72	6000			
6-May-97	369	16800										
7-May-97												
8-May-97	235	6300	188						90	8000	123.5	5437.5
9-May-97	369	6700									142	6250
12-May-97	369	250									126	6875
13-May-97	378	3250										
14-May-97			166.5									
15-May-97			33.5									
16-05-97	17	375	111.5									
20-05-97	32	625	130					31.5	6000			
21-05-97	85.5	4875	81.5					20	4000			
22-05-97	85.5	5250	85.5									
23-05-97	102	8500	63									
26-05-97												
27-05-97												
28-05-97			34									
29-05-97												
30-05-97												
TOPLAM	3149	86647	893.5	0	0	0	0	0	123.5	16000	391.5	18562.5

TARİH	← İNCİR						KABAK ÇEKİRDEĞİ						TATLI BADEM					
	Paket-Kutu Acma		LERIDA		DİĞER		KALBUR		MASA		KALBURLAR		MASA		KALBURLAR		MASA	
	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg
1-May-97																		
2-May-97	90	4200									99	8800						
5-May-97																		
6-May-97																		
7-May-97																		
8-May-97							99	2500	22	40								
9-May-97	43	2300					99	2500	153	144								
12-May-97							81	2000	200.5	288								
13-May-97							90	2000	234	196								
14-May-97							108	2000	270	306								
15-May-97	44.5	1750					117	2000	306	320								
16-May-97	106.5	2850					117	3000	164.5	319								
20-05-97	96	3600					90	1500	133.5	185								
21-05-97	78	24600					99	2000	118	184								
22-05-97					9		90	2000	162	278								
23-05-97					26		81	1000	160	187								
26-05-97					104		90	2000	76	58								
27-05-97			159	1690	30													
28-05-97			196	2560	2				63	38								
29-05-97			174	2250	6				81	194								
30-05-97			198	2500					72	80								
TOPLAM	458.25	17160	727	9000	177	0	1161	24500	2215.5	2817	99	8800			99	8800	0	0

TARİH	ACI BADEM				TATLI KAYISI ÇEKİRDEĞİ				VİŞNE					
	KALBURLAR		MASA		KALBURLAR		Kg	Kg	YIKAMA		DOLUM		İŞLEME	
	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg			Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg	Kişi x Saat	Kg
1-May-97														
2-May-97														
5-May-97	99	8000												
6-May-97	108	7600												
7-May-97														
8-May-97													15	
9-May-97														
12-May-97													36	
13-May-97														
14-May-97														
15-May-97													80	2000
16-05-97											40	1710	19.5	500
20-05-97											33	290		
21-05-97														
22-05-97														
23-05-97														
26-05-97														
27-05-97							63	5400						
28-05-97							18	1000						
29-05-97														
30-05-97														
									25					
TOPLAM	207	15600	0	0	81	6400	0	0	25	0	73	2000	150.5	2500

TARİH	TEMİZLİK VE DÜZENLEME	MUTFAK	HEMŞİRE	LABAROTUAR	YÜKLEME	İŞLETME TOPLAM PUANTAJI	PERSONEL PUANTAJI
	Kişi x Saat	Kişi x Saat	Kişi x Saat	Kişi x Saat	Kişi x Saat	Kişi x Saat	Kişi x Saat
1-May-97	5	9	9	9	90		
2-May-97		9	9	9	90		
5-May-97		9	9	9	90		
6-May-97	18	9	9	9	90		
7-May-97	18	9	9	9	90		
8-May-97	18	9	9	9	90		
9-May-97	18	9	9	9	90		
12-May-97	36	9	9	9	90		
13-May-97	18	9	9	9	90		
14-May-97	18	9	9	9	90		
15-May-97	45	9	9	9	90	1350	1350
16-05-97	9	9	9	9	90	1178.5	1178.5
20-05-97	18	9	9	9	90	1116	1115.5
21-05-97	27	9	9	9	90	1044	1043.5
22-05-97	54	9	9	9	90	1026	1026
23-05-97	27	9	9	9	81	945	945
26-05-97	27	9	9	9	81	927	927
27-05-97	27	9	9	9	81	999	990
28-05-97	36	9	9	9	90	999	999
29-05-97	27	9	9	9	90	990	990
30-05-97	27	9	9	9	81	981	981
TOPLAM	473	189	189	189	1854	11555.5	11545.5



FİZİKSEL AKIMLAR TABLOSU / MİKTAR (kg)

	KALBUR	YIKAMA	SECME 1	SECME 2	TOPLAM	DOLUM
Üretime Başlanan						
Devir Alınan						
Stok Re-work						
Üretime Giren Toplam						
Tamamlanıp Devreden						
Sağlam						
Mor						
Ezik yırtık						
Kurtlu						
Hastalıklı						
Hatasızlaştırılmış						
Tamamlanıp Elde Kalan						
Sağlam						
Mor						
Ezik yırtık						
Kurtlu						
Hastalıklı						
Hatasızlaştırılmış						
Hatasızlaştırılacak						
Fire						
Kantar						
Üretimden Çıkan Toplam						



EK-5

[illegible]

2 Memur ücret ve Giderleri	
Memur Ücretleri	
İzin Ücretleri	
Kıdem Tazminatı	
3 Dışardan Sağlanan Fay. ve Hız.	
Elektrik Giderleri	
Akaryakıt Giderleri	
Alet Edevat ve Teçhizat Bakım Gid.	
Su Giderleri	
Laboratuvar Giderleri	
Dışarıya Yapılan Fason İş Gid.	
Posta Giderleri	
Telefon Gideri	
Telefax Gideri	
Kargo Gideri	
Taşıma Giderleri	
LPG Doğalgaz Gideri	
Personel Taşıma Gideri	
Avukat Gideri	
4 Çeşitli Giderler	
Sigorta Gideri	
Bina Bakım Gideri	
Genel Hizmet Taşıtları Bakım Gideri	
Kırtasiye Giderleri	
Fotokopi Giderleri	
Dava ve İcra Giderleri	
Noter Giderleri	
Çay Ocağı Giderleri	

[illegible]

EK-6

ÇINARLI İŞLETMESİ

XXX.XX.XXX Sistemine Göre 7'li grup Maliyet Hesapları Hesap Planı

710 01 TEMİZLEME VE LİTERLEME

710	01	001	Pamuk Çekirdeği
710	01	002	Ayçiçek Çekirdeği
710	01	003	Soya
710	01	004	Çember
710	01	005	Kanaviçe

710 02 KIRMA DAİRESİ

710 03 YAĞ PRESE

710 04 EKSTRASYON DAİRESİ

710	04	001	Hexan
-----	----	-----	-------

710 05 NÖTRLİZASYON DAİRESİ

710	05	001	Kostik
710	05	002	Fosforkik Asit

710 06 RAFİNE DAİRESİ

710	06	001	Kostik
710	06	002	Fosforkik Asit
710	06	003	Tasfiye Toprağı
710	06	004	Solvey

710 07 SABUNHANE DAİRESİ

710	07	001	Kostik
710	07	002	Tuz

720 01 TEMİZLEME VE LİNTERLEME

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 02 KIRMA DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 03 YAĞ PRESE DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 04 EKSTRASYON DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 05 NÖTRLİZASYON DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 06 RAFİNE DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti

720 07 SABUNHANE DAİRESİ

720	01	100	Normal Ücret
-----	----	-----	--------------

720	01	101	Hafta Tatili Ücreti
720	01	102	Fazla Mesai Ücreti
730	01		TEMİZLEME - LİTERLEME
730	01	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet,edevat vb.)
730	01	103	İzin Ücreti
730	01	104	İkramiye
730	01	105	Yakacak
730	01	106	Yiyecek-Giyecek
730	01	107	Aile Yardımı
730	01	108	Çocuk Yardımı
730	01	109	Tahsil Yardımı
730	01	110	Bayram Yardımı
730	01	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	01	112	Kıdem Tazminatı
730	01	113	İhbar Tazminatı
730	01	114	SSK İşveren Payı
730	01	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	01	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	01	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	01	302	Elektrik
730	01	303	Su
730	01	304	Personel Servis-Ulaşım
730	01	305	Personel Yemek
730	01	400	Sigorta Giderleri
730	01	500	(Açılmayacak)
730	01	600	Arsa ve Arazi Amortismanları.
730	01	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort
730	01	602	Binalar Amortismanı
730	01	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	01	604	Taşıtlar Amortismanı

730	01	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	01	700	Finansman Giderleri
730	02		KIRMA DAİRESİ
730	02	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet.edevat vb.)
730	02	103	İzin Ücreti
730	02	104	İkramiye
730	02	105	Yakacak
730	02	106	Yiyecek-Giyecek
730	02	107	Aile Yardımı
730	02	108	Çocuk Yardımı
730	02	109	Tahsil Yardımı
730	02	110	Bayram Yardımı
730	02	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	02	112	Kıdem Tazminatı
730	02	113	İhbar Tazminatı
730	02	114	SSK İşveren Payı
730	02	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	02	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	02	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	02	302	Elektrik
730	02	303	Su
730	02	304	Personel Servis-Ulaşım
730	02	305	Personel Yemek
730	02	400	Sigorta Giderleri
730	02	500	(Açılmayacak)
730	02	600	Arsa ve Arazi Amortismanları.
730	02	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort
730	02	602	Binalar Amortismanı
730	02	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.

730	02	604	Taşıtlar Amortismanı
730	02	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	02	700	Finansman Giderleri
730	03		YAĞ PRESE DAİRESİ
730	03	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet.edevat vb.)
730	03	103	İzin Ücreti
730	03	104	İkramiye
731	03	105	Yakacak
730	03	106	Yiyecek-Giyecek
730	03	107	Aile Yardımı
730	03	108	Çocuk Yardımı
730	03	109	Tahsil Yardımı
730	03	110	Bayram Yardımı
730	03	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	03	112	Kıdem Tazminatı
730	03	113	İhbar Tazminatı
730	03	114	SSK İşveren Payı
730	03	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	03	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	03	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	03	302	Elektrik
730	03	303	Su
730	03	304	Personel Servis-Ulaşım
730	03	305	Personel Yemek
730	03	400	Sigorta Giderleri
730	03	500	(Açılmayacak)
730	03	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	03	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	03	602	Binalar Amortismanı

730	03	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	03	604	Taşıtlar Amortismanı
730	03	605	Demirbaşlar Amortismanı

730	03	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

730 04 EKSRASYON DAİRESİ

730	04	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet,edevat vb.)
730	04	103	İzin Ücreti
730	04	104	İkramiye
730	04	105	Yakacak
730	04	106	Yiyecek-Giyecek
730	04	107	Aile Yardımı
730	04	108	Çocuk Yardımı
730	04	109	Tahsil Yardımı
730	04	110	Bayram Yardımı
730	04	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	04	112	Kıdem Tazminatı
730	04	113	İhbar Tazminatı
730	04	114	SSK İşveren Payı
730	04	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	04	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	04	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	04	302	Elektrik
730	04	303	Su
730	04	304	Personel Servis-Ulaşım
730	04	305	Personel Yemek

730	04	400	Sigorta Giderleri
-----	----	-----	-------------------

730	04	500	(Açılmayacak)
-----	----	-----	---------------

730	04	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	04	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.

730	04	602	Binalar Amortismanı
730	04	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	04	604	Taşıtlar Amortismanı
730	04	605	Demirbaşlar Amortismanı

730	04	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

730 05 NÖTRLİZASYON DAİRESİ

730	05	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet,edevat vb.)
-----	----	-----	--

730	05	103	İzin Ücreti
730	05	104	İkramiye
730	05	105	Yakacak
730	05	106	Yiyecek-Giyecek
730	05	107	Aile Yardımı
730	05	108	Çocuk Yardımı
730	05	109	Tahsil Yardımı
730	05	110	Bayram Yardımı
730	05	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	05	112	Kıdem Tazminatı
730	05	113	İhbar Tazminatı
730	05	114	SSK İşveren Payı
730	05	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	05	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	05	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	05	302	Elektrik
730	05	303	Su
730	05	304	Personel Servis-Ulaşım
730	05	305	Personel Yemek

730	05	400	Sigorta Giderleri
-----	----	-----	-------------------

730	05	500	(Açılmayacak)
-----	----	-----	---------------

730	05	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
-----	----	-----	------------------------------

730	05	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	05	602	Binalar Amortismanı
730	05	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	05	604	Taşıtlar Amortismanı
730	05	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	05	700	Finansman Giderleri
730	06		RAFİNE DAİRESİ
730	06	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet,edevat vb.)
730	06	103	İzin Ücreti
730	06	104	İkramiye
730	06	105	Yakacak
730	06	106	Yiyecek-Giyecek
730	06	107	Aile Yardımı
730	06	108	Çocuk Yardımı
730	06	109	Tahsil Yardımı
730	06	110	Bayram Yardımı
730	06	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	06	112	Kıdem Tazminatı
730	06	113	İhbar Tazminatı
730	06	114	SSK İşveren Payı
730	06	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	06	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti Bina
730	06	301	Bakım ve Onarım Hizmeti
730	06	302	Elektrik
730	06	303	Su
730	06	304	Personel Servis-Ulaşım
730	06	305	Personel Yemek
730	06	400	Sigorta Giderleri
730	06	500	(Açılmayacak)

730	06	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	06	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	06	602	Binalar Amortismanı
730	06	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	06	604	Taşıtlar Amortismanı
730	06	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	06	700	Finansman Giderleri
730	07		SABUNHANE DAİRESİ
730	07	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet,edevat vb.)
730	07	103	İzin Ücreti
730	07	104	İkramiye
730	07	105	Yakacak
730	07	106	Yiyecek-Giyecek
730	07	107	Aile Yardımı
730	07	108	Çocuk Yardımı
730	07	109	Tahsil Yardımı
730	07	110	Bayram Yardımı
730	07	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	07	112	Kıdem Tazminatı
730	07	113	İhbar Tazminatı
730	07	114	SSK İşveren Payı
730	07	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	07	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	07	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	07	302	Elektrik
730	07	303	Su
730	07	304	Personel Servis-Ulaşım
730	07	305	Personel Yemek
730	07	400	Sigorta Giderleri
730	07	500	(Açılmayacak)

730	07	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	07	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	07	602	Binalar Amortismanı
730	07	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	07	604	Taşıtlar Amortismanı
730	07	605	Demirbaşlar Amortismanı

730	07	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

730 11 BUHAR DAİRESİ

730	11	001	Kömür
-----	----	-----	-------

730	11	100	Normal Ücret
730	11	101	Hafta Tatili Ücreti
730	11	102	Fazla Mesai Ücreti
730	11	103	İzin Ücreti
730	11	104	İkramiye
730	11	105	Yakacak
730	11	106	Yiyecek-Giyecek
730	11	107	Aile Yardımı
730	11	108	Çocuk Yardımı
730	11	109	Tahsil Yardımı
730	11	110	Bayram Yardımı
730	11	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	11	112	Kıdem Tazminatı
730	11	113	İhbar Tazminatı
730	11	114	SSK İşveren Payı
730	11	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	11	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	11	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	11	302	Elektrik
730	11	303	Su
730	11	304	Personel Servis-Ulaşım
730	11	305	Personel Yemek

730	11	400	Sigorta Giderleri
730	11	500	(Açılmayacak)
730	11	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	11	601	Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	11	602	Binalar Amortismanı
730	11	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	11	604	Taşıtlar Amortismanı
730	11	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	11	700	Finansman Giderleri

730 21 ARITMA DAİRESİ

730	21	001	Sülfürik Asit
730	21	002	Köpük Kesici
730	21	003	Taş Asidi
730	21	004	Hipoklorik Asit
730	21	005	Alüminyum Sülfat
730	21	006	Di Amonyum Fosfat
730	21	007	Soda
730	21	103	İzin Ücreti
730	21	104	İkramiye
730	21	105	Yakacak
730	21	106	Yiyecek-Giyecek
730	21	107	Aile Yardımı
730	21	108	Çocuk Yardımı
730	21	109	Tahsil Yardımı
730	21	110	Bayram Yardımı
730	21	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	21	112	Kıdem Tazminatı
730	21	113	İhbar Tazminatı
730	21	114	SSK İşveren Payı

730	21	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	21	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	21	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	21	302	Elektrik
730	21	303	Su
730	21	304	Personel Servis-Ulaşım
730	21	305	Personel Yemek
730	21	400	Sigorta Giderleri
730	21	500	(Açılmayacak)
730	21	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	21	6001	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	21	602	Binalar Amortismanı
730	21	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	21	604	Taşıtlar Amortismanı
730	21	605	Demirbaşlar Amortismanı Finansman Giderleri
730	21	700	Finansman Giderleri
730	22		SU DAİRESİ (DAĞITIM)
730	22	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet , edevat v.b.)
730	22	100	Normal Ücret
730	22	101	Hafta Tatili Ücreti
730	22	102	Fazla Mesai Ücreti
730	22	103	İzin Ücreti
730	22	104	İkramiye
730	22	105	Yakacak
730	22	106	Yiyecek-Giyecek
730	22	107	Aile Yardımı
730	22	108	Çocuk Yardımı
730	22	109	Tahsil Yardımı

730	22	110	Bayram Yardımı
730	22	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	22	112	Kıdem Tazminatı
730	22	113	İhbar Tazminatı
730	22	114	SSK İşveren Payı
730	22	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	22	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	22	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	22	302	Elektrik
730	22	303	Su
730	22	304	Personel Servis-Ulaşım
730	22	305	Personel Yemek

730	22	400	Sigorta Giderleri
-----	----	-----	-------------------

730	22	500	(Açılmayacak)
-----	----	-----	---------------

730	22	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	22	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	22	602	Binalar Amortismanı
730	22	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	22	604	Taşıtlar Amortismanı
730	22	605	Demirbaşlar Amortismanı

730	22	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

730 23 İÇ HİZMETLER

730	23	100	Normal Ücret
730	23	101	Hafta Tatili Ücreti
730	23	102	Fazla Mesai Ücreti
730	23	103	İzin Ücreti
730	23	104	İkramiye
730	23	105	Yakacak
730	23	106	Yiyecek-Giyecek

730	23	107	Aile Yardımı
730	23	108	Çocuk Yardımı
730	23	109	Tahsil Yardımı
730	23	110	Bayram Yardımı
730	23	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	23	112	Kıdem Tazminatı
730	23	113	İhbar Tazminatı
730	23	114	SSK İşveren Payı
730	23	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	23	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	23	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	23	302	Elektrik
730	23	303	Su
730	23	304	Personel Servis-Ulaşım
730	23	305	Personel Yemek

730	23	400	Sigorta Giderleri
-----	----	-----	-------------------

730	23	500	(Açılmayacak)
-----	----	-----	---------------

730	23	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	23	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	23	602	Binalar Amortismanı
730	23	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	23	604	Taşıtlar Amortismanı
730	23	605	Demirbaşlar Amortismanı

730	23	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

730 24 KALİTE KONTROL LABORATUVARI

730	24	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet , edevat v.b.)
730	24	100	Normal Ücret
730	24	101	Hafta Tatili Ücreti

730	24	102	Fazla Mesai Ücreti
730	24	103	İzin Ücreti
730	24	104	İkramiye
730	24	105	Yakacak
730	24	106	Yiyecek-Giyecek
730	24	107	Aile Yardımı
730	24	108	Çocuk Yardımı
730	24	109	Tahsil Yardımı
730	24	110	Bayram Yardımı
730	24	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	24	112	Kıdem Tazminatı
730	24	113	İhbar Tazminatı
730	24	114	SSK İşveren Payı
730	24	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730	24	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	24	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	24	302	Elektrik
730	24	303	Su
730	24	304	Personel Servis-Ulaşım
730	24	305	Personel Yemek
730	24	400	Sigorta Giderleri

730 24 500 (Açılmayacak)

730	24	600	Arsa ve Arazi Amortismanları.
730	24	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort
730	24	602	Binalar Amortismanı
730	24	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	24	604	Taşıtlar Amortismanı
730	24	605	Demirbaşlar Amortismanı

730 24 700 Finansman Giderleri

730 25 **YEMEKHANE - MUTFAK**

730	25	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet . edevat v.b.)
730	25	100	Normal Ücret
730	25	101	Hafta Tatili Ücreti
730	25	102	Fazla Mesai Ücreti
730	25	103	İzin Ücreti
730	25	104	İkramiye
730	25	105	Yakacak
730	25	106	Yiyecek-Giyecek
730	25	107	Aile Yardımı
730	25	108	Çocuk Yardımı
730	25	109	Tahsil Yardımı
730	25	110	Bayram Yardımı
730	25	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	25	112	Kıdem Tazminatı
730	25	113	İhbar Tazminatı
730	25	114	SSK İşveren Payı
730	25	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	25	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	25	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	25	302	Elektrik
730	25	303	Su
730	25	304	Personel Servis-Ulaşım
730	25	305	Personel Yemek
730	25	400	Sigorta Giderleri
730	25	500	(Açılmayacak)
730	25	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	25	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	25	602	Binalar Amortismanı
730	25	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	25	604	Taşıtlar Amortismanı
730	25	605	Demirbaşlar Amortismanı

730 25 700 Finansman Giderleri

730 26 ELEKTRİKHANE

730 26 001 İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet . edevat v.b.)

730 26 100 Normal Ücret

730 26 101 Hafta Tatili Ücreti

730 26 102 Fazla Mesai Ücreti

730 26 103 İzin Ücreti

730 26 104 İkramiye

730 26 105 Yakacak

730 26 106 Yiyecek-Giyecek

730 26 107 Aile Yardımı

730 26 108 Çocuk Yardımı

730 26 109 Tahsil Yardımı

730 26 110 Bayram Yardımı

730 26 111 Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı

730 26 112 Kıdem Tazminatı

730 26 113 İhbar Tazminatı

730 26 114 SSK İşveren Payı

730 26 115 Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730 26 300 Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti

730 26 301 Bina Bakım ve Onarım Hizmeti

730 26 302 Elektrik

730 26 303 Su

730 26 304 Personel Servis-Ulaşım

730 26 305 Personel Yemek

730 26 400 Sigorta Giderleri

730 26 500 (Açılmayacak)

730 26 600 Arsa ve Arazi Amortismanları

730	26	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	26	602	Binalar Amortismanı
730	26	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	26	604	Taşıtlar Amortismanı
730	26	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	26	700	Finansman Giderleri

730 27 MEKANİK ATÖLYE

730	27	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet , edevat v.b.)
730	27	100	Normal Ücret
730	27	101	Hafta Tatili Ücreti
730	27	102	Fazla Mesai Ücreti
730	27	103	İzin Ücreti
730	27	104	İkramiye
730	27	105	Yakacak
730	27	106	Yiyecek-Giyecek
730	27	107	Aile Yardımı
730	27	108	Çocuk Yardımı
730	27	109	Tahsil Yardımı
730	27	110	Bayram Yardımı
730	27	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	27	112	Kıdem Tazminatı
730	27	113	İhbar Tazminatı
730	27	114	SSK İşveren Payı
730	27	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	27	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	27	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	27	302	Elektrik
730	27	303	Su
730	27	304	Personel Servis-Ulaşım
730	27	305	Personel Yemek

730 27 400 Sigorta Giderleri

730 27 500 (Açılmayacak)

730 27 600 Arsa ve Arazi Amortismanları

730 27 601 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.

730 27 602 Binalar Amortismanı

730 27 603 Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.

730 27 604 Taşıtlar Amortismanı

730 27 605 Demirbaşlar Amortismanı

730 27 700 Finansman Giderleri

730 28 YAĞ DOLUM - AMBALAJLAMA

730 28 001 İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet . edevat v.b.)

730 28 100 Normal Ücret

730 28 101 Hafta Tatili Ücreti

730 28 102 Fazla Mesai Ücreti

730 28 103 İzin Ücreti

730 28 104 İkramiye

730 28 105 Yakacak

730 28 106 Yiyecek-Giyecek

730 28 107 Aile Yardımı

730 28 108 Çocuk Yardımı

730 28 109 Tahsil Yardımı

730 28 110 Bayram Yardımı

730 28 111 Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı

730 28 112 Kıdem Tazminatı

730 28 113 İhbar Tazminatı

730 28 114 SSK İşveren Payı

730 28 115 Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

730 28 300 Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti

730 28 301 Bina Bakım ve Onarım Hizmeti

730	28	302	Elektrik
730	28	303	Su
730	28	304	Personel Servis-Ulaşım
730	28	305	Personel Yemek
730	28	400	Sigorta Giderleri
730	28	500	(Açılmayacak)
730	28	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	28	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	28	602	Binalar Amortismanı
730	28	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	28	604	Taşıtlar Amortismanı
730	28	605	Demirbaşlar Amortismanı

730 28 700 Finansman Giderleri

730 99 ÜRETİM YERİ YÖNETİMİ

730	99	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet . edevat v.b.)
730	99	100	Normal Ücret
730	99	101	Hafta Tatili Ücreti
730	99	102	Fazla Mesai Ücreti
730	99	103	İzin Ücreti
730	99	104	İkramiye
730	99	105	Yakacak
730	99	106	Yiyecek-Giyecek
730	99	107	Aile Yardımı
730	99	108	Çocuk Yardımı
730	99	109	Tahsil Yardımı
730	99	110	Bayram Yardımı
730	99	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	99	112	Kıdem Tazminatı
730	99	113	İhbar Tazminatı

730	99	114	SSK İşveren Payı
730	99	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	99	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	99	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	99	302	Elektrik
730	99	303	Su
730	99	304	Personel Servis-Ulaşım
730	99	305	Personel Yemek
730	99	400	Sigorta Giderleri
730	99	500	(Açılmayacak)
730	99	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	99	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	99	602	Binalar Amortismanı
730	99	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	99	604	Taşıtlar Amortismanı
730	99	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	99	700	Finansman Giderleri
730	99	999	Üretimle İlgili K.K.E.G.

760 60 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ

760	60	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet , edevat v.b.)
760	60	100	Normal Ücret
760	60	101	Hafta Tatili Ücreti
760	60	102	Fazla Mesai Ücreti
760	60	103	İzin Ücreti
760	60	104	İkramiye
760	60	105	Yakacak
760	60	106	Yiyecek-Giyecek

760	60	107	Aile Yardımı
760	60	108	Çocuk Yardımı
760	60	109	Tahsil Yardımı
760	60	110	Bayram Yardımı
760	60	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
760	60	112	Kıdem Tazminatı
760	60	113	İhbar Tazminatı
760	60	114	SSK İşveren Payı
760	60	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

760	60	200	Normal Ücret
760	60	201	Hafta Tatili Ücreti
760	60	202	Fazla Mesai Ücreti
760	60	203	İzin Ücreti
760	60	204	İkramiye
760	60	205	Yakacak
760	60	206	Yiyecek-Giyecek
760	60	207	Aile Yardımı
760	60	208	Çocuk Yardımı
760	60	209	Tahsil Yardımı
760	60	210	Bayram Yardımı
760	60	211	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
760	60	212	Kıdem Tazminatı
760	60	213	İhbar Tazminatı
760	60	214	SSK İşveren Payı
760	60	215	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı

760	60	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
760	60	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
760	60	302	Elektrik
760	60	303	Su
760	60	304	Personel Servis-Ulaşım
760	60	305	Personel Yemek
760	60	306	Posta Giderleri
760	60	307	Telekomünikasyon Giderleri
760	60	308	Kargo Giderleri
760	60	309	Binek Araç Tamir-Bakım

760	60	310	Büro Demirbaş Bakım Giderleri
760	60	311	Nakil Araçları Tamir Bakım
760	60	312	Nakil Araçları Akaryakıt

760	60	400	Sigorta Giderleri
760	60	401	Kırtasiye Giderleri
760	60	402	Yurtiçi Seyahat Giderleri
760	60	403	Yurtdışı Seyahat Giderleri
760	60	404	Fuar ve Sergi Giderleri
760	60	405	Reklam ve İlan Giderleri
760	60	406	Numune Giderleri
760	60	407	Oda Aidatları
760	60	408	Borsa Tescil

76090 60 500 (Açılmayacak)

760	60	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
760	60	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
760	60	602	Binalar Amortismanı
760	60	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
760	60	604	Taşıtlar Amortismanı
760	60	605	Demirbaşlar Amortismanı

760 60 700 Finansman Giderleri

760 60 999 K.K.E.G.

760 65 İHRACAT GİDERLERİ

760	65	320	Ekspertiz ve Gözetim Giderleri
760	65	321	Nakliye (Navlun Giderleri)

760	65	400	Sigorta Giderleri
760	65	421	Komisyon Giderleri
760	65	422	Yükleme ve Boşaltma Giderleri
760	65	423	Banka Giderleri

761	65	424	Numune Giderleri
760	65	425	Gümrükleme Giderleri
760	65	426	Borsa Tescil vb. Giderleri
760	65	427	Reklamasyon Gideri
760	65	428	Demoraj (Gereksiz Bekleme)
760	65	429	Exim sigorta
760	65	500	Gümrük Vergi-Resim-Harçlar

770 70 GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ

770	70	200	Normal Ücret
770	70	201	Hafta Tatili Ücreti
770	70	202	Fazla Mesai Ücreti
770	70	203	İzin Ücreti
770	70	204	İkramiye
770	70	205	Yakacak
770	70	206	Yiyecek-Giyecek Yardımı
770	70	207	Aile Yardımı
770	70	208	Çocuk Yardımı
770	70	209	Tahsil Yardımı
770	70	210	Bayram Yardımı
770	70	211	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
770	70	212	Kıdem Tazminatı
770	70	213	İhbar Tazminatı
770	70	214	SSK İşveren Payı
770	70	215	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
770	70	216	Kasa Tazminatı
770	70	217	Stajyer Öğrenci
770	70	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
770	70	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
770	70	302	Elektrik
770	70	303	Su
770	70	304	Personel Servis-Ulaşım
770	70	305	Personel Yemek

770	70	306	Posta Giderleri
770	70	307	Telekomünikasyon Giderleri
770	70	308	Kargo Giderleri
770	70	309	Binek Araç Tamir-Bakım 1/2
770	70	310	Binek Araç Akaryakıt Giderleri 1/2
770	70	313	Büro Demirbaş Bakım Giderleri
770	70	314	Bilgi İşlem Hizmet Giderleri
770	70	315	Mali, Hukuki ve İş Müşavirlik Giderleri
770	70	316	Tercüme Giderleri
770	70	317	Personel Eğitim Giderleri

770	70	400	Sigorta Giderleri
770	70	401	Kırtasiye Giderleri
770	70	402	Yurtiçi Seyahat Giderleri
770	70	403	Yurtdışı Seyahat Giderleri
770	70	404	Fuar ve Sergi Giderleri
770	70	405	Reklam ve İlan Giderleri
770	70	406	Numune Giderleri
770	70	407	Gazete Dergi ve Kitap Giderleri
770	70	408	Abone ve Aidat Giderleri
770	70	409	Kira Giderleri
770	70	410	Temsil Ağırlama Gideri

770	70	500	İlan ve Reklam Vergisi
-----	----	-----	------------------------

770	70	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
770	70	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
770	70	602	Binalar Amortismanı
770	70	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
770	70	604	Taşıtlar Amortismanı
770	70	605	Demirbaşlar Amortismanı

770	70	700	Finansman Giderleri
-----	----	-----	---------------------

770	70	999	K.K.E.G.
-----	----	-----	----------

770	80		ÜRETİM FİNANSMAN GİDERLERİ
770	80	700	Finansman Giderleri

770	85		PAZARLAMA FİNANSMAN GİDERLERİ
770	85	750	Pazarlama Finansman Sorunları

770	90		GENEL YÖNETİM FİNANSMAN GİDERLERİ
770	90	790	G. Yönetim Finansman Sorunları



ÇİĞLİ İŞLETMESİ

XXX.XX.XXX Sistemine Göre 7'li Grup Maliyet Hesapları Hesap Planı

710	56		RAFİNE DAİRESİ
710	56	001	Kostik
710	56	002	Fosforik Asit
710	56	003	Tasfiye Toprağı
710	56	004	Solvey
710	57		SABUNHANE DAİRESİ
710	57	001	Kostik
710	57	002	Tuz
710	58		RAFİNE DOLUM
710	58	001	Katon Koli
710	58	002	Palet
710	58	003	Cam Şişe
710	58	004	Pet Şişe
710	58	005	Teneke
710	58	006	Etiket
710	58	007	Varil
710	58	008	Sring Rulo
710	58	009	Pet Şişe Kulp
710	58	010	Pet Şişe Kapak
710	58	011	Tutkal
710	58	012	Şeffaf Bant
710	58	013	Köşebent
710	58	014	Siyah Plastik Çember
710	58	015	Strech Film
720	56		RAFİNE DAİRESİ
720	56	100	Normal Ücret
720	56	101	Hafta Tatili Ücreti
720	56	102	Fazla Mesai Ücreti
720	57		SABUNHANE DAİRESİ
720	57	100	Normal Ücret
720	57	101	Hafta Tatili Ücreti
720	57	102	Fazla Mesai Ücreti
720	58		RAFİNE DOLUM AMBALAJLAMA
720	58	100	Normal Ücret
720	58	101	Hafta Tatili Ücreti
720	58	102	Fazla Mesai Ücreti
730	56		RAFİNE DAİRESİ

730	56	001	İşletme Malzemesi(Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet, alet, edevat v.b.)
730	56	103	İzin Ücreti
730	56	104	İkramiye
730	56	105	Yakacak
730	56	106	Yiyecek-Giyecek
730	56	107	Aile Yardımı
730	56	108	Çocuk Yardımı
730	56	109	Tahsil Yardımı
730	56	110	Bayram Yardımı
730	56	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	56	112	Kıdem Tazminatı
730	56	113	İhbar Tazminatı
730	56	114	SSK İşveren Payı
730	56	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	56	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	56	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	56	302	Elektrik
730	56	303	Su
730	56	304	Personel! Servis-Ulaşım
730	56	305	Personel Yemek
730	56	400	Sigorta Giderleri
730	56	500	(Açılmayacak)
730	56	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	56	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	56	602	Binalar Amortismanı
730	56	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	56	604	Taşıtlar Amortismanı
730	56	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	56	700	Finansman Giderleri

730 57 SABUNHANE DAİRESİ

730	57	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat vb.)
730	57	103	İzin Ücreti
730	57	104	İkramiye
730	57	105	Yakacak
730	57	106	Yiyecek-Giyecek
730	57	107	Aile Yardımı
730	57	108	Çocuk Yardımı
730	57	109	Tahsil Yardımı
730	57	110	Bayram Yardımı
730	57	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	57	112	Kıdem Tazminatı
730	57	113	İhbar Tazminatı
730	57	114	SSK İşveren Payı
730	57	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	57	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti

730	57	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	57	302	Elektrik
730	57	303	Su
730	57	304	Personel Servis-Ulaşım
730	57	305	Personel Yemek
730	57	400	Sigorta Giderleri
730	57	500	(Açılmayacak)
730	57	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	57	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	57	602	Binalar Amortisman
730	57	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	57	604	Taşıtlar Amortismanı
730	57	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	57	700	Finansman Giderleri
730	58		RAFİNE DOLUM - AMBALAJLAMA
730	58	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat vb.)
730	58	103	İzin (ücreti
730	58	104	İkramiye
730	58	105	Yakacak
730	58	106	Yiyecek-Giyecek
730	58	107	Aile Yardımı
730	58	108	Çocuk Yardımı
730	58	109	Tahsil Yardımı
730	58	110	Bayram Yardımı
730	58	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	58	112	Kıdem Tazminatı
730	58	113	İhbar Tazminatı
730	58	114	SSK İşveren Payı
730	58	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv Pay
730	58	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	58	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	58	302	Elektrik
730	58	303	Su
730	58	304	Personel Servis-Ulaşım
730	58	305	Personel Yemek
730	58	400	Sigorta Giderleri
730	58	500	(Açılmayacak)
730	58	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	58	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	58	602	Binalar Amortismanı
730	58	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	58	604	Taşıtlar Amortismanı
730	58	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	58	700	Finansman Giderleri
730	61		BUHAR DAİRESİ

730	61	001	Kömür
730	61	100	Normal ücret
730	61	101	Hafta Tatili Ücreti
730	61	102	Fazla Mesai Ücreti
730	61	103	İzin Ücreti
730	61	104	İkramiye
730	61	105	Yakacak
730	61	106	Yiyecek-Giyecek
730	61	107	Aile Yardımı
730	61	108	Çocuk Yardımı
730	61	109	Tahsil Yardımı
730	61	110	Bayram Yardımı
730	61	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	61	112	Kıdem Tazminatı
730	61	113	İhbar Tazminatı
730	61	114	SSK İşveren Payı
730	61	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	61	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	61	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	61	302	Elektrik
730	61	303	Su
730	61	304	Personel Servis-Ulaşım
730	61	305	Personel Yemek
730	61	400	Sigorta Giderleri
730	61	500	(Açılmayacak)
730	61	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	61	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	61	602	Binalar Amortismanı
730	61	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	61	604	Taşıtlar Amortismanı
730	61	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	61	700	Finansman Giderleri
730	71		ARITMA DAİRESİ
760	71	001	Sülfürik Asit
730	71	002	Köpük Kesici
730	71	003	Taş Asidi
730	71	004	Hipoklorik Asit
730	71	005	Alüminyum Sülfat
730	71	006	Di Amonyum Fosfat
730	71	007	Soda
730	71	103	İzin Ücreti
730	71	104	İkramiye
730	71	105	Yakacak
730	71	106	Yiyecek-Giyecek
730	71	107	Aile Yardımı
730	71	108	Çocuk Yardımı

730	71	109	Tahsil Yardımı
730	71	110	Bayram Yardımı
730	71	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	71	112	Kıdem Tazminatı
730	71	113	İhbar Tazminatı
730	71	114	SSK İşveren Payı
730	71	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	71	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	71	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	71	302	Elektrik
730	71	303	Su
730	71	304	Personel Servis-Ulaşım
730	71	305	Personel Yemek
730	71	400	Sigorta Giderleri
730	71	500	(Açılmayacak)
730	71	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	71	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	71	602	Binalar Amortismanı
730	71	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	71	604	Taşıtlar Amortismanı
730	71	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	71	700	Finansman Giderleri
730	72		SU DAİRESİ (DAGITIM)
730	72	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet. edevat vb.)
730	72	100	Normal Ücret
730	72	101	Hafta Tatili Ücreti
730	72	102	Fazla Mesai Ücreti
730	72	103	İzin Ücreti
730	72	104	İkramiye
730	72	105	Yakacak
730	72	106	Yiyecek-Giyecek
730	72	107	Aile Yardımı
730	72	108	Çocuk Yardımı
730	72	109	Tahsil Yardımı
730	72	110	Bayram Yardımı
730	72	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	72	112	Kıdem Tazminatı
730	72	113	İhbar Tazminatı
730	72	114	SSK İşveren Payı
730	72	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	72	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	72	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	72	302	Elektrik
730	72	303	Su
730	72	304	Personel Servis-Ulaşım
730	72	305	Personel Yemek

730	72	400	Sigorta Giderleri
730	72	500	(Açılmayacak)
730	72	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	72	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	72	602	Binalar Amortismanı
730	72	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	72	604	Taşıtlar Amortismanı
730	72	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	72	700	Finansman Giderleri
730	73		HİZMETLER
730	73	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat vb.)
730	73	100	Normal Ücret
730	73	101	Hafta Tatili Ücreti
730	73	102	Fazla Mesai Ücreti
730	73	103	İzin Ücreti
730	73	104	İkramiye
730	73	105	Yakacak
730	73	106	Yiyecek-Giyecek
730	73	107	Aile Yardımı
730	73	108	Çocuk Yardımı
730	73	109	Tahsil Yardımı
730	73	110	Bayram Yardımı
730	73	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	73	112	Kıdem Tazminatı
730	73	113	İhbar Tazminatı
730	73	114	SSK İşveren Payı
730	73	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	73	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	73	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	73	302	Elektrik
730	73	303	Su
730	73	304	Personel Servis-Ulaşım
730	73	305	Personel Yemek
730	73	400	Sigorta Giderleri
730	73	500	(Açılmayacak)
730	73	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	73	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	73	602	Binalar Amortismanı
730	73	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	73	604	Taşıtlar Amortismanı
730	73	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	73	700	Finansman Giderleri

730 74 KALİTE KONTROL LABORATUVARI

730 74 001 İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat vb)

730	74	100	Normal Ücret
730	74	101	Hafta Tatili Ücreti
730	74	102	Fazla Mesai Ücreti
730	74	103	İzin Ücreti
730	74	104	İkramiye
730	74	105	Yakacak
730	74	106	Yiyecek-Giyecek
730	74	107	Aile Yardımı
730	74	108	Çocuk Yardımı
730	74	109	Tahsil Yardımı
730	74	110	Bayram Yardımı
730	74	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	74	112	Kıdem Tazminatı
730	74	113	İhbar Tazminatı
730	74	114	SSK İşveren Payı
730	74	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	74	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	74	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	74	302	Elektrik
730	74	303	Su
730	74	304	Personel Servis-Ulaşım
730	74	305	Personel Yemek
730	74	400	Sigorta Giderleri
730	74	500	(Açılmayacak)
730	74	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	74	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	74	602	Binalar Amortismanı
730	74	603	Tesis, Makine ve Cihazlar Amort.
730	74	604	Taşıtlar Amortismanı
730	74	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	74	700	Finansman Giderleri

730 75 YEMEKHANE - MUTFAK

730	75	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat,sebze, meyve,bakliyat vb)
730	75	100	Normal Ücret
730	75	101	Hafta Tatili Ücreti
730	75	102	Fazla Mesai Ücreti
730	75	103	İzin Ücreti
730	75	104	İkramiye
730	75	105	Yakacak
730	75	106	Yiyecek-Giyecek
730	75	107	Aile Yardımı
730	75	108	Çocuk Yardımı
730	75	109	Tahsil Yardımı

730	75	110	Bayram Yardımı
730	75	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	75	112	Kıdem Tazminatı
730	75	113	İhbar Tazminatı
730	75	114	SSK İşveren Payı
730	75	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	75	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	75	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	75	302	Elektrik
730	75	303	Su
730	75	304	Personel Servis-Ulaşım
730	75	305	Personel Yemek
730	75	306	Tüpgaz
730	75	400	Sigorta Giderleri
730	75	500	(Açılmayacak)
730	75	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	75	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	75	602	Binalar Amortismanı
730	75	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	75	604	Taşıtlar Amortismanı
730	75	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	75	700	Finansman Giderleri
730	76		ELEKTRİKHANE
730	76	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet. edevat vb.)
730	76	100	Normal Ücret
730	76	101	Hafta Tatili Ücreti
730	76	102	Fazla Mesai Ücreti
730	76	103	İzin Ücreti
730	76	104	İkramiye
730	76	105	Yakacak
730	76	106	Yiyecek-Giyecek
730	76	107	Aile Yardımı
730	76	108	Çocuk Yardımı
730	76	109	Tahsil Yardımı
730	76	110	Bayram Yardımı
730	76	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	76	112	Kıdem Tazminatı
730	76	113	İhbar Tazminatı
730	76	114	SSK İşveren Payı
730	76	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	76	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	76	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	76	302	Elektrik
730	76	303	Su
730	76	304	Personel Servis-Ulaşım
730	76	305	Personel Yemek

730	76	400	Sigorta Giderleri
730	76	500	(Açılmayacak)
730	76	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	76	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	76	602	Binalar Amortismanı
730	76	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	76	604	Taşıtlar Amortismanı
730	76	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	76	700	Finansman Giderleri
730	77		MEKANİK ATÖLYE
730	77	001	İşletme Malzemesi (Bu gider yeri ile ilgili malzeme niteliğinde olan kıymet alet, edevat vb)
730	77	100	Normal Ücret
730	77	101	Hafta Tatili Ücreti
730	77	102	Fazla Mesai Ücreti
730	77	103	İzin Ücreti
730	77	104	İkramiye
730	77	105	Yakacak
730	77	106	Yiyecek-Giyecek
730	77	107	Aile Yardımı
730	77	108	Çocuk Yardımı
730	77	109	Tahsil Yardımı
730	77	110	Bayram Yardımı
730	77	111	Doğum-Ölüm-Evlenme Yardımı
730	77	112	Kıdem Tazminatı
730	77	113	İhbar Tazminatı
730	77	114	SSK İşveren Payı
730	77	115	Tasarrufu Teşvik Fonu İşv. Payı
730	77	300	Mak. Tesis Bakım ve Onarım Hizmeti
730	77	301	Bina Bakım ve Onarım Hizmeti
730	77	302	Elektrik
730	77	303	Su
730	77	304	Personel Servis-Ulaşım
730	77	305	Personel Yemek
730	77	400	Sigorta Giderleri
730	77	500	(Açılmayacak)
730	77	600	Arsa ve Arazi Amortismanları
730	77	601	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amort.
730	77	602	Binalar Amortismanı
730	77	603	Tesis. Makine ve Cihazlar Amort.
730	77	604	Taşıtlar Amortismanı
730	77	605	Demirbaşlar Amortismanı
730	77	700	Finansman Giderleri



T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ